

**Processo nº 854/2020**

**Data do Acórdão: 11MAR2021**

**Assuntos:**

**Imposto sobre veículos motorizados**

**Liquidação oficiosa**

**Momento da exigibilidade do imposto sobre veículos motorizados**

## **SUMÁRIO**

Em face do disposto nos artºs 2º e 4º do «Regulamento do Imposto sobre Veículos Motorizados», não é tida como integrante em qualquer das situações previstas nas várias alíneas desse artº 2º a afectação pelo importador, a título temporário e não translativo da propriedade, de veículos novos como forma do patrocínio em espécie no determinado evento, com vista à promoção da imagem da marca do veículos que comercializa e/ou do seu fabricante, nem o momento da tal afectação considerado o da exigibilidade do imposto a que se refere o citado artº 4º.

O relator

Lai Kin Hong

## Processo nº 854/2020

I

Acordam na Secção Cível e Administrativa do Tribunal de Segunda Instância da RAEM

A Concessionários (Macau), Limitada, vem recorrer contenciosamente do despacho do Secretário para a Economia e Finanças que, em sede de recurso hierárquico necessário, manteve a liquidação oficiosa adicional de imposto sobre veículos motorizados promovida pelo Director dos Serviços de Finanças, concluindo e pedindo:

- (1) A Recorrente apresenta recurso contencioso por não se conformar com a decisão proferida pelo **Exmo. Senhor Secretário para a Economia e Finanças** que determinou a improcedência do recurso hierárquico necessário, acto do qual foi notificada através do Ofício n.º 051/NAJ/MG/2020, mantendo-se desse modo o acto de liquidação oficiosa do imposto sobre veículos motorizados promovido pelo Exmo. Senhor Director dos Serviços de Finanças;
- 2) Segundo o despacho ora impugnado contenciosamente, a liquidação oficiosa não merece censura *“por não ter sido feita prova bastante no processo, o alegado, até porque pelo cancelamento do pedido de matrícula/Chapa de experiência (?) e omissão de registo, o veículo em termos legais ficou como novo tendo tido primeira matrícula em data posterior, na sequência da venda [...]”*, conclusão que, salvo o devido respeito, a Recorrente vê como um absoluto contra-senso considerando o facto do mesmo veículo ser considerado novo por duas vezes pela Administração Fiscal, uma em Março de 2015 e outra em Novembro do mesmo ano, sendo assim sujeito a uma liquidação inicial e a outra liquidação adicional com base em factos tributários distintos;
- 3) Com efeito, importa recordar que, no dia **22 de Março de 2015**, a ora Recorrente liquidou o Imposto sobre Veículos Motorizados

(“IVM”) ao abrigo da norma de incidência prevista na alínea 3) do artigo 2.º do RIVM, porquanto no dia 25 de Março de 2015 teria lugar a 9ª edição dos “Asian Film Awards”, sendo que a ora Recorrente, enquanto concessionária da A, um dos patrocinadores daquele evento, disponibilizou 25 veículos para receber os convidados, tendo também em vista, naturalmente, a promoção e publicitação dos veículos por si comercializados;

- 4) Por força do disposto no artigo 21.º, n.º 2, do RIVM, a Recorrente efectuou o pagamento do imposto devido nos termos da alínea 3) do artigo 2.º do RIVM, ou seja, o facto tributário relevante foi **a afectação para uso próprio de veículo motorizado novo, efectuada pela Recorrente enquanto agente económico interveniente no circuito da comercialização de veículos motorizados;**
- 5) À data, a Recorrente beneficiou de uma redução, no limite máximo legal de **MOP\$60,000.00** (*sessenta mil patacas*), das taxas do IVM, uma vez que o automóvel novo em causa cumpria com as normas ecológicas de emissão de gases poluentes definidas pelo Despacho do Chefe do Executivo n.º 41/2012;
- 6) **Note-se bem que a liquidação inicial não é posta em causa pelo despacho recorrido, aliás, é do ponto de vista legal um pressuposto necessário para a realização da liquidação oficiosa adicional ora posta em crise;**
- 7) Posteriormente, a Recorrente vendeu aquele automóvel a um terceiro, conforme se pode constatar da factura junta ao respectivo procedimento administrativo (cfr. o doc. n.º 2 junto com o recurso hierárquico necessário);
- 8) Na verdade, a transmissão efectuada pela Recorrente para um terceiro, uma vez que não teve por objecto nenhum veículo motorizado **novo**, não está sujeita ao IVM, não podendo sustentar-se nesses termos qualquer **facto tributário**, pelo que incorre assim, desde logo, a liquidação adicional oficiosa em erro nos pressupostos de facto e de direito quanto à norma de incidência do artigo 2.º do RIVM, devendo ser anulada nos termos dos artigos 124.º e 21.º, n.º 1, alínea d), do CPAC;

- 9) Em todo o caso, e na sequência dessa venda, veio a Direcção dos Serviços de Finanças efectuar uma liquidação **adicional oficiosa com base em omissões ou erros**, sustentando para tanto que a transmissão do veículo da Recorrente para o terceiro **estava sujeita ao IVM nos termos da alínea 1) do artigo 2.º do RIVM** e, por força da nova tabela de aprovada pelo Despacho do Chefe do Executivo n.º 59/2015, que entrou em vigor no dia **9 de Abril de 2015** (isto é, **depois do pagamento do IVM pela Recorrente em 22 de Março de 2015**), o automóvel em apreço não poderia gozar da redução prescrita no artigo 16.º, n.º 3, do RIVM;
- 10) Pelo que haveria lugar a uma liquidação adicional oficiosa, precisamente para cobrar o montante resultante da perda daquele benefício fiscal, isto é, **MOP\$60,000.00** (sessenta mil patacas);
- 11) Salvo o devido respeito por opinião contrária, mais grave ainda que a tributação pela transmissão de um veículo usado nos termos acima descritos, é a evidente ilegalidade da cumulação de dois factos tributários distintos, um para efeitos de sustentação de uma liquidação inicial e outro, posterior, para efeitos de fundamentação de uma liquidação adicional com base em erros ou omissões;
- 12) É que o **facto tributário** que está na origem da liquidação do IVM é a **afecção para uso próprio de veículo motorizado novo**, efectuada pela Recorrente enquanto agente económico interveniente no circuito da comercialização de veículos motorizados, prevista e tipificada na alínea 3) do artigo 2.º do RIVM, não sendo admissível que a Administração Fiscal proceda a uma liquidação oficiosa, que se pretende **adicional**, com base **noutro facto (supostamente) tributário** (cujos pressupostos nem se encontram preenchidos, conforme se demonstrou *supra!*), isto é, a transmissão para o consumidor prevista na alínea 1) do artigo 2.º do RIVM;
- 13) Retirando, *a posteriori*, o benefício fiscal de que o contribuinte (*i.e.* a Recorrente) gozava no dia **22 de Março de 2015**, ao abrigo do artigo 16.º, n.º 3, do IVM conjugado com a tabela de valores-limite das emissões de gases poluentes prevista no Despacho do Chefe do Executivo n.º 41/2012;

- 14) Como é evidente, o princípio “*tempus regit actum*” impede que a Direcção dos Serviços de Finanças efectue uma liquidação pretensamente adicional (por supostos erros ou omissões) que, na verdade, mais não traduz do que a exclusão de um benefício fiscal em virtude de uma nova tabela de valores-limite das emissões de gases poluentes com a qual a Recorrente não poderia razoavelmente contar em **22 de Março** do mesmo ano;
- 15) Pelo que o artigo 18.º do RIVM foi também por esta razão incorrectamente aplicado ao caso, já que um dos respectivos pressupostos é a existência de erros ou omissões na liquidação inicialmente efectuada e **não a realização de uma nova liquidação, com base num novo facto (alegadamente) tributário que só ocorreu depois da liquidação do IVM ao abrigo da norma prevista na alínea 3) do artigo 2.º do RIVM;**
- 16) O despacho recorrido proferido pelo Exmo. Senhor Secretário para a Economia e Finanças nunca chega a apreciar esta questão de direito que a Recorrente volta a suscitar perante V. Ex.ªs, Venerandos Juízes do Tribunal de Segunda Instância, isto é, **a ilegalidade da liquidação adicional com base em facto tributário cumulativo e diverso, bem como o agravamento do imposto devido por conta de alterações legais que só entraram em vigor após a liquidação inicial;**
- 17) Em suma, não preenche o conceito de liquidação oficiosa “adicional” a realização de uma nova liquidação com base noutra facto tributário com total desconsideração do facto tributário objecto da liquidação inicial, sob pena de violação dos artigos 2.º, 3.º, 4.º, 17.º e 18.º do RIVM, já que uma liquidação adicional só pode ser feita por conta de erros ou omissões na liquidação inicial e tendo por base, obviamente, o mesmo facto tributário;
- 18) Por outro lado, ainda que não fosse superiormente entendido que a liquidação oficiosa posta em causa não merece censura, o que por mera cautela de patrocínio se concebe, sempre se dirá que não poderiam ser cobrados juros de mora à ora Recorrente;
- 19) Isto porque o artigo 20.º, n.º 1, do RIVM determina que “*Sempre que, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a*

*liquidação do imposto devido, a este acrescem juros compensatórios à taxa de juro legal.”;*

- 20) Como se deixou claro, a Recorrente efectuou a liquidação do IVM nos termos da alínea 3) do artigo 2.º do RIVM, liquidação essa que foi aceite e não sofreu qualquer tipo de oposição por parte da Autoridade Tributária, mas que posteriormente, por efeito de uma liquidação oficiosa por factos ocorridos após a liquidação inicial (!), **de única e exclusiva responsabilidade da Administração Fiscal**, a Recorrente foi notificada para o pagamento de um montante adicional de **MOP\$178,400.00** (cento e setenta e oito mil e quatrocentas patacas);
- 21) Não se alcançando em que termos é que tal facto é imputável ao sujeito passivo, pois no que concerne à Recorrente e até ao momento em que foi notificada para a liquidação oficiosa ora impugnada, esta sempre julgou, de boa fé, que o IVM já havia sido devidamente liquidado nos termos da alínea 3) do artigo 2.º do RIVM, não podendo contar com uma liquidação oficiosa adicional com base em facto tributário diverso!;
- 22) Sendo assim evidente que não se encontram preenchidos os pressupostos de aplicação do artigo 20.º do RIVM, pelo que a liquidação de juros é, por si só, anulável nos termos dos artigos 124.º do CPA e 21.º, n.º 1, alínea d), do CPAC por conta do vício de lei que a afecta.

Nestes termos e no mais de Direito, deverá o presente recurso contencioso ser julgado integralmente procedente e, conseqüentemente, deverá ser anulado o acto administrativo impugnado.

Subsidiariamente, caso se entenda legalmente admissível a liquidação oficiosa “adicional” promovida, sempre se dirá que, em todo o caso, deverá o acto administrativo em causa ser parcialmente anulado, na parte relativa aos juros de mora, dado que não se encontram preenchidos os requisitos constantes do artigo 20.º do RIVM

conforme demonstrado *supra*.

**Para tanto**, deve ser enviada uma cópia da petição do recurso ao Exmo. Senhor Secretário para a Economia e Finanças para, querendo, contestar o que houver por conveniente nos termos do artigo 52.º do CPAC e para remeter ao Venerando Tribunal o processo administrativo sobre o qual recaiu a decisão, no prazo de 20 dias após a citação, conforme imposto pelo artigo 55.º do CPAC.

Finalmente, em cumprimento do disposto no artigo 42.º, n.º 1, alínea j), do CPAC, indica-se o escritório do ora signatário, sito em Macau na Travessa da Misericórdia, XXXXXX, para efeitos de recebimento de todas as notificações a serem realizadas nos presentes autos.

Citada, veio o Secretário para a Economia e Finanças contestar pugnando pela improcedência do recurso.

Não houve produção de provas.

Tanto o recorrente como a entidade recorrida apresentaram alegações facultativas, tendo reiterado *grosso modo* o que foi alegado no requerimento de recurso e na contestação.

O Dign<sup>o</sup> Magistrado do Ministério Público emitiu, em sede de vista final, o seguinte parecer pugnando pela improcedência do presente recurso:

Na petição e nas suas alegações, a recorrente solicitou a anulação do despacho recorrido na sua totalidade do qual ela tinha sido notificada através do ofício n.º051/NAJ/MG/2020 ou, subsidiariamente, do mesmo despacho na parte apenas relativa a juros de mora.

Lançado na Proposta n.º010/NAJ/MG/2020 (doc. de fls.1 a 13 do P.A.), o despacho em escrutínio reza que “根據建議書的分析，同意局長的意見，並行使第 181/2019 號行政命令授予的權限，駁回本必要的訴願”. À luz do preceito no n.º1 do art.115º do CPA e de acordo com a brilhante jurisprudência (cfr. Sumário I do Acórdão do TSI no Processo

n.º334/2017), a análise nessa Proposta e o parecer aí exa-rado pelo Director fazem parte integrante do despacho recorrido.

\*

1. Ao proceder à autoliquidação e pagar o IVM em 23/03/2015, a recorrente declarou a afectação para uso próprio prevista na alínea 3) do art.2º do RIVM (doc. de fls.37 do P.A.). Sucede, na realidade, que a “afectação para uso próprio” invocada pela recorrente traduziu, tão-só e apenas, na utilização durante a 9ª edição dos “Asian Film Awards” ou a 1ª edição da Ex-posição Internacional de Filmes de Macau (第一屆澳門國際電影節) – eis os dois eventos reconhecidos pela recorrente (doc. de fls.36 do P.A.).

Com efeito, a recorrente admitiu que a utilização nos supramencionados “dois eventos” tinha sido o único uso efectivo dos veículos até à posterior venda a terceiros, e ainda que essa utilização teve também em vista a promoção e publicitação dos veículos por si comercializados (art.7.º da petição). Convém realçar que como concessionária da A, a recorrente não foi organizadora dos dois eventos *acima* referidos, sendo apenas um dos patrocinadores. Tudo isto patenteia que o sobredito “uso efectivo” não pode deixar de ser isolado e meramente circunstancial.

Por natureza das coisas e igualmente por exigência de prevenir a evasão fiscal, o “uso próprio” contemplado nas alíneas 2) e 3) do art.2º do RIVM deve ser estável e tendencialmente duradouro, um uso *isolado* e *circunstancial* é incompatível com a afectação para uso próprio.

Chegando aqui e ressalvado elevado respeito pela melhor opinião diferente, parece-nos que por ser circunstancial e isolada, a utilização nos sobreditos “dois eventos” não pode ser integrada na “afectação para uso próprio” prevista na 3) do art.2º do RIVM. Daí decorre que a declaração da “afectação para uso próprio” não corresponde à realidade.

\*

2. À luz do preceituado no n.º2 do art.17º do RIVM, o Fisco pode não aceitar a autoliquidação caso se declare matéria colectável por valor inferior ao Preço Fiscal. O que significa que a recusa pela

Administração Fiscal da autoliquidação tem como pressuposto que a matéria colectável declarada por contribuinte é inferior ao Preço Fiscal.

No caso *sub judice*, acontece que depois da autoliquidação, a DSF veio detectar e certificar que a “afectação para uso próprio” declarada pela recorrente não corresponde à realidade; não se descortinam elementos segundo os quais a DSF devia e podia saber oportunamente que a declarada “afectação para uso próprio” não corresponde à realidade.

Tudo isto torna inquestionável que ao receber a Declaração M/4 da recorrente (doc. de fls.37 do P.A.), a DSF não tinha suporte legal nem condição objectiva de recusar a autoliquidação da recorrente, por isso, o despacho recorrido não infringe o disposto no art.17º do RIVM, consequentemente sendo infundada arguição da violação deste normativo legal.

3. Repare-se que o art.18º do RIVM tem a epígrafe de liquidação oficiosa que emerge “sempre que verifique a falta de liquidação do imposto por parte do sujeito passivo, bem como omissões ou erros, de que haja resultado prejuízo para a Região Administrativa Especial de Macau.”

Em bom rigor, enquanto a liquidação *oficiosa* define a natureza de determinada liquidação, o adjectivo “*adicional*” descreve vulgarmente e apenas a “função” de certa liquidação, no sentido de que uma liquidação é complemento duma liquidação já acabada. Em síntese, são *adicionais* todas as liquidações que complementam a liquidação primeira e tem por base novos elementos de que a Administração tenha tomado conhecimento posteriormente à primária (vide Acórdão do TSI no Processo n.º870/2012). O n.º3 deste art.18 estabelece a responsabilidade solidária do consumidor com o sujeito passivo pelo pagamento da diferença do imposto devida.

No caso em discussão, a autoliquidação processada pela recorrente eiva do erro derivado do facto de que a declaração quanto à “afectação para uso próprio” não corresponde à realidade – no fundo, não é real essa “afectação para uso próprio”, e tal erro causa prejuízo à RAEM.

O que mostra que sendo *adicional* em sentido funcional e vulgar, a liquidação oficiosa levada a cabo pelo Director da DSF e confirmada

pelo despacho em causa não ofende o art.18º do RIVM, pelo contrário, está em conformidade com os pressupostos fixados no n.º2 do art.18.º do RIVM.

De qualquer modo, o facto de o Fisco aceitar a autoliquidação não obsta o mesmo a proceder à liquidação oficiosa, desde que se verifiquem a falta de autoliquidação por parte do sujeito passivo, bem como omissões ou erros que provoquem prejuízo à RAEM, portanto é decerto insubsistente e irrelevante o argumento na conclusão 6) da petição inicial.

4. Em virtude de que a “afecção para uso próprio” declarada pela recorrente não existe na realidade, a incidência real do IVM teve e tem de recair na transmissão dos veículos por ela a terceiros. O que implica que tal transmissão constitui a *primeira* disposição para efeitos previstos nos arts.2.º e 4º do RIVM, e ainda no n.º3 do art.16.º deste diploma legal.

Nos arts.16.º e 21.º da petição inicial, a recorrente reconheceu que a referida transmissão fica cronologicamente posterior à entrada em vigor do Despacho n.º59/2015 do Chefe do Executivo, pelo que ao caso *sub judice* se deve aplicar o Despacho n.º59/2015 do Chefe do Executivo que revogou as Tabelas I e II anexas ao Despacho n.º41/2012 do mesmo.

Assim, e dado que a autoliquidação em 22/03/2015 pela recorrente se baseou na inexistente afecção para uso próprio e causou prejuízo à RAEM, o director da DSF podia e devia proceder à liquidação oficiosa dentro do prazo de cinco anos (arts.18º/1 e 19º do RIVM).

Nesta linha de raciocínio e tendo em conta que o Senhor director da DSF proferiu atempadamente o despacho da liquidação oficiosa (doc. de fls.30 do P.A.), não podemos deixar de colher que essa liquidação oficiosa que viu confirmada pelo despacho recorrido não infringe o art.2.º do RIVM nem outras normas mencionadas na conclusão 17) da petição.

5. Bem, a recorrente não realizou nem pediu a liquidação adicional no prazo de 15 dias seguintes à sobredita transmissão a terceiro, portanto parece-nos que é legal a proposta no ponto 7 da Proposta n.º0661/NVT /DOI/RFM/2018 (doc. de fls.30 a 32 do P.A.), no sentido de “ (1) 根據《機動車輛稅規章》第 18 條第 1、2 款及第 20 條之規定，依職權結

算車輛之機動車輛稅差額\$178,400，並加收補償性利息，利息計算期間由有關車輛申領試驗車牌日（05/08/2016）後 15 日（自應結算稅款之期間屆滿之翌日 23/08/2016 至本次局長之批示日止”。

O que nos leva a concluir que se verifica *in casu* o pressuposto da aplicação de juros compensatórios (arts.17º, n.º2 e 20º do RIVM), daí decorre que é legal e exacto o despacho recorrido na parte de confirmar a aplicação de juros compensatórios à recorrente.

6. Afinal, resta-nos pronunciar sobre as conclusões 17) a 28) inseridas nas alegações facultativas, que são *novas* no sentido de que não têm correspondência na petição inicial.

Bem vistas as coisas, afigura-se-nos que as referidas conclusões 17) a 28) se concentram em contradizer os argumentos tecidos pela entidade recorrida na contestação, nomeadamente atacar a “fraude fiscal” imputada à recorrente. Com efeito, naquelas conclusões, a recorrente não assacou novos vícios com base em factos supervenientes.

Nesta linha de vista e visto que na contestação, o Exmo. Sr. SEF procedeu apenas à impugnação, sem aduzir excepção alguma, colhemos que as ditas conclusões não se integram na causa de pedir, na medida em que esta se traduz no comportamento concreto (da Administração) ao qual tenham sido assacados ilegalidade, ilicitude ou vícios de vontade.

De outra banda, o disposto nos n.º1 do art.18.º e n.º1 do art.20.º do RIVM torna inequívoco que são *vinculados* os poderes atribuídos ao Fisco para proceder à liquidação oficiosa e aplicar juros compensatórios. Daí resulta que a existir, o erro na invocação da “fraude fiscal”, só por si, não germina a invalidade do despacho em questão.

Assim que seja, inclinamos a opinar que os argumentos constantes das apontadas conclusões 17) a 28) são inócuos.

\*\*\*

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

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

O processo é o próprio e inexistem nulidades.

Os sujeitos processuais gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade.

Inexistem excepções ou questões prévias que obstam ao conhecimento do mérito do presente recurso

Antes de mais, é de salientar a doutrina do saudoso PROFESSOR JOSÉ ALBERTO DOS REIS de que *“quando as partes põem ao tribunal determinada questão, socorrem-se, a cada passo, de várias razões ou fundamentos para fazer valer o seu ponto de vista; o que importa é que o tribunal decida a questão posta; não lhe incumbe apreciar todos os fundamentos ou razões em que elas se apoiam para sustentar a sua pretensão”* (in *CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL ANOTADO*, Volume V – Artigos 658.º a 720.º (Reimpressão), Coimbra Editora, 1984, pág. 143).

Conforme resulta do disposto nos artºs 563º/2, 567º e 589º/3 do CPC, *ex vi* do artº 1º do CPAC, são as conclusões do recurso que delimitam o seu objecto, salvas as questões cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras e as que sejam de conhecimento oficioso.

Para nós, todas as questões efectivamente colocadas e delimitadas nas conclusões de recurso já foram correcta e exhaustivamente debatidas no Douto parecer do Ministério Público acima integralmente transcrito, com que estamos inteiramente de acordo, não nos resta outra alternativa melhor do que a de aproveitarmos integralmente esse parecer, convertendo-o na fundamentação do presente recurso para julgar improcedente o

presente recurso contencioso de anulação.

Em conclusão:

Em face do disposto nos artºs 2º e 4º do «Regulamento do Imposto sobre Veículos Motorizados», não é tida como integrante em qualquer das situações previstas nas várias alíneas desse artº 2º a afectação pelo importador a título temporário de veículos novos como forma do patrocínio em espécie no determinado evento, com vista à promoção da imagem da marca do veículos que comercializa e/ou do seu fabricante, nem o momento da tal afectação considerado o da exigibilidade do imposto a que se refere o citado artº 4º.

### III

Nos termos e fundamentos acima expostos, acordam em conferência julgar improcedente o recurso.

Custas pela recorrente pela improcedência do recurso, com a taxa de justiça fixada em 6UC.

Notifique.

RAEM, 11MAR2021

Lai Kin Hong

Fong Man Chong

Ho Wai Neng

\*

Mai Man Ieng