Processo n.º 129/2001
(Recurso Jurisdicional)

Data: 10/Julho/2003

Assuntos:

- Fixação oficiosa do valor tributável de um veículo automóvel por parte do Chefe de Repartição de Finanças.
- Poderes da Administração Fiscal; poder de fixação de preços diferentes dos declarados pelos contribuintes;
- Quadro legal conformador da relação jurídica tributária;
- Simulação do preço e ónus da prova do acordo simulatório;
- Princípios da verdade material e do inquisitório no procedimento tributário;
- Base de incidência do IVM;

SUMÁRIO:

1. Tanto o n.º 6 do artigo 8º como o n.º 2 do artigo 9º do RIVM, por remissão do artigo 15º do mesmo diploma legal concedem ao Fisco o poder de fixar preços diferentes dos declarados pelos contribuintes, embora os actos neles previstos sejam de natureza diferente e surjam em momentos diversos. o procedimento do art. 9º opera num momento posterior, após a transmissão do veículo, prevendo-se aqui uma situação de simulação fraudulenta, ou seja, a declaração de venda do veículo por um preço inferior ao preço real para prejudicar o Fisco.

2. A Administração Fiscal tem legitimidade para invocar a nulidade dos actos simulados que lhe tenham causado prejuízo e para liquidar o imposto com referência ao "valor real da transmissão" – é o que resulta, em relação ao caso vertente, da al. a) do nº1 do artigo 15º do RIVM. Todavia, o ónus da prova do acordo simulatório e do negócio dissimulado não pode deixar de recair sobre si, socorrendo-se de qualquer um dos meios de prova previstos na lei.

3. Aceita-se que a prova documental oferecida pelo contribuinte não limite a liberdade de apreciação e investigação da verdade material por parte da Administração, mas a sua existência deve impedir o recurso imediato às regras da normalidade presumida contidas na Circular n.º 001/DIR/98 que fixa em percentagem (10%) ou em montante numérico (25.000 patacas) o valor dos aparelhos sonoros

incorporados nos veículos, assente na ideia de valor normal, médio ou frequente do mercado.

4. Não chocará que se retire da obrigatoriedade da escrita organizada, em termos de princípios do Direito Fiscal, relativamente ao ónus probatório, a orientação de que quando a contabilidade ou escrita do sujeito passivo se mostre organizada segundo a lei comercial ou fiscal, se presuma a veracidade dos dados e apuramentos decorrentes, exceptuando, claro está, situações de erros ou inexactidões ou situações que não reflectam a matéria tributável efectiva do contribuinte.
5. A actividade tributária deve ser dominada por um princípio de legalidade, tendente à protecção da esfera privada dos arbítrios do poder, não podendo deixar de se submeter a investigação a um princípio inquisitório e a valoração dos factos a um princípio de verdade material.
6. Segundo as disposições conjugadas do nº5 do art.º 8º e do nº 1 do ar.º 9º, ambos do Regulamento do Imposto sobre Veículos Motorizados (RIVM), aprovado pelo nº 2 do art.º 1º da Lei nº 20/96/M de 19 de Agosto, o preço de venda ao público de veículo motorizado, como valor tributável que serve de base ao cálculo do Imposto sobre Veículos motorizados (IVM), não inclui os aparelhos receptores e reprodutores de som, apesar de abranger, designadamente, os valores

referentes a garantias da manutenção, assistência e substituição de peças, bem como a todos os acessórios, nos termos do nº4 do mesmo art.º 8º.

7. Ao definir numa circular que os preços unitários dos aparelhos receptores e reprodutores de som declarados que foram superiores a 10% do preço de venda ao público do veículo, ou superiores a vinte e cinco mil patacas não sejam aceites, passando o diferencial a integrar o valor tributável do mesmo veículo, a Administração Fiscal não está a interpretar meramente o nº 5 do art.º 8º do RIVM, mas sim a fazer alterar materialmente a incidência do IVM em causa.
8. Se era possível à entidade recorrida arguir a falsidade dos documentos apresentados, impugnar a veracidade das declarações neles atestadas, duvidar da incorporação nos veículos dos aparelhos neles referenciados, então não poderia prescindir de outras diligências probatórias, como a inspecção, exame ou avaliação dos aparelhos sonoros instalados nos veículos transmitidos, que fizessem prova bastante da inexactidão das declarações constantes naqueles documentos.

O Relator,

João A. G. Gil de Oliveira

Processo n.º 129/2001

(Recurso Jurisdicional)

Data: 10/Julho/2003

Recorrente: Chefe da Repartição de Finanças de Macau

Recorrida: Agência de automóveis A, Ldª.

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

I - RELATÓRIO

Vem o presente recurso interposto pelo **Senhor Chefe da Repartição de Finanças de Macau** da douta sentença do Tribunal Administrativo que concedeu provimento ao recurso contencioso intentado pela **Agência de Automóveis A, Limitada** relativamente ao despacho por aquele proferido, de 18/8/1999, comunicado pelo Ofício n.º 226/RFM-IVM/99 e rectificado nos termos que constam do Ofício n.º

235/RFM-IVM/99, por padecer do vício de violação de lei, nomeadamente do n.º2 do artigo 9º do RIVM.

A Agência de Automóveis “A, Limitada”, contribuinte n.º 1155539, em sede do Imposto sobre veículos motorizados (IVM), notificada da decisão do Chefe da Repartição de Finanças de Macau, tomada em 27 de Agosto de 1999, que decidiu manter a fixação adicional da matéria colectável, embora revista, referente ao exercício de 1998, no montante de MOP \$255.370,00, correspondente à diferença entre o montante do imposto pago e o valor da nova liquidação, acrescida de juros compensatórios, veio, oportunamente, da mesma interpor recurso contencioso de anulação, nos termos das alíneas b) e c) do artigo 49º do Regulamento do Imposto sobre Veículos Motorizados, aprovado por Lei n.º 20/96/M, de 19 de Agosto.

Foi pelo recorrente solicitada a anulação da mencionada decisão tendo, para tanto, apresentado como fundamento da sua pretensão o facto de o acto recorrido padecer das seguintes ilegalidades:

- Vício de usurpação de poder;
- Violação do Princípio da irretroactividade das leis;
- Violação do artigo 19º do RIVM;
- Vício de forma por falta de fundamentação;
- Violação do n.º5 do artigo 8º e do artigo 15º do RIVM;
- Desvio de poder.

Em resposta, a entidade recorrida - ora recorrente, pugnou pela legalidade do despacho impugnado.

O Meritíssimo Juiz *a quo* proferiu, então, douta sentença, julgando improcedentes quase todas as ilegalidades suscitadas, considerando que o acto administrativo se encontrava fundamentado; a Circular N.º001/DIR/98 não consubstanciava qualquer vício de usurpação de poderes; não ofendeu o princípio da irretroactividade; não existia violação do n.º5 do artigo 8º e do artigo 15º da RIVM; nem houvera desvio de poder.

Porém, julgou procedente o recurso decidindo anular o acto recorrido, por entender ter existido vício de violação de lei, considerando ter sido violada a disposição legal do n.º2 do artigo 9º do RIVM, por não se ter feito prova que o valor efectivo da transmissão dos veículos, com exclusão do IVM e do valor real dos aparelhos de som nele instalados, tenha sido superior ao valor declarado de venda ao público.

É desta decisão que vem interposto o presente recurso.

O Senhor Chefe da Repartição de Finanças de Macau para tanto alega em síntese:

A aplicação da alínea a) do n.º 1 do artigo 15º, por remissão para o n.º2 do artigo 9º do RIVM deve ser feita por liquidação oficiosa, pelo CRFM, sempre que o valor declarado pelo sujeito passivo do imposto na declaração modelo M/3 seja inferior ao valor efectivo da transacção.

Está efectivamente demonstrado que o PVP, constante da declaração modelo M/3, é significativamente inferior ao preço real apurado pela entidade recorrente.

Mesmo considerando o valor constante das facturas das aparelhagens de som - valor que, como afirma a entidade ora recorrida e contrariamente ao entendimento perfilhado pelo Meritíssimo Juiz do Tribunal *a quo*, é apresentado como o fundamento único para a divergência quantitativa entre o PVP declarado e os contratos de compra e venda - o valor real dos contratos continua a ser muito superior ao valor declarado.

A entidade ora recorrida entregou documentação justificativa de aquisição de aparelhos de som de grande qualidade, indiscriminadamente lançadas para o processo, para preencher um vazio que passou a existir entre o valor declarado do PVP e o valor efectivo da venda realizada.

As facturas relativas aos aparelhos de som deveriam, nos termos da lei, ter sido juntas com as declarações modelo M/3 e não, apenas, em sede de reclamação graciosa da liquidação oficiosamente efectuada pelo senhor Chefe da RFM,

Deste modo, não foi facultada, oportunamente, à Administração Fiscal, a possibilidade de sobre as mesmas se pronunciar antes do momento da liquidação do imposto.

É assim evidente estarmos perante um simulação (simulação de preço), simulação que, contrariamente ao afirmado pelo Meritíssimo Juiz do Tribunal *a quo*, se encontra documentalmente demonstrada.

Encontra-se junta ao processo prova documental bastante denunciadora da existência da simulação de preço, nomeadamente os contratos de compra e venda referentes aos trinta e três veículos, as respectivas declarações modelo M/3 com um PVP declarado manifestamente inferior ao praticado e as facturas relativas à aquisição do material reproduzidor de som

Refira-se, por último, que ainda que se aceitassem, na íntegra, as facturas em causa, as mesmas apenas demonstram a aquisição do material reproduzidor de som, já não a incorporação do mesmo nos veículos - prova esta que cabia à entidade ora recorrida produzir e não fez.

E não se diga que facilmente poderia a Administração Fiscal sindicar a incorporação (ou não) dos mesmos nos veículos, mediante a inspecção destes, uma vez que, tendo as liquidações adicionais sido officiosamente efectuadas em momento posterior ao da venda - daí poder citar-se o n.º2 do artigo 9 do RIVM - sempre se questiona a que título se efectuariam as inspecções sugeridas quando os referidos veículos eram já propriedade de terceiros (terceiros estes completamente estranhos ao procedimento administrativo).

Querer afirmar a imperatividade da realização de tais diligências por parte da Administração Fiscal será operar a inversão do ónus da prova, destituída de qualquer fundamento legal.

Em suma, a Administração Fiscal, usando dos meios de prova ao seu dispor - prova directa - os mesmos determinaram a convicção da existência de um negócio simulado devolvendo o ónus da prova em contrário para a contribuinte que não a logrou fazer, porquanto os

documentos relativos à aquisição dos rádios e aparelhos reprodutores de som (já não à sua incorporação nos veículos) se podem reportar a qualquer veículo ou mesmo a venda avulsa.

Razão por que se viu a Administração Fiscal obrigada a socorrer-se da prova meramente indiciária, no caso, a Circular n.º 001/DIR/98.

Acresce ainda o facto de a prova directa oferecida evidenciar uma manifesta simulação de preço, com grave prejuízo para os cofres da RAEM.

Conclui, pedindo que a douta sentença seja revogada.

"A Agência de Automóveis A, Limitada", ora recorrida, vem apresentar as suas **ALEGAÇÕES**, o que faz, fundamentalmente, nos termos e com os fundamentos seguintes:

A ora Recorrida entregou à DSF os documentos relativos à aquisição dos veículos e dos aparelhos receptores e reprodutores de som.

Entregou igualmente à DSF as facturas de aquisição dos veículos e dos aparelhos receptores e reprodutores de som.

A DSF apenas aceitou como sendo o preço dos aparelhos reprodutores de som, o valor correspondente a 10% do preço de venda ao público do veículo, integrando a diferença na matéria colectável em sede de IVM,

Ou seja, a DSF lançou mão da circular n.º 001/DIR/98 que, no seu ponto n.º 2, fixa a percentagem de 10% ou o montante 25.000 patacas como sendo o valor dos aparelhos sonoros incorporados nos veículos, em

vez de aceitar os documentos comprovativos dos custos efectivos que a ora Recorrida suportou com tais aparelhos e que haviam sido entregues à DSF, regra que devia ter aplicado nos termos do ponto n.º3 da citada Circular.

Em suma, o acto foi praticado não por não ter sido aceite a documentação que lhe foi apresentada, a qual foi pura e simplesmente ignorada, mas por aplicação imediata e automática das regras constantes do ponto n.º2 daquela Circular.

Desta forma, o acto praticado não só viola o disposto no n.º5 do artigo 8º do RIVM - base de incidência do IVM - como viola igualmente o disposto no ponto n.º3 da Circular.

O qual expressamente ressalva os casos em que é apresentada documentação idónea da incorporação de aparelhos receptores e reprodutores de som, com a discriminação de custos, entendendo-se por documentação idónea a apresentação de facturação e recibos de aquisição do referido material por parte do vendedor do veículo automóvel.

Tal documentação, como foi dado por assente nos presentes autos, existe e foi entregue à DSF.

Caso a DSF não aceitasse a documentação apresentada, teria de ter arguido a falsidade da mesma, impugnar a veracidade das declarações neles atestadas e duvidar da incorporação das aparelhagens nos veículos.

O que não pode é aceitar a documentação que lhe foi apresentada, mas não atender à totalidade do seu valor.

Caso pretendesse afastar a documentação apresentada, a Administração Fiscal teria de lançar mão de diligências probatórias que conduzissem à sua destruição, nomeadamente a inspecção, exame ou avaliação dos aparelhos sonoros, ou dos veículos.

Não o tendo feito e sendo idónea a documentação apresentada o acto praticado padece do vício de violação de lei, tendo sido bem anulado.

Nestes termos, **conclui**, deverá manter-se a douta sentença proferida pelo Tribunal Administrativo, negando-se provimento ao recurso interposto pela entidade recorrida.

O Digno Magistrado do Ministério Público emite douto PARECER, alegando no essencial:

É certo que, mesmo considerando o valor constante dos aparelhos de som, se poderá constatar que o valor real dos contratos continuará a ser superior ao valor declarado, ou seja, os preços de aquisição daqueles aparelhos constantes das facturas apresentadas pela recorrida não corresponderão totalmente à diferença detectada entre o PVP e os preços declarados nos contratos de compra e venda, com exclusão do IVM : porém, como bem se acentua no douto aresto em crise, não é menos verdade que sobre eles tem ainda de incidir a margem de lucro do vendedor do veículo, lucro esse a ser tributado em sede de Imposto Complementar de Rendimentos.

Haveria, pois, que diligenciar-se no sentido de efectuar tais apuros e, só após, na medida que eventualmente se justificasse, fazer a integração da matéria colectável.

Também não é menos verdade que, mesmo aceitando-se integralmente a documentação (facturas, recibos) atinente à aquisição dos aparelhos receptores e reprodutores de som, tal não demonstraria, por si só, a incorporação desse material nos veículos.

Mas, pondo-se em crise tal facto, a quem caberia o ónus da prova?

Parece evidente que à Administração Fiscal.

A recorrida apresentou documentação idónea para aquele efeito, mediante a exibição e junção da facturação e recibos de aquisição do referido material. Cabia à Administração Fiscal aceitar ou não como bons tais comprovativos de incorporação desse material nos veículos.

Não o aceitando e não suscitando a falsidade da documentação apresentada ou impugnando a veracidade das declarações nela atestadas, cabia-lhe empreender as necessárias diligências inspectivas, de molde a aferir da fidedignidade dessa incorporação.

De resto, mal se percebe de que outra forma a aqui Recorrida poderia comprovar tal facto: apresentando fisicamente os veículos aquando da declaração? Exibindo fotografias?

Não tem, pois, qualquer consistência o argumentado, a propósito, pela Recorrente.

Finalmente, estranha a dificuldade antecipada por esta, relativamente a eventual sindicância da sua parte no que tange à

incorporação em questão, não se vendo razão para que tal inspecção não pudesse ser efectuada junto dos adquirentes dos veículos.

Em suma: não se tendo comprovado que o valor efectivo de transmissão dos veículos com exclusão do IVM e do valor real dos aparelhos neles instalados tenha sido superior ao valor declarado de venda ao público, violou-se o n.º2 do artigo 9º do RIVM, pelo que bem se agiu ao anular, com tal fundamento, o acto em causa.

Razão por que entende não merecer provimento o presente recurso.

*

Oportunamente foram colhidos os vistos legais.

*

II - FACTOS

Vêm provados os seguintes factos:

Entre Abril de 1997 e Agosto de 1998, a ora Recorrida importou 33 veículos motorizados de marca “XX”, tendo entregue na Repartição de Finanças a listagem modelo M/7, donde consta a modelo dos veículos, o número de motor e o valor CIF e o modelo M/3, comunicando previamente o preço de venda ao público (PVP) de cada um dos veículos (cfr. docs. de fls. 42 a 67 do p.a).

Entre Maio de 1997 e Setembro de 1998, a ora Recorrida entregou na DSF mensalmente a declaração modelo M/4 relativa à venda de tais veículos e liquidou o respectivo imposto de veículo automóvel, calculado sobre o PVP declarado (cfr. docs. de fls. 69 a 153).

Em 5 de Novembro de 1998, a DSF remeteu à Recorrida 13 ofícios (n.ºs 160/DCI/SL/98 a 172/DCI/SL/98) solicitando a entrega dos documentos relativos aos 33 veículos referidos, nomeadamente: 1) contratos de compra e venda; 2) contratos de aquisição; 3) documentos de aquisição de veículos (cartas de crédito, "bill of lading", facturas de fornecedores e os respectivos Boletins de registo e importação); 4) documentos' comprovativos de pagamentos aos fornecedores; 5) documentos de aquisição dos aparelhos receptores e reprodutores (fls. 65 a 106 dos autos).

Em 11/11/98, a Recorrida entregou na DSF os documentos solicitados (fls. 107 dos autos).

Através do impresso modelo M/6, a DSF remeteu àquela vinte e uma notificações (n.º 19990177 a 19990197) de liquidação oficiosas efectuadas pelo Chefe de Repartição de Finanças com base em novos valores atribuídos aos 33 veículos pelo facto de se ter verificado, através dos documentos "sales contract", que o valor da transação de cada um dos veículos foi superior ao preço de venda ao público anteriormente declarado, e solicitando a entrega da diferença do IVM, no montante total de MOP\$358.528,00, acrescido de juros compensatórios no valor de MOP\$33.747,00 (docs. de fls. 108 a 182).

Por carta entrada em 12/4/99, a Recorrida reclamou das liquidações oficiosas com fundamento em que "a diferença entre o preço de venda ao público declarado e o valor real de transmissão após desconto do correspondente valor do IVM é apenas o valor dos aparelhos reprodutores de som instalados os referidos veículos porque o preço de

venda ao público não inclui' os referidos aparelhos" (doc. de fls. 20 do p.a, traduzido a fls. 306 dos autos).

Com esse requerimento, juntou as facturas de aquisição de veículos e de aquisição de receptores e reprodutores de som (cfr. docs. de fls. 21 a 41 do p.a).

Por despacho de 9/7/99 do Chefe de Repartição de Finanças, exarado na Informação n.º R92/NIC-IVM/99, e comunicado à Recorrida através do ofício n.º 178/RFM/IVM/99 de 12/7, a reclamação foi indeferida com fundamento em que o valor dos aparelhos reprodutores de som instalados nos veículos "não está indicado claramente nos documentos apresentados, nem se discriminou o preço unitário dos referidos aparelhos em cada contrato de compra e venda, pelo que, a diferença deve ser considerada como valor tributável" (fls. 17 a 19 do p.a. com tradução a fls. 308 e 309 dos autos).

Em 17/8/99, o Núcleo do Imposto sobre Veículos Motorizados da DSF emitiu a Informação n.º R169/NVT-IVM/99, onde analisou novamente a reclamação e propôs o seguinte: "Segundo o ponto n.º2 das regras dos preços aceitáveis de peças, acessórios bem como aparelhos receptores e reprodutores de som instalados nos veículos motorizados, previstas na circular n.º 001/DIR/98 de 18 de Dezembro dei 1998, não aceita a Administração Fiscal os valores declarados relativos aos aparelhos receptores e reprodutores de som de cada veículo que são superiores a 10% do preço de venda ao público, ou seja, superiores ao montante de MOP\$25.000,00, devendo, a sua diferença, ser calculada no valor colectável. E, ao abrigo do despacho de concordância' proferido

pelo Director dos Serviços de Finanças na informação n.º 160DTJ/QF/9, de Junho de 1999, a referida circular é apenas uma guia interna dos referidos serviços, pelo que, os efeitos retroactivos não provocam qualquer legalidade. Assim, conforme as cópias dos contratos de compra e venda, licenças de importação, guias de aquisição e título de pagamento, fornecidas pela Agência em apreço, o preço declarado sobre os aparelhos instalados nos veículos vendidos é superior ao valor limitado previsto na circular n.º 001/DIR/98, pelo exposto, só aceita a Administração Fiscal, no máximo, o valor correspondente ao 10% do preço de venda ao público como preço dos aparelhos reprodutores de som (cujo cálculo está discriminado nos documentos em anexo). Dado que a decisão a reclamação anteriormente proferida já foi comunicada à Agência em 12 de Julho, através do ofício destes serviços n.º 178/RFM-IVM/99, proponho a seguir:

- Anular a informação n.º R92/NIC-IVM/99 e a decisão da referida reclamação a que se refere no ofício n.º 178/RFM-IVM/99;
- Anular as referidas liquidações do IVM que foram comunicadas à Agência de Automóveis A Lda., através das notificações M/6 n.ºs 1999077 a 19990197, segundo a Circular acima mencionada;
- Dever a Agência de Automóveis A, Lda. proceder ao pagamento dos impostos não anulados, no montante de MOP\$276.656,00 (o qual inclui os referidos impostos e juros compensatórios) - cfr. fls. 9 a 10 do p.a. e 313 dos autos.

Em 18/8/99, o Chefe da Repartição de Finanças, sobre essa informação exarou o seguinte despacho: "Visto. Concordo com o proposto" (doc. de fls. 10 do p.a.);

Esse despacho foi comunicado à ora Recorrida através do ofício n.º 226/RFM-IVM/99 datado de 19 de Agosto (fls. 5 do p.a. com tradução a fls. 310 a 312 dos autos);

Através do ofício n.º 235/RFM-IVM/99, datado de 27 de Agosto, foi comunicado à Recorrida o seguinte: "devido aos erros de cálculo, procede-se agora à rectificação da quantia que deve ser paga; por conseguinte, a quantia dos impostos que não foi anulada e que deve ser paga é de MOP\$255.370,00 (nela incluindo o imposto correspondente e os juros compensatórios) - doc. de fls. 2 do p.a.);

Dá-se por reproduzido o teor da circular n.º 001/DIR/98 constante de fls. 225 a 230 dos autos.

III - FUNDAMENTOS

1. Como já acima se referiu, mas para delimitar o *thema decidendum*, observa-se que a Agência de Automóveis “A, Limitada”, em sede do Imposto sobre veículos motorizados (IVM), notificada da decisão do Chefe da Repartição de Finanças de Macau, tomada em 27 de Agosto de 1999, que decidiu manter a fixação adicional da matéria colectável, embora revista, referente ao exercício de 1998, no montante de MOP \$255.370,00, correspondente à diferença entre o montante do imposto pago e o valor da nova liquidação, acrescida de juros

compensatórios, da mesma interpôs recurso contencioso de anulação, nos termos das alíneas b) e c) do artigo 49º do Regulamento do Imposto sobre Veículos Motorizados, aprovado por Lei n.º 20/96/M, de 19 de Agosto.

Foi pela então Recorrente (ora recorrida) solicitada a anulação da mencionada decisão tendo, para tanto, apresentado como fundamento da sua pretensão o facto de o acto recorrido padecer das seguintes ilegalidades:

- Vício de usurpação de poder;
- Violação do Princípio da irretroactividade das leis;
- Violação do artigo 19º do RIVM;
- Vício de forma por falta de fundamentação;
- Violação do n.º5 do artigo 8º e do artigo 15º do RIVM;
- Desvio de poder.

No Tribunal Administrativo foi proferida douta sentença, julgando improcedentes as diversas ilegalidades assacadas ao acto, com excepção da respeitante à violação de lei, considerando ter sido ofendida a disposição legal do n.º2 do artigo 9º do RIVM, por não se ter feito prova que o valor efectivo da transmissão dos veículos, com exclusão do IVM e do valor real dos aparelhos de som nele instalados, tenha sido superior ao valor declarado de venda ao público.

Vem assim o presente recurso interposto desta sentença do Tribunal Administrativo que concedeu provimento ao recurso contencioso interposto do despacho do Senhor Chefe da Repartição de

Finanças de Macau datado de 18/8/1999, comunicado pelo Ofício n.º 226/RFM-IVM/99 e rectificado nos termos que constam do Ofício n.º 235/RFM-IVM/99, por padecer do vício de violação de lei, nomeadamente do n.º2 do artigo 9º do RIVM.

Curar-se-á, pois, nesta sede, apenas desta questão.

*

O objecto do presente recurso – *se é de confirmar ou revogar a sentença proferida em 1º instância, apreciando do alegado erro de julgamento, no caso, por errado entendimento das normas aplicáveis* – passa então pela análise das seguintes questões:

- Actuação da Administração Fiscal;
- Quadro legal conformador da relação jurídica tributária;
- Poder de fixação de preços diferentes dos declarados pelos contribuintes;
- Simulação do preço e ónus da prova do acordo simulatório;
- Princípios da verdade material e do inquisitório no procedimento tributário;
- Base de incidência do IVM;
- Das diligências concretas para prova da divergência do preço e prova do preço real.

2. O que está verdadeiramente em causa é indagar se a Administração Fiscal, no caso concreto, podia fixar para efeitos de tributação um valor de venda dos veículos automóveis em causa diferentemente do valor declarado pelo vendedor.

Constata-se que, perante a discrepância entre o preço de venda dos veículos indicado nos contratos de compra e venda e o preço declarado de venda ao público indicado nos modelos M/3, a Administração fiscal, num primeiro momento, considerou essa diferença como valor tributável, e, posteriormente, através do despacho impugnado, admitiu que parte da diferença respeitava aos aparelhos sonoros incorporados veículos, encontrando o respectivo valor por aplicação da directiva constante da Circular n.º 001/DIR/98, na base de 10% do PVP (preço de venda ao público).

Começa o ora Recorrente (Chefe de Repartição de Finanças) por alegar que está efectivamente demonstrado que o PVP, constante da declaração modelo M/3, é significativamente inferior ao preço real apurado pela entidade recorrente e que, mesmo considerando o valor constante das facturas das aparelhagens de som, o valor real dos contratos continua a ser muito superior ao valor declarado.

Refere ainda que, *estrategicamente*, grande parte das aparelhagens sonoras tem preço superior a MOP\$ 24.000,00 e inferior a MOP\$ 25.000,00, valor limite constante na circular 001/D1R/98, que permite a isenção do IVM e que a documentação justificativa de aquisição de aparelhos de som de grande qualidade, indiscriminadamente lançadas para o processo, visou preencher um vazio que passou a existir entre o valor declarado do PVP e o valor efectivo da venda realizada, sendo que grande número de viaturas são de modelo “XX”, um veículo utilitário.

Mais alega que as referidas facturas deveriam, nos termos da lei, ter sido juntas com as declarações modelo M/3 e não apenas em sede de reclamação graciosa apresentada da liquidação officiosamente efectuada pelo senhor Chefe da RFM, com a consequência, deste modo, de não ter, oportunamente, sido facultada à Administração Fiscal a possibilidade de sobre as mesmas se pronunciar antes do momento da liquidação do imposto.

3. Vejamos o quadro legal delimitador da relação jurídica tributária em concreto:

Dispõe o artigo 8º do RIVM (Regulamento do Imposto sobre veículos Motorizados), aprovado pela Lei 20/96/M de 19 de Agosto:

“1. O preço de venda ao público de cada modelo de veículo motorizado, a praticar pelos sujeitos passivos, é obrigatoriamente declarado, por estes, através do modelo M/3, à Repartição de Finanças, no prazo de 20 dias a contar da aquisição para venda ao público do veículo ou da alteração dos preços previamente declarados e sempre antes da venda dos veículos.

2. Nos locais de venda e de exposição é afixada, em local bem visível, uma listagem dos preços de venda ao público e dos correspondentes valores de IVM relativos aos veículos que a empresa comercializa.

3. Para além da listagem referida no número anterior, junto de cada veículo deve ser exposto, em local bem visível, o preço de venda ao público e o valor do respectivo IVM.

4. O preço de venda ao público representa o preço a pagar pelos consumidores e inclui, designadamente, os valores referentes a garantias de manutenção, assistência e substituição de peças, bem como a todos os acessórios.

5. O preço de venda ao público não inclui, porém, os aparelhos receptores e reprodutores de som.

6. O chefe da Repartição de Finanças pode fixar um preço de venda ao público superior ao declarado sempre que disponha de elementos que indiquem que este é manifestamente inferior ao praticado.”

E o artigo 9º:

“1. O valor tributável que serve de base ao cálculo do IVM a pagar é o preço de venda ao público, declarado nos termos do artigo anterior.

2. Se o preço de venda acordado pelas partes for superior ao valor comunicado previamente à DSF, o IVM é calculado tomando por base o valor real da transmissão, sem prejuízo das penalidades que ao caso couberem.

Por sua vez o artigo 15º preceitua:

1. O chefe da Repartição de Finanças procede à liquidação oficiosa do imposto, com base em elementos ao dispor dos serviços, nomeadamente o montante médio do imposto liquidado no trimestre anterior ou o valor tributável calculado nos termos dos artigos 9.º a 11.º, nos seguintes casos:

a) Falta total ou parcial de liquidação do imposto por parte do sujeito passivo, omissões ou erros de que haja resultado prejuízo para o Território;

b) Falta de apresentação das declarações periódicas, a que se refere a alínea *b)* do n.º 1 do artigo 14.º, dentro do respectivo prazo legal;

c) Fixação de um preço de venda superior ao declarado, nos termos do n.º 6 do artigo 8.º;

d) Falta de rectificação nos termos do n.º 8 do artigo anterior;

e) Situação prevista no n.º 6 do artigo 7.º

2. Feita a liquidação oficiosa do imposto, é o sujeito passivo notificado através do impresso modelo M/6, enviado sob registo postal, para que proceda à entrega do montante do imposto em falta e do acrescido, no prazo de 30 dias.

3. A liquidação efectuada nos termos do n.º 1 fica sem efeito caso o sujeito passivo apresente a declaração em falta ou a rectificação da declaração apresentada, dentro do prazo referido no número anterior.”

Importa ainda considerar a Circular 001/DIR/98, aplicada no caso *sub judice* e que veio estabelecer seguintes regras:

- o impresso modelo M/3, previsto no n.º 1 do artigo 8º do RIVM, deve conter; de acordo com o preceituado no n.º 4 do mesmo artigo e Regulamento, o preço discriminado de todos os acessórios e valores de garantia de manutenção, assistência e substituição de peças;
- Os preços unitários dos aparelhos receptores e reprodutores de som declarados que forem superiores a 10% do preço de venda ao público (PVP) do veículo, ou superiores a 25.000,00 patacas não são aceites pela administração fiscal, passando o diferencial a integrar o valor tributável do mesmo;
- Os valores referidos no ponto anterior podem ser excepcionalmente ser mais elevados, caso seja apresentada documentação idónea da incorporação de aparelhos receptores e reprodutores de som, com a discriminação de custos. Entende-se por documentação idónea a apresentação de facturação e recibos de

aquisição do referido material por parte do vendedor do veículo automóvel, quer em caso de aquisição a empresas terceiras quer em caso de importação directa;

- A fim de facilitar a verificação dos elementos constantes do impresso modelo M/4, previsto no artigo 14º do RIVM, a administração fiscal deve solicitar às empresas do ramo automóvel abrangidas pelo regulamento que forneçam, conjuntamente com o referido modelo, os contratos de compra e venda dos veículos nele mencionados, com excepção das vendas de motociclos e ciclomotores.

Como justificação para estas "medidas administrativas" ou "regras internas" invoca-se o seguinte: 1) existência de situações anormais decorrentes de faltas ou inexactidões nas declarações apresentadas pelos sujeitos passivos do IVM; 2) indicação de preços de aparelhos receptores e reprodutores de som manifestamente exagerados em face dos valores normais de mercado; 3) prejuízo para o Território (actual RAEM) e para os contribuintes cumpridores; 4) observância de critérios objectivos nas acções de fiscalização; 5) e necessidade de prevenir a evasão fiscal.

4. A entidade recorrente concorda com a posição expressa na sentença recorrida e que respeita à integração normativa do procedimento fiscal adoptado no sentido da aplicação não do n.º 6 do artigo 8º mas sim do n.º 2 do artigo 9º, por remissão do artigo 15º do RIVM. No entendimento de que ambos os preceitos concedem ao Fisco o poder de

fixar preços diferentes dos declarados pelos contribuintes, embora os actos neles previstos sejam de natureza diferente e surjam em momentos diversos.

Não interessará portanto o desenvolvimento da diferenciação dos regimes, importando apenas reter que, embora o suporte ou o fundamento do n.º 2 do artigo 9º seja o mesmo do n.º 6 do artigo 8º, isto é, a luta contra a fraude e evasão fiscal, o procedimento do art. 9º opera num momento posterior, após a transmissão do veículo, prevendo-se aqui uma situação de simulação fraudulenta, ou seja, a declaração de venda do veículo por um preço inferior ao preço real para prejudicar o Fisco.

5. Da simulação do preço e ónus da prova do acordo simulatório.

Alega o Recorrente que se estava perante uma simulação (simulação de preço), que, contrariamente ao afirmado pelo Meritíssimo Juiz do Tribunal *a quo*, se encontra documentalmente demonstrada, encontrando-se junta ao processo prova documental bastante denunciadora da existência dessa simulação, nomeadamente, os contratos de compra e venda referentes aos trinta e três veículos, as respectivas declarações modelo M/3 com um PVP declarado manifestamente inferior ao praticado, e as facturas relativas à aquisição do material reprodutor de som.

Não há quaisquer dúvidas de que a Administração Fiscal tem legitimidade para invocar a nulidade dos actos simulados que lhe tenham

causado prejuízo e para liquidar o imposto com referência ao "valor real da transmissão" – é o que resulta, em relação ao caso vertente, da al. a) do nº1 do artigo 15º do RIVM. Todavia, o ónus da prova do acordo simulatório e do negócio dissimulado não pode deixar de recair sobre si, socorrendo-se de qualquer um dos meios de prova previstos na lei.

Por um lado deparamos com os elementos fornecidos pelo contribuinte que apresentou documentos particulares destinados a demonstrar o valor efectivo pelo qual adquiriu os ditos aparelhos. Na verdade, com a reclamação, juntou as facturas nos 8003, 8005, 8010, 8011, 8012, 8013 e 8017, constantes dos documentos de fls. 194 a 207 dos autos (ou fls. 21 a 41 do p.a.) emitidas pela “B (HK), Limited”, relativas à venda à ora Recorrida de 59 veículos de marca “XX” (33 de modelo “XX”; 12 de modelo “XX”; 10 de modelo “XX”; e 4 de modelo “XX”). E tal como já se anotava na sentença recorrida, cada uma dessas facturas está acompanhada com outra, de numeração idêntica, relativa à venda de outras tantas aparelhagens receptoras e reproduzoras de som (33 de modelo “XX”, 4 “XX”, “XX” de HK12.000,00 cada; 10 de modelo “XX”, de HK27.000,00 cada; 10 de modelo “XX” de HK24.000,00 cada; 2 de modelo “XX”, de HK39.800,00 cada; e 4 de modelo “XX” de HK 30.000,00 cada.

Não obstante estes documentos, a entidade ora recorrente lançou mão da circular n.º 001/DIR/98 que fixa em percentagem (10%) ou em montante numérico (25.000 patacas) o valor dos aparelhos sonoros incorporados nos veículos, assente na ideia de valor normal, médio ou frequente do mercado.

Verifica-se assim que a Administração Fiscal não fixou os elementos por recurso à referida circular por falta de elementos ou por não lhe terem sido fornecidos os necessários elementos para determinação do valor real das vendas dos automóveis ou sequer por não ter aceite a documentação que lhe foi apresentada. Pura e simplesmente, ignorando essa documentação, aplicou de forma imediata e automática as regras constantes no ponto n.º 2 da referida Circular.

A atitude tomada pelo ora Recorrente foi a de, ao constatar que o limite de 10% do preço foi ultrapassado, considerar que o excedente passava a integrar o preço de venda ao público e, em consequência, que devia ser tributado em sede de IVM, desta forma postergando o princípio da verdade material que impõe a formulação de um juízo de certeza quanto aos factos tributáveis e, portanto, quanto ao valor real da transmissão dos veículos.

Aceita-se que a prova documental oferecida pelo contribuinte não limite a liberdade de apreciação e investigação da verdade material por parte da Administração, mas a sua existência deve impedir o recurso imediato às regras da normalidade presumida contidas na referida Circular. Tal recurso só se justifica quando haja dúvidas sérias quanto à autenticidade ou veracidade das declarações constantes dos documentos apresentados que não possam ser esclarecidas com recurso a outros meios de prova. Assim, caso a Administração não aceitasse a documentação apresentada, devia ter arguido a idoneidade da mesma, impugnar a veracidade das declarações neles atestadas e se duvidasse da

incorporação das aparelhagens nos veículos, como chega a aventar nas suas alegações de recurso, podia e devia confirmar esse facto.

Na verdade, competia à Administração fiscal demonstrar que existiu um acordo simulatório que envolveu os aparelhos sonoros instalados nos veículos, não devendo aplicar directamente as regras da Circular cujo campo de aplicação se cinge apenas às situações típicas em que não existem documentos comprovativos da aquisição dos referidos aparelhos.

De facto, no nosso processo civil, subsidiariamente aplicável em matéria de recursos jurisdicionais no contencioso tributário (por força do preceituado no art. 102.º da L.P.T.A.(norma aplicável ao tempo em que foi proferida a decisão recorrida), à semelhança do que sucede em geral no contencioso tributário, o princípio do dispositivo não vale plenamente, pois é complementado pelo princípio do inquisitório no que respeita à *prova* dos factos alegados.¹

E não se deixará de referir que não chocará que se retire da obrigatoriedade da escrita organizada, em termos de princípios do Direito Fiscal, relativamente ao ónus probatório, a orientação de que quando a contabilidade ou escrita do sujeito passivo se mostre organizada segundo a lei comercial ou fiscal, se presuma a veracidade dos dados e apuramentos decorrentes, exceptuando, claro está, situações de erros ou

¹ - A. Varela, J. Miguel Beza e Sampaio e Nora, *Manual de Processo Civil*, 1.ª edição, página 433

inexactidões ou situações que não reflectam a matéria tributável efectiva do contribuinte.²

Nem se diga que o ónus da prova cabe ao contribuinte no recurso contencioso de decisão administrativa em cujo processo aquele incumpriu o ónus de facultar à Administração os elementos que aquela requisitara, necessários à fixação dos rendimentos colectáveis³, pois que, no caso dos autos, tais elementos não deixaram de ser fornecidos.

6. Acresce que, ao actuar da forma como actuou, não estando em causa que a Administração se pautou por uma preocupação de evitar a evasão fiscal, o certo é que não terá respeitado os princípios da verdade material e do inquisitório, proclamados como princípios que devem vigorar no procedimento administrativo e tributário, pela Jurisprudência dos Tribunais de Macau⁴ e onde se cita a pertinente doutrina “o processo tributário gracioso tem como finalidade central a investigação dos factos tributáveis, com vista à sua prova e caracterização; respeita à *premissa menor* do silogismo de aplicação de lei.

Como porém, proceder à investigação e valoração dos factos?

A este quesito a resposta do Direito fiscal é bem clara. Dominado todo ele por um princípio de legalidade, tendente à protecção

² - Ac. do STA de 20/11/2002, proc. 1483/02, <http://www.dgsi.pt>, muito embora não esteja em vigor em Macau uma norma como a do art. 78º do CPT ali referida

³ - Ac. do STA de 18/6/97, proc. 21065, <http://www.dgsi.pt>

⁴ - Ac. do TUI de 4/7/2001, proc. 4/2001

da esfera privada dos arbítrios do poder, a solução não poderia deixar de consistir em submeter a investigação a um princípio inquisitório e a valoração dos factos a um princípio de verdade material”.⁵

7. E é exactamente por ter praticado o acto da referida forma que existe o vício de violação de lei, uma vez que o mesmo viola a base de incidência do IVM.

O acto praticado viola igualmente o ponto n.º 3 da referida Circular que expressamente ressalva os casos em que seja apresentada documentação idónea da incorporação de aparelhos receptores e reprodutores de som, com a discriminação de custos, entendendo-se por documentação idónea a apresentação de facturação e recibos de aquisição do referido material por parte do vendedor do veículo automóvel - documentação essa que foi entregue à DSF.

Na verdade, a atitude tomada pela DSF foi a de, ao constatar que o limite de 10% do preço foi ultrapassado, considerar que o excedente passava a integrar o preço de venda ao público e, em consequência, que devia ser tributado em sede de IVM.

Ora, “segundo as disposições conjugadas do n.º 5 do art.º 8º e do n.º 1 do art.º 9º, ambos do Regulamento do Imposto sobre Veículos Motorizados (RIVM), aprovado pelo n.º 2 do art.º 1º da Lei n.º 20/96/M de 19 de Agosto, o preço de venda ao público de veículo motorizado, como valor tributável que serve de base ao cálculo do Imposto sobre Veículos motorizados (IVM), não inclui os aparelhos receptores e reprodutores de

⁵- Alberto Xavier, Conceito e Natureza do Acto Tributário, 1972, 147, citado naquele aresto

som, apesar de abranger, designadamente, os valores referentes a garantias da manutenção, assistência e substituição de peças, bem como a todos os acessórios, nos termos do nº4 do mesmo art.º 8º.” E como se escreveu na acórdão que se vem a citar ⁶ “ao definir numa circular que os preços unitários dos aparelhos receptores e reprodutores de som declarados que foram superiores a 10% do preço de venda ao público do veículo, ou superiores a vinte e cinco mil patacas não sejam aceites, passando o diferencial a integrar o valor tributável do mesmo veículo, a Administração Fiscal não está a interpretar meramente o nº 5 do art.º 8º do RIVM, mas sim a fazer alterar materialmente a incidência do IVM em causa”.

8. Da prova da divergência do preço e prova do preço real

No desenvolvimento das referidas alegações, suscita ainda a Recorrente dúvidas sobre a veracidade do preço declarado nas mencionadas facturas, dúvidas que, diz, não puderam ser sanadas mediante o recurso a outros meios de prova, meios estes que, embora solicitados ao contribuinte (conforme o atestam os diversos ofícios expedidos, juntos aos presentes autos), nunca pelo mesmo foram facultados à Administração Fiscal e que sempre haverá divergência de preço entre o declarado e o real, ou seja os preços de aquisição daqueles aparelhos constantes das facturas apresentadas pela Recorrida não corresponderiam totalmente à diferença detectada entre o PVP e os

⁶- Ac. do TSI de 6/3/2003, proc.33/2000

preços declarados nos contratos de compra e venda, com exclusão do IVM.

Refere ainda que se aceitassem, na íntegra, as facturas em causa, as mesmas apenas demonstram a aquisição do material reproduzidor de som, mas já não a incorporação do mesmo nos veículos - prova esta que cabia à entidade ora recorrida produzir e não fez.

A Administração Fiscal, usando dos meios de prova ao seu dispor e que determinaram a convicção da existência de um negócio simulado devolveram a obrigação de prova em contrário para a empresa, a qual, por sua vez, juntou os documentos relativos ao valor dos rádios e aparelhos reproduzidores de som que se podem reportar a qualquer veículo ou mesmo a venda avulsa. Por esse motivo se optou pela aplicação da Circular, posto que nada resultou da documentação (prova directa) que permitisse uma outra qualquer conclusão,

Ora, quanto à alegada divergência de valores não se deixa de anotar, tal como o foi na decisão recorrida, que os preços finais ao consumidor não deixarão de incluir a margem de lucro do vendedor do veículo, o que explicará a divergência que a Recorrente continua a proclamar como indiciadora da simulação.

E tal como se diz naquele aresto:

“Também é verdade que não está demonstrado que os aparelhos adquiridos tenha sido efectivamente instalados nos veículos incidentes do imposto; mas também não é menos verdade que foram adquiridos

juntamente com tais veículos e que os modelos referenciados a eles respeitam.

Portanto, se era possível à entidade recorrida arguir a falsidade dos documentos apresentados, impugnar a veracidade das declarações neles atestadas, duvidar da incorporação nos veículos dos aparelhos neles referenciados, então não poderia prescindir de outras diligências probatórias, como a inspecção, exame ou avaliação dos aparelhos sonoros instalados nos veículos transmitidos, que fizessem prova bastante da inexactidão das declarações constantes naqueles documentos. Sem um juízo suficientemente sólido sobre a inveracidade ou inidoneidade dos elementos constantes das facturas, a entidade recorrida não podia socorrer-se da prova indiciária constante da circular.”

E ainda quanto ao ónus probatório a cargo da Administração respeitante à incorporação dos aparelhos de som não nos eximimos a reproduzir aqui as judiciosas observações que o Digno Magistrado do MP tece a este propósito: «Pese embora as liquidações adicionais tenham sido officiosamente efectuadas em momento posterior ao da venda, não se vê que tal inspecção não pudesse ser efectuada junto dos adquirentes dos veículos, sendo inócua e questionável a asserção de que se trata de “... terceiros completamente estranhos ao procedimento administrativo” : aquela mera confirmação cabe perfeitamente dentro da missão inspectiva da A. Fiscal e no dever de colaboração dos particulares com a Administração com vista à descoberta da verdade e esclarecimento dos factos, não se vislumbrando que com tal actividade resultem minimamente beliscados os seus direitos ou interesses legítimos.»

Nesta conformidade, sem necessidade de outros desenvolvimentos, resta decidir pela improcedência do recurso ora interposto.

IV - DECISÃO

Pelas apontadas razões, acordam em **negar provimento ao recurso**, confirmando a decisão recorrida.

Sem custas, dada a qualidade da Recorrente.

Macau, 10 de Julho de 2003,

João A. G. Gil de Oliveira (Relator)

Chan Kuong Seng

Lai Kin Hong