

Processo nº 600/2013

(Autos de Recurso Contencioso)

Data: **26 de Março de 2015**

ASSUNTO:

- Imposto do Selo Especial
- Procuração com poderes especiais
- Revogação da procuração
- Liquidação do Imposto
- Princípio da igualdade

SUMÁRIO :

- A procuração com poderes especiais para a prática de negócio consigo mesmo, desde que seja susceptível de transferir para outrem o direito de propriedade ou poderes de facto de utilização ou fruição do bem imóvel, quer no momento da sua celebração, quer no momento da liquidação, sujeita-se à tributação de Imposto do Selo Especial nos termos da al. 14) do nº 2 do artº 4º da Lei nº 6/2011.
- A revogação da procuração não extingue a obrigação tributária, já que nos termos do nº 2 do artº 52º do RIS, *ex vi* do artº 14º da Lei nº 6/2011, apenas a sentença transitada em julgado que reconhece a invalidade ou ineficácia do documento que titulou a transmissão, é que impede a cobrança de Imposto do Selo.
- Segundo a regra da experiência comum, é normal numa procuração com poderes especiais para a prática de negócio consigo mesmo não

constar o valor da transmissão.

- A Lei n° 6/2011 não prevê regras próprias para o efeito, pelo que temos de socorrer às regras previstas no RIS, por força do art° 14° daquela Lei.
- Aplicando as regras previstas no art° 55° do RIS à situação concreta, a determinação do *quantum* de Imposto do Selo Especial deve ser feita com base ou no valor matricial do imóvel, ou no valor da sua última aquisição declarado, conforme aquele que for mais elevado, sob pena de tornar a al. 14) do n° 2 do art° 4° da Lei n° 6/2011 como uma “lei morta”.
- O princípio da igualdade é um princípio fundamental do Direito, legalmente previsto no art° 25° da Lei Básica da RAEM, nos termos do qual *“Os residentes de Macau são iguais perante a lei, sem discriminação em razão de nacionalidade, ascendência, raça, sexo, língua, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução e situação económica ou condição social”*.
- Existem duas vertentes, a saber: **igualdade na lei** e **igualdade perante a lei**.
- A primeira traduz-se na exigência de não se fazer discriminação na elaboração das leis ou outros actos normativos e a segunda consiste na proibição da discriminação na aplicação da lei.
- Quer a doutrina, quer a jurisprudência, ambas entendem que o princípio da igualdade visa assegurar às pessoas em situações iguais os mesmos direitos, prerrogativas e vantagens, com as obrigações correspondentes, o que significa tratar de modo igual os iguais e de modo desigual os desiguais, visando sempre o equilíbrio entre todos, sempre e só nos casos de actividades administrativas discricionárias.

- Por outro lado, também é pacífico, tanto na doutrina, como na jurisprudência, o entendimento de que não há igualdade na ilegalidade, pois *“defender igualdade na ilegalidade seria pôr em causa os alicerces do sistema e do próprio estado de direito”*.

O Relator,

Ho Wai Neng

Processo nº 600/2013

(Autos de Recurso Contencioso)

Data: **26 de Março de 2015**

Recorrentes: **B e C**

Entidade Recorrida: **Secretário para a Economia e Finanças**

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

I – Relatório

B e C, melhor identificados nos autos, vêm interpor o presente Recurso Contencioso contra o despacho do **Secretário para a Economia e Finanças**, de 15/07/2013, que indeferiu a pretensão formulada em sede de recurso hierárquico necessário, onde se peticionou a revogação do acto de liquidação do Imposto do Selo Especial sobre a Transmissão de Bens Imóveis Destinados a Habitação, concluindo que:

- 1. É entidade recorrida o senhor Secretário para a Economia e Finanças e acto recorrido o seu despacho de 15 de Julho de 2013 que indeferiu o pedido de anulação do acto de liquidação do Imposto do Selo Especial sobre a Transmissão de Bens Imóveis Destinados a Habitação, que fixou uma colecta de MOP 390 096,00 a título de ISE, alegadamente devido pela procuração outorgada em favor de D, acrescido do montante de MOP 3 543,00, a título de juros compensatórios e consequente restituição desse valor.*
- 2. Os recorrentes adquiriram em 24/06/2011, pelo preço de MOP 1 950*

480,00, uma fracção autónoma para habitação, designada por "B3", do 3.º andar "B", do prédio urbano com os números ... e ... da Rua do, do Edifício

- 3. A aquisição da fracção beneficiava de isenção do IS prevista no artigo 13.º da Lei n.º 14/2010.*
- 4. Os recorrentes outorgaram uma procuração conferindo poderes a D para a prática de vários actos em relação à fracção, incluindo para prometer vender ou vender a identificada fracção autónoma, procuração esta livremente revogável pelos mandantes e que permitia a prática de negócio consigo mesmo.*
- 5. A procuração foi outorgada pelos recorrentes para que alguém tratasse dos assuntos necessários relativos à fracção autónoma, porque trabalham por turnos, sendo reduzida a sua disponibilidade dos recorrentes para tratar de assuntos de mera gestão ordinária do imóvel.*
- 6. Os recorrentes residem na fracção e nunca tiveram intenção de permitir a sua alienação.*
- 7. A mandatária na procuração tem uma relação de afinidade com os recorrentes (sobrinhos e tia, respectivamente).*
- 8. Em 13/01/2012, os recorrentes revogaram a procuração porque os poderes conferidos excediam os que se demonstravam necessários para os actos a praticar e não correspondia à vontade real das partes.*
- 9. Em 16/01/2012 os recorrentes apresentaram à administração fiscal as razões da revogação da procuração.*
- 10. A administração fiscal considera que a lei não protege o grau de afinidade exigido entre mandatários e mandante, e que o artigo 52.º do RIS só permite a anulação da liquidação, com a consequente restituição,*

quando seja declarada por sentença judicial transitada em julgado a invalidade do documento que titula a transmissão.

- 11. O n.º 1 do artigo 4.º do RISE determina que os documentos, papéis ou actos que originam a tributação são sempre aqueles de que deriva uma transmissão efectiva do direito de propriedade ou outro direito real de gozo sobre bens imóveis destinados a habitação e a transferência dos poderes de facto de utilização e fruição desses imóveis.*
- 12. De acordo com o n.º 1 do artigo 4.º do RISE, releva para efeitos de incidência a transmissão dos poderes de facto de utilização e fruição de bens imóveis para habitação.*
- 13. O conceito de transmissão do n.º 1 do artigo 4.º do RISE foi ampliado, equivalendo ao que vigorava no Código da Contribuição do Registo e no Código da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações.*
- 14. O legislador condicionou a tributação da transmissão de imóveis, titulada por documentos insusceptíveis de transferir o direito de propriedade, à transferência de poderes de facto de utilização e fruição daqueles bens.*
- 15. A transmissão de facto caracteriza-se pela posse dos bens ou por uma actuação sobre esses bens correspondente ao exercício de um direito real.*
- 16. O facto tributário é desencadeado pelo pressuposto do uso e fruição de um certo bem imóvel, recorrendo-se à figura jurídica da tradição da coisa para terceiro.*
- 17. Por isso, a alínea p) do n.º 3 do artigo 51.º do RIS considera fontes de transmissões de bens para efeitos fiscais, passíveis de titularer a transferência de poderes de facto de utilização e fruição do bem imóvel, as chamadas "procurações irrevogáveis" e demonstram, para efeitos fiscais, o intuito de alienação do bem pelo mandante e o benefício de*

aquisição pelo mandatário, fruto da tradição que decorre da irrevogabilidade do acto.

- 18. As procurações com poderes para negócio consigo mesmo, referidas na alínea 14) do n.º 2 do artigo 4.º do RISE, sendo livremente revogáveis, só caem no âmbito de incidência deste imposto se operarem a transferência do direito de propriedade ou de poderes de facto de utilização ou fruição dos bens imóveis.*
- 19. Do acto recorrido e respectivo procedimento não está demonstrado que entre a outorga da procuração e a sua revogação, existiu uma transmissão patrimonial, tal como definida na regra geral do n.º 1 do artigo 4.º do RISE.*
- 20. A revogação da procuração demonstra a inexistência da transferência de quaisquer poderes de facto de utilização ou fruição do imóvel para a mandatária.*
- 21. O acto recorrido é por isso ilegal, por ofensa à norma de incidência constante do n.º 1 do artigo 4.º da Lei n.º 6/2011, e incorre em erro nos pressupostos de facto e de direito, por qualificar a procuração como documento susceptível de transferir para outrem poderes de facto sobre o imóvel, sem que esse facto esteja provado no respectivo procedimento, o que o torna anulável.*
- 22. A Lei n.º 6/2011 visa o combate à especulação imobiliária, intenção legislativa esclarecida no seu artigo 1.º, pelo que o acto de liquidação tributária tem de se fundamentar na intenção especulativa do sujeito passivo.*
- 23. No procedimento subjacente ao acto recorrido não está demonstrado esse intuito especulativo.*

24. *A procuração em causa é um documento destituído de valor que permita a determinação da matéria colectável para efeitos de tributação do RISE.*
25. *O RISE não contém nenhuma norma que preveja a forma de determinação da matéria colectável.*
26. *O RISE manda aplicar, subsidiariamente, o RIS, que na norma de determinação da matéria colectável (artigo 55.º) manda que seja considerado o valor declarado ou o matricial, consoante o que for mais elevado.*
27. *A procuração não contém qualquer valor susceptível de determinação da matéria colectável para efeitos de aplicação da taxa do RISE.*
28. *Mesmo que se considerasse que a procuração outorgada pelos recorrentes encerra uma transmissão para efeitos de tributação do ISE, o valor a considerar terá de ser o que constava da matriz à data da ocorrência dos factos, i.e., MOP 539 520,00.*
29. *O valor de aquisição da fracção, constante da escritura de compra e venda, não é susceptível de ser considerado para a determinação da matéria colectável do ISE e tributação da transmissão da fracção, alegadamente titulada pela procuração outorgada pelos recorrentes.*
30. *A consideração do valor de aquisição da fracção constante da escritura pública, para efeitos de tributação do ISE, constitui uma aplicação analógica na determinação de um elemento essencial do regime tributário.*
31. *O artigo 55.º do RIS não é uma norma de lançamento mas sim de incidência, por determinar qual a realidade económica sobre a qual incide o imposto do selo.*
32. *O artigo 55.º do RIS, sendo uma norma de incidência, encontra-se*

subordinada ao Princípio da Legalidade Tributária, no sentido de reserva da lei formal.

- 33. A aplicação analógica das normas de incidência, é proibida por força do princípio da legalidade tributária, como confessa a entidade recorrida.*
- 34. É ilegal proceder à determinação da matéria colectável por referência a um facto titulado por um documento distinto, na ausência de uma norma que concretamente regule a riqueza económica considerada para tributação, no ISE, por uma procuração.*
- 35. A definição dos elementos essenciais do regime tributário compete à Assembleia Legislativa da Região, por força da alínea 3) do artigo 71.º da L Básica da RAEM e da alínea 15) do artigo 6.º da Lei n. 13/2009.*
- 36. A interpretação analógica para colmatar uma evidente lacuna legal, efectuada pelo acto recorrido, constitui violação de lei, por ofensa ao Princípio da Legalidade e da Tipicidade das normas fiscais, decorrentes do artigo 71.º da Lei Básica e do artigo 6.º da Lei n.º 13/2009, vício que determina a sua anulabilidade.*
- 37. O acto recorrido afirma que só a apresentação de sentença que reconheça a invalidade ou a ineficácia do documento que titula a transmissão impede a cobrança do Imposto do selo Especial, de acordo com o que determina o n.º 2 do artigo 52.º do RIS.*
- 38. Existe uma situação anterior, na qual a administração fiscal admitiu a anulação da liquidação de imposto do selo, e consequente restituição do valor pago pelos contribuintes, sem que lhes fosse exigido o cumprimento do estatuído no n.º 2 do artigo 52.º do RIS.*
- 39. No caso do La Scala, não existiu qualquer sentença ou Acórdão que tenha declarado a invalidade ou a ineficácia dos contratos que sustentaram a*

liquidação do Imposto do Selo por Transmissão de Bens.

40. No Direito Fiscal vigora o Princípio da Tipicidade e da Legalidade que apela, igualmente, à igualdade de tratamento dos contribuintes, a par do Princípio geral estabelecido no artigo 5.º do CPA.

41. O acto recorrido incorre em vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de direito, decidindo desfavorável o pedido formulado pelos recorrentes quando em situações anteriores desconsiderou a regra do n.º 2 do artigo 55.º do RIS, tratando desigualmente situações iguais, em violação do Princípio da Igualdade, sendo por isso anulável.

*

Regularmente citada, a Entidade Recorrida contestou nos termos constantes a fls. 82 a 95 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, pugnando pelo não provimento do recurso.

*

Quer os Recorrentes, quer a Entidade Recorrida, ambas apresentaram as alegações facultativas, mantendo, no essencial, as posições já tomadas na petição inicial e na contestação, respectivamente.

*

O Ministério Público é de parecer pela improcedência do presente recurso contencioso, a saber:

“Ao despacho exarado pelo Exmo. Sr. Secretário para Economia e Finanças na Informação n.º175/NAJ/VP/2013 (doc. de fls.8 a 15 do P.A.), os 2 recorrentes assacaram, em primeiro lugar, o vício de infringir o disposto no n.º1 do art.4º da Lei n.º6/2011, por qualificar a procuração como documento susceptível de transferir a outrem poderes de facto sobre o imóvel, sem que este facto esteja provado no respectivo procedimento.

Quid juris?

Ora, sabe-se que ao passo de ser definidora a norma consagrada no n.º1 do art.4º da Lei n.º6/2011, o seu n.º2 se forma norma enumeradora – elencando as hipóteses típicas das «fontes de transmissão» para efeitos do imposto de selo especial, cujo corpo determina peremptoriamente: Para efeitos do disposto no número anterior, estão sujeitos ao imposto de selo especial:

Em harmonia com as doutrinas mais autorizadas no que respeite à interpretação, temos que todas as hipóteses tipificadas neste n.º2 estão em conformidade com a previsão do n.º1, e fica sujeitas indubitavelmente ao imposto de selo especial.

Na alínea 14) do n.º2 prevê-se inequivocamente: As procurações ou substabelecimentos que concedam ao procurador poderes para a prática de negócio jurídico consigo mesmo relativamente à disposição de bens imóveis ou direitos sobre bens imóveis. Vê-se que a única conditio sine qua non ao imposto de selo especial consubstancia-se em conferir-se, na procuração, ao procurador poderes para praticar o negócio consigo mesmo, nunca exigindo que a procuração seja acompanhada de tradição de bens imóveis.

Compreende-se assim que seja: as doutrinas e jurisprudências respeitantes à «Sisa» vêm pacificamente sustentando que a tradição não é essencial comum para todas as transmissões tributárias, sendo apenas indispensável para um contrato de promessa (compra e venda, doação, etc.) ser qualificado como transmissão tributável da Sisa. (cfr., a título exemplificativo, o Acórdão do ex-TSJM no Processo n.º1152, in Jurisprudência 1999, II Tomo, pp.34 a 37)

Afigura-se-nos certo que tais doutrinas e jurisprudências são válidas mutatis mutantis para o imposto de selo por transmissões de bens consignado no Capítulo XVII do Regulamento do Imposto do Selo na redacção introduzida pela Lei n.º8/2001,

e também válidas para o imposto de selo especial criado pela Lei n.º 6/2011.

Em esteira, não podemos deixar de entender que não se descortina in casu o invocado vício de violação do preceituado no n.º 1 do art. 4.º da Lei n.º 6/2011, visto estar plenamente provado, por reconhecimento dos recorrentes e por documentos (cfr. fls. 148 a 151 e 168 e 169 do P.A.), que eles outorgaram uma procuração à Sra. D, conferindo-lhe poderes para praticar o negócio consigo mesmo, procuração que se integra, sem dúvida, na previsão da alínea 14) do n.º 2 do art. 4.º da Lei n.º 6/2011.

*

É verdade que na Lei n.º 6/2011 não há nenhuma disposição legal equivalente ao disposto ao n.º 2 do art. 55.º do actual RIS, nisto existe uma omissão. Contudo, na nossa modesta opinião, a qual não forma a lacuna jurídica real, mas uma omissão voluntária e uma lacuna aparente.

Tal nossa opinião estriba no art. 14.º da Lei n.º 6/2011, preceito que determina propositadamente: Em tudo o que estiver omissa na presente lei em matéria do imposto do selo especial, é aplicável subsidiariamente, com as necessárias adaptações, o disposto no RSI. Tal remessa expressa dá cobertura completa à toda e qualquer omissão existente na Lei n.º 6/2011.

De outro lado, importar não perder de vista que destinada a propositadamente a prevenir e combater a especulação no mercado imobiliário de Macau, a Lei n.º 6/2011 cuida apenas estabelecer regime especial, deixando conscientemente ao correlativo regime geral a regulamentação da matéria que não merece tratamento especial.

Nesta linha de vista, e atendendo a que o valor de aquisição pelos recorrentes constante da escritura pública é superior ao matricial, temos por concludente que são descabidos todos os argumentos aduzidos nas 22 a 36 conclusões da petição inicial.

*

No que diz respeito à invocação de que o despacho recorrido ofende o princípio da igualdade, acompanhamos, antes de mais, o alegado no art.45º da contestação. O que torna patente e incontestável que o presente caso não constitui situação igual ao conhecido La Scala.

Acrescentamos aqui que há doutrina que adverte sensatamente que o princípio da igualdade não dá luz ao «direito à igualdade na ilegalidade» ou à «repartição do erros», pelo que pode a Administração afastar-se de uma prática anterior que se mostre ilegal. (Lino Ribeiro e José Cândido de Pinho: Código do Procedimento Administrativo de Macau – Anotado e Comentado, p.87)

E assevera o Venerando TUI no duto acórdão prolatado no Processo n.º7/2007: A violação do princípio da igualdade não releva no exercício de poderes vinculados, já que não existe um direito à igualdade na ilegalidade. O princípio da igualdade não pode ser invocado contra o princípio da legalidade: um acto ilegal da Administração não atribui ao particular o direito de exigir a prática no futuro de acto de conteúdo idêntico em face de situações iguais.

Deste modo, em consonância com estas ensinamentos doutriniais e jurisprudenciais, entendemos, com toda tranquilidade, que o despacho em questão não infringe o princípio da igualdade, nem padece do erro nos pressupostos de facto.

*

Ora, os recorrentes arrogaram ainda, apenas nas alegações facultativas (cfr. as conclusões 38 a 46 aí formuladas), a inexistência da responsabilidade fiscal em sede do imposto de selo, fundamentando que a revogação duma procuração tem os mesmos efeitos de uma sentença transitada em julgado para fins de restituição do imposto, por ser uma declaração unilateral e livremente revogável, e que a revogação da procuração em 13/01/2012 determinou a inexistência, no ordenamento

jurídico, do documento que se encontrava originariamente sujeito ao imposto de selo especial.

Acolhendo as doutrinas, o Venerando TUI consolida a jurisprudência de que «Conforme o art.68.º, n.º 3 do Código de Processo Administrativo Contencioso, o recorrente pode, nas alegações, alegar novos fundamentos do seu pedido, cujo conhecimento tenha sido superveniente» e que «Nas alegações do recurso contencioso o recorrente só pode invocar novos vícios do acto administrativo, se não lhe fosse exigível o conhecimento deles no momento da apresentação da petição inicial.» (Acórdãos nos Processos n.º1/2004 e n.º24/2009)

Em conformidade, não nos resta nenhuma dúvida de que deverão ser desatendidos todos os fundamentos deduzidos nas conclusões 38 a 46 das alegações facultativas, em virtude de que nenhum deles deriva de factos supervenientes.

E de qualquer modo, nenhum comando legal reconhece à revogação da procuração a virtude de isentar do imposto de selo devido, tanto comum como especial, ou de restituir o pago. Pois bem, o art.52º n.º2 do actual RIS contempla apenas decisão judicial transitada em julgado.

Por todo o expendido acima, propendemos pela improcedência do presente recurso contencioso.”

Foram colhidos os vistos legais dos Mmºs Juizes-Adjuntos.

O Tribunal é o competente.

As partes possuem personalidade e capacidade judiciárias.

Mostram-se legítimas e regularmente patrocinadas.

Não há questões prévias, nulidades ou outras excepções que

obstem ao conhecimento do mérito da causa.

II – Factos

Com base nos elementos existentes nos autos, fica assente a seguinte factualidade com interesse à boa decisão da causa:

- Em 24/06/2011, os Recorrentes adquiriram a fracção autónoma para habitação, designada por "B3", do 3.º andar "B", do prédio urbano com os números ... e ... da Rua do, do Edifício, inscrito na matriz predial da Freguesia de S. Lourenço, Concelho de Macau, sob o artigo 73622, descrito na Conservatória do Registo Predial de Macau sob o número XXXXX, a folhas 55, pelo preço de MOP 1.950.480,00.
- Pela aquisição desta fracção os Recorrentes beneficiaram da isenção do Imposto do Selo a que alude o artigo 13.º da Lei n.º 14/2010.
- Em 13/12/2011 os Recorrentes outorgaram uma procuração mediante a qual conferiram poderes a D para, em relação à identificada fracção autónoma, praticarem diversos actos, entre os quais os poderes para prometer vender ou vender a identificada fracção autónoma, procuração esta livremente revogável pelo mandante.
- A referida procuração permitia a prática, pela procuradora, de negócio consigo mesmo, adoptando a seguinte redacção que ora se transcreve na parte relevante: *"A procuradora pode servir-se desta procuração para a prática de negócio consigo mesmo"*.
- Contudo, em 13/01/2012, os mandantes, ora Recorrentes,

revogaram a referida procuração.

- Na posse de ambos os documentos foi apresentado um requerimento à DSF, em 16/01/2012, no sentido de salvaguardar a situação fiscal dos Recorrentes no que concerne à não incidência do ISE, explicando que a mandatária na procuração entretanto revogada tem com os mandatários uma relação de afinidade (sobrinhos e tia, respectivamente).
- Mais se explicou nesse mesmo requerimento que não foi outra a intenção dos mandantes senão a de possibilitar a terceiro que, em seu nome, tratasse de todas as diligências e assuntos necessários relativos à fracção autónoma em causa, mas nunca por forma a permitir a sua alienação, porquanto a mesma se destina a habitação dos Recorrentes.
- Atravido Ofício n.º 503/NIS/DOI/RFM/2012, de 06 de Março, os Recorrentes foram notificados que a administração fiscal não lhes concedia a isenção de ISE porque o artigo 9.º da citada Lei não protegia o grau de afinidade exigido entre, neste caso, mandatários e mandante, aditando que o artigo 52.º do RIS obsta a que se dê relevância ao acto de revogação da procuração, na medida em que aí estipula que a obrigação tributária permanece ainda que o documento a selar seja inválido ou ineficaz, excepto quando essa invalidade ou ineficácia seja declarada na sequência de sentença judicial transitada em julgado.
- Mais foi notificado aos Recorrentes, através do supra identificado ofício, que, por acto da Directora da DSF de

31/01/2012, foi determinada a liquidação do ISE devido pela procuração outorgada em favor de D, através do qual foi apurada uma colecta de MOP\$390.096,00, acrescida do montante de MOP\$3.543,00, a título de juros compensatórios.

- Por ter sido notificado que o prazo de cobrança voluntária do imposto liquidado em 31/01/2012 terminava em 09/11/2012, os Recorrentes procederam, sob reserva, ao pagamento da colecta.
- Em 09/11/2012, foi interposto o recurso hierárquico dirigido ao Senhor Chefe do Executivo.
- Por despacho do Senhor Secretário para a Economia e Finanças, de 15/07/2013, o recurso hierárquico foi indeferido, assim se motivando a presente impugnação contenciosa.

*

III – Fundamentação

O presente recurso consiste essencialmente em saber se constitui ou não objecto de tributação de Imposto do Selo Especial previsto na Lei n° 6/2011 uma procuração com poderes especiais para a prática de negócio consigo mesmo já revogada no momento da liquidação oficiosa.

Na óptica dos Recorrentes, o acto recorrido enferma dos seguintes vícios:

- violação do artº 4º, nº 1, da Lei nº 6/2011, com erros nos pressupostos de facto e de direito;
- violação dos princípios da legalidade e da tipicidade, decorrentes do artº 71º da Lei Básica e do artº 6º da Lei nº 13/2009; e

- violação do princípio da igualdade.

Vamos agora analisar se lhes assiste razão.

1. Da violação do artº 4º, nº 1, da Lei nº 6/2011

Para os Recorrentes, as procurações que conferem poderes especiais para celebrar negócio consigo mesmo só estão sujeitos à tributação de Imposto do Selo Especial nos termos do da al. 14) do nº 2 do artº 4º da Lei nº 6/2011 quando delas resulta a efectiva transferência do direito de propriedade ou de poderes de facto de utilização ou fruição dos bens imóveis, que não é o seu caso, uma vez que nunca pretenderam, através da outorga da procuração em causa, transferir o direito de propriedade ou de poderes de facto de utilização ou fruição do bem imóvel.

Adiantamos desde já que não lhes assiste razão.

Como é sabido, o Imposto do Selo Especial foi criado pela Lei nº 6/2011, de 13/06/2011, com a nova redacção dada pela Lei nº 15/2012, com vista ao combate à especulação na transmissão de bens imóveis destinados a habitação, com fins comerciais, de escritórios ou de estacionamento de veículos motorizados, localizados na Região Administrativa Especial de Macau (artº 1º da citada Lei).

Dispõe o artº 2º da Lei nº 6/2011 que:

- 1. A transmissão temporária ou definitiva de bens imóveis ou direitos sobre bens imóveis, no prazo de dois anos a contar da data da liquidação, que tem lugar após a entrada em vigor da presente lei, do imposto do selo incidente sobre o documento, papel ou acto que titulou a respectiva aquisição, está sujeita ao imposto do selo especial.*

2. *Após a entrada em vigor da presente lei, a transmissão temporária ou definitiva dos bens ou direitos referidos no número anterior, ocorrida sem que tenha sido pago o imposto do selo incidente sobre o documento, papel ou acto a que se refere o mesmo número, está sempre sujeita ao imposto do selo especial calculado com base na taxa prevista na alínea 1) do artigo seguinte.*
3. *Está sujeita ao imposto do selo especial a transmissão temporária ou definitiva dos bens ou direitos referidos no n.º 1 titulados por documentos, papéis ou actos que foram objecto de isenção do imposto do selo ao abrigo do disposto em leis do orçamento, no prazo de dois anos a contar da data de emissão da respectiva certidão de isenção do imposto do selo pela Direcção dos Serviços de Finanças, adiante designada por DSF, que tenha lugar após a entrada em vigor da presente lei.*

Por sua vez, o artº 4º da mesma Lei estabelece que:

1. *São consideradas fontes de transmissão de bens imóveis ou direitos sobre bens imóveis todos os documentos, papéis ou actos que titulam a transferência ou promessa de transferência do direito de propriedade ou outro direito real de gozo sobre bens imóveis, ou a transferência ou promessa de transferência dos poderes de facto de utilização e fruição desses bens imóveis.*
2. *Para efeitos do disposto no número anterior, estão sujeitos ao imposto do selo especial:*
 - 1) *Os contratos de compra e venda, doação ou de troca, ou a constituição de usufruto ou de uso e habitação;*

- 2) *Os contratos-promessa de compra e venda, os pactos de preferência, ou outros documentos, papéis ou actos que, ainda que lícitos, válidos e eficazes, não sejam susceptíveis de transmitir o direito de propriedade ou outro direito real de gozo;*
- 3) *A cedência de usufruto ou de uso e habitação a favor do proprietário;*
- 4) *A adjudicação de bens imóveis ou direitos sobre bens imóveis aos credores, bem como a entrega feita directamente aos mesmos como dação em cumprimento ou em função do cumprimento, ou a entrega feita a outrem com a obrigação de lhes pagar;*
- 5) *A cessão da posição contratual, independentemente da forma assumida;*
- 6) *O arrendamento de bens imóveis em que seja assegurado ao arrendatário o direito à aquisição da propriedade sobre o bem, findo certo prazo e pago determinado valor residual;*
- 7) *A constituição ou transmissão de arrendamento ou subarrendamento de bens imóveis a longo prazo, considerando-se como tais os que, à data dos respectivos actos ou devido a prorrogação durante a vigência do contrato, por acordo expresso do senhorio ou por imposição da lei, devam durar mais de 15 anos;*
- 8) *As entradas dos sócios com bens imóveis ou direitos sobre bens imóveis para a realização do capital das sociedades comerciais e a adjudicação dos mesmos bens ou direitos aos sócios na liquidação dessas sociedades;*
- 9) *As entradas dos sócios com bens imóveis ou direitos sobre bens imóveis para a realização do capital das sociedades civis, na parte*

em que os outros sócios adquirem comunhão ou qualquer outro direito nesses bens ou direitos, bem como, nos mesmos termos, as cessões de partes sociais ou de quotas ou a admissão de novos sócios;

10) A transmissão de mais de 80% da sua participação no capital social por parte de sócios de sociedades comerciais em cujo activo figurem bens imóveis ou direitos sobre bens imóveis, considerando-se realizada pelo mesmo sócio a transmissão das respectivas participações por ambos os cônjuges, quando essas constituam bens comuns do casal;

11) As entradas dos cooperantes com bens imóveis ou direitos sobre bens imóveis para a realização de cooperativas e a adjudicação dos mesmos bens ou direitos aos cooperantes na liquidação dessas cooperativas;

12) A transmissão de bens imóveis ou direitos sobre bens imóveis por cisão das sociedades comerciais ou sociedades civis referidas nas alíneas 8) e 9) ou por fusão das sociedades comerciais entre si ou com sociedade civil;

13) As procurações ou substabelecimentos que concedam ao procurador poderes de disposição de bens imóveis ou direitos sobre bens imóveis e que sejam irrevogáveis sem o acordo do interessado, nos termos do n.º 3 do artigo 258.º do Código Civil;

14) As procurações ou substabelecimentos que concedam ao procurador poderes para a prática de negócio jurídico consigo mesmo relativamente à disposição de bens imóveis ou direitos sobre bens imóveis;

15) Qualquer outro documento, papel ou acto que transfira os poderes de facto de utilização e fruição de bens imóveis ou direitos sobre bens imóveis.

3. *Presume-se, sendo admitida prova em contrário, o conhecimento do procurador ou substabelecido nas procurações ou substabelecimentos referidos nas alíneas 13) e 14) do número anterior.*

Resulta de forma clara da al. 14) do n.º 2 do art.º 4.º da Lei n.º 6/2011 que para efeitos de tributação de Imposto do Selo Especial apenas exige que as procurações ou substabelecimentos que concedam ao procurador poderes para a prática de negócio jurídico consigo mesmo relativamente à disposição de bens imóveis ou direitos sobre bens imóveis, não é necessário, portanto verificar-se a efectiva transferência do direito de propriedade ou de quaisquer poderes de facto de utilização ou fruição como é pretendido pelos Recorrentes.

A prova evidente desta conclusão consiste na própria redacção da al. 15) do mesmo preceito legal, nos termos do qual “*Qualquer outro documento, papel ou acto que transfira os poderes de facto de utilização e fruição de bens imóveis ou direitos sobre bens imóveis.*”.

Como se pode ver, somente a tributação prevista na al. 15) – os outros documentos inominados, não abrangendo portanto as procurações referidas na al. 14) – é que se exige tal transferência efectiva.

Não ignoramos que no momento da liquidação oficiosa, a procuração em causa já se encontrava revogada.

Contudo, a revogação da procuração não extingue a obrigação tributária, já que nos termos do n.º 2 do art.º 52.º do RIS, *ex vi* do art.º 14.º da Lei n.º 6/2011, apenas a sentença transitada em julgado que reconhece

a invalidade ou ineficácia do documento que titulou a transmissão, é que impede a cobrança de Imposto do Selo.

Portanto, a simples revogação da procuração por livre iniciativa das partes não impede a cobrança do imposto em causa.

A procuração com poderes especiais para a prática de negócio consigo mesmo, desde que seja susceptível (repetimos, o legislador apenas exige a susceptividade de transferência e não a sua efectividade) de transferir para outrem o direito de propriedade ou poderes de facto de utilização ou fruição do bem imóvel, quer no momento da sua celebração, quer no momento da liquidação, sujeita-se à tributação de Imposto do Selo Especial nos termos da al. 14) do n.º 2 do art.º 4.º da Lei n.º 6/2011.

No mesmo sentido, veja-se o Ac. do TSI, de 12/03/2015, proferido no Proc. n.º 51/2013.

Pelo exposto, é de julgar improcedente este fundamento do recurso.

2. Da violação dos princípios da legalidade e da tipicidade, decorrentes do art.º 71.º da Lei Básica e do art.º 6.º da Lei n.º 13/2009

Entendem os Recorrentes que *“é ilegal proceder à determinação da matéria colectável por referência a um facto titulado por um documento distinto, na ausência de uma norma que concretamente regule a riqueza económica considerada para tributação, no ISE, por uma procuração”*, porque:

“A procuração em causa é um documento destituído de valor que permita a determinação da matéria colectável para efeitos de tributação do RISE.”

“O RISE não contém nenhuma norma que preveja a forma de determinação da matéria colectável.”

“O RISE manda aplicar, subsidiariamente, o RIS, que na norma de determinação da matéria colectável (artigo 55º) manda que seja considerado o valor declarado ou o matricial, consoante o que for mais elevado.”

“O artigo 55º do RIS, sendo uma norma de incidência, encontra-se subordinada ao Princípio da Legalidade Tributária, no sentido de reserva da lei formal.”

“A aplicação analógica das normas de incidência, é proibida por força do princípio da legalidade tributária, como confessa a entidade recorrida.”

Nesta conformidade, para eles, *“A interpretação analógica para colmatar uma evidente lacuna legal, efectuada pelo acto recorrido, constitui violação de lei, por ofensa ao Princípio da Legalidade e da Tipicidade das normas fiscais, decorrentes do artigo 71º da Lei Básica e do artigo 6º da Lei nº 13/2009, vício que determina a sua anulabilidade.”*

Quid iuris?

Segundo a regra da experiência comum, é normal numa procuração com poderes especiais para a prática de negócio consigo mesmo não constar o valor da transmissão.

Assim sendo, como é que a Adm. Fiscal iria efectuar a tributação de Imposto do Selo Especial?

A Lei nº 6/2011 não prevê regras próprias para o efeito, pelo que temos de socorrer às regras previstas no RIS, por força do artº 14º daquela Lei.

Prevê o artº 55º do RIS que:

- 1. A matéria colectável do imposto do selo previsto neste capítulo tem por base o valor do bem ou direito transmitido, constante do documento, papel ou acto respectivo.*

2. *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.*
3. *Na transmissão de bens imóveis omissos na matriz a matéria colectável tem por base o valor declarado pelo sujeito passivo.*

No caso em apreço, a Adm. Fiscal liquidou o *quantum* de Imposto do Selo Especial com base no valor de aquisição do imóvel declarado pelos Recorrentes, mandantes da procuração, por este valor ser mais elevado que o matricial.

Não cremos, assim, que a actuação da Adm. Fiscal tivesse violação os princípios supra referidos.

Se não vejamos.

Como acima expomos, não está em causa uma efectiva transmissão do direito de propriedade, pelo que nunca podia haver lugar a um verdadeiro valor de transmissão.

Neste contexto, se seguirmos a posição dos Recorrentes, então, nunca poderia haver lugar à tributação de Imposto do Selo Especial nos termos da al. 14) do n.º 2 do art.º 4.º da Lei n.º 6/2011, por falta de tal valor de transmissão.

Se assim fosse, a norma em causa passaria a ser como uma “lei morta”, sem qualquer eficácia prática.

Nestes termos e aplicando as regras previstas no art.º 55.º do RIS à situação concreta, entendemos que a determinação do *quantum* de Imposto do Selo Especial deve ser feita com base ou no valor matricial do imóvel, ou no valor da sua última aquisição declarado, conforme aquele que for mais elevado, sob pena de tornar a al. 14) do n.º 2 do art.º

4º da Lei nº 6/2011 como uma “lei morta”.

Como o valor da aquisição do imóvel declarado pelos Recorrentes é superior ao matricial, andou bem a Adm. Fiscal em relevar aquele valor para efeitos de tributação de Imposto do Selo Especial.

Não se verifica, portanto, a alegada violação dos princípios da legalidade e da tipicidade.

3. Da violação do princípio da igualdade

Alegam os Recorrentes que existe uma situação anterior – o caso do “*La Scala*”, na qual a Adm. Fiscal admitiu “*a anulação da liquidação de imposto do selo, e consequente restituição do valor pago pelos contribuintes, sem que lhes fosse exigido o cumprimento do estatuído no nº 2 do artigo 52º do RIS*”.

Assim, ao não se fazer o mesmo para o seu caso, violou-se o princípio da igualdade.

O princípio da igualdade é um princípio fundamental do Direito, legalmente previsto no artº 25º da Lei Básica da RAEM, nos termos do qual “*Os residentes de Macau são iguais perante a lei, sem discriminação em razão de nacionalidade, ascendência, raça, sexo, língua, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução e situação económica ou condição social*”.

Existem duas vertentes, a saber: **igualdade na lei** e **igualdade perante a lei**.

A primeira traduz-se na exigência de não se fazer discriminação na elaboração das leis ou outros actos normativos e a segunda consiste na proibição da discriminação na aplicação da lei.

Quer a doutrina, quer a jurisprudência, ambas entendem que o princípio da igualdade visa assegurar às pessoas em situações iguais os mesmos direitos, prerrogativas e vantagens, com as obrigações

correspondentes, o que significa tratar de modo igual os iguais e de modo desigual os desiguais, visando sempre o equilíbrio entre todos, sempre e só nos casos de actividades administrativas discricionárias.

Por outro lado, também é pacífico, tanto na doutrina, como na jurisprudência, o entendimento de que não há igualdade na ilegalidade, pois *“defender igualdade na ilegalidade seria pôr em causa os alicerces do sistema e do próprio estado de direito”*¹.

Nesta conformidade, ainda que a Adm. Fiscal tenha incumprido o n.º 2 do art.º 52.º do RIS no caso do *La Scala*, isto é, admitiu a revogação da liquidação do imposto do selo e a consequente restituição do valor pago sem necessidade da apresentação da sentença transitada em julgado que reconheceu a invalidade ou ineficácia do documento, tal facto não justifica nem legitima, *per si*, o mesmo tratamento para o caso dos Recorrentes.

Não deixará de se julgar improcedente este argumento recurso.

*

Tudo apreciado, resta decidir.

*

IV – Decisão

Nos termos e fundamentos acima expostos, acordam em julgar improcedente o recurso contencioso, mantendo o acto recorrido.

*

Custas pelos Recorrentes com 8UC taxa de justiça.

Notifique e registe.

¹ Acs. do TSI, de 16/04/2014, 11/12/2003 e 16/10/2003, proferidos, respectivamente, nos Procs. n.ºs 359/2012, 88/2003 e 183/2002.

*

RAEM, aos 26 de Março de 2015.

(Relator)

Ho Wai Neng

Presente

Vítor Manuel Carvalho Coelho

(Primeiro Juiz-Adjunto)

José Cândido de Pinho

(Segundo Juiz-Adjunto)

Tong Hio Fong