

Processo n.º 43/2015.

Recurso jurisdicional em matéria administrativa.

Recorrente: A.

Recorrido: Secretário para a Economia e Finanças.

Assunto: Imposto de Selo. Arrematação. Leilão particular.

Data da Sessão: 30 de Julho de 2019.

Juízes: Viriato Manuel Pinheiro de Lima (Relator), Song Man Lei e Sam Hou Fai.

SUMÁRIO:

I – Quando o artigo 5.º da Tabela Geral do Imposto de Selo manda tributar as “arrematações de produtos, de géneros e de bens ou direitos sobre móveis ou imóveis, sobre o preço da arrematação ou da adjudicação”, tem de se entender que a tributação só ocorre naqueles casos em que, de acordo com o respectivo regime jurídico, a transmissão do móvel se consuma com a arrematação ou a adjudicação.

II – Quando, de acordo com as respectivas condições negociais de leiloeira particular, a arrematação não foi seguida pela conclusão da compra e venda dos bens móveis leiloados, por desistência do arrematante, não ocorreu o facto tributário previsto no artigo 5.º da Tabela Geral do Imposto de Selo.

O Relator,

Viriato Manuel Pinheiro de Lima

**ACORDAM NO TRIBUNAL DE ÚLTIMA INSTÂNCIA DA REGIÃO
ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE MACAU:**

I – Relatório

A (doravante, também designada por **recorrente**), interpôs recurso contencioso de anulação do despacho do **Secretário para a Economia e Finanças**, de 17 de Outubro de 2013, que negou provimento a recurso hierárquico interposto de despacho da Directora dos Serviços de Finanças, que indeferira pedido de revogação do acto de liquidação oficiosa do imposto de selo por arrematação de bens, no montante de MOP\$4.144.805,00.

O **Tribunal de Segunda Instância** (TSI) negou provimento ao recurso contencioso.

Inconformada, interpõe A recurso jurisdicional para o **Tribunal de Última Instância** (TUI), suscitando, nas suas alegações, a seguinte questão:

- Em Macau não existe legislação específica que regule o regime de venda particular de bens através de leilão.

- Em geral, as regras dos leilões são definidas por um Regulamento elaborado pela

empresa leiloeira.

- O caso *sub judice* não foge à regra, tendo o leilão objecto dos autos sido regido por um regulamento próprio inscrito no catálogo do leilão.

- Nos termos do artigo 19.º do Regulamento, logo após a arrematação celebra-se o contrato de compra e venda, de acordo com o preço fixado no lanço mais alto, o que ilustra bem que a arrematação carece depois de ser concretizada por via da celebração de um contrato de compra e venda.

- Nos termos do artigo 20.º do Regulamento, o contrato de compra e venda que se segue à arrematação é celebrado com reserva de propriedade até que sejam integralmente pagos o preço do bem licitado, a comissão da leiloeira e as demais despesas.

- O Regulamento confere ao arrematante a faculdade de optar por não celebrar a compra do bem nos termos anunciados, quer porque os bens têm um defeito enquadrável nos termos do disposto no artigo 23.º do Regulamento, caso em que o arrematante tem o direito de reaver tudo o que pagou, quer porque pura e simplesmente o arrematante se arrependeu, o que, nos termos do disposto no artigo 19.º do Regulamento, implica a perda da caução.

- A arrematação não consubstancia a transmissão da propriedade do bem, uma vez

que, após a batida do martelo pelo leiloeiro, há ainda que celebrar o contrato de compra e venda, o qual, por sua vez, está sujeito a uma cláusula de reserva de propriedade (cf. artigo 20.º do Regulamento do leilão).

- Ainda que a arrematação sinalizasse o momento da perfeição do contrato, sempre resultaria que o mesmo não teria, ao contrário do que sustenta a decisão recorrida, efeitos translativos, na medida em que o contrato está sujeito a uma cláusula de *reserva da propriedade* (cf. artigo 403.º, n.º 1, do Código Civil e artigo 20.º do Regulamento do leilão).

- Ao ignorar os efeitos jurídicos associados ao acto de arrematação, entendendo-o como uma mera formalidade, a decisão ora recorrida padece de um erro de direito na aplicação da lei substantiva, incorrendo em erro na interpretação do artigo 5.º da TIS, para os efeitos do artigo 639.º do CPC e artigo 152.º do CPAC.

- A decisão recorrida conduz a um resultado manifestamente injusto e desrazoável em termos da aplicação do Imposto do Selo, exigindo-se ao Recorrente, na sua qualidade de intermediário, enquanto mero organizador ou promotor de um leilão, que suporte mais de 4 milhões de Patacas em imposto sobre uma arrematação que não foi concluída com sucesso, por perda de interesse do arrematante, inexistindo por isso qualquer realidade económica que possa justificar esta carga fiscal.

O Ex.^{mo} **Procurador-Adjunto** emitiu douto parecer em que se pronuncia pela procedência do recurso.

II - Os Factos

O acórdão recorrido deu como provados os seguintes factos:

a) O despacho recorrido é do seguinte teor e foi notificado à recorrente da forma seguinte:

Nos termos dos artigos 68º e ss. do Código do Procedimento Administrativo (CPA), aprovado pelo DL nº 57/99/M, de 11.10.99, e em referência ao recurso interposto em 30.08.13, fica V. Exa. por este meio notificado do conteúdo do despacho do Senhor Secretário para a Economia e Finanças, de 15.10.13, exarado na Proposta nº XXX/XXX/XX/13, de 26 de Setembro, sendo o seu teor o que a seguir se transcreve:

"Concordo. Autorizo manter a decisão anterior e indeferir o respectivo recurso."

b) A citada proposta foi objecto de parecer da Sr.^a Directora dos Serviços de Finanças, de 07.10.2013, o qual passamos a transcrever:

"Exm º Senhor SEF,

Concordo com o parecer. Submeto a V. Ex. a para considerar o parecer jurídico. Se concordar, solicito a V. Exa. que autorize manter a decisão anterior e indefira o recurso hierárquico necessário interposto pelo contribuinte.

c) Da proposta referida reproduzem-se os fundamentos de facto e de direito que sustentam o presente despacho:

"A contribuinte A, veio, por requerimento dado entrada no Gabinete do Chefe do Executivo em 30 de Agosto de 2013 e por não se conformar com o despacho da Sr. a Directora dos Serviços de Finanças, de 18 de Julho de 2013, que indeferiu o seu pedido de revogação do acto de liquidação oficiosa do imposto do selo por arrematação de bens em sede de reclamação graciosa, interpor, daquele, recurso hierárquico necessário para o Chefe do Executivo, nos termos e com os fundamentos vertidos no requerimento atrás citado.

Assim, e antes de mais,

DOS FACTOS

1. Em 28 de Dezembro de 2012, a Recorrente realizou um leilão designado por "Macau A 2012 Autumn Auctions". Em 31 de Dezembro de 2012, foi relatada pelo Jornal Va Kio a realização de leilão, no qual, os maiores lanços das peças n.º 8, n.º 169, n.º 146 e n.º 231 são respectivamente no valor de MOP60,000,000.00, MOP38,000,000.00, MOP26,000,000.00 e MOP680,000,000.00. Mais se reportou que acerca de dois terços de pinturas de B (romanização nossa) foram vendidos.

2. Em 1 de Janeiro de 2013, o leilão supra mencionado também foi reportado pelo Jornal "Macao Daily News", no qual, a peça n.º 8 foi comprada a preço de MOP60,000,000.00 e acerca de dois terços de pinturas de B foram vendidos.

3. Tendo em conta a reportagem do jornal, os inspectores do Núcleo de Fiscalização Externa destes Serviços foram à Companhia da Recorrente em 4 de Janeiro de 2013 para obter mais informações do referido leilão.

4. Depois, a Recorrente facultou ao Núcleo de Fiscalização Externa destes serviços

um livro de arrematação que apresenta todos os lotes, bem como a cópia do conhecimento de pagamento do imposto do selo. Conforme a guia de pagamento M/B n.º 2013-XX-XXXXXX-X, a Recorrente procedeu, em 7 de Janeiro de 2013, à liquidação e efectuou o pagamento do imposto do selo pela arrematação, na quantia de MOP4,005.00.

5. Segundo o art. 5º da Tabela Geral do Regulamento do Imposto do Selo (adiante designado por TGIS), o imposto do selo pago é calculado à taxa de 5% o sobre o preço de arrematação declarado, ou seja, no formulário seguinte: $MOP800,949.00^1 \times 5\% = MOP4,005.00$.

6. Em 16 de Janeiro de 2013, foi pago o imposto do selo pela arrematação, no valor de MOP782.00, através da guia de pagamento M/E n.º 2013-XX-XXXXXX-X. O imposto pago corresponde a 5%oda soma dos valores declarados dos lotes n.º 34, n.º 38 e n.º 447², ou seja, a HKD151,800.00.

7. Consoante o documento apresentado pela Recorrente, os lotes n.ºs 8, 293, 146, 169 e 231 foram arrematados respectivamente pelo valor de HKD58,650,000.00, HKD437,000.00, HKD26,800,000.00, HKD38,000,000.00 e HKD680,000,000.00, porém, sendo as transacções goradas por diversas razões, designadamente por defeito de produto, não pagamento do preço num determinado prazo após a realização do leilão e preço de maior lanço ser inferior ao de reserva.

8. Conforme o referido pelo representante da Recorrente, segundo os usos gerais de arrematação, os licitantes têm um prazo de 15 dias para decidir comprar ou não os objectos arrematados, caso o comprador se arrependesse, a sua caução, no valor de

¹ Os preços de arrematações de lotes n.ºs 11 (HKD172,500), 14 (HKD11,500.00), 15 (HKD7,300.00), 22 (HKD21,850.00), 33 (HKD34,500.00), 66 (HKD36,800.00), 94 (HKD51,750.00), 130 (HKD34,500.00), 133 (HKD9,200.00), 272 (HKD230,000.00), 348 (HKD138,000.00), 399 (HKD11,500.00), 400 (HKD3,450.00), 401 (HKD9,200.00) e 464 (HKD5,750.00) totalizam o valor de HKD777,620.00 (HKD777,620.00 x 1.03 = MOP800,949.00).

² Os lotes n.ºs 34, 38 e 447 foram licitados respectivamente no valor de HKD46,000.00, HKD48,300.00 e HKD57,500.00, segunda a informação facultada pela recorrente.

MOP10,000.00, seria perdida a favor do vendedor. O negócio só se considera realizado depois do pagamento do preço. Por razão de, até então, apenas uma parte de compradores efectuar o pagamento de preço, assim, procedeu-se à liquidação do imposto do selo correspondente à parte dos bens arrematados, faltando a liquidação de peças n. Os 8, 293, 146, 169 e 231, no valor total de MOP828,003,610.00 (HKD803, 887, 000. 00 X 1.03).

9. Em reacção ao cumprimento parcial e intempestivo da obrigação de liquidação do imposto do selo por parte da Recorrente, em 6 de Maio de 2013 foi, no despacho do Sr. Director Substituto dos Serviços de Finanças exarado na Informação n.º XXXX/XXX/XXX/XXX/2013 de 24 de Abril de 2013, autorizada a liquidação oficiosa que incide sobre o valor de diferença, ou seja, exige-se o imposto do selo, no montante de MOP4,140,018.00 (MOP828,003,610. 00 X 5%).

10. Entretanto, o cumprimento parcial e intempestivo da obrigação do pagamento de imposto do selo constitui infracção administrativa punível nos termos do art. 77º e art. 78º do RIS.

11. A recorrente foi notificada da liquidação oficiosa da diferença e das infracções administrativas, mediante o Ofício n.º XXXX/XXX/XXX/XXX/2013, datado de 8 de Maio de 2013.

12. Entretanto, a Recorrente apresentou à DSF, em 23 de Maio de 2013, uma reclamação na qual pede a revogação do acto administrativo de liquidação oficiosa, por falta de pressupostos legais e materiais para qualificar a abertura de licitação como sendo acto ou facto susceptível de imposto.

13. Foi elaborada em 12 de Julho de 2013, pelo Núcleo do Imposto do Selo da DSF, a informação n.º XXXX/XXX/XXX/2013, onde por despacho da Sr.ª Directora dos Serviços de Finanças, de 18 de Julho de 2013, foi negado o provimento da reclamação, cuja decisão foi notificada à ora Recorrente mediante o Ofício n.º XXXX/XXX/XXX/2013, datado de 26 de Julho de 2013.

14. Inconformada, uma vez mais, com a decisão destes serviços, veio a Recorrente, ao abrigo do n.º 3 do art. 2º da Lei n.º 12/2003, de 3 de Agosto, interpor o presente recurso hierárquico.

DO RECURSO HIERÁRQUICO NECESSÁRIO

I) Pressupostos processuais

A recorrente foi notificada pelo Ofício n.º XXXX/XXX/XXX/2013, de 26 de Julho de 2013, do despacho da Sr.ª Directora dos Serviços de Finanças, de 18 de Julho, exarado na Inf. n.º XXXX/XXX/XXX/2013, datado de 12 de Julho, que indeferiu a reclamação por aquele apresentada a 22 de Maio de 2013, sendo este o acto administrativo que impugna.

Da decisão da Directora dos Serviços de Finanças em reclamação graciosa cabe recurso hierárquico necessário nos termos do disposto no n.º 3 do art. 2º da Lei n.º 12/2003.

O recurso é tempestivo, porque apresentado dentro do prazo de 30 dias previsto na al. a) do art. 6º da Lei n.º 15/96/M de 12 de Agosto e no n.º 1 do art. 155º do Código do Procedimento Administrativo (CPA).

II) Fundamentos e Pedido

Como fundamentos para sustentar o presente recurso hierárquico - através do qual se solicita a anulação do acto tributário de liquidação oficiosa, com fundamentos de que os licitantes não concretizaram a compra de bens licitados e que não se pode conformar com o facto de ter sido feita uma liquidação oficiosa do imposto do selo, com base em meras notícias publicadas em jornais - vem a recorrente invocar o seguinte:

a) A decisão ora impugnada sofreu de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito.

b) A recorrente, enquanto empresa leiloeira, "é equiparada à pessoa que preside à praça e, portanto, apenas, pôde cobrar o imposto do selo relativamente aos negócios realizados e pelos quais recebeu o valor de transacção".

c) No "Leilão de Outono" realizado em 28 de Dezembro de 2012, foram 473 peças de arte ou da antiguidade levadas à praça, tendo apenas 15 licitantes concretizado os negócios após a arrematação, portanto, a Recorrente procedeu ao pagamento parcial dos impostos no valor de MOP4,787.00.

d) Alega a Recorrente que já tinha "cumprido a sua obrigação de ter inutilizado as estampilhas fiscais ou equivalente selo de verba nos documentos que titularam essas transmissões, tendo assim garantido a cobrança dos respectivos impostos do selo cujo encargo foi da responsabilidade dos adquirentes ",

e) As licitações dos artigos n.ºs 231, 146, 169 e 8 atingiram, respectivamente, HK\$680,000,000.00, HK\$26,800,000.00, HK\$38,000,000.00 e HK\$58,065,000.00, porém, cujas transmissões não foram concretizadas por razões de os compradores terem invocado vício no bem que pretendiam adquirir, falta de capital, falta de originalidade do bem que pretendiam para frustrar as compras e vendas.

f) Pelo exposto, a Recorrente não podia cumprir a sua obrigação de arrecadar o imposto do selo respeitante a eventuais transmissões de bens; ora, "se a Recorrente não recebeu o valor da transacção dos bens acima referidos, não podia arrecadar os respectivos impostos do selo",

g) Por outro lado, alega que houve "desvio do poder por parte da Administração Fiscal que, com base em notícias publicadas em jornais, decidiu proceder à liquidação oficiosa do imposto do selo referentes a bens não transmitidos dos originários proprietários para terceiros licitantes".

h) Pelo que, o critério que a DSF adoptou para proceder a liquidação oficiosa não é

rigoroso nem objectivo.

i) Os bens supra identificados continuam a pertencer aos respectivos proprietários uma vez que as transmissões não foram concretizadas, podendo ir novamente à praça. Caso aqueles bens venham a ser transmitidos, então, serão tributados em sede de imposto do selo. Ao manter o despacho recorrido em sentido de tributar os bens não transmitidos, haverá enriquecimento sem causa no património da Administração Fiscal (cfr. art. 467º e ss. do Código Civil), que determinará a anulação da liquidação oficiosa.

j) Pelo que, deve ser revogado o despacho do Sr.ª Directora dos Serviços de Finanças de 18 de Julho de 2013, exarado na Inf. n.º XXXX/XXX/XXX/2013, proferindo despacho de deferimento da reclamação e ordenando a anulação do acto tributário reclamado.

DO PROBLEMA JURÍDICO

A controvérsia suscitada no presente caso reside em saber se o acto tributário praticado pela Administração Fiscal preenche ou não todos os pressupostos legais da norma de incidência, isto é, o art. 5º da Tabela Geral do Regulamento do Imposto do Selo, mais precisamente, se a concretização de transmissão após a arrematação é um dos pressupostos para nascer a obrigação fiscal em sede do imposto do selo.

DA APRECIÇÃO JURÍDICA

Vem a Recorrente alegar que o acto praticado pela Sr. a Directora dos Serviços de Finanças violou o art. 5º da TGIS por os negócios concretizados após a oferta do preço mais elevado no leilão realizado em 28 de Dezembro de 2012 não atingirem o valor total de HK\$804,816,420.00, portanto, não devendo pagar a diferença do imposto no montante de MOP4,140,018.00 (HK\$804,816,420.00 X 1.03 X 0.5% - MOP4,787.00).

Conforme estipulado no art. 1º do RIS, aprovado pela Lei n.º 17/88/M, de 27 de Junho, com sucessivas alterações, o "imposto do selo recai sobre os documentos, papéis e actos designados na Tabela Geral anexa" ao seu Regulamento (sublinhado nosso). Mais, o

art. 2º do RIS refere que a "RAEM adquire o direito ao imposto do selo, quer pelo facto da sua liquidação e pagamento, quer pela prática do acto em que o mesmo incida".

Nas palavras de Herculano Madeira Curvelo e José Cardoso dos Santos, o imposto do selo "incide sobre factos, documentos e objectos enumerados na Tabela e é determinado em função de espécie, características e extensão desses elementos, da natureza e do valor dos actos materializados e do fim a que os mesmos se destinem ou para que sejam utilizados"³.

O imposto do selo procura atingir, entre outros, os actos económicos, recaindo sobre as operações que constituem a revelação do rendimento ou riqueza, sem dúvida, a arrematação é um desses actos económicos que deve ser tributado em sede de imposto do selo.

Embora não se encontre uma definição legal para a expressão "arrematação", não é difícil de delimitar o seu âmbito de aplicação do art. 5.º da TGIS que a entidade recorrida aplicou, se se recorrer a uma interpretação sistemática de todo o regulamento, incluída a Tabela Geral que faz parte integrante deste último.

Encontra-se a referência a "arrematação" no RIS, respectivamente na al. a) do n.º 3 do art. 51º e art. 5º da Tabela Geral.

A arrematação enquanto acto translativo tem por incidência objectiva nos termos do art. 51º do Regulamento. Porém, são transmissões de bens imóveis, quer a título oneroso, quer gratuito, e transmissões gratuitas de bens móveis sujeitos a registo de valor superior a 50,000 patacas, que serão tributadas, segundo o disposto nas alíneas a) e b) do n.º 1 do art. 51º e no n.º 2 do art. 54º do RIS.

Ora, as obras de arte e da antiguidade arrematadas no leilão realizado em 28 de

³ Herculano Madeira Curvelo e José Cardoso dos Santos, in Imposto de Selo, Notas e Comentários ao Regulamento e à Tabela, Rei dos Livros, 1987

Dezembro de 2012 são bens móveis não sujeitos a registo, que não são tributados a título de transmissão de bens pelo artigo acima mencionado.

Quanto ao preceito do art. 5º da TGIS, a terminologia "arrematação" empregue pelo legislador não tem que ser necessariamente coincidente com o que se exprime na al. a) do n.º 3 do art. 51º do RIS. Por outras palavras, a Tabela Geral não contém necessariamente regras específicas para concretizar as disposições gerais do próprio regulamento. Tomando como exemplo a locação de móveis sujeitos a registo, prevista no art. 1.º da Tabela Geral, nada se refere a locação no texto do Regulamento, pelo que se retira a conclusão de que os actos e documentos referidos na Tabela Geral não têm que ser previstos e regulados nos termos do Regulamento, e conseqüentemente o conceito empregue na Tabela Geral pode não se referir ao previsto no Regulamento. Assim sendo, o preceito "arrematações" do art. 5º da Tabela Geral pode ser algo diferente do que se refere na al. a) do n.º 3 do art. 51º enquanto acto translativo.

Nas palavras de Herculano Madeira Curvelo e José Cardoso dos Santos, o "termo (arrematação) não tem na legislação administrativa o significado estrito, jurídico-processual, de aquisição ou compra em hasta pública por licitação, leilão ou almoeda. Antes se usa geralmente como designado o processo por que se faz a adjudicação de obras públicas e de fornecimentos, como emprego simultâneo das palavras (arrematação) e (adjudicação)"⁴

Torna-se claro que o facto tributário previsto no art. 5º da Tabela Geral é a realização de actividade económica em si, processo especial com vista à comercialização de produtos, pela melhor oferta de valores, efectuada de forma aberta e aceita por um leiloeiro, não sendo decisivo o momento no qual se transmite o direito de propriedade de bens arrematados.

⁴ Herculano Madeira Curvelo e José Cardoso dos Santos, in Imposto do Selo, Notas e Comentários ao Regulamento e à Tabela, Rei dos Livros, 1987, p. 279

O art. 5º da TGIS dispõe: "Arrematações de produtos, de géneros e de bens ou direitos sobre móveis ou imóveis", são tributados à taxa de 5%0 (5 por mil) "sobre o preço da arrematação ou da adjudicação".

Da leitura do preceito supra resulta que tanto os actos de arrematação nos leilões privados como os realizados num processo executivo são abrangidos enquanto o legislador não os diferencia, recorrendo a uma técnica legislativa diferente da utilizada na al. a) do n.º 3 do art. 51º do RIS. Aqui, refere-se a "arrematação ou adjudicação por acordo ou decisão judicial ou administrativa" enquanto o art. 5º da Tabela Geral emprega a expressão "arrematação ou adjudicação" só.

Pelo exposto, basta a Recorrente organizar o leilão na data referida, no qual os interessados fazem licitação, quer oral quer escrita, e o leiloeiro aceita a melhor proposta do preço pela batida do martelo ou acto equivalente, para dar lugar ao facto tributário de arrematações previstas no art. 5º da Tabela Geral, daí que a alegada não concretização dos negócios por falta de pagamento do preço e a consequente não transferência de propriedade nada altere.

Como é sabido, arrematação, quer por leilão privado, quer por venda judicial em hasta pública, compreende uma série de actos complexos, sobre cuja natureza jurídica divergem as opiniões jurisprudenciais e doutrinárias. Segundo o princípio da autonomia privada, as partes vendedor, leiloeiro e comprador - podem estipular livremente as regras do jogo, e uma pequena alteração destas pode afectar a qualificação jurídica de cada acto e consequentemente o respectivo efeito jurídico.

Portanto, sem regras legais que regulamentem o jogo (leilão), é muito difícil determinar qual é o momento translativo de propriedade e o momento do seu surgimento. Sem dúvida, as partes podem inserir cláusulas de reserva de propriedade até ao pagamento integral do preço, e determinar o como, quando e quanto para realizar as respectivas prestações que estão dependentes da autonomia privada das partes, perante o que a Administração Fiscal deve abster-se de intervenção.

Pois, é a fase de licitação em que participam todos os interessados que dá maior transparência do lance maior ao público, sobre qual deve o imposto recair porque, por um lado, a batida do martelo é o momento decisivo que conjuga a vontade negocial do proponente e a do leiloeiro, por outro, a interpretação dessa vontade reforça os combates a evasões fiscais.

Na ausência das regras legais, recorrem-se às normas estabelecidas pela empresa organizadora do evento. Conforme o art. 19º do Regulamento do leilão no Catálogo, o "licitante é responsável por cada lance oferecido. A batida do martelo pelo leiloeiro determina a aceitação do lance maior do licitante, que é obrigado a assinar imediatamente o contrato de compra e venda ..." (tradução nossa), pode ver-se que a Recorrente atribui relevância jurídica ao acto de lance maior e ao de batida do martelo, momento de as vontades das partes se conjugarem para formar o negócio jurídico. O contrato de compra e venda é celebrado neste momento mas com cláusula de reserva da propriedade, nos termos do art. 20º do regulamento do leilão.

Mesmo na venda judicial por meio de propostas em carta fechada ou outras modalidades de venda extrajudicial, que estão sujeitas ao imposto do selo pela arrematação nos termos do art. 5º da TGIS, o proponente tem um prazo de 15 dias para depositar o preço do bem após a aceitação da proposta melhor (cfr. art. 792º do Código do Processo Civil). Os bens apenas são adjudicados (transferência da propriedade) e entregues ao proponente após se mostrar integralmente pago o preço e cumpridas as obrigações fiscais inerentes à transmissão, nos termos do n.º do art. 795º do CPC (sublinhado nosso). Dito por outras palavras, a transferência da propriedade não é decisiva para dar lugar ao facto tributário da arrematação prevista no referido art. 5º.

Quanto ao lote n.º 231 e n.º 8, licitados respectivamente pelo valor de HK\$680,000,000.00 e de HK\$58,065,000.00, a Recorrente alega que o comprador invocou vícios no bem e falta de originalidade do bem que pretendia adquirir para frustrar a concretização de negócios. Segundo o disposto do art. 17 da Regulamento do leilão, os licitantes têm direito de examinar os lotes antes da realização do leilão e consultar as

informações relevantes para conhecer bem do estado do objecto, incluídos os defeitos. Quem oferecer a proposta do preço para o lote pretendido significa a aceitação do estado actual do lote (incluídos os defeitos). Face a essa cláusula, é irrazoável que a Recorrente tenha aceite aqueles fundamentos para frustrar os negócios que são verdadeiramente válidos.

Igualmente, a falta de capital é incumprimento da obrigação do contrato formando através do processo especial do leilão que não afecta a sua validade, a obrigação fiscal nasce desde logo com a conjugação de vontades, um manifesta a sua vontade de adquirir a certo preço, outro com a vontade de o aceitar.

Acrescente-se que o art. 5º da TGIS faz recair sobre quem organiza o leilão a obrigação do imposto, sendo o leiloeiro sujeito de direito perante a Administração Fiscal, podendo consoante a convenção das partes repercutir ou não o imposto ao sujeito passivo de facto, que se desenha em consequência de, por vezes, o sacrifício económico resultante do pagamento do imposto ser suportado por pessoa diversa a quem é juridicamente exigível.

No que concerne à liquidação oficiosa, a Administração Fiscal não tomou as notícias publicadas em jornais para provar plenamente um facto, pelo contrário, tratando-as como provas indiciárias que deram lugar à investigação efectuada pelo Núcleo de Fiscalização Externa da DSF. Por exemplo, o preço de arrematação do lote n.º 8 relatado pelo jornal é HK\$60,000,000.00, porém, a Administração Fiscal aceitou o preço de arrematação inscrito nos documentos apresentados pela Recorrente, no montante de HK\$58,650,000.00.

Pelo exposto, a administração, ao proceder à liquidação oficiosa do imposto do selo em falta, sobre arrematações, enquanto acto económico, no montante de MOP4,140,018.00, não fez mais do que aplicar a lei.

Constatamos, pois, que se verificou o pressuposto da obrigação tributária em causa arrematações enquanto operações económicas - e que nos termos da Lei Fiscal, por tal

facto, é devido imposto do selo, inexistindo fundamentos legais que obstassem à respectiva liquidação. Inexistindo erro nos pressupostos de direito que consubstanciaram a liquidação do imposto do selo devido pela Recorrente não enferma o acto administrativo de vício conducente à sua anulação.

A administração, ao proceder a liquidação oficiosa, tomou como base de cálculo os preços de arrematação declarados pela Recorrente, não havendo alegado desvio do poder por parte da Administração Fiscal que procedesse à liquidação com base em notícias publicadas em jornais.

Em conclusão,

1. Os fundamentos apresentados pela Recorrente para impugnação do acto da Sr.^a Directora dos Serviços de Finanças, de 18 de Julho de 2013, que indeferiu o seu pedido de revogação do acto da liquidação oficiosa do imposto do selo pela arrematação, não merecem provimento uma vez que o facto tributário previsto no art. 5º da Tabela Geral do Regulamento do Imposto do Selo é o acto de arrematação enquanto acto económico em si, mas não a transmissão efectiva de propriedade de bens licitados.

2. Embora não se encontre uma definição legal para a expressão "arrematação", não é difícil de delimitar o âmbito de aplicação do referido art. 5º que a entidade recorrida aplicou, se recorrer a uma interpretação sistemática de todo o regulamento, incluída a Tabela Geral que faz parte integrante deste último.

3. A arrematação enquanto acto translativo tem incidência objectiva nos termos do art. 51º do RIS. Porém, são transmissões de bens imóveis, quer a título oneroso, quer a gratuito, e transmissões gratuitas de bens móveis sujeitos a registo de valor superior a 50,000 patacas, que serão tributadas, segundo o disposto nas alíneas a) e b) do n.º 1 do art. 51º e no n.º 2 do art. 54º do RIS. Contudo, as obras de arte e da antiguidade arrematadas no leilão realizado em 28 de Dezembro de 2012 são bens móveis não sujeitos a registo, que não são tributados a título de transmissão de bens pelo artigo 51º do RIS.

4. *De facto*, o facto tributário previsto no art. 5º da Tabela Geral é a realização de actividade económica em si, processo especial que visa vender os lotes, pela melhor oferta de valores, efectuada de forma aberta e aceite por um leiloeiro, não sendo decisivo o momento no qual se transmite o direito de propriedade de bens arrematados.

5. Basta a Recorrente organizar o leilão, no qual os interessados fazem licitação, quer oral quer escrita, e o leiloeiro aceita a melhor proposta do preço pela batida do martelo ou acto equivalente, para dar lugar ao facto tributário de arrematações previstas no art. 5º da Tabela Geral.

6. Mesmo na venda judicial por meio de propostas em carta fechada ou outras modalidades de venda extrajudicial, que estão sujeitas ao imposto do selo pela arrematação nos termos do art. 5º da TGIS, o proponente tem um prazo de 15 dias para depositar o preço do bem após a aceitação da proposta melhor (cfr. art. 792º do Código do Processo Civil). Os bens apenas são adjudicados (transferência da propriedade) e entregues ao proponente após se mostrar integralmente pago o preço e cumpridas as obrigações fiscais inerentes à transmissão, nos termos do n.º 1 do art. 795º do Código de Processo Civil. Dito por outras palavras, a transferência da propriedade não é decisiva para dar lugar ao facto tributário da arrematação prevista no art. 5º da Tabela Geral, que a alegada não concretização dos negócios por falta de pagamento do preço e a conseqüente não transferência de propriedade nada altere.

7. Acrescente-se que o art. 5º da TGIS faz recair sobre quem organiza o leilão a obrigação do imposto, sendo o leiloeiro sujeito passivo de direito perante a Administração Fiscal, podendo consoante o acordo das partes repercutir ou não o imposto ao sujeito passivo de facto, que se desenha em consequência de, por vezes, o sacrifício económico resultante do pagamento do imposto ser suportado por pessoa diversa a quem é juridicamente exigível.

8. No que concerne à liquidação oficiosa, a Administração Fiscal não tomou as notícias publicadas em jornais para provar plenamente um facto, pelo contrário, tratando-

as como provas indiciárias que dá lugar à fiscalização efectuada pelo Núcleo de Fiscalização Externa da DSF. Por exemplo, o preço de arrematação do lote n.º 8 relatado pelo jornal é HK\$60,000,000.00, porém, a Administração Fiscal aceitou o preço de arrematação inscrito nos documentos apresentados pela Recorrente, no montante de HK\$58,650,000.00.

9. Por todo o exposto, os fundamentos alegados pela recorrente não são susceptíveis de sustentar o deferimento da anulação do acto de liquidação oficiosa de imposto do selo pela arrematação,

À consideração Superior,”

Mais se informa a V. Exa. que, nos termos do disposto no parágrafo (2) da alínea 8) do artigo 36º da Lei n.º 9/1999, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 9/2004, e no art. 7º da Lei n.º 15/96/M de 12 de Agosto, do acto administrativo em apreço cabe recurso contencioso, a interpor no prazo de 2 meses a contar da data da notificação, para o Tribunal de Segunda Instância da Região Administrativa Especial de Macau.

d) Na base daquele despacho esteve a factualidade seguinte:

Em 28.12.2012, a Recorrente realizou um leilão designado por "Macau A 2012 Autumn Auctions".

Em 31.12.2012, foi relatado pelo Jornal Va Kio a realização do leilão, no qual, os maiores lanços das peças n.º 8, n.º 169, n.º 146 e n.º 231 são respectivamente no valor de MOP60.000.000,00, MOP38.000.000,00, MOP26.000.000,00 e MOP680.000.000,00.

Em 01.01.2013, o leilão supra mencionado também foi reportado pelo Jornal "Macao Daily News", tendo noticiado que a peça n.º 8 foi comprada a preço de MOP60.000.000,00.

Tendo em conta a reportagem dos jornais, os inspectores do Núcleo de Fiscalização Externa dos Serviços de Finanças dirigiram-se à sede da Recorrente em 04.01.2013 para obter mais informações do referido leilão.

A Recorrente facultou ao Núcleo de Fiscalização Externa da DSF um livro de arrematação que mostra todos os lotes, bem como a cópia da guia de pagamento do imposto do selo.

Conforme essa guia de pagamento M/B n.º 2013-XX-XXXXXX-XX, a Recorrente procedeu, em 07.01.2013, à liquidação e efectuou o pagamento do imposto do selo, na quantia de MOP4.005,00, pela arrematação de lotes n.ºs 11, 14, 15, 22, 33, 66, 94, 130, 133, 272, 348, 399, 400, 401 e 464, cujos preços de arrematações são respectivamente HKD172.500,00, HKD11.500,00, HKD7.300,00, HKD21.850,00, HKD34.500,00, HKD36.800,00, HKD51.750,00, HKD34.500,00, HKD9.200,00, HKD230.000,00, HKD138.000,00, HKD11.500,00, HKD3.450,00, HKD9.200,00 e HKD5.750,00, totalizando o valor de HKD777.620,00 (HKD777.620,00 X 1.03 = MOP800.949,00).

Consoante o art. 5º da Tabela Geral do Regulamento do Imposto do Selo (adiante designado por TGIS), a Administração Fiscal calculou o imposto do selo à taxa de 5% sobre o preço de arrematação declarado, ou seja, no formulário seguinte: MOP800.949,00 X 5% = MOP4.005,00.

Em 16.01.2013, foi pago o imposto do selo pela arrematação dos lotes n.ºs 34, 38 e 447, no valor de MOP782,00, através da guia de pagamento M/B n.º 2013-XX-XXXXXX-X, que corresponde a 5% da soma dos preços declarados, ou seja, a HKD151.800,00.

Consoante o documento apresentado pela Recorrente (fls. 12 do P.A.), os lotes n.ºs 8, 293, 146, 169 e 231 foram arrematados respectivamente pelo valor de HKD58.650.000,00, HKD437.000,00, HKD26.800.000,00, HKD38.000.000,00 e HKD680.000.000,00, porém, sendo as transacções goradas por razões diversas, designadamente por defeito de produto, não pagamento do preço num determinado prazo após a realização do leilão e preço de

maior lanço ser inferior ao de reserva.

Conforme o referido pelo representante da Recorrente (fls. 24 do P.A.), segundo os usos gerais de arrematação, os licitantes têm um prazo de 15 dias para decidir comprar ou não os objectos arrematados, caso o comprador se arrependesse, a sua caução, no valor de MOP10,000.00, seria perdida a favor do vendedor. O negócio só se considera realizado depois do pagamento do preço. Por razão de, até então, apenas uma parte de compradores efectuar o pagamento de preço, assim, procedeu-se à liquidação do imposto do selo correspondente à parte dos bens arrematados, faltando a liquidação de peças n.ºs 8, 293, 146, 169 e 231, no valor total de MOP828,003,610.00 (HKD803,887,000.00 X 1.03).

Em reacção ao cumprimento parcial e intempestivo da obrigação de liquidação do imposto do selo por parte da Recorrente, em 06.05.2013 foi, no despacho do Sr.º Director Substituto dos Serviços de Finanças exarado na Informação n.º XXXX/XXX/XXX/2013 de 24.04.2013, autorizada a liquidação oficiosa que incide sobre o valor de diferença, ou seja, exige-se o imposto do selo, no montante de MOP4.140.018,00 (MOP828.003.61 0,00 X 5%).

A Recorrente foi notificada da liquidação oficiosa da diferença do imposto em falta, mediante o Ofício n.º XXXX/XXX/XXX/2013, datado de 08.05.2013.

Inconformada com a decisão de proceder-se a liquidação oficiosa, a Recorrente apresentou à DSF, em 23.05.2013, uma reclamação na qual pede a revogação do acto de liquidação oficiosa por falta de pressupostos legais e materiais para qualificar a compra e venda através da abertura de licitação como sendo um acto ou facto susceptível de imposto.

Foi elaborada em 12.07.2013, pelo Núcleo do Imposto do Selo da DSF, a Informação n.º XXXX/XXX/XXX/2013, onde por despacho da Sr.ª Directora dos Serviços de Finanças, datado de 18.07.2013, foi negado o provimento da Reclamação, cuja decisão foi notificada à ora Recorrente mediante o Ofício n.º XXXX/XXX/XXX/2013, datado de 26.07.2013.

Inconformada, uma vez mais, com a decisão dos Serviços mencionado, veio a Recorrente interpor o recurso hierárquico necessário, o qual foi indeferido pelo despacho ora impugnado.

III – O Direito

1. As questões a apreciar

Irá apreciar-se a questão suscitada pela recorrente.

2. Imposto de selo por arrematação de bens móveis em leilão particular

Trata-se de saber se é devido imposto de selo por arrematação de bens móveis em leilão particular, levado a cabo por leiloeira, quando a venda não se concretiza, por desistência do arrematante.

Vejamos.

De acordo com o disposto no artigo 1.º do Regulamento do Imposto de Selo, “O imposto do selo recai sobre os documentos, papéis e actos designados na Tabela Geral anexa ao presente regulamento, a qual faz parte integrante dele”.

Dispõem os artigos 51.º e 52.º do Regulamento do Imposto de Selo:

Artigo 51.º

1. É devido imposto do selo por quaisquer documentos, papéis e actos que sejam fonte, para efeitos fiscais, de transmissão entre vivos, temporária ou definitiva:

a) A título oneroso ou gratuito de imóveis;

b) A título gratuito, de quaisquer outros bens, direitos ou factos sujeitos a registo, de acordo com a legislação aplicável, de valor superior a 50 000 patacas.

2. São consideradas fontes de transmissão de bens para efeitos fiscais todos os documentos, papéis ou actos que titulem a transferência dos poderes de facto de utilização e fruição do bem.

3. Para efeitos do disposto no número anterior são sujeitos a imposto do selo:

a) Os contratos de compra e venda, troca, arrematação ou adjudicação por acordo ou decisão judicial ou administrativa, constituição de usufruto, uso e habitação, servidão ou direito de superfície;

b) Os contratos-promessa de compra e venda ou outro documento, papel ou acto que, ainda que lícito, válido e eficaz, não seja susceptível de transmitir o direito de propriedade ou outro direito real de gozo;

c) A cedência do usufruto, uso e habitação ou de servidão a favor do proprietário e a aquisição do direito de superfície pelo proprietário do solo;

d) A aquisição de benfeitorias e a de bens imóveis por acessão;

e) A remição de bens imóveis nas execuções;

f) A adjudicação de 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;

g) A remição, redução ou aumento de foros, ainda que seja por incómodo da cobrança, bem como a devolução de bens aforados ao senhorio;

h) A cessão da posição contratual, independentemente da forma assumida;

i) As entradas dos sócios com bens imóveis ou direitos reais sobre os mesmos para a realização do capital das sociedades comerciais e a adjudicação dos mesmos aos sócios na liquidação dessas sociedades;

j) As entradas dos sócios com bens imóveis ou direitos reais sobre os mesmos para a realização do capital das sociedades civis, na parte em que os outros sócios adquirirem comunhão ou qualquer outro direito nesses imóveis, bem como, nos mesmos termos, as cessões de partes sociais ou de quotas ou a admissão de novos sócios;

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

m) A transmissão de bens imóveis por cisão das sociedades referidas nas alíneas i) e j) ou por fusão de tais sociedades entre si ou com sociedade civil;

n) A constituição ou transmissão de concessão por aforamento ou por arrendamento, nos termos da lei de terras;

o) A subconcessão ou trespasse das concessões feitas pela Região Administrativa Especial de Macau, para uso ou fruição de imóveis do seu domínio privado, ou para a exploração de empresas comerciais ou industriais, tenha ou não começado a exploração;

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

q) Qualquer outro documento, papel ou acto que transfira os poderes de facto de utilização e fruição de um bem ou direito.

4. O pagamento do imposto do selo nas transmissões tituladas pelos documentos referidos na alínea b) do número anterior, desoneram o respectivo sujeito passivo do seu pagamento aquando da celebração do contrato definitivo, desde que não exista alteração das partes, do objecto e se mantenha o valor da transmissão.

5. Presume-se, sendo admitida prova em contrário, o conhecimento do mandatário ou substabelecido nas procurações ou substabelecimentos referidos na alínea p) do número anterior.

6. O pagamento do imposto do selo nas procurações ou substabelecimentos referidos na alínea p) do n.º 3 que prevejam a celebração de negócio consigo mesmo desoneram o mandatário ou substabelecido do pagamento do imposto aquando da celebração desse negócio.

7. Não são tributadas em imposto do selo as adjudicações ou arrematações nem as cessões da posição contratual referidas nas alíneas a) e h) do n.º 3, respectivamente, quando tenham por objecto bens imóveis que, por força de lei especial, devam ser revendidos decorrido prazo certo.

Artigo 52.º

1. O imposto do selo é devido ainda que o documento, papel ou acto seja inválido, ineficaz ou ilícito, sem que o pagamento sane a invalidade, a ineficácia ou a ilicitude.

2. A apresentação pelo sujeito passivo de sentença transitada em julgado, que reconheça a invalidade ou ineficácia do documento, papel ou acto que titulou a transmissão, impede a cobrança do imposto do selo e, se já tiver sido pago, confere direito à sua restituição.

3. Não há lugar à restituição se a importância a restituir for inferior a 500 patacas.

Por sua vez, prevê o artigo 5.º da Tabela Geral do Imposto de Selo:

Arrematações de produtos, de géneros e de bens ou direitos sobre móveis ou imóveis, sobre o preço da arrematação ou da adjudicação	5‰	Estampilha ou selo de verba
Esta permissão é paga por meio de estampilhas coladas no respectivo auto e inutilizadas por quem presidir à praça ou conceder a remição ou distrate.		
Quando se trate, porém, de arrematações ou adjudicações feitas perante quaisquer autoridades ou em serviços da RAEM ainda que personalizados, órgãos municipais, empresas públicas e pessoas colectivas de utilidade pública e de utilidade pública administrativa, pode cobrar-se por meio de selo de verba a respectiva taxa, efectuando-se o pagamento no primeiro dia útil que se seguir ao da realização da praça, remição ou distrate.		

Nos documentos que titulem a arrematação, remição ou distrate é sempre mencionada a importância do imposto do selo pago.	
--	--

O acórdão recorrido socorreu-se de regras alegadamente vigentes sobre a venda judicial por arrematação em hasta pública, no processo executivo.

O problema é que, com o novo Código de Processo Civil, vigente desde 1999, a venda judicial no processo executivo deixou de se fazer por arrematação em hasta pública.

Por outro lado, ainda que as disposições sobre a venda judicial por arrematação em hasta pública ainda vigorassem, o que não é o caso, não teriam aplicação ao caso, dado que se trata de um leilão particular, realizado por leiloeira, e não de qualquer venda judicial.

Mas mesmo quando a venda judicial de bens móveis, no processo executivo, tem lugar por venda em empresa de leilão, nos termos do n.º 3 do artigo 800.º do Código de Processo Civil, “A venda é feita pelo pessoal da empresa, segundo as regras em uso” e não por quaisquer regras anteriormente aplicáveis do Código de 1961, sobre a venda judicial por arrematação em hasta pública.

Concluindo, não têm aqui qualquer aplicação as regras da venda judicial em processo executivo (aliás já revogadas), ao contrário do que se entendeu no acórdão recorrido, pois

estamos no âmbito do Direito Privado, em que valem, em primeira mão, as condições negociais das partes.

Mas mesmo em processo judicial executivo, se não se conseguir cobrar o preço da venda judicial, mesmo mediante arresto de bens do comprador, o juiz pode sumariamente dar sem efeito a venda, para que os bens voltem a ser vendidos (artigo 793.º do Código de Processo Civil), sem que o comprador tenha de pagar as obrigações fiscais, ficando apenas responsável pela diferença do preço e pelas despesas a que der causa (artigos 793.º, n.º 2 e 795.º, n.º 1, do Código de Processo Civil).

Afastada a tese da aplicação das normas sobre a venda judicial por arrematação em hasta pública, no processo executivo, no Código de 1961, à arrematação de bens móveis por leiloeira particular fora do processo executivo, temos de apurar que regras serão de aplicar.

Ora, estas não podem deixar de ser as regras dos regulamentos internos das leiloeiras, que os particulares aceitam, ao intervir nos respectivos leilões.

Recorde-se que mesmo quando a venda judicial de bens móveis, no processo executivo, tem lugar por venda em empresa de leilão, nos termos do n.º 3 do artigo 800.º do Código de Processo Civil, “A venda é feita pelo pessoal da empresa, segundo as regras em uso”.

Resulta do artigo 19.º das condições negociais da leiloeira dos autos (processo instrutor) que o contrato de compra e venda é assinado depois da licitação, donde se retira que a arrematação não completa o contrato, sendo mero acto preparatório.

De resto, que a arrematação é um mero acto preparatório da compra e venda, nos leilões particulares, é essa a prática das leiloeiras internacionais:

Por exemplo, Condições negociais de Cabral Moncada Leilões:

“ART. 12º - A titularidade sobre o bem só se transfere para o comprador depois de paga à “Cabral Moncada Leilões” a quantia total da venda em numerário, cheque visado ou transferência bancária. No caso de o pagamento se efectuar através de cheque não visado, só se considera paga a quantia total da venda depois de boa cobrança, independentemente do bem poder estar já na posse do comprador.

Até à transferência de titularidade, nos termos previstos no parágrafo anterior, o bem permanece propriedade do vendedor”.

Ou

“TERMS AND CONDITIONS OF SALE

PALÁCIO DO CORREIO VELHO – LEILÕES E ANTIGUIDADES, S.A.”

“Article 8

(Transfer of Ownership of the Lots)

Ownership of the auctioned lot(s) will not be transferred to the Buyer until full payment of the Total Amount Due”.

Assim, quando o artigo 5.º da Tabela Geral do Imposto de Selo manda tributar as “arrematações de produtos, de géneros e de bens ou direitos sobre móveis ou imóveis, sobre o preço da arrematação ou da adjudicação”, tem de se entender que a tributação só ocorre naqueles casos em que, de acordo com o respectivo regime jurídico, a transmissão do móvel se consuma com a arrematação ou a adjudicação.

Como, no caso dos autos, a arrematação não foi seguida pela conclusão da compra e venda dos bens móveis leiloados, por desistência do arrematante, não ocorreu o facto tributário previsto no artigo 5.º da Tabela Geral do Imposto de Selo.

Logo, merece provimento o recurso.

IV – Decisão

Face ao expendido, concede-se provimento ao recurso, revoga-se o acórdão recorrido e anula-se o acto recorrido.

Sem custas.

Macau, 30 de Julho de 2019.

Juízes: Viriato Manuel Pinheiro de Lima (Relator) – Song Man Lei – Sam Hou Fai

O Magistrado do Ministério Público
presente na conferência: Joaquim Teixeira de Sousa