

Proc. n° 1132/2017

(Autos de Recurso Jurisdiccional Contencioso Administrativo)

Data: 28 de Novembro de 2019

Assunto:

- Artigo 2.º da Lei n.º 12/2003

SUMÁRIO:

- Segundo o Acórdão de Uniformização de Jurisprudência de 16 de Outubro de 2019, o artigo 2.º da Lei n.º 12/2003 aplica-se a todos os impostos e, portanto, também, ao imposto de selo e não apenas aos impostos profissional e complementar de rendimentos.

O Relator,

Ho Wai Neng

Proc. nº 1132/2017

(Autos de Recurso Jurisdicional Contencioso Administrativo)

Data: **28 de Novembro de 2019**

Recorrentes: **A e B**

Objecto do Recurso: **Sentença que rejeitou o recurso contencioso**

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

I – Relatório

Por sentença de 24/07/2017, o Tribunal Administrativo da RAEM julgou procedente a excepção da irrecorribilidade interposto pela Entidade Recorrida **Direcção dos Serviços de Finanças** e rejeitou o recurso dos Recorrentes **A e B**, absolveu a Entidade Recorrida da instância.

Dessa decisão, vêm os Recorrentes interpor o presente recurso jurisdicional, alegando, em sede de conclusão, o seguinte:

- I. Vem o presente recurso da sentença proferida em 24 de Julho de 2017, que não conheceu do mérito do recurso contencioso interposto pelos ora Recorrentes em 18 de Abril de 2017 e o rejeitou com fundamento na (alegada) irrecorribilidade do Acto Recorrido com base no disposto nos n.ºs 2 e 3 do artigo 20 da Lei n.º 12/2003, conjugado com o artigo 28º do CPAC.*
- II. O Acto Recorrido consubstancia-se no acto de liquidação oficiosa de imposto do selo especial e respectivos juros compensatórios, proferido pelo Director dos Serviços de Finanças, constante da notificação*

expedida em 8 de Março de 2017, e plasmado na guia de pagamento de imposto do selo especial n.º 2017-08-903091-6-0, através da qual se pretendeu proceder à cobrança da quantia global de MOP\$424.248,00.

- III. Liquidação oficiosa essa que emerge de um contrato promessa (denominado) de compra e venda, outorgado pelos Recorrentes em 6 de Janeiro de 2014, na qualidade de promitentes vendedores da Fracção Autónoma designada por "403R/C", supra melhor identificada.*
- IV. Os ora Recorrentes interpuseram recurso contencioso do Acto Recorrido por o mesmo violar o disposto no n.º 1 do artigo 2º da Lei n.º 6/2011 e os princípios da legalidade tributária e da tipicidade fiscal que emergem, desde logo, dos artigos 106º, n.º 2, e 71º da Lei Básica.*
- V. O Recurso contencioso foi interposto com fundamento em ilegalidade e nos termos e ao abrigo do disposto n.º 1, alínea b), do artigo 1º e nos artigos 3º e 7º da Lei n.º 15/96/M, de 12 de Agosto, no n.º 3 do artigo 2º do Decreto-Lei n.º 16/84/M, de 24 de Março, e, ex vi o disposto no artigo 14º da Lei n.º 6/2011, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 15/2012, no n.º 1 do artigo 91º do RIS, e no artigo 52º e seguintes do RCI, ex vi o n.º 2 do artigo 91º do RIS.*
- VI. A Sentença recorrida acompanha os argumentos aduzidos pelo Tribunal de Última Instância no âmbito dos Acórdãos proferidos em 23/07/2014, relativos aos processos 31/2014 e 32/2014, os quais, porém, não fixaram jurisprudência, nem, conseqüentemente, têm força obrigatória geral.*
- VII. O Venerando Tribunal de Segunda Instância, para sustentar entendimento em sentido diverso do TUI (e do Tribunal Recorrido), não se bastou com a mera interpretação do elemento o literal da lei n.º*

12/2003 - que, em todo o caso, sempre seria bastante para o efeito, atenta, nomeadamente, a sua epígrafe [Altera o Regulamento do Imposto Profissional e o Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos] e o conteúdo da sua norma revogatória -, nem com uma reconstituição artificial, porque ficcionada, do pensamento legislativo, tendo antes procedido, como impõe o artigo 8º do Código Civil, à reconstituição do pensamento legislativo através da análise dos documentos que estiveram efectivamente na base da produção e aprovação da dita lei.

- VIII. Resulta de forma inequívoca das actas das sessões da Assembleia Legislativa em que S. Exa. o Senhor Secretário para a Economia e Finanças fez a apresentação da respectiva proposta de lei, intitulada "Altera o Regulamento do Imposto Profissional e o Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos", e em que se procedeu à sua discussão e votação na generalidade, bem como do parecer da 1ª Comissão Permanente que procedeu ao seu exame na especialidade e da acta da sessão em que se procedeu à sua discussão e votação na especialidade, que nem a letra da referida Lei n.º 12/2003, nem o seu espírito comportam a interpretação de que o referido artigo veio alterar de forma profunda e transversal todos os diplomas que compõem o regime tributário de Macau, no sentido de sujeitar a impugnação administrativa necessária todos e quaisquer actos administrativos fiscais.*
- IX. Com efeito, o que resulta fls. 2 e 3, respectivamente, do parecer da 1ª Comissão Permanente que procedeu ao seu exame na especialidade é, tão-só, que "a proposta de lei supra referenciada pretende introduzir*

alterações à Lei n.º 2/78/M, de 25 de Fevereiro, que aprovou o Regulamento do Imposto Profissional a, ainda, à Lei n.º 21/78/M, de 9 de Novembro, que aprovou o Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos" e que "é precisamente a revisão do imposto profissional - e também de alguns aspectos do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos - que circunscreve e delimita o objecto da presente proposta de lei."

- X. *É, também, o que resulta de fls. 4 e 5 do referido parecer da 1ª Comissão Permanente, onde são enumeradas as "inovações e modificações mais relevantes" da referida proposta de lei e onde não é dedicada uma linha, sequer, ao artigo 2º desta proposta.*
- XI. *Mais, basta atentar na apresentação da proposta de lei em apreço efectuada por S. Exa. o Senhor Secretário para a Economia e Finanças - a quem pertenceu a respectiva iniciativa legislativa - para se constatar que a mesma apenas "altera o Regulamento do Imposto Profissional e o Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos, no sentido de actualizar atempadamente o sistema tributário do imposto profissional e aproveitando esta ocasião para harmonizar o imposto profissional e o imposto complementar de rendimentos, de modo a que todos os rendimentos do trabalho sejam objecto de tributação unicamente em sede do imposto profissional".*
- XII. *É, pois, evidente que nunca esteve, nem podia estar, no espírito do legislador alargar o âmbito de aplicação da Lei n.º 12/2003 além dos diplomas que ali pretendeu expressamente alterar.*
- XIII. *É igualmente o que se extrai das actas das sessões legislativas nas quais se procedeu à discussão e votação da referida proposta de lei*

quer na generalidade, quer na especialidade, onde não é feita qualquer menção ou colocada qualquer questão sobre o teor do mencionado artigo 2.º

- XIV. *Com efeito, o que resulta dos documentos ora em análise é que "é precisamente a revisão do imposto profissional - e também de alguns aspectos do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos - que circunscreve e delimita o objecto da presente proposta de lei (...), pelo que a interpretação da dita lei avançada pelo Tribunal de Última Instância de Macau, e secundada pelo Tribunal Recorrido, é totalmente incompatível com o pensamento legislativo que esteve na base da sua aprovação.*
- XV. *Conhecendo-se o sentido do pensamento legislativo que esteve na base da aprovação da lei em apreço, não podem os Tribunais "optar" por ignorar o seu sentido efectivo e ficcionar um outro em sentido oposto aos documentos que constituem a sua fonte.*
- XVI. *Acresce que o RIS não faz qualquer remissão para o Regulamento do Imposto Profissional ou para o Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos.*
- XVII. *Da leitura conjugada do n.º 1 da alínea b) do artigo 1.º e do artigo 5.º da lei n.º 15/96/M, de 12 de Agosto, resulta, por si só, que, na ausência de estipulação especial em contrário no RIS ou, por remissão deste, no RCI, o Acto Recorrido de liquidação oficiosa em apreço consubstancia um acto definitivo e executório contenciosamente recorrível à luz do artigo 28.º, n.º 1, do CPAC.*
- XVIII. *É exactamente a recorribilidade contenciosa do Acto Recorrido que resulta, de forma expressa, do n.º 1 do artigo 91.º do RIS, ex vi o*

disposto no artigo 14º da Lei n.º 6/2011, Lei que especialmente regula a questão em apreço e que, pela sua natureza, derroga qualquer outra lei geral que disponha em sentido diverso.

XIX. É, de resto, esta a conclusão que se retira da leitura conjugada do supra referido n.º 1 do artigo 91º, do artigo 92º e do artigo 96º do RIS, vindo estes dois últimos estabelecer a única excepção à regra geral do acesso ao recurso contencioso imediato contida naquele primeiro artigo.

XX. Mais, chegados ao Rei, para cujas normas relativas ao recurso contencioso o n.º 2 do artigo 91º do RIS remete, verificamos, em face do n.º 1 do seu artigo 51º que a reclamação graciosa e o recurso hierárquico têm efeito meramente devolutivo e, em face do n.º 2 do seu artigo 55º, que os mesmos não interrompem o prazo do recurso contencioso!

XXI. Em suma, do Acto Recorrido cabia recurso contencioso imediato, pelo que a Sentença recorrida, ao rejeitar o Recurso contencioso sub judice com fundamento na sua alegada irrecorribilidade por força do disposto nos n.ºs 2 e 3 do artigo 2º da Lei n.º 12/2003, errou na determinação da norma aplicável e, conseqüentemente, violou o disposto nas normas efectivamente aplicáveis in casu, a saber, os artigos 1º e 5º da Lei n.º 15/96/M, de 12 de Agosto, o artigo 91º, n.º 1, do RIS e os artigos 51º, n.º 1, e 55º, n.º 2, do RCI, ex vi do n.º 2 do artigo 91º do RIS e do artigo 14º da Lei n.º 6/2011 e, bem assim, o artigo 8º do Código Civil.

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

“...De acordo com a jurisprudência com força obrigatória fixada pelo TUI no seu Processo n.º 7/2017, propendemos pela improcedência do presente recurso jurisdicional....”.

*

Foram colhidos os vistos legais dos Mm^{os} Juizes-Adjuntos.

*

II – Factos

Foi assente a seguinte factualidade pelo Tribunal *a quo*:

1. 於 2007 年 12 月 07 日，兩名司法上訴人與 C 簽訂轉讓聲明，聲明承讓位於氹仔...(氹仔低地...號地段)地下層 403 號之車位(見附卷第 137 頁至第 139 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。
2. 於 2007 年 12 月 17 日，兩名司法上訴人向財政局遞交 M/1 格式印花稅有償或無償方式作出財產之移轉申報書，聲明以購買方式中間移轉上述不動產的百分之百業權，申報價值為澳門幣 206,200.00 元(見附卷第 73 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。
3. 於 2008 年 01 月 07 日，兩名司法上訴人繳納相關稅款(見附卷第 75 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。
4. 於 2013 年 10 月 24 日，兩名司法上訴人與 D 簽訂合同地位之預約轉讓合同，聲明以澳門幣 701,420.00 元出售上述不動產(見附卷第 78 頁及其背頁，有關內容在此視為完全轉錄)。
5. 於 2013 年 10 月 25 日，D 向財政局遞交 M/1 格式印花稅有償或無償方式作出財產之移轉申報書，聲明以購買方式確定移轉上述不動產的百分之百業權(見附卷第 76 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

6. 於 2013 年 11 月 18 日，D 繳納相關稅款(見附卷第 79 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。
7. 於 2013 年 11 月 25 日，兩名司法上訴人與 D 簽訂取消合同地位之預約轉讓合同協議書，聲明雙方同意取消上述不動產的交易(見附卷第 91 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。
8. 於 2014 年 01 月 06 日，兩名司法上訴人之受權人 E 與 F 簽訂臨時買賣合約，聲明兩名司法上訴人以港幣 1,580,000.00 元出售上述不動產(見附卷第 82 頁及其背頁，有關內容在此視為完全轉錄)。
9. 於 2014 年 01 月 14 日，F 向財政局遞交 M/1 格式印花稅有償或無償方式作出財產之移轉申報書，聲明以購買方式確定移轉上述不動產的百分之百業權(見附卷第 80 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。
10. 於 2014 年 01 月 21 日，F 繳納相關稅款(見附卷第 83 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。
11. 於 2016 年 11 月 09 日，財政局人員指出為核實涉案不動產之交易是否涉及特別印花稅，要求對相關的買賣雙方及曾作出財產移轉印花稅之人士進行聽證(見附卷第 86 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。
12. 於 2016 年 12 月 01 日，財政局人員向司法上訴人 B 錄取聲明(見附卷第 87 頁至第 88 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。
13. 於 2016 年 12 月 05 日，財政局人員向 F 錄取聲明(見附卷第 97 頁至第 98 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。
14. 於 2016 年 12 月 09 日，財政局人員向 D 錄取聲明(見附卷第 94 頁至第 95 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。
15. 於 2017 年 01 月 10 日，財政局人員向 E 錄取聲明(見附卷第

114 頁至第 115 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

16. 於 2017 年 01 月 25 日，財政局人員就有關調查制作編號：IS4/0054/NFE/DAIJ/2016 調查報告(見附卷第 84 頁至第 85 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。
17. 於 2017 年 03 月 02 日，財政局局長在編號：0483/NIS/DOI/RFM/2017 建議書上作出“同意”之批示，該建議書中指出引用法律輔助中心的法律意見，以及根據經第 15/2012 號法律修改的第 6/2011 號法律《關於移轉不動產的特別印花稅》第 2 條第 2 款及第 3 條第 1 款之規定，建議向兩名司法上訴人徵收以可課稅金額澳門幣 1,627,400.00 元計算的 20% 的特別印花稅，此外，按照《印花稅規章》第 90 條第 1 款之規定加徵補償性利息(見附卷第 68 頁至第 72 頁，有關內容在此視為全部轉錄)。
18. 於 2017 年 03 月 08 日，被上訴實體就涉案不動產之特別印花稅應繳稅款作出結算，並發出 M/4 格式特別印花稅繳納憑單，有關款項合共澳門幣 424,248.00 元(當中應繳稅款為澳門幣 325,480.00 元，補償性利息為澳門幣 98,768.00 元)(見附卷第 65 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。
19. 同日，被上訴實體向兩名司法上訴人發出依職權結算通知書，指出根據《印花稅規章》第 60 條結合經第 15/2012 號法律修改的第 6/2011 號法律《關於移轉不動產的特別印花稅》第 14 條之規定，就涉案不動產進行依職權結算特別印花稅，並通知兩名司法上訴人自該通知書發出日期起計三十日內繳納有關款項，同時指出兩名司法上訴人倘不同意上述決定，可於法定期間內向複評委員會提出申駁(見附卷第 62 頁及卷宗第 22 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

20. 於 2017 年 03 月 28 日，兩名司法上訴人透過訴訟代理人向被上訴實體提出聲明異議，請求撤銷上述結算行為，並附同相關文件(見附卷第 26 頁至第 56 頁及其背頁，有關內容在此視為完全轉錄)。
21. 於 2017 年 04 月 18 日，兩名司法上訴人針對被上訴實體於 2017 年 3 月 8 日作出依職權結算特別印花稅之決定向行政法院提起本稅務司法上訴。

*

III – Fundamentos

O presente recurso jurisdicional consiste em saber se o acto recorrido é ou não contenciosamente recorrível.

A sentença recorrida entendeu no sentido negativo, por ser um acto sujeito à impugnação administrativa necessária ao abrigo do artº 2º da Lei nº 12/2003.

No âmbito do Recurso nº 7/2017, o TUI, por Acórdão de 16/10/2019, fixou a seguinte uniformização de jurisprudência:

“O artigo 2.º da Lei n.º 12/2003 aplica-se a todos os impostos e, portanto, também, ao imposto de selo e não apenas aos impostos profissional e complementar de rendimentos.”

Tendo em conta a força vinculativa da supra uniformização de jurisprudência, o presente recurso jurisdicional não deixará de se julgar improvido.

*

Nos termos e fundamentos acima expostos, acordam em negar provimento ao presente recurso jurisdicional, confirmando a sentença recorrida.

*

Custas pelos Recorrentes, com taxa de justiça de 4UC.

Notifique e registe.

*

RAEM, aos 28 de Novembro de 2019.

Ho Wai Neng

José Cândido de Pinho

Tong Hio Fong

Mai Man Ieng