Processo nº 30/2009

(Autos de recurso jurisdicional
em matéria administrativa,
fiscal e aduaneira)

ACORDAM NO TRIBUNAL DE SEGUNDA INSTÂNCIA DA R.A.E.M.:

Relatório

1. Por deliberação da COMISSÃO DE REVISÃO DO IMPOSTO DO SELO de 18.11.2007, confirmou-se anterior deliberação tomada pela Comissão de Avaliação de Imóveis de 06.10.2005, que, para efeitos de base para liquidação do valor do imposto do selo por transmissão, fixou em MOP\$810,692,382.00 o valor do terreno identificado nos autos.

*

Inconformada com o assim decidido, a “A (ASIA), LIMITED”,

(então reclamante), recorreu para o Tribunal Administrativo.

*

Por sentença, julgou-se improcedente o recurso.

*

Novamente inconformada, traz a recorrente o presente recurso jurisdicional, alegando para, a final, concluir que:

- “1) A sentença recorrida remete na sua fundamentação, tão somente, para uma certidão emitida pela Repartição de Finanças em 2 de Dezembro de 2005;*
- 2) A sentença recorrida considera que o facto de a recorrente ter em sua posse a referida certidão é, "sem mais", motivo para entender que a deliberação da Comissão de Revisão do Imposto de Selo está devidamente fundamentada;*
- 3) A recorrente entende que tal entendimento está incorrecto, pois tudo depende do conteúdo da referida certidão;*
- 4) Na verdade, se a certidão emitida pela Repartição de Finanças*

não esclarecer as bases e os fundamentos da decisão tomada pela Comissão de Revisão do Imposto de Selo não se pode considerar, de forma alguma, que a decisão está fundamentada;

- 5) *E, analisando o conteúdo desta certidão, verifica-se que não existe qualquer indicação do critério que foi utilizado para a determinação do valor do terreno;*
- 6) *Mais, existe uma ausência de legalidade no apuramento efectuado, pois não existem (ou pelo menos a sua existência não foi demonstrada à ora recorrente) quaisquer documentos comprovativos do fundamento, nomeadamente da atribuição do valor de venda, da área útil dos pisos, do rendimento da venda e do lucro do construtor;*
- 7) *Aliás, o mesmo sucede com o valor, também totalmente arbitrário e sem qualquer apoio documental, que foi atribuído ao custo de construção, encargos de consultores, juros previstos e prémio;*
- 8) *A recorrente não pode conformar-se com os valores atribuídos pois não existe um cálculo lógico e rigoroso para se chegar aos mesmos, e tudo se baseia numa decisão completamente discricionária tomada pelos três elementos que constituíram a Comissão de Avaliação de Imóveis;*

- 9) *Atendendo a que o conteúdo desta certidão em nada esclarece a recorrente quanto aos critérios que foram utilizados para chegar ao montante calculado pela Comissão de Avaliação, é forçoso concluir que a sentença recorrida padece de falta de fundamentação e, como tal deverá ser anulada.*
- 10) *Aliás, a sentença recorrida nem sequer menciona qual o critério a que obedeceu tal cálculo, nem esclarece quais os fundamentos factuais e de direito que estiveram na sua base para depois, a final, os poder ajuizar de bons e pertinentes ou, pelo contrário, de errados e inadmissíveis.*
- 11) *Para além disso, a sentença recorrida viola a lei ao afirmar que a Comissão de Avaliação tem "poder discricionário" para decidir o valor do terreno transmitido;*
- 12) *Pois, na verdade, o valor a atribuir ao terreno para efeitos de imposto de selo baseia-se nos valores da valorização e do custo de construção em Coloane;*
- 13) *Valores estes que devem ser atribuídos com base nos dados disponíveis, nomeadamente, na legislação existente para efeitos da determinação do montante do prémio de concessão, isto é o Regulamento Administrativo n.º 16/2004, alterado pelo Despacho*

do Chefe do Executivo n° 267/2007 de 17 de Setembro de 2007, que estipula o método de determinação do montante do prémio de concessão previsto no n° 2 do art° 48° da Lei n° 6/80/M de 5 de Julho, com a redacção introduzida pela Lei n° 8/91/M de 29 de Julho;

- 14) De acordo com este diploma legal e atendendo à localização do terreno em causa -Estrada de Seac Pai Van, Coloane- e admitindo que o seu aproveitamento será para fins habitacionais e de comércio (classe D e classe C), temos que o valor atribuído à sua valorização (rendimento da venda) oscila entre MOP\$9.500,00, por metro quadrado, para a parte habitacional e MOP\$14.500,00, por metro quadrado, para a parte comercial.*
- 15) Porém, na contabilização efectuada pela Comissão de Avaliação o valor apresentado -diga-se de passagem que indiscriminadamente pois não faz a diferenciação entre a parte habitacional e comercial - é de MOP\$22.000,00;*
- 16) A recorrente ignora o que levou a Comissão de Avaliação a pressupor que a recorrente pretendesse aproveitar (e que até fosse autorizada a fazê-lo!) a totalidade da área do terreno para nele efectuar uma construção;*

- 17) *Os cálculos efectuados pela Comissão de Avaliação não se basearam em dados e critérios reais e concretos - não existem elementos aritméticos objectivos-, mas apenas em pura imaginação especulativa.*
- 18) *A sentença recorrida viola a lei quando aceita que a decisão da Comissão de Avaliação de Imóveis possa ser baseada na discricionariedade e não ter por base critérios legais e a realidade de Macau.*
- 19) *E a sentença recorrida também viola a lei ao aceitar que tenha sido efectuada uma liquidação adicional sem que fosse demonstrada a existência de indícios de que o valor real do bem transmitido fosse superior ao declarado pela recorrente;*
- 20) *O que é o pressuposto básico da ocorrência da liquidação adicional previsto no artº 61º da Lei nº 17/88 de 27 de Junho.*
- 21) *Não tendo tal sido demonstrado, ou até alegado, a liquidação adicional nem sequer deveria ter ocorrido.*
- 22) *A sentença recorrida deveria ter considerado ilegal, não só o conteúdo mas também a própria ocorrência da liquidação adicional do imposto de selo.*
- 23) *Por último, refira-se que a sentença recorrida viola ainda a lei ao*

afirmar que, na planta de alinhamento emitida em 30 de Junho de 2006, consta que o terreno em discussão se destina à "construção de um hotel, casino (???) e apartamentos", uma vez que, em lado nenhum da referida planta de alinhamento se faz qualquer referência a um casino.

- 24) *Por todos os motivos acima referidos a sentença recorrida deverá ser ANULADA”; (cfr., fls. 128 a 148).*

*

Respondendo, afirma a entidade recorrida que:

- “I. A Sentença do Tribunal Administrativo proferida em 30 de Setembro de 2008 decidiu pela validade do acto da Comissão de Revisão do Imposto do Selo de 18 Novembro de 2007 - Acta n° 158/CRIS/2007 -, considerando-o devidamente fundamentado por conter os elementos necessários que davam a conhecer à contribuinte, ora recorrente, as razões essenciais que o determinaram.*
- II. A questão suscitada neste recurso, no fundamental, relaciona-se com o julgamento da matéria de facto feita pelo Tribunal a quo,*

uma vez que a ora recorrente não aceita que o acto da Comissão de Revisão do Imposto do Selo de 18 de Novembro de 2007 esteja devidamente fundamentado, nem concorda, aliás, com o próprio acto tributário de liquidação adicional do Imposto do Selo, insurgindo-se contra os critérios adoptados e questionando a integridade e profissionalismo dos elementos que compõem a Comissão de Avaliação de Imóveis.

- III. A simples leitura da Sentença recorrida é demonstrativa de que nela se descrevem os factos que se julgaram provados e se expõem os motivos de facto e de direito que fundamentam a Decisão, indicando-se as provas que serviram para formar a convicção do Tribunal, bem como os elementos destas provas que serviram às conclusões adoptadas, pelo que, de modo algum, se pode afirmar ser a mesma desprovida de fundamentação e violar a lei.*
- IV. Não procede, igualmente, o alegado vício de "ausência de legalidade no apuramento do valor do terreno", como refere a ora recorrente, porque a composição da Comissão de Avaliação de Imóveis, responsável pela avaliação dos prédios rústicos e urbanos não omissos na matriz, se encontra definida no artigo 93º do Regulamento do Imposto do Selo, tendo sido idóneos os critérios*

adoptados para a finalidade que o dever de avaliação de imóveis exigido pela lei pretende assegurar - conferir-lhes um valor real de mercado - e afigurando-se correcta a ponderação atribuída à potencialidade de desenvolvimento do terreno em causa, atendendo à sua situação concreta e à realidade da RAEM naquela data, suportando-se a decisão em elementos aritméticos objectivos que preenchem o dever genérico de fundamentação dos actos administrativos previstos no artigo 114º, nº 1, alínea a) do CPA.

- V. A fundamentação da deliberação não pode deixar de considerar os principais factores da determinação do valor, não tendo, no entanto, de ser minuciosa ao ponto de discriminar todos os detalhes, pois, na prática, tal procedimento redundaria na inviabilidade de concretização da própria fundamentação.*
- VI. Não restam, assim, quaisquer dúvidas de que o acto da Comissão de Revisão do Imposto do Selo de 18 de Novembro de 2007 se encontra devidamente fundamentado, não enfermando de vício algum.*
- VII. Interessa, também, sublinhar que a contribuinte, ora recorrente, foi devidamente convocada para participar na reunião da Comissão*

de Revisão do Imposto do Selo, a fim de expor os motivos da sua discordância face ao valor atribuído à transmissão do imóvel sub judice, podendo aí apresentar os documentos ou provas que sustentassem essa discordância, mas, sem qualquer justificação, não compareceu à referida reunião, prescindindo, assim, de apresentar razões de facto ou de direito, susceptíveis de alterar a convicção dessa Comissão”;(cfr., fls. 151 a 160).

*

Em sede de vista, juntou o Exm^o Representante do Ministério Público o seguinte douto Parecer:

“Toda a argumentação expendida pela Recorrente nas suas alegações se encontra expressamente rebatida e contrariada na douta sentença ora em crise, com cujo conteúdo e conclusões nos encontramos plenamente de acordo e, por ocioso, nos dispensaremos de reproduzir, não se nos afigurando, pois, que a mesma se encontre eivada de qualquer vício, designadamente dos que assacados lhe são por aquela.

Aliás, pelo menos no que respeita à assacada falta de fundamentação, cremos existir alguma confusão por parte da recorrente,

já que, parecendo imputar tal vício à própria sentença em crise, esgrime a tal propósito e no essencial com argumentação atinente ao acto sujeito a escrutínio contencioso em 1ª Instância, sendo certo, porém, não lhe assistir qualquer razão, quer quanto àquela, quer quanto a esta.

Na verdade, da mera leitura do aresto questionado retira-se claramente ter o mesmo procedido à clara e suficiente descrição dos factos provados, expondo os motivos de facto e de direito que motivaram a decisão, indicando-se as provas que sustentaram as conclusões alcançadas, constituindo estas o corolário lógico do raciocínio empreendido, permitindo-se a um cidadão médio conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo empreendido pelo julgador e das razões que determinaram a respectiva convicção.

A douta sentença em questão encontra-se, pois, devidamente fundamentada, sendo que ela própria adianta, também com clareza, as razões por que se concluiu pela suficiência da motivação do acto da Comissão de Revisão do Imposto de Selo de 18/11/07, contendo esta os elementos necessários que permitiram à contribuinte, ora recorrente, o conhecimento das razões que a determinaram, motivos com que nos encontramos de acordo e, por ocioso, nos dispensaremos de reproduzir.

Finalmente, quanto à pretensa ilegalidade sobre o apuramento do

valor do imóvel, designadamente do desconhecimento dos critérios adoptados, refira-se, desde logo, que nesta matéria é conferida à Administração Fiscal alguma margem de discricionariedade na escolha do melhor e mais adequado método, tendo como fito a atribuição de um valor real de mercado, devendo, porém, atender a determinados factores e critérios objectivos determinantes da formação do preço de mercado.

E, cremos, nada aponta que assim não tenha sucedido no caso presente onde a decisão, além do mais, se suporta em elementos aritméticos objectivos, levando-se em linha de conta, além do mais, factores, como a recorrida expressa "valor da venda, área bruta do terreno, número de pisos potenciais do prédio a edificar, área útil dos pisos, rendimento da venda, lucro do construtor, custo de construção, encargo dos consultores, juros previstos e prémio", não se descortinando, em nosso critério, qualquer desvio de monta relativamente à análise da potencialidade de desenvolvimento e capacidade de aproveitamento do terreno em questão, tendo em conta a realidade específica da Região, sendo também certo que neste domínio da avaliação, até pela sua própria natureza e impraticabilidade, se não poderá exigir uma discriminação minuciosa e absoluta de todos os detalhes conducentes à mesma.

Tudo razões que nos impelem à consideração de não merecer provimento o presente recurso.”; (cfr., fls. 184 a 186).

*

Colhidos os vistos legais e nada obstando, cumpre decidir.

Fundamentação

Dos factos

2. Pelo Mm^o Juiz do Tribunal Administrativo foram dados como provados os factos seguintes:

“Em 18 de Agosto de 2005, o recorrente apresentou à Direcção dos Serviços de Finanças a Declaração de Imposto de Selo por Transmissão de Bens a Título Oneroso ou Gratuito (Modelo M/1).

A declaração refere-se a um terreno com a área de 9.044,8 metros quadrados, situado na Estrada de Seac Pai Van em Coloane, Macau (descrito na Conservatória do Registo Predial, sob o n.º XXX, a fls. XXX, do Livro B-XXX, inscrito na matriz da Direcção dos Serviços de

Finanças, sob o n.º XXX).

Nesta declaração, nomeadamente na coluna respeitante a “Elementos Referentes a Transmissão”, o recorrente declarou o terreno ter o valor de Mop30.900.000 (trinta milhões e novecentas mil patacas).

Em 6 de Outubro de 2005, a Comissão de Avaliação de Imóveis da Direcção dos Serviços de Finanças tomou a deliberação, fixando o valor da transmissão do terreno acima referido em MOP810.692.382 (oitocentos e dez milhões, seiscentas e noventa e duas mil, trezentas e oitenta e duas patacas).

A deliberação já foi notificada ao recorrente em 7 de Novembro de 2005 através do ofício n.º 2623/RFM/DOI/NIS/2005.

O recorrente pediu, em 17 de Novembro de 2005, à Comissão de Avaliação de Imóveis a emissão de certidão da deliberação da liquidação adicional.

Em 2 de Dezembro de 2005, foi remetida ao recorrente a referida certidão.

Em 7 de Dezembro de 2005, o recorrente apresentou à Direcção dos Serviços de Finanças a reclamação contra a deliberação acima referida e exigiu à Comissão de Revisão do Imposto de Selo a revisão da fixação acima referida. A reclamação foi indeferida por extemporânea

em 18 de Janeiro de 2008 pela Comissão de Revisão. (cfr. fls. 70 a 75 do anexo)

O recorrente interpôs imediatamente recurso contencioso e a deliberação da Comissão de Revisão foi subsequentemente anulada pelo Tribunal Administrativo e pelo Tribunal de Segunda Instância. (cfr. O Processo n.º 348/06-CF do recurso em matéria fiscal deste Tribunal, e fls. 35 a 47 do anexo de que consta o acórdão do Tribunal de Segunda Instância proferido no Processo n.º 43/2007, cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido.)

As decisões proferidas pelo Tribunal Administrativo e Tribunal de Segunda Instância já foram notificadas ao recorrente.

Em 3 de Agosto de 2007, a entidade recorrida notificou, através do ofício n.º 115A/CRIS/2007, o recorrente para este participar pessoalmente na conferência da Comissão de Revisão, ao abrigo do disposto no art.º 94º do Regulamento do Imposto de Selo, aprovado pela Lei n.º 17/88/M, ou notificar, no prazo de 10 dias, a Comissão de Revisão do nome e informações de contacto do seu louvado.

*Em 6 de Setembro de 2007, a entidade recorrida notificou, através do ofício n.º 115B/CRIS/2007, o louvado nomeado pelo recorrente, **B**, para participar na conferência da Comissão de Revisão, que teve lugar*

no dia 19 de Setembro de 2007 às 11:00 de manhã para tomar deliberação sobre a reclamação apresentada pelo recorrente em 7 de Dezembro de 2005 e o requerimento da revisão do mesmo bem imóvel.

Às 11:00 de manhã do dia 19 de Setembro de 2007, devido à ausência do louvado, o presidente da Comissão tomou a seguinte deliberação: “A ausência do louvado na conferência põe em dúvida a eficácia jurídica do continuamento da conferência da Comissão de Revisão, ao mesmo tempo, a razão da ausência do louvado na conferência não foi esclarecida, por isso, o presidente da Comissão de Revisão decide suspender a conferência e solicitar parecer jurídico ao Núcleo de Apoio Jurídico da Direcção dos Serviços de Finanças. A conferência recomeçará depois de a Comissão de Revisão receber o respectivo parecer.” Deliberação essa foi lavrada na acta n.º 158/CRIS/2007 (cfr. fls. 99 a 101 do anexo, cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido)

Em 18 de Novembro de 2007, depois de ter aceitado o parecer prestado pelo Núcleo de Apoio Jurídico da Direcção dos Serviços de Finanças, a entidade recorrida decidiu recomeçar a conferência e tomar a deliberação em relação à reclamação apresentada pelo recorrente. Deliberação essa foi lavrada na acta n.º 198/CRIS/2007 (cfr. fls. 108 a

112 do anexo, cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido)

O recorrente já se informou da decisão aludida através do ofício n.º 115C/L/CRIS/2007 da Direcção dos Serviços de Finanças.

O recorrente interpôs o presente recurso contencioso em matéria fiscal para o Tribunal Administrativo em 17 de Março de 2008.”; (cfr., fls. 184 a 186).

Do direito

3. Feito que está o relatório que antecede e transcrita que ficou a matéria de facto em que assenta a sentença objecto do presente recurso, vejamos.

Na referida sentença considerou o Mmº Juiz do Tribunal Administrativo que a deliberação datada de 18.11.2007 não padecia de nenhuma das maleitas que lhe eram assacadas, a saber, “falta de fundamentação”, “erro nos pressupostos de facto” e “violação de lei”.

No recurso que a este T.S.I. traz a recorrente, e concluindo as suas alegações de recurso da forma que atrás já se deixou exposto, pede a

mesma a “anulação” da dita sentença, insistindo na verificação dos vícios de “falta de fundamentação” e “violação de lei”.

A fim de se permitir uma melhor compreensão dos contornos das questões em apreciação, considera-se útil consignar desde já as seguintes notas:

- Em 18 de Agosto de 2005, a fim de ser liquidado o Imposto do Selo, a contribuinte, ora recorrente, apresentou na Direcção dos Serviços de Finanças uma declaração modelo M/1 relativa à transmissão do prédio urbano sito na Estrada Seac Pai Van, s/n, em Coloane, inscrito na matriz predial sob o n.º XXX e descrito na Conservatória do Registo Predial sob o n.º XXX, a fls XXX do livro BXXX, tendo aí sido declarado um valor de MOP\$30.900.000,00.
- Por deliberação da Comissão de Avaliação de Imóveis de 06.10.2005, e para efeitos de base para liquidação do valor do imposto do selo por transmissão, foi o valor do terreno identificado nos autos, fixado em MOP\$810,692,382.00.

Tem a referida acta o teor seguinte:

“Aos 6 de Outubro do ano 2005, pelas 17H50horas, reuniu, no Edifício desta Direcção dos Serviços, a Comissão de Avaliação de Imóveis a que se refere o artigo 93º do Regulamento do Imposto do Selo, publicado no Boletim Oficial da RAEM N.º 44, I Série, de 29 de Outubro de 2001 e o Despacho N.º 86/2004 do Secretário para a Economia e Finanças, estando presentes os seguintes membros, **C**, Presidente, **D** e **E**, vogais, **F** e **G**, representantes respectivamente do Sector imobiliário e do Sector de Construção Civil, procederam, após recolha dos correspondentes dados, à fixação do valor de avaliação inerente ao seguinte imóvel:

Processo n.º: : 6822/2005 Matríz Predial XXX

Localização: Terreno situado na Estrada de Seac Pai Van – Coloane

Descrição na Conservatória do

Registo Predial: N.º XXX Folhas XXX Livro BXXX

Área do terreno: 9044.8 mq Situação jurídica do terreno

Concessão por arrendamento

Adquirente(s): A (ASIA) LIMITED

Valor de venda	\$22,000/mq
Área bruta do terreno	9,044.80 mq

<i>Área útil dos pisos</i>	$9,044.80 \text{ m}^2 \times 10 \text{ pisos} = 90,448 \text{ m}^2$
<i>Rendimento da venda</i>	$\$22,000 \times 90,448 \text{ m}^2 = \$1,989,856,000$
<i>Lucro do Construtor</i>	30%
<i>Custo total</i>	$\$1,989,856,000 \div 1.3 = \$1,530,658,462$
<i>Custo total previsto</i>	$\$1,530,658,462$
<i>a) Custo de construção</i>	$\$6,000 \times 90,448 \text{ m}^2 = \$542,688,000$
<i>b) Encargo dos consultores</i>	$(\$6,000 \times 8\%) \times 90,448 \text{ m}^2 = \$43,415,040$
<i>c) Juros previstos</i>	$\$600 \times 90,448 \text{ m}^2 = \$54,268,800$
<i>d) Prémio</i>	$\$880 \times 90,448 \text{ m}^2 = \$79,594,240$
<i>e) Valor do terreno</i>	$\$810,692,382$

Após a discussão dos argumentos levantados, foi deliberado fixar a avaliação da transmissão efectuada pelo valor:

<i>Valor Total</i>	: <u>Mop\$810,692,382</u>	<i>por m²</i>	: Mop\$<u>89,631</u>
--------------------	----------------------------------	--------------------------	-----------------------------

(...)"

Por sua vez, como justificação de tal decisão, elaborou-se a seguinte “nota justificativa”, (da qual também teve a recorrente acesso):

“Relativamente ao terreno sito na Estrada de Seac Pai Van - Coloane, com a área de 9044,8 m², foi fixado pela Comissão de

Avaliação de Imóveis o valor de \$810.692.382, pelos seguintes motivos:

- 1. A valorização do prédio é de \$22.000/m² por ser de luxo. O referido valor foi calculado com base na área útil com uma redução de 30%.*
- 2. Os custos de construção são de \$6.000/m² por o prédio ser de luxo. Os materiais de construção são de maior exigência, em termos de qualidade. Os estaleiros de obras estão situados num terreno rochoso inclinado havendo necessidade de nivelá-lo previamente e por talos custos de construção são mais elevados. Actualmente, os referidos custos variam normalmente entre \$3.500 a \$4.000/m².*
- 3. Encargos financeiros:*
Normalmente referem-se ao pagamento de juros de financiamento resultantes de empréstimos obtidos para construção.
Os referidos juros são geralmente calculados com base no período de construção (conclusão em 2 anos), multiplicando o montante total do empréstimo (custos totais de construção) pela taxa bancária, cujo resultado representa cerca de 10% do total dos custos de construção, conforme se indica:
$$(90.448\text{m}^2 \times \$6.000) \times 10\% = \$54.268.800$$

$\$54.268.800 = \$600/m^2$ (juros de custos de construção)

$90.448 m^2$

4. *Honorário de consultor:*

Segundo as estimativas para o sector de construção civil, esses honorários atingem geralmente cerca de 8% do total dos custos de construção, que se discrimina:

$90.448 m^2 \times \$6.000 \times 8\% = \$43.415.040$

5. *Método do cálculo de prémio de concessão:*

Foi utilizado o Método de determinação do montante do prémio de concessão previsto no Regulamento Administrativo da RAEM N.º 16/2004.

O terreno em causa situa-se na Estrada de Seac Pai Van, Coloane;

Não se destina para a indústria. Antes da autorização do plano de construção, o prémio tinha sido calculado com base na finalidade habitacional.

Nos termos do Anexo III do Regulamento Administrativo N.º 16/2004:

Estrada Seac Pai Van, Coloane - Custo de construção de habitação/comércio = Classe C;

Nos termos da Tabela 1 do Regulamento Administrativo N.º 16/2004:

Custo de construção de habitação/comércio de classe C (> 7 pisos) - \$2.500/m²

Valorização para habitação de classe C - \$ 4.700/m²

Fórmula de cálculo do prémio:

(valorização - custos de construção) x 40%

= (\$4.700-\$2.500) x 40%

= \$ 880/m²

Pelo que, o valor do prémio de concessão do terreno em apreço foi avaliado em \$ 880/m² da área bruta de construção.

Nestes termos e atendendo à situação actual do referido terreno, a Comissão fixou unanimamente o valor de \$810.692.382, que serve de base para a liquidação do valor do imposto do selo por transmissão de bens”.

— Em sede de reclamação que da referida deliberação de 06.10.2005 apresentou a ora recorrente, proferiu a Comissão de Revisão do Imposto do Selo a deliberação de 18.11.2007, confirmando aquela.

Consignou-se, (na parte que ora interessa), que:

“Acta n° 198/CRIS/2007

Compulsados os elementos constantes do processo administrativo em apreço, constata-se que, por requerimento entrado nestes Serviços em 7 de Dezembro de 2005, o reclamante solicitou a esta Comissão de Revisão a reavaliação do imóvel melhor identificado no mesmo processo.

(...)

Em face da ausência de factualidade ou arguição de direito susceptível de alterar a fixação de valor que decorre do presente processo, ora se delibera manter o mesmo, de acordo com as bases da decisão de que se reclama, dando-se mais uma vez por reproduzidas para todos os efeitos legais os dados do processo que o determinaram, nega-se provimento á presente reclamação, mantendo o valor fixado pela Comissão de Avaliação de Imóveis em MOP810.692.382,00 (oitocentos e dez milhões e seiscentas e noventa e duas mil e trezentas e oitenta e duas patacas).”

— E, em sede de apreciação do recurso contencioso interposto, assim considerou o Mm° Juiz do Tribunal Administrativo:

“Cumpre ao presente Tribunal Administrativo conhecer das questões em causa.

Este Tribunal considera improcedente no que diz respeito à não observância do acto recorrido aos art.º s 114º e 115º do Código do Procedimento Administrativo no cumprimento do dever de fundamentação.

O acto administrativo ora recorrido é o acto de deliberação tomada pela Comissão de Revisão na conferência realizada em 18 de Novembro de 2007, ou seja, na sequência da conferência realizada em 19 de Setembro de 2007.

Conforme lavrado na acta n.º 198/CRIS/2007, contém a deliberação da Comissão de Revisão o seguinte:

“Em face da ausência de faculdade ou arguição de direito susceptível de alterar a fixação de valor que decorre do presente processo, ora se delibera manter o mesmo, de acordo com as bases da decisão de que se reclama, dando-se mais uma vez por reproduzidas para todos os efeitos legais os dados do processo que o determinaram, nega-se provimento à presente reclamação, mantendo o valor fixado pela Comissão de Avaliação de Imóveis em Mop\$810.692.382,00 (oitocentos e dez milhões e seiscentas e noventa e duas mil e trezentas e oitenta e duas

patacas).”

Regulamam os art.º s 114º e 115º no Código do Procedimento Administrativo que cabe à Administração o dever de fundamentação, para assegurar a justiça administrativa em sentido material ou, para que os particulares, face à decisão administrativa, conheçam bem as razões de facto e os fundamentos de direito em que baseia a decisão, de modo que assegurar os interesses legalmente protegidos através de meio jurídico adequado se considerar necessário.

Consta da decisão acima mencionada, “ora se delibera manter o mesmo, de acordo com as bases da decisão de que se reclama”, a decisão a quo reclamada, isto é, a deliberação tomada pela Comissão de Avaliação de Imóveis em 6 de Outubro de 2005, a qual já foi notificada ao recorrente através do ofício n.º 2623/RFM/DOI/NIS/2005. Quanto às “Notas Justificadas” da mesma deliberação, ao recorrente já foi emitida a certidão da deliberação pela Direcção dos Serviços de Finanças em 2 de Dezembro de 2005, ou basta ver a sentença proferida por este Tribunal do recurso contencioso em matéria fiscal n.º 348/06-CF e o acórdão n.º 43/2007 proferido pelo Tribunal de Segunda Instância para tomar conhecimento de todo o conteúdo das Notas Justificadas elaboradas em chinês e português.

Já que a decisão de manutenção proferida no seio da deliberação da Comissão de Revisão se baseia na deliberação tomada pela Comissão de Avaliação de Imóveis, deve o recorrente tomar claro conhecimento dos fundamentos de facto e de direito do acto recorrido in casu.

Nestes termos, é de negar provimento a esta parte do recurso.

Além disso, o recorrente considera que na liquidação adicional, a entidade recorrida teve erro nos pressupostos de facto e violou a lei, o que deve ser anulado.

Estipula o art.º 55º, n.º 2 do Regulamento do Imposto de Selo, aprovado pela lei n.º 17/88/M em 27 de Junho: “Na transmissão de bens imóveis inscritos na matriz a matéria colectável tem por base o valor declarado pelo sujeito passivo ou o valor matricial, conforme aquele que for mais elevado.” Porém, está consagrado no art.º 59º: “Tratando-se de transmissão de bem imóvel inscrito na matriz, quando o chefe da Repartição de Finanças de Macau verifique que nem o valor constante dessa matriz nem o valor declarado do imóvel correspondem ao valor real do mesmo, deve inscrever na guia de pagamento prevista no artigo anterior a declaração: Valor provisório sujeito a avaliação.” Na al. a) do n.º 1 do art.º 61 determina-se, “Há lugar a liquidação adicional nos seguintes casos: a) Quando haja indícios de que o valor real do bem ou

direito transmitido é superior ao declarado pelo sujeito passivo;”.

Primeiro, há que frisar que no âmbito do recurso contencioso em matéria fiscal, as questões de facto a serem ajuizadas e avaliadas de acordo com os critérios técnicos ficam na margem da discricionariedade da autoridade administrativa responsável pelos assuntos fiscais, com excepções da verificação que recaem sobre os vícios materiais ocorridos no processo, as questões de direito e as questões de facto que de acordo com as regras técnicas ou a experiência comum não estão sujeitas ao juízo livre.

Por isso, a liquidação adicional oficiosa será questionada apenas no caso da existência de erros notórios ou critérios inadmissíveis.

Na declaração do Imposto de Selo apresentada pelo recorrente à Direcção dos Serviços de Finanças, declarou que o valor da transmissão do terreno em causa se totaliza em trinta milhões e novecentas mil patacas (MOP30.900.000).

O terreno acima mencionado é um terreno concessionado por arrendamento, renovado por um período de 10 anos a partir do dia 14 de Outubro de 2001. Tendo em consideração a alteração de uso do terreno, o crescimento drástico da economia de Macau e o número elevado de transacções no mercado imobiliário de Macau, tudo leva a crer que o

valor de transmissão do terreno em causa poderá ser superior ao valor declarado pelo recorrente. De facto, de acordo com a planta n.º 119 de alinhamento oficial dos autos, emitida pelo director da Direcção dos Serviços de Solos, Obras Públicas e Transportes em 30 de Junho de 2006, verifica-se que o terreno em causa é planeado para a construção de estabelecimento hoteleiro e recreativo e para o uso habitacional. Face ao exposto, relativamente à entidade recorrida, verifica-se preenchido o requisito legal para avaliação oficiosa do terreno, ou seja para liquidação adicional.

No que diz respeito à violação da lei alegada pelo recorrente, sobretudo a violação do Regulamento Administrativo n.º 16/2004 sobre “Método de determinação do montante do prémio de concessão”, o que não podemos aceitar, porque de acordo com o art.º 1º do regulamento acima referido, este Regulamento Administrativo tem por objecto a regulamentação do método de determinação do montante do prémio de concessão, bem como o seu processamento e liquidação, em vez de ser fundamento de direito da avaliação do valor de prédios em matéria fiscal.

Além disso, após ter analisado as actas e notas explicativas da Comissão de Avaliação de Imóveis, datadas do dia 6 de Outubro de 2005

(cfr. fls. 25, 28 a 31 do anexo, cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido), este Tribunal considera que a fixação obtida na avaliação do terreno em causa não tem erros notórios de violação do juízo e avaliação no âmbito dos critérios técnicos, eis as razões:

Em conformidade com o anexo III do Regulamento Administrativo n.º 16/2004 sobre “Método de determinação do montante do prémio de concessão”, o custo de construção do estabelecimento habitacional /comercial , situado na Estrada Seac Pai Van em Coloane, pertence à classe C e o valor da habitação é da classe C. Este Tribunal entende que, a Comissão de Avaliação de Imóveis calcula o terreno de acordo com o critério da habitação da classe superior para ter uma avaliação do seu preço da venda no valor de MOP22.000 por metros quadrados, ou seja, MOP2.043 por pés quadrados, de acordo com a realidade do mercado imobiliário de Macau em 2005, o valor para a venda avaliado do mesmo edifício não é alto.

Além disso, segundo a planta do alinhamento emitida pela Direcção dos Serviços de Solos, Obras Públicas e Transportes, constante de fls. 119 dos autos, o limite máximo da altura do edifício a construir no terreno em causa poderia atingir a cota de 90 metros N.M.M., de acordo com a altura normal de edifícios residenciais, o método de multiplicar a

área do terreno por 10 andares, aplicado pela Comissão de Avaliação de Imóveis, para calcular a área bruta total de utilização de edifício construível acima do mesmo terreno é objectivo, prudente e adequado, e não tem erros notórios.

Pelo exposto, julgo improcedente o recurso interposto pelo recorrente e mantendo a validade do acto recorrido.”.

Aqui chegados, que dizer?

Creemos pois que censura não merece a sentença ora recorrida, pois que se nos mostra que nela se fez uma correcta e fundamentada apreciação dos factos dados como provados, afigurando-se-nos também justa a decisão de improcedência do recurso contencioso pela ora recorrente então interposto.

Vejamos.

— Quanto à “falta de fundamentação”.

Antes de mais, há que referir que o que em causa está é a “sentença

recorrida” e não o “acto administrativo” objecto do recurso no âmbito do qual foi aquela proferida.

E sendo a fundamentação uma exposição dos motivos (de facto e de direito) de uma determinada decisão, cremos pois que basta uma leitura ao que se deixou transcrito da sentença recorrida para se constatar que razão não tem a ora recorrente.

Com efeito, o Mm^o Juiz do Tribunal Administrativo expôs, de forma clara e expressa, as razões que o levaram a decidir pela improcedência do recurso contencioso pela mesma recorrente aí interposto, pronunciando-se sobre todas as questões suscitadas.

Assim, evidente se nos mostra que, na parte em questão, improcede o recurso.

Seja como for, não se deixa de consignar também que nos parece que confunde a recorrente a fundamentação da sentença objecto do presente recurso, com a fundamentação do acto administrativo objecto do recurso que interpôs no Tribunal Administrativo, que, na mesma, se nos

afigura adequadamente fundamentado, pois que o mesmo, (a deliberação da Comissão de Revisão do Imposto do Selo de 18.11.2007), fez seus os argumentos antes expostos na deliberação de 06.10.2005 da Comissão de Avaliação de imóveis, e, atenta a “nota justificativa” desta, impõe-se reconhecer que à vista estão os motivos que levaram à decisão de se atribuir ao terreno aqui em causa o valor de MOP\$810,692,382.00.

Pode-se (naturalmente) não concordar com a fundamentação aí exposta, mas inadequado é considerar-se que se está perante o vício em questão.

Assim, avancemos.

— Quanto à alegada “violação da Lei”.

Pois bem, colhe-se das alegações e conclusões da ora recorrente que é a mesma de opinião que se verifica o vício em questão dado que considera que motivos não haviam para se proceder a uma “liquidação adicional”, e visto que entende não ter a Comissão que a efectuou um poder discricionário para decidir do valor do terreno em causa,

considerando ainda incorrectos os factores que foram ponderados para se chegar ao atrás referido valor do terreno.

Outro é porém o nosso ponto de vista.

Com efeito, todas estas questões foram já apreciadas na sentença recorrida que, como se deixou dito, não merece censura.

Ainda assim, não se deixa de consignar o seguinte.

No que toca à “liquidação adicional”, cabe dizer que a mesma se nos mostra totalmente adequada, já que, havendo dúvidas que o valor real do imóvel transmitido era superior ao declarado pelo contribuinte, no caso, a ora recorrente, o que restava então fazer senão proceder-se a uma avaliação do mesmo? E, confirmando-se que o seu valor real era efectivamente superior ao declarado, que outra solução existia que não a de se proceder a uma liquidação adicional para efeitos de imposto a cobrar pela transmissão do imóvel?

Enfim, cremos que a questão é despida de especial complexidade,

sendo de se ter como ociosas outras considerações.

Por sua vez, e quanto ao “poder discricionário” do órgão administrativo que a efectuou, vejamos.

À Comissão de Avaliação de Imóveis compete avaliar os prédios rústicos e urbanos não omissos na matriz.

A finalidade desta avaliação é a de atribuir aos imóveis em questão o seu real valor.

E, tratando-se de uma “avaliação”, afigura-se-nos adequado que ao órgão incumbido de a proceder caibam (certos) poderes discricionários na escolha dos factores de ponderação assim como na fixação dos critérios da sua avaliação.

Na verdade, a avaliação, como nos parece natural, implica que se tome em linha de conta aspectos como o valor de mercado dos imóveis no momento em que é efectuada a sua transmissão, e ainda, e nomeadamente, os preços , no momento praticados, na construção civil, o

que, como bem se pode ver, não podem estar previamente estabelecidos.

Por sua vez, também na fixação dos critérios para avaliação, há que reconhecer uma certa margem de discricionariedade ao órgão que a efectua, pois que é seu objectivo encontrar o valor de mercado do imóvel “no momento da sua transmissão”, o que, acarreta, por si, que não se possa partir de critérios rígidos que podem não se adequar às circunstâncias existentes no momento em que se procede à referida avaliação.

Interessa é que os mesmos sejam objectivos, justos e razoáveis, e que tenham em conta as reais condições e qualidades do imóvel, assim como as circunstâncias existentes no momento da sua transmissão.

No caso, teve-se em conta o valor da venda, área bruta do terreno, número de pisos potenciais do prédio a edificar, área útil dos pisos, rendimento da venda, lucro do construtor, custo de construção, encargo dos consultores, juros previstos e prémio, e, ponderando-se na exposição feita pela Comissão de Avaliação de Imóveis, mostra-se-nos ser a mesma adequada, não nos parecendo que a mesma comporte qualquer erro

notório ou manifesto que justifique qualquer censura.

Ademais, a recorrente, como bem se pode ver das suas alegações e conclusões de recurso, não apresenta motivos concretos da sua discordância com o valor fixado, limitando-se a questionar as opções tomadas pela referida comissão, o que, por seu lado, também não permite uma outra conclusão.

Alega, é verdade, que *“a sentença recorrida viola ainda a lei ao afirmar que, na planta de alinhamento emitida em 30 de Junho de 2006, consta que o terreno em discussão se destina à "construção de um hotel, casino (???) e apartamentos”*, sendo de opinião que *“em lado nenhum da referida planta de alinhamento se faz qualquer referência a um casino”*.

Porém, trata-se de um equívoco da mesma recorrente.

Como se pode ver, a sentença não se refere a “casino” algum, consignando-se sim aí que no terreno em causa se planeia a construção de um “estabelecimento hoteleiro e recreativo e uso habitacional”.

Nesta conformidade, e apreciadas que nos parecem ficar todas as questões colocadas, resta decidir.

Decisão

4. Nos termos que se deixam expostos, acordam negar provimento ao recurso

Custas pela recorrente com taxa de justiça que se fixa em 5UCs.

Macau, aos 15 de Outubro de 2009

José M. Dias Azedo

Chan Kuong Seng

João A. G. Gil de Oliveira