

## **Processo n.º 248/2016**

*(Recurso contencioso)*

Relator: Fong Man Chong

Data: 18 de Janeiro de 2018

### **Assuntos:**

- Dever de decisão da Administração Pública
- Aplicação do artigo 11º do Código de Procedimento Administrativo (CPA)

### **SUMÁRIO:**

I – Quando a Administração Pública invoca o artigo 11º/2 do CPA para rejeitar um recurso hierárquico necessário em tempo interposto, não estamos perante um acto de indeferimento tácito, mas sim um acto expresso que recusa apreciar a petição apresentada pelo particular.

II - Para invocar a dispensa legal do dever de decisão consagrado no n.º2 do artigo 11º do CPA, é preciso verificar cumulativamente os seguintes requisitos:

- *O órgão é competente;*
- *O mesmo praticou um acto administrativo;*
- *Há menos de 2 anos;*
- *Sobre o mesmo pedido e com os mesmos fundamentos;*
- *O pedido é formulado pelo mesmo requerente.*

III – O primeiro pedido formulado pelo Recorrente foi em 10/Out/2012 e o segundo foi em 08/Set/2015 (fls. 3 e 10 do PA), entre os 2 existe já um espaço temporal mais de 2 anos, circunstância esta que é suficiente para afastar a possibilidade de invocar, pela Administração Pública, o artigo 11º/2 do CPA para não decidir o 2º pedido.

IV – Não se verificando os pressupostos exigidos pelo artigo 11º/2 do CPA, cai então a situação no nº1 do citado normativo, circunstância em que o órgão administrativo competente desrespeitou o dever de decisão, legalmente prescrito, o que gera um vício de ilegalidade e conseqüentemente a anulabilidade do acto.

O Relator,

---

Fong Man Chong

## **Processo n.º 248/2016**

*(Recurso Contencioso)*

Data : 18 de Janeiro de 2018

Recorrente : **A**

Entidade Recorrida : Secretário para a Economia e Finanças

\*

### **ACORDAM OS JUÍZES NO TRIBUNAL DE SEGUNDA INSTÂNCIA DA RAEM:**

#### **I - RELATÓRIO**

1. **A**, identificado nos autos, contra o despacho do Exmo. Senhor Secretário para a Economia e Finanças datado de 15/01/2016, que rejeitou o recurso hierárquico necessário em tempo apresentado, veio, **em 21/03/2016**, interpor para este TSI o **recurso contencioso de anulação** do mesmo, com os fundamentos constantes de fls. 2 a 19 dos autos, tendo formulado as seguintes conclusões:

1. No dia 29 de Março de 2012 foi apresentada a declaração de transmissão de bens a título oneroso modelo M/1 n.º 2012/08/004787/3, relativa à fracção autónoma XXX, descrito na Conservatória do Registo Predial sob o n.º XXX.

2. A declaração apresentada refere como data do documento - do contrato-promessa de cessão da posição contratual celebrado entre B e A e C - o dia 6 de Março de 2012.

3. Tendo, em 2 de Abril de 2012, sido pago o montante de MOP\$95.179,00, conforme resulta dos autos do procedimento administrativo (guia de pagamento modelo M/2 n.º 2012-08-905914-9-0).

4. Posteriormente, em resultado do remetido pelos notários, em cumprimento do artigo 64.º do Regulamento do Imposto do Selo (RIS), a Direcção de Serviços de Finanças teve conhecimento da outorga de procuração, datada de 6 de Março de 2012, de A a favor de C, onde o primeiro confere poderes de aquisição e disposição sobre o imóvel em causa, incluindo poderes para a prática de negócio consigo mesmo.

5. Em sequência, por despacho da Exma. Senhora Directora de Serviços de Finanças, de 17 de Maio de 2012, foi autorizada a liquidação oficiosa do Imposto do Selo Especial, por se entender que teria havido duas transacções sucessivas incidentes sobre o imóvel em causa (a sua venda no dia 29 de Março de 2012 e a procuração de 6 de Março de 2012, supra referidos).

6. Tendo tomado conhecimento que corriam diligências no sentido de se proceder à acima referida liquidação oficiosa do Imposto do Selo, o Recorrente dirigiu uma exposição à Exma. Senhora Directora de Serviços de Finanças, a 22 de Junho de 2012, solicitando reconhecida a inexistência dos pressupostos de sujeição do Imposto do Selo Especial sobre a procuração outorgada a favor de C a 6 de Março de 2012.

7. Em resposta, por despacho da Senhora Directora de Serviços de Finanças, lavrado no ofício n.º 3478/NIS/DOI/RFM/2012, de 3 de Agosto de 2012, foi indeferido o pedido de reconhecimento do não pagamento do Imposto do Selo

Especial.

8. No mesmo ofício foi o Recorrente informado da possibilidade de apresentação de reclamação da mesma decisão para a Senhora Directora de Serviços de Finanças, nos termos do artigo 2.º, n.º 2 da Lei 12/2003, de 11 de Agosto, no prazo de 15 dias do artigo 4.º da Lei n.º 15/96/M, de 12 de Agosto.

9. O Recorrente apresentou a respectiva reclamação no dia 20 de Agosto de 2012, tendo a mesma sido indeferida por despacho da Exma. Senhora Directora de Serviços de Finanças, de 31 de Agosto de 2012, mediante o ofício n.º 3880/NIS/DOI/RFM/2012, de 7 de Setembro.

10. No dia 10 de Outubro de 2012, o Recorrente apresentou recurso hierárquico necessário do despacho da Exma. Senhora Directora de Serviços de Finanças, de 31 de Agosto de 2012, para o Exmo. Senhor Secretário para a Economia e Finanças, o qual foi posteriormente indeferido mediante o ofício n.º 5251/NIS/DOI/RFM/2012, de 5 de Dezembro de 2012.

11. A 17 de Janeiro de 2013 foi interposto um recurso contencioso de anulação do despacho de indeferimento do Senhor Secretário para a Economia e Finanças junto do Tribunal de Segunda Instância e que correu os seus termos sob o Processo de Recurso n.º 51/2013, que se veio a revelar improcedente.

12. Deve-se desde já frisar que este contencioso se reconduziu somente à decisão administrativa tomada perante a exposição dirigida à Exma. Senhora Directora de Serviços de Finanças, de 22 de Junho de 2012, que solicitava o reconhecimento da inexistência dos pressupostos de sujeição e a não aplicação do

Imposto do Selo Especial sobre a Procuração supra referida,

13. Não estando ainda em causa e não produzindo caso julgado sobre um futuro acto Tributário de liquidação do Imposto do Selo Especial, dado que o contencioso se desdobrou em torno de um pedido de reconhecimento da não aplicação do Imposto do Selo Especial apresentado pelo Recorrente.

14. Ou seja, não havia ainda acto tributário de liquidação do Imposto do Selo Especial dado que o contencioso se dirigiu apenas e somente a obter um esclarecimento jurídico-fiscal junto da Direcção de Serviços de Finanças.

15. Posteriormente, a Direcção de Serviços de Finanças procedeu à liquidação oficiosa do Imposto do Selo Especial no valor total de MOP\$509.798,00, notificando o Recorrente do acto no dia 20/07/2015.

16. Em 04/08/2015, o Recorrente apresentou reclamação da liquidação oficiosa do Imposto do Selo Especial, a qual veio a ser indeferida pelo Senhor Director da Direcção de Serviços de Finanças, conforme resulta do Despacho aposto no dia 21/08/2015 na Proposta n.º 1618/NIS/DOI/RFM/2015, de 19/08/2015.

17. Da referida decisão foi interposto um recurso hierárquico necessário pelo Recorrente, que foi rejeitado por decisão do Exmo. Senhor Secretário para a Economia e Finanças, constante da notificação do Ofício 002/NAJ/VP /2016 da Direcção dos Serviços de Finanças de 15/01/2016.

18. Ora, é desta decisão relativamente à qual se dirige o presente recurso de contencioso de acto administrativo.

19. Salvo melhor opinião, o acto recorrido é manifestamente violador do regime procedimental administrativo aplicável e, em especial, do artigo 11.º do Código do Procedimento Administrativo (CPA), tendo incumprido o dever de pronúncia e o dever de decisão ao qual O Recorrido está sujeito.

20. O regime do artigo 11.º do CPA, em especial as excepções ao dever de decisão contidos no n.º 2 do artigo 11.º do CPA, manifestamente não se aplica às circunstâncias do presente caso, já que não se verificam dois dos pressupostos necessários para se considerar a Administração dispensada do dever de decisão.

21. Em primeiro lugar, como parece evidente ao Recorrente, o prazo de dois anos desde que o Recorrido apreciou o pedido de esclarecimento (5 de Dezembro de 2012), até à apresentação da reclamação da liquidação oficiosa do Imposto do Selo(4 de Agosto de 2015), foi largamente ultrapassado, sendo por isso exigível por lei, sem qualquer dúvida, que o Recorrido cumpra o dever de decisão.

22. Em segundo lugar, não existe identidade de pedidos, contrariamente ao que parece dar a entender o Recorrido, quando refere que a pretensão do Recorrente tem o mesmo objecto e os mesmos fundamentos dos anteriormente submetidos à apreciação da Administração (vd. pontos 3. e I. das Conclusões do acto recorrido).

23. Ora, embora a pretensão do Recorrente seja colocada em torno da mesma matéria (base de incidência do Imposto do Selo Especial), já não se pode concordar que o pedido e o objecto sejam o mesmo em ambos os casos.

24. Isto porque, não oferece dúvidas que o objecto do contencioso de 2012 é o despacho da Exma. Senhora Directora de Serviços de Finanças, de 31 de Agosto de 2012, que indeferiu a exposição apresentada pelo Recorrente em 22 de Junho de 2012, sendo que em causa estava o pedido de reconhecimento da não aplicação do Imposto do Selo Especial, num momento em que ainda nem sequer havia ocorrido a sua liquidação oficiosa.

25. Posteriormente, foi liquidado oficiosamente o Imposto do Selo, tendo contra ele o Recorrente apresentado reclamação, nos termos previstos no artigo 92.º da Lei n.º 17/88/M, e sobre a qual recaiu em 21 de Agosto de 2015 despacho de indeferimento do Sr. Director dos Serviços de Finanças.

26. É, pois, esse despacho o objecto do recurso hierárquico apresentado em de 8 de Setembro de 2015 - e sobre o qual tem o Recorrido o dever legal de decisão-, ainda que contenha os mesmos fundamentos anteriormente sujeitos a apreciação voluntária, em processo que decorreu há mais de 2 anos.

27. Ou seja, convém salientar que, se no despacho de 5 de Dezembro de 2012 o Recorrido apreciou de forma abstracta e a pedido do Recorrente os pressupostos de sujeição do Imposto do Selo Especial sobre a procuração outorgada a favor de C a 6 de Março de 2012,

28. O que se reconduz na realidade a um informação ou esclarecimento ao contribuinte fiscal, o qual não tem a obrigação de presumir que a mesma decisão será mantida aquando da liquidação do imposto,

29. Neste momento, o Recorrido foi chamado a apreciar a validade

daquela liquidação do Imposto do Selo, da qual o Recorrente recorreu no plano do exercício do seu direito de garantia legalmente consagrado - e que ainda não havia exercido - e face ao qual a Administração carece da faculdade de limitar e muito menos negar.

30. Não tendo o Recorrido entendido que tivesse que decidir o recurso hierárquico necessário, tendo apenas cumprido com um mero dever de pronúncia, mas não cumprindo o dever de decisão, ao qual está sujeito nos termos do artigo 11.º do CPA.

31. Tal comportamento (ou omissão) traduz-se pois, numa violação clara e assumida do dever de decisão contido no artigo 11.º do CPA, sendo por isso o acto recorrido inválido por vício de lei na modalidade de violação do regime legal aplicável, o que desde já se invoca para os legais efeitos.

32. Encontrando-se o Recorrido sujeito ao dever de decisão, sem que o tenha feito, embora fazendo uso do direito de pronúncia, pode o Recorrente presumir o indeferimento tácito, nos termos da al. c) do n.º 3º, do artigo 102.º, do CPA, com os fundamentos constantes do despacho de indeferimento do Sr. Director dos Serviços de Finanças, - o qual, aliás, foi nele dado por integralmente reproduzido (vd. ponto 4 em página 5 do acto recorrido).

33. Nesse contexto, deve o acto recorrido ser impugnado e apreciado contenciosamente, visto que padece igualmente de vários erros em sede de aplicação do regime fiscal que, na opinião do ora Recorrente, devem conduzir à sua invalidade, por incumprimento do regime legal em vigor.

34. No entender do Recorrente, a enumeração dos actos sujeitos a tributação do Imposto do Selo constantes da Lei n.º 17/88/M e da Lei n.º 6/2011 é taxativa, não se incluindo nesta listagem a promessa de cessão de uma posição contratual num contrato-promessa.

35. Apesar do artigo 51.º da Lei n.º 17 /88/M e do artigo 4.º da Lei n.º 6/2011, na alínea q) do número 3 e no parágrafo 15) do número 2, respectivamente, preverem, residualmente em relação aos documentos, papéis e actos identificados nas alíneas e parágrafos anteriores, a tributação de qualquer outro documento, papel ou acto que transfira os poderes de facto de utilização e fruição de um bem ou direito.

36. Tal tributação apenas poderá ocorrer, necessariamente, quando se tratem não de documentos, papéis e actos eventualmente passíveis de transferir os poderes de facto de utilização e fruição de um bem ou direito, mas antes quanto se tratem de documentos, papéis e actos que transferiram de facto os poderes de facto de utilização e fruição de um bem ou direito,

37. Dado que o Imposto do Selo pretende tributar essa transferência, afastando que as partes possam fazer uso de outros documentos, papéis e actos, para além dos expressamente referidos, para realizarem uma disposição sobre o bem ou direito, obtendo a disposição desse mesmo bem ou direito,

38. Tal obriga a uma análise casuística por parte da Administração Fiscal, que terá que procurar distinguir entre os casos onde os particulares recorreram a outros documentos, papéis ou actos para transferirem os poderes de facto de utilização e fruição de um bem ou direito...

39. E os casos onde os particulares fizeram um uso regular desses mesmos documentos, papéis ou actos, sem visarem por essa via a transferência dos poderes de facto de utilização e fruição de um bem ou direito, que seria o facto tributário gerador da tributação em sede de Imposto do Selo.

40. Que foi o que ocorreu no presente caso, não se gerando um facto tributário que seja relevante para efeitos da aplicação do Imposto do Selo.

41. Com efeito, a Procuração não visou transmitir a posição contratual de promitente-comprador sobre a fracção autónoma em questão, mas sim permitir que C. na qualidade de cônjuge do outorgante, pudesse representar o marido, A, e actuar em nome do casal no que respeita à aquisição e futura disposição sobre essa posição contratual no contrato-promessa, após a celebração, em cumprimento da promessa, do contrato prometido de cessão da posição contratual de promitente-comprador sobre o imóvel, o que, em si mesmo, afasta, a aplicação dos artigos 2.º e 4.º da Lei n.º 6/2011 dado que, neste caso, não se visa transmitir um imóvel ou direitos sobre um bem imóvel destinado à habitação.

42. E, por esta razão, verifica-se uma violação do regime constante do artigo 51.º da Lei n.º 17/88/M e do artigo 4.º da Lei n.º 6/2011, sendo por isso o acto recorrido inválido por vício de lei por violação do regime legal aplicável, o que desde já e para os legais efeitos se invoca.

43. Por Outro lado, se o contrato promessa ele cessão da posição contratual foi celebrado antes da procuração, a incidência do Imposto do Selo sobre o primeiro é regulada pela Lei n.º 17/88/M e a incidência do Imposto do Selo sobre a segunda pela Lei n.º 6/2011.

44. No entanto, tendo a Procuração sido outorgada antes da celebração do contrato promessa de cessão da posição contratual, a incidência ou não do Imposto do Selo sobre a mesma é regulada pela Lei n.º 17/88/M.

45. Ao contrário do que acontece na Lei n.º 6/2011, as procurações que não sejam irrevogáveis, ainda que permitam a celebração de negócio consigo mesmo, não são objecto de tributação

46. E, não estando a Procuração sujeita ao pagamento do Imposto do Selo, naturalmente que o primeiro acto sujeito, em abstracto, ao pagamento do mesmo é o contrato promessa de cessão da posição contratual, nos termos do disposto na Lei n.º 17/88/M.

47. De onde, em nenhum momento se aplica a Lei n.º 6/2011.

48. Depois, não cabe ao Recorrente o ónus da prova de que a Procuração foi celebrada antes da celebração do contrato-promessa de cessão de posição contratual, porquanto foi a Direcção dos Serviços de Finanças quem invoca o direito de cobrar o imposto ao recorrente no pressuposto de que a Procuração foi outorgada depois da celebração do contrato-promessa de cessão de posição contratual pelo que, forçosamente, compete à mesma "averiguar todos os factos cujo conhecimento seja conveniente para a justa e rápida decisão do procedimento, podendo, para o efeito, recorrer a todos os meios de prova admitidos em direito".

49. Não obstante não caber ao Recorrente o ónus da prova do facto invocado pela entidade administrativa no que respeita à questão da ordem entre a outorga da procuração e a celebração do contrato-promessa de cessão da posição

contratual, o mesmo desde já se propõe a produzir prova credível e convincente de que a Procuração foi outorgada antes da celebração do contrato-promessa de cessão da posição contratual de promitente-comprador no contrato-promessa celebrado em 29 de Novembro de 2010.

50. Porquanto, tendo a procuração sido celebrada em momento posterior à promessa de cessão de uma posição contratual num contrato-promessa, não está a mesma sujeita ao pagamento do Imposto do Selo, nos termos do disposto na Lei n.º 17/88/M, sendo por isso o acto recorrido inválido por vício de lei por violação do regime legal aplicável, o que desde já e para os legais efeitos se invoca.

51. Além disso, no que diz respeito à Procuração, é de sublinhar que o mandante e a procuradora são casados um com o outro há muitos anos segundo os ritos tradicionais chineses, tendo em conjunto filhos, partilhando casa e mesa.

52. Existindo uma isenção na alínea 1) do n.º 1 do artigo 9.º da Lei n.º 6/2011 que visa permitir a transmissão de imóveis para a habitação entre os membros de uma família, até ao 2.º grau da linha colateral, sem serem sujeitos à carga fiscal prevista no Imposto do Selo Especial.

53. O casamento em causa não pode deixar de ser reconhecido como uma realidade para os devidos efeitos fiscais, dado que a Direcção dos Serviços de Finanças, tal como a Administração Pública em geral e os Tribunais de Macau em especial, lhes reconhece validade e eficácia, nomeadamente para efeitos de sucessão por morte,

54. Sendo que a Procuração não visou transmitir a posição contratual

de promitente-comprador sobre a fracção autónoma em questão mas sim permitir que C, na qualidade de cônjuge do outorgante, pudesse representar o marido, A, e actuar em nome do casal no que respeita à aquisição e futura disposição sobre essa posição contratual no contrato-promessa, após a celebração, em cumprimento da promessa, do contrato prometido de cessão da posição contratual de promitente-comprador sobre o imóvel.

55. O que, em si mesmo, afasta, a aplicação dos artigos 2.º e 4.º da Lei n.º 6/2011 dado que, neste caso, não se visa transmitir um imóvel ou direitos sobre um bem imóvel destinado à habitação.

56. E, por isso, o Despacho recorrido viola o disposto no artigo 51.º da Lei n.º 17/88/M, no n.º 1 do artigo 87.º do CPA e nos artigos 2.º e 4.º e alínea 1) do n.º 1 do artigo 9.º da Lei n.º 6/2011, sendo o acto recorrido inválido por vício de lei por violação do regime legal aplicável.

Pede que seja julgado procedente o presente recurso, anulando o acto administrativo e reconhecendo que sobre a procuração outorgada em 6 de Março de 2012 não incide o Imposto do Selo Especial.

\*

Regularmente citada, a Entidade Recorrida, **Secretário para a Economia e Finanças**, veio apresentar a sua contestação constante de fls. 58 a 70, concluindo pela seguinte forma:

I. O recurso que ora se contesta tem por objecto o despacho do Senhor Secretário para a Economia e Finanças de 12 de Janeiro de 2016, notificado ao contribuinte, ora recorrente, através do Ofício n.º 002/NAJ/VP/2016, de 15 de

Janeiro de 2012, que rejeitou o recurso hierárquico necessário, interposto do despacho do Senhor Director dos Serviços de Finanças de 21 de Agosto de 2015 aposto na Proposta n.º 1618/NIS/DOI/RFM/2015, de 19/08/2015, com fundamento da Administração Fiscal ter decidido sobre o pedido, pelo mesmo sujeito passivo, de não incidência de imposto do selo sobre o mesmo facto tributário.

II. O contrato-promessa de cessão da posição contratual encontra-se sujeito à incidência de imposto do selo ao abrigo do n.º 1 alínea a), n.º2 e n.º3 alínea h) todos do artigo 51.º do RIS.

III. Ainda que o RIS não estabeleça um conceito de transmissão fiscal, da leitura dos artigos 51.º e ss. resulta que o conceito de transmissão fiscal vai além do conceito de transmissão civil compreendendo a transmissão económica, ou de facto, mesmo que despida de formalidades legais ou ferida de nulidades ou anulabilidades não reconhecidas judicialmente.

IV. O recorrente não provou que a procuração foi outorgada antes da celebração do contrato-promessa, ambos datados de 6 de Março de 2012.

V. A procuração outorgada pelo recorrente a favor de C, a 6 de Março de 2012, encontra-se sujeita a imposto do selo especial ao abrigo do n.º 1 do artigo 2.º, do n.º 1 do artigo 4.º e da alínea 14) do n.º 2 do artigo 4.º todos da Lei n.º 6/2011, de 13 de Junho.

VI. O recorrente e a procuradora não se encontram casados, constando inclusive o estado civil "solteiros" na procuração.

VII. Inexistindo pressuposto negativo que obste à constituição do vínculo jurídico de imposto (do selo especial) ao abrigo da alínea 1) do n.º 1 do artigo 9.º da Lei n.º 6/2011, de 13 de Junho.

VIII. No mesmo sentido foi proferido o douto Acórdão do Tribunal de Segunda Instância, em 12 de Março de 2015, cujo conteúdo, muito sucintamente,

reproduzimos:

*"(...) A procuração outorgada pelo recorrente a favor de C, em 6 de Março de 2012, reúne abstractamente os pressupostos para a aplicação da Lei n.º 6/2011, maxime o artigo 2.º, a saber: a transmissão temporária ou definitiva de bens imóveis ou direitos sobre bens imóveis (procuração de 6 de Março de 2012) no prazo de dois anos a contar da liquidação ( 2 de Abril de 2012) do imposto do selo incidente sobre o documento, papel, ou acto que titulou a respectiva aquisição (contrato-promessa de cessão da posição contratual a 6 de Março de 2012) que tenha lugar após a entrada em vigor da Lei n.º 6/2011 (após 14 de Junho de 2011).*

*(...) a procuração, no momento da tributação e antes da revogação era um instrumento apto para o efeito, idóneo para que a mandante pudesse celebrar quaisquer contratos de cessão, bastando essa habilitação para ser objecto de tributação nos termos vistos.*

*(...) A isenção fiscal que, por via da situação de casados entre o procurador e a sua representada, se visa atingir tem de passar pela comprovação do casamento no Interior da China e o certo é que a Lei do Casamento da República Popular da China impõe o registo do casamento, sendo essa a lei aplicável face ao disposto no artigo 49.º, n.º 1 do CC, registo esse que não se mostra documentado.*

*(...) Pelas apontadas razões, acordam em negar provimento ao presente recurso contencioso, mantendo o acto que decidiu sobre a tributação em imposto de selo especial a dita procuração."*

**O Recorrente, A (A)**, apresentou **alegações facultativas (fls. 139 a 166)**, reinteirando basicamente a mesma posição assumida no requerimento inicial, pedindo anulação do despacho ora posto em crise e da liquidação oficiosa do Imposto do Selo Especial com o nº3781C-07F7.

\*

**O Secretário para a Economia e Finanças**, entidade recorrida, ofereceu igualmente alegações facultativas constantes de fls. 123 a 135.

\*

O Exmo. Magistrado do MP junto do TSI oferece o seguinte duto parecer, pugnando pela anulação do acto (fls. 171 a 172):

Constitui objecto do presente recurso contencioso o despacho de 12 de Janeiro de 2016, da autoria do Exmo. Secretário para a Economia e Finanças, que rejeitou o recurso hierárquico necessário interposto contra a decisão de 21.08.2015, do Exm.º Director dos Serviços de Finanças, de indeferimento de reclamação apresentada contra um acto de liquidação de imposto de selo especial.

O recorrente, A, devidamente identificado nos autos, imputa ao acto o vício de violação do dever de decisão e sustenta que esse incumprimento do dever de decisão o legitima a presumir o indeferimento tácito da sua pretensão, imputando também vícios a esse suposto indeferimento tácito.

Por seu turno, a autoridade recorrida, asseverando a legalidade do acto, pugna pela improcedência do recurso contencioso.

Vejam.

Antes de mais, crê-se importante clarificar que não está em causa uma situação de indeferimento tácito.

O recurso hierárquico foi objecto de decisão expressa, de rejeição, decisão que como tal vem aliás impugnada no presente recurso contencioso. A circunstância de nessa decisão se ter abordado a (des)necessidade do conhecimento da questão de fundo que o recurso suscitava e se ter chegado à conclusão de que não havia obrigação de decidir essa questão, com o fundamento de que ela já se mostrava decidida por acto anterior, não configura, salvo melhor juízo, uma situação de indeferimento tácito.

O acto de indeferimento tácito consiste na falta, pura e simples, de decisão final da pretensão formulada perante o órgão administrativo competente - cf. artigo 102.º do Código do Procedimento Administrativo. Caracteriza-se, pois, pelo comportamento silente da Administração. Se há decisão expressa, como sucedeu no caso através do despacho de 12 de Janeiro de 2016, já não pode falar-se de indeferimento tácito, ainda que, como aconteceu, a decisão recuse apreciar a petição formulada.

Daqui decorre uma primeira conclusão, que é a da natural e lógica improcedência dos vícios que o recorrente assaca a um inexistente e, por isso, irrecorrível acto tácito de indeferimento.

Restará então apreciar o vício imputado ao acto expresso que rejeitou o recurso hierárquico necessário.

A Administração recusou conhecer do fundo do recurso hierárquico com o fundamento de que já havia apreciado anteriormente a mesma questão, e que, não obstante terem decorrido mais de 2 anos, uma nova apreciação podia vir a pôr em xeque situações já sedimentadas e estabilizadas com a força do caso decidido.

Salvo melhor juízo, este posicionamento da Administração atenta contra o princípio da decisão plasmado no artigo 11.º do Código do Procedimento Administrativo.

Em primeiro lugar, não está em causa o mesmo pedido. Em 2012, o ora recorrente dirigira à Directora do Serviço de Finanças um requerimento a pedir o reconhecimento de que não havia lugar a imposto de selo especial em razão da outorga de uma procuração a favor de C - fls. 197 e seguintes do processo instrutor. A pretensão foi indeferida, o que deu lugar a reacções gratuitas necessárias (primeiro reclamação e depois recurso hierárquico), a que se seguiu recurso contencioso. Agora está em causa uma reclamação, formulada em 2015, contra a liquidação do imposto de selo especial relativo àquela procuração, em que se pede a anulação da liquidação, como melhor se vê de fls. 89 e seguintes do processo instrutor. São pedidos diferentes - posto que provenientes do mesmo interessado e sustentados com idênticos fundamentos -, o que basta para afastar a inexistência do dever de decisão nos termos do artigo 11.º, n.º 2, do Código do Procedimento Administrativo.

Por outro lado, ainda que do mesmo pedido se tratasse, havia igualmente o dever de decisão. É que, na ocasião em que é formulado o segundo pedido, iam decorridos dois anos, aliás mais de dois anos, sobre a prática do acto que recaíra sobre o primeiro pedido. E em tais circunstâncias existe o dever de decisão, como resulta claro daquele artigo 11.º, n.º 2.

Os receios quanto à estabilidade e segurança das relações jurídicas, veiculados pela Administração, não têm razão de ser. O novo acto não tem que

alterar a decisão anterior. Porventura, na maioria das situações, nem a poderá alterar. E mantendo a decisão anterior, é confirmativo, logo irrecorrível. Se o acto alterar a decisão anterior e afectar terceiros, caberá a estes reagir contra as possíveis invalidades de que padeça. Em qualquer dos casos, está garantida a salvaguarda daqueles valores de estabilidade e segurança.

Ante o exposto, procede o invocado vício de violação do dever de decisão, pelo que deverá ser anulado o acto, na exacta medida em que recusou conhecer do recurso hierárquico interposto.

\*

Foram colhidos os vistos legais.

Cumpre analisar e decidir.

\* \* \*

## **II - PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS**

Este Tribunal é o competente em razão da nacionalidade, matéria e hierarquia.

O processo é o próprio e não há nulidades.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária e são dotadas de legitimidade *“ad causam”*.

Não há outras excepções ou questões prévias que obstem ao conhecimento do mérito.

\* \* \*

## **III - FACTOS**

Ponderando o teor dos documentos juntos aos autos e os elementos constantes do processo administrativo, têm-se por assentes os factos seguintes com interesse para a decisão da causa:

1. No dia 29 de Março de 2012 foi apresentada a declaração de transmissão de bens a título oneroso modelo M/1 n.º 2012/08/004787/3, relativa à fracção autónoma XXX descrito na Conservatória do Registo Predial sob o n.º 21972II.

2. Consta da declaração a transmissão da referida fracção a título definitivo pelo valor de MOP\$5.021.520,00.

3. A declaração apresentada refere como data do documento - do contrato-promessa de cessão da posição contratual celebrado entre B e A e C - o dia 6 de Março de 2012.

4. Tendo, em 2 de Abril de 2012, sido pago o montante de MOP\$95.179,00, conforme resulta dos autos do procedimento administrativo (guia de pagamento modelo M/2 n.º 2012-08-905914-9-0).

5. Pagamento este que se reporta ao imposto no valor de MOP\$90.646,00 acrescido de MOP\$4.533,00 relativo ao selo de conhecimento.

6. Posteriormente, em resultado do remetido pelos notários (artigo 64.º do Regulamento do Imposto do Selo (RIS)), a Direcção de Serviços de Finanças teve conhecimento da outorga de procuração, datada de 6 de Março de 2012, de A a favor de C, onde o primeiro confere poderes de aquisição e disposição sobre o imóvel em causa, incluindo poderes para a prática de negócio consigo mesmo.

7. Em sequência, por despacho da Exmo. Senhora Directora da Direcção de Serviços de Finanças, de 17 de Maio de 2012, foi

autorizada a liquidação oficiosa do Imposto do Selo Especial, por se entender que teria havido duas transacções sucessivas incidentes sobre o imóvel em causa (venda no dia 29 de Março de 2012 e a procuração de 6 de Março de 2012, *supra* referidos).

8. Tendo tomado conhecimento que corriam diligências no sentido de se proceder à acima referida liquidação oficiosa do Imposto do Selo, o Recorrente dirigiu uma exposição à Exma. Senhora Directora da Direcção de Serviços de Finanças, a 22 de Junho de 2012, solicitando reconhecida a inexistência dos pressupostos de sujeição do Imposto do Selo Especial sobre a procuração outorgada a favor de C a 6 de Março de 2012.

9. Em resposta, por despacho da Senhora Directora da Direcção de Serviços de Finanças, lavrado no ofício n.º 3478/NIS/DOI/RFM/2012, de 3 de Agosto de 2012, foi indeferido o pedido de reconhecimento do não pagamento do Imposto do Selo Especial.

10. No mesmo ofício foi o Recorrente informado da possibilidade de apresentação de reclamação da mesma decisão para a Senhora Directora da Direcção de Serviços de Finanças, nos termos do artigo 2.º, n.º 2 da Lei 12/2003, de 11 de Agosto, no prazo de 15 dias do artigo 4.º da Lei n.º 15/96/M, de 12 de Agosto.

11. O Recorrente apresentou a respectiva reclamação no dia 20 de Agosto de 2012, tendo a mesma sido indeferida por despacho da Exma. Senhora Directora da Direcção de Serviços de Finanças, de 31 de Agosto de 2012, mediante o ofício n.º 3880/NIS/DOI/RFM/2012, de 7 de Setembro.

12. No dia 10 de Outubro de 2012, o Recorrente

apresentou recurso hierárquico necessário do despacho da Exma. Senhora Directora da Direcção de Serviços de Finanças, de 31 de Agosto de 2012, para o Exmo. Senhor Secretário para a Economia e Finanças, o qual foi posteriormente indeferido mediante o ofício n.º 5251/NIS/DOI/RFM/2012, de 5 de Dezembro de 2012.

13. A 17 de Janeiro de 2013 foi interposto um recurso contencioso de anulação do despacho de indeferimento do Senhor Secretário para a Economia e finanças junto do Tribunal de Segunda Instância e que correu os seus termos sob o Processo de Recurso n.º 51/2013, que se veio a revelar improcedente.

14. E este contencioso reconduziu-se somente à decisão administrativa tomada perante a exposição dirigida à Exma. Senhora Directora da Direcção de Serviços de Finanças, de 22 de Junho de 2012, que solicitava o reconhecimento da inexistência dos pressupostos de sujeição e a não aplicação do Imposto do Selo Especial sobre a Procuração *supra* referida,

15. Posteriormente, a Direcção de Serviços de Finanças procedeu à liquidação oficiosa do Imposto do Selo Especial no valor total de MOP\$509.798,00, notificando o Recorrente do acto no dia 20/07/2015.

16. Em 04/08/2015, o Recorrente apresentou reclamação da liquidação oficiosa do Imposto do Selo Especial, a qual veio a ser indeferida pelo Senhor Director da Direcção de Serviços de Finanças, conforme resulta do Despacho aposto no dia 21/08/2015 na Proposta n.º 1618/NIS/DOI/RFM/2015, de 19/08/2015.

17. Da referida decisão foi interposto um recurso hierárquico necessário pelo Recorrente, que foi rejeitado por decisão do Exmo. Senhor Secretário para a Economia e Finanças, constante da notificação do

Ofício 002/NAJ/VP/2016 da Direcção dos Serviços de Finanças de 15/01/2016.

\* \* \*

#### **IV - FUNDAMENTOS**

A decisão do presente recurso passa pela análise e resolução das seguintes questões :

- 1) - Existe ou não uma situação de indeferimento tácito;
- 2) - É ou não uma situação em que a Administração Pública não tem o dever de decisão em face do pedido do Recorrente.

\*

Comecemos pela primeira.

Face aos factos acima alinhados, é de verificar que o recurso hierárquico foi objecto de decisão expressa, uma decisão de rejeição, que constitui objecto da impugnação no presente recurso contencioso. Pelo que, estamos perante uma situação de acto expreso, e não uma de “não acto”.

Recorda-se que o acto de *indeferimento tácito* consiste na falta, pura e simples, de decisão final expressa sobre a pretensão formulada perante o órgão administrativo competente - *cf.* artigo 102º do Código do Procedimento Administrativo (CPA). Caracteriza-se, pois, pelo comportamento silente da Administração.

Se há decisão expressa, como sucedeu no caso dos autos, tendo sido proferido um despacho expresso, datado de 12 de Janeiro de 2016, já não se pode falar de indeferimento tácito, ainda que, como aconteceu, a decisão recuse apreciar a petição formulada.

Pelo que, **conclui-se necessariamente pela improcedência do vício** que o Recorrente assaca a um inexistente e, por isso, irrecorrível acto tácito de indeferimento.

\*

Relativamente à 2º questão, vamos ver em primeiro lugar, o que o legislador diz quanto ao dever de decisão incidente sobre a Administração Pública.

O artigo 11º (**Princípio da decisão**) do Código do Procedimento Administrativo (CPA) estipula :

1. Os órgãos administrativos têm o dever de se pronunciar sobre todos os assuntos da sua competência que lhes sejam apresentados pelos particulares, e nomeadamente:

a) Sobre os assuntos que lhes disserem directamente respeito;

b) Sobre quaisquer petições, representações, queixas, reclamações ou recursos formulados em defesa da legalidade ou do interesse geral.

2. Não existe o dever de decisão quando, há menos de dois anos contados desde a prática do acto até à data da apresentação do requerimento, o órgão competente tenha praticado um acto administrativo sobre o mesmo pedido formulado pelo mesmo particular com os mesmos fundamentos.

A propósito deste artigo escreve-se (este artigo 11º do CPA corresponde à versão do artigo 9º do CPA de Portugal, a doutrina sobre ele vale também para o ordenamento jurídico de Macau, *mutatis mutandis*):

“O facto não diminui em nada a enorme importância jurídico-procedimental desse dever nº1. É nele que se afirma, afinal, como princípio geral, a obrigação em que a Administração está constituída de se pronunciar – neste caso, de decidir sobre todas as pretensões de particulares, cuja realização dependa da prática de um acto administrativo e é, portanto, nele que reside o núcleo dos “actos administrativos” tácitos, regulados nos artigos 108º e 109º do Código.” (*cf.* Mário Esteves de Oliveira, Pedro Costa Gonçalves – J. Pacheco de Amorim, *Código do Procedimento Administrativo comentado*, 2ª edição, Almedina, pág. 126).

Para invocar a dispensa legal do dever de decisão consagrado n.º 2 do artigo citado, é preciso verificar cumulativamente os seguintes requisitos:

- *O órgão é competente;*
- *O mesmo praticou um acto administrativo;*
- *Há menos de 2 anos;*
- *Sobre o mesmo pedido e com os mesmos fundamentos;*
- *O pedido foi formulado pelo mesmo requerente.*

\*

A entidade Recorrida proferiu o seguinte despacho :

*«Concordo com a proposta. Rejeito o recurso hierárquico.»<sup>1</sup>*

Ass. : Leong Vai Tac, aos 12/01/2016

\*

A respectiva proposta tem a seguinte conclusão :

I – Analisada a pretensão do ora Recorrente constata-se que a mesma tem o mesmo objecto e os mesmo fundamentos anteriormente submetidos à apreciação da Administração, nomeadamente, em sede de recurso hierárquico necessário apresentado pelo ora Recorrente a 10 de Outubro de 2012 o qual foi indeferido por despacho do Sr. Secretário para a Economia e Finanças datado de 5 de Dezembro de 2012.

II – Daquele despacho de indeferimento recorreu contenciosamente para o Tribunal de Segunda Instância o qual correu termos sob o n.º 51/2013.

---

<sup>1</sup> Este consta do ofício, cujo teor é nos termos dos artigos 68º e ss. Do Código do Procedimento Administrativo (CPA), aprovado pelo DL n.º 57/99/M, de 11/10/1999, e em referência ao recurso interposto em 08/09/2015, fica V. Exa por este meio notificado do conteúdo do despacho do Senhor Secretário para a Economia e Finanças, de 12/01/2016, exarado na Proposta n.º 158/NAJ/VP/2015, de 15 de Dezembro, sendo o seu teor o que a seguir se transcreve:

III – Transitou em julgado o Acórdão do TSI em Setembro do presente ano o qual engou provimento ao recurso apresentado pelo ora Recorrente mantendo, a final, o acto que decidiu sobre a tributação de imposto do selo especial da procuração.

**IV – Por tudo o que antecede somos do entendimento que inexistente o dever de decisão nos termos do artigo 11º do Código do Procedimento Administrativo.**

Nestes termos e caso haja concordância superior, dever ser rejeitado o presente recurso hierárquico nos termos da alínea e) do artigo 160º do Código do Procedimento Administrativo devendo, em consequência, manter-se o acto de liquidação oficiosa do Sr. Director dos Serviços de Finanças.

\*

Ora no caso, a Administração recusou conhecer do fundo do recurso hierárquico com o fundamento de que já havia apreciado anteriormente a mesma questão, e que, não obstante terem decorrido mais de 2 anos, uma nova apreciação podia vir a pôr em causa situações já sedimentadas e estabilizadas com a força do caso decidido.

Terá razão a Entidade Recorrida?

Vejamos de imediato.

a) – Em primeiro lugar, é de realçar que não está em causa o mesmo pedido. Em 2012, quando o recorrente dirigira à Directora do Serviço de Finanças um requerimento a pedir o reconhecimento de que não havia lugar a imposto de selo especial em razão da outorga de uma procuração a favor de C - fls. 197 e seguintes do processo instrutor, a pretensão foi indeferida, o que deu lugar a reacções graciosas necessárias (primeiro reclamação e depois recurso

hierárquico), a que se seguiu recurso contencioso.

b) – Agora está em causa uma reclamação, formulada em 2015, contra a liquidação do imposto de selo especial relativo àquela procuração, em que se pede a anulação da liquidação, como melhor se vê de fls. 89 e seguintes do processo instrutor.

c) – Portanto, é fácil verificar que o primeiro pedido formulado pelo Recorrente foi em 10/Out/2012 e o segundo foi em 08/Set/2015 (fls. 3 e 10 do PA), entre os 2 existe já um espaço temporal mais de 2 anos, circunstância esta que é suficiente para afastar a possibilidade de invocar, pela Administração Pública, o artigo 11º/2 do CPA para não decidir o 2º pedido.

d) – Por outro lado, são pedidos diferentes - posto que provenientes do mesmo interessado e sustentados com idênticos fundamentos -, o que também basta para afastar a inexistência do dever de decisão nos termos do artigo 11.º, n.º2, do Código do Procedimento Administrativo.

e) – Os receios quanto à estabilidade e segurança das relações jurídicas, veiculados pela Administração, não têm razão de ser. O novo acto não tem que alterar a decisão anterior. Porventura, na maioria das situações, nem a poderá alterar. E mantendo a decisão anterior, é confirmativo, logo irrecurável. Se o acto alterar a decisão anterior e afectar terceiros, caberá a estes reagir contra as possíveis invalidades de que padeça. Em qualquer dos casos, está garantida a salvaguarda daqueles valores de estabilidade e segurança.

Pelo exposto, procede o invocado vício de violação do dever de decisão, há-de ser anulado o acto atacado na exacta medida em que recusou conhecer do recurso hierárquico interposto.

\*

Uma nota final sobre o pedido do Recorrente.

Este pediu também o reconhecimento de que sobre a procuração outorgada em 6 de Março de 2012 não deve incidir o Imposto do Selo Especial. Só que sobre esta matéria a Administração Pública ainda não tomou posição e como tal não podia desencadear actos de execução. Ou seja, uma de duas:

- Se a Administração Pública vier a tomar uma decisão expressa sobre esta matéria, e que seja desfavorável ao ora Recorrente, então este poderá accionar mecanismo de recurso para atacar a respectiva decisão. Será esta sede própria para apreciar a questão em causa.

- Ou outra hipótese, em que a Administração começará a pedir o pagamento do imposto do selo especial sem que tivesse tomado antes uma decisão expressa, o Recorrente também terá meios de reacção para atacar esta situação. Será também nesta sede adequada para apreciar a questão em causa.

Pelo que, esta fase processual não é o momento adequado para decidir tal questão do imposto do selo especial, já que a Administração Pública ainda não se pronunciou sobre ela.

Tudo visto, resta decidir.

\* \* \*

## **V - DECISÃO**

Em face de todo o que fica exposto e justificado, os juízes deste TSI **acordam em julgar procedente o presente recurso, anulando o despacho recorrido.**

\*

**Sem custas.**

\*

**Registe e Notifique.**

Macau, 18 de Janeiro de 2018.

Fong Man Chong

Ho Wai Neng

José Cândido de Pinho

Fui presente

Joaquim Teixeira de Sousa