Processo n.º 33/2000

Data do acórdão: 2003-03-06

(Recurso contencioso)

Assuntos:

- Imposto sobre Veículos Motorizados e sua incidência
- Regulamento do Imposto sobre Veículos Motorizados, aprovado pela Lei n.º 20/96/M, de 19 de Agosto, e seus art.ºs 8.º, n.º 5, e 9.º, n.º 1
- Circular interpretativa criada pela Administração Fiscal
- Liquidação oficiosa do Imposto sobre Veículos Motorizados
- Anulação do acto
- Vício de violação de lei

S U M Á R I O

1. Segundo as disposições conjugadas do n.º 5 do art.º 8.º e do n.º 1 do art.º 9.º, ambos do Regulamento do Imposto sobre Veículos Motorizados (RIVM), aprovado pelo n.º 2 do art.º 1.º 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 som, apesar de abranger, designadamente, os valores referentes a garantias de manutenção, assistência e substituição de peças,

bem como a todos os acessórios, nos termos do n.º 4 do mesmo art.º 8.º.

2. Assim sendo, ao definir numa circular que os preços unitários dos aparelhos receptores e reprodutores de som declarados que forem 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 n.º 5 do art.º 8.º do RIVM, mas sim a fazer alterar materialmente a incidência do IVM em causa.

3. Portanto, caso tenha sido feita com base na interpretação constante daquela circular, a liquidação oficiosa do IVM nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 15.º do RIVM tem que ser anulada por vício de violação de lei, por infracção às disposições conjugadas do art.º 9.º, n.º 1, e do art.º 8.º, n.º 5, do RIVM.

O relator,

Chan Kuong Seng

Processo n.º 33/2000

(Recurso contencioso)

Recorrente: A

Entidade recorrida: Secretário-Adjunto para os Assuntos Sociais e Orçamento do então Território de Macau

**ACORDAM NO TRIBUNAL DE SEGUNDA INSTÂNCIA DA
REGIÃO ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE MACAU**

1. A, com os sinais dos autos, veio recorrer contenciosamente para este Tribunal de Segunda Instância (TSI), do Despacho de 22 de Novembro de 1999 do Senhor Secretário-Adjunto para os Assuntos Sociais e Orçamento do então Território de Macau, exarado na Informação n.º 112/NAJ/MP/99, de 19 de Novembro de 1999, pelo qual foi indeferido o recurso hierárquico então por ela interposto da decisão tomada em 18 de Agosto de 1999 pelo Chefe da Repartição de Finanças sobre a sua carta-reclamação de 25 de Março de 1999, do acto de liquidação oficiosa feita por este, do Imposto sobre Veículos Motorizados referente a 32 veículos de marca “Daihatsu” por ela vendidos no período de Dezembro de 1997 a Agosto de 1998.

E para rogar o provimento do seu recurso, concluiu as suas alegações posteriormente apresentadas de seguinte forma:

<<[...]

1ª. Vem o presente recurso contencioso de anulação interposto do despacho do Senhor Secretário-Adjunto para os Assuntos Sociais e Orçamento, datado de 22 de Novembro de 1999;

2ª. O despacho ora recorrido enferma de ilegalidades que o tornam inválido e anulável;

3ª. O acto recorrido incorre em vício de violação de lei, em vício de incompetência por falta de atribuições, ao mesmo tempo que se encontra ferido de nulidade;

4ª. Verifica-se a nulidade do despacho por manifesta inadmissibilidade da alteração da incidência do imposto sobre a matéria colectável mediante o recurso a simples circular;

5ª. A incompetência absoluta ou incompetência por falta de atribuições verifica-se porque a DSF praticou um acto fora das atribuições da pessoa colectiva a que pertence. Ao emitir uma circular sobrepôs-se aos órgãos com competência sobre a matéria em causa;

6ª. Enferma, igualmente, do vício de violação de lei porque o despacho recorrido infringe manifestamente a hierarquia das normas, ao mesmo tempo que viola os princípios da legalidade, da irretroactividade das leis fiscais, da justiça e imparcialidade, da igualdade, da proporcionalidade e da boa fé;

7ª. O vício de violação de lei configura uma ilegalidade de natureza material; é a própria substância do acto, é a decisão em que o acto consiste, que contraria a lei. A ofensa da lei verifica-se no próprio conteúdo do acto;

8ª. Vício de violação de lei que se traduz, assim, na discrepância entre o conteúdo ou o objecto do acto e as normas jurídicas que lhe são aplicáveis;

9ª. A Circular nº. 001/DIR/98, é nula, como tal insusceptível de produzir quaisquer efeitos, por versar sobre matéria que não se enquadra na competência do Senhor Director da DSF, com o que violou o **artigo 71º. da Lei Básica da RAEM** (ao tempo da emissão da circular era aplicável o Estatuto Orgânico de Macau, **artigo 31º., nº. 1, alínea h**);

10ª. O acto recorrido está, assim, ferido de vício de violação de lei, por contrariar a hierarquia das normas, os princípios da legalidade, da irretroactividade das leis fiscais, da justiça e imparcialidade, da igualdade, da proporcionalidade e da boa-fé, violando o disposto nos **artigos 8º., nºs. 1 e 5 e 9º., nº. 1 do Decreto-Lei nº. 20/96/M**, com as alterações introduzidas pela **Lei nº. 7/98/M**, o disposto no **artigo 11º., nºs.1 e 2 do Código Civil**, bem como o disposto nos **artigos 3º., 5º., 7º. e 8º. do Código do Procedimento Administrativo**.

TERMOS EM QUE [...] deve ser concedido provimento ao presente recurso e, em consequência declarado nulo o acto recorrido com todas as consequências legais [...]>> (cfr. o teor de fls. 178 a 180 dos autos, e *sic*).

Citada a entidade recorrida, hoje, na pessoa do Senhor Secretário para a Economia e Finanças da R.A.E.M., por força do disposto no art.º 6.º da Lei de Reunificação n.º 1/1999, de 20 de Dezembro, este contestou e ofereceu posteriormente contra-alegações, concluídas de seguinte maneira:

<<[...]

- I. Não padece a Circular nº 001/DIR/98, de 18 de Dezembro dos vícios invocados pela recorrente, nomeadamente a nulidade do despacho, por inadmissibilidade da alteração da incidência do imposto sobre a matéria

colectável sob a forma de circular, incompetência por falta de atribuições da DSF, ao emitir uma circular que visa sobrepor-se aos órgãos com competência sobre a matéria e violação de lei por o despacho recorrido infringir a hierarquia das normas, os princípios da legalidade, da irretroactividade das leis fiscais, da justiça e imparcialidade, da igualdade, da proporcionalidade e da boa-fé, não se aceitam de todo

- II. Uma vez que, ao contrário do que defende a recorrente, não se pretendeu elaborar um dispositivo legal com valor normativo mas sim um meio de interpretação funcional da norma legal do RIVM, permitindo evitar no âmbito desta área fiscal.
- III. O que se considera perfeitamente legal e é pacificamente aceite pela doutrina.
- IV. Sendo que, dos contactos informais com a Associação de Vendedores de Veículos Automóveis, resultou o acordo, não só quanto ao conteúdo da Circular como quanto aos efeitos retroactivos da mesma.

Termos em que deve o presente recurso ser considerado totalmente improcedente e, conseqüentemente, ser mantido o Despacho do Exmº Sr. Secretário Adjunto para os Assuntos Sociais e Orçamento, exarado na Informação nº 112/NAJ/MP/99, que indeferiu o recurso hierárquico interposto pela recorrente.>> (cfr. o teor de fls. 171 a 173 dos autos, e *sic*).

Oportunamente, o Digno Magistrado do Ministério Público junto desta Instância emitiu o seu douto parecer, pronunciando-se pela procedência do

recurso.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir do recurso contencioso *sub judice*.

2. Para o efeito, é de considerar, por pertinentes à solução da causa, os seguintes elementos e factos decorrentes do exame dos autos e do processo administrativo instrutor apensado:

Por carta subscrita em 25 de Março de 1999 e dirigida ao Chefe da Repartição de Finanças (cfr. fls. 12 a 13 do processo instrutor), a A, pediu a este que tratasse de novo e de acordo com a lei, da questão de liquidação oficiosa (feita nos termos do art.º 15.º, n.º 1, al. a), do Regulamento do Imposto sobre Veículos Motorizados (RIVM), aprovado pelo n.º 2 do art.º 1.º da Lei n.º 20/96/M, de 19 de Agosto), do Imposto sobre Veículos Motorizados dos 32 veículos de marca “Daihatsu” por ela vendidos no período de Dezembro de 1997 a Agosto de 1998, a que se referem as correspondentes notificações através de impressos “modelo M/6” numeradas de 19990129 a 19990148 (cfr. a documentação de fls. 14 a 195 do processo instrutor).

Pedido-reclamação esse que foi decidido nomeadamente com base na Circular n.º 001/DIR/98, de 18 de Dezembro de 1998, por Despacho de 18 de Agosto de 1999 do mesmo Chefe da Repartição de Finanças, proferido

sobre a Informação n.º R88/NVT-IVM/99, de 17 de Agosto de 1999, no sentido de a A, ter que pagar ainda o montante do imposto em falta com juros devidos no valor de MOP\$42.458,00 (cfr. fls. 2 a 11 do processo instrutor).

Desse Despacho de 18 de Agosto de 1999, interpôs a A, recurso hierárquico para o então Senhor Governador de Macau por carta subscrita em 14 de Setembro de 1999, pedindo a reconsideração do assunto e resolução do problema dentro das leis vigentes (cfr. fls. 19 a 21 dos autos).

Recurso hierárquico esse que acabou por ser indeferido por Despacho de 22 de Novembro de 1999 do então Senhor Secretário-Adjunto para os Assuntos Sociais e Orçamento, exarado mormente na Informação n.º 112/NAJ/MP/99, de 19 de Novembro de 1999, pelos seguintes termos:

<<1. Concordo. Indefiro o presente recurso hierárquico, nos termos e pelos fundamentos da presente informação.

2. A DSF notificará a empresa recorrente.>> (cfr. fls. 12 dos autos).

Sendo certo que antes da decisão final pelo então Secretário-Adjunto, a referida Informação n.º 112/NAJ/MP/99 foi objecto de parecer emitido em 19 de Novembro de 1999 pelo Coordenador do NAJ da Direcção dos Serviços de Finanças, e dirigido ao Director desses Serviços de seguinte teor:

<<Exmo. Senhor Director dos Serviços:

Concordo na íntegra com o teor do presente parecer, uma vez que a Circular

n.º 001/DIR/98, de 18.12, tem carácter meramente interpretativo da norma do RIVM em apreço (forma de taxaço ou não de aparelhos receptores e reprodutores de som). Esta posição é, aliás, pacificamente acolhida por todas as empresas "operando legalmente" em Macau e tem o acordo da Associação representativa do sector, da qual a recorrente é associada.

Ponderados estes factos e o direito julgo de indeferir o presente recurso hierárquico, proposto que, a merecer concordância de V. Ex.^a, deverá ser levada à superior consideração do Senhor SAASO.

À consideração superior.>> (cfr. fls. 12 a 13 dos autos, e sic).

Parecer esse que, por sua vez, mereceu a concordância do Director dos Serviços de Finanças por meio do seu Despacho emitido na mesma data, de seguinte teor:

<<Exmo. Sr. S.A.A.S.O.

Submeto à devida apreciação de V. Ex.^a o presente parecer, julgando ser de indeferir a pretensão do requerente pelos fundamentos de facto e de direito aqui referidos.>> (cfr. fls. 13 dos autos, e sic).

E da acima aludida Informação n.º 112/NAJ/MP/99, de 19 de Novembro de 1999, consta o seguinte:

<<O presente recurso da sociedade acima identificada, incide sobre a notificação do pagamento de diferencial de Imposto sobre Veículos Motorizados, na sequência da Circular no. 001/DIR/98, emitida pelo Ex.^{mo}. Sr. Director dos Serviços de Finanças.

Refere ainda que desde 1997, altura em que a DSF passou a encarregar-se da cobrança, que a recorrente sempre cumpriu com o estipulado no número 1 do artigo 8º do Decreto-Lei nº. 20/96/M, declarando devidamente os preços de venda ao público. Valor esse que nos termos do número 5 não inclui os aparelhos receptores e reprodutores de som.

Não tendo a recorrente anteriormente recebido qualquer notificação da DSF contestando os PVP declarados por ela.

Cumprindo com os seus deveres fiscais, apresentando atempadamente as respectivas declarações e procedendo à liquidação dos respectivos impostos, os quais foram sempre recebidos e aceites pela DSF.

Mais refere que, após a recepção da supra mencionada Circular nº. 001/DIR/98, de 18 de Dezembro de 1998, de imediato passou a cumprir com o determinado pelo Exmo. Sr. Director dos Serviços de Finanças, passando, nas respectivas Declarações M/3, a constarem valores de aparelhos receptores e reprodutores de som 10% inferiores aos PVP.

Não compreendendo por isso, como pode agora a DSF vir a exigir o diferencial de preços dos aparelhos receptores e reprodutores de som, constantes das declarações entregues no decurso dos meses respeitantes aos anos de 1997 e 1998, antes da emissão da acima mencionada circular, a qual relembre-se apenas foi dada à estampa em finais de 1998.

Alega igualmente que se a Lei nº. 20/96/M, de 19 de Agosto apenas foi alterada pela Lei nº. 7/98/M, de 24 de Agosto e se a Circular nº. 001/DIR/98, de 18 de

Dezembro de 1998, apenas foi levada ao conhecimento da recorrente em Janeiro de 1999, como pode a administração exigir a sua aplicação retroactiva?!

Invoca também em sua defesa que nos seus registos contabilísticos se encontra devidamente registado o diferencial da isenção referente aos aparelhos receptores e reprodutores de som, o qual constitui uma receita, que consta da respectiva declaração anual de Imposto Complementar, sendo por isso já tributado pela administração fiscal nessa sede.

Interrogando-se a recorrente se a administração fiscal tem o direito de taxar um imposto quando lhe convém, sem base legal subjacente?

Termina o seu recurso fazendo uma exposição da sua actividade, do volume de vendas declarado ao longo de 30 anos de exercício, nunca tendo faltado nas suas obrigações fiscais decorrentes da transacção de mais de 10 mil veículos, cumprindo sempre com os prazos e legislação vigentes. A par da referência a importadores paralelos que põem em causa a sua condição de agente exclusivo da marca DAIHA TSU e da situação económica difícil do Território que a todos afecta, sendo-lhe por isso difícil fazer face a pagamentos inesperados de impostos, que a recorrente julgava já ter liquidado em devido tempo.

Expostas as razões invocadas pela sociedade supra, ora recorrente, importa aferir agora da sua pretensão em face dos normativos legais em causa. Assim:

O regime jurídico do Imposto sobre Veículos Motorizados foi regulado inicialmente pela Lei nº. 20/96/M, de 19 de Agosto, a que sucederam um Despacho nº 103/GM/96, de 30 de Dezembro, que aprovava o modelo de dístico especial de

isenção, a que se refere o RIVM, a par de duas rectificações em 11 de Fevereiro de 1997 e de 11 de Novembro de 1997, sobre uma inexactidão constante da versão portuguesa na alínea *i*) do número 2 do artigo 4º e na alínea *c*) do artigo 15º e alínea *b*) do artigo 31º, respectivamente.

Diploma esse que foi alterado em 24 de Agosto por intermédio da Lei no. 7/98/M, motivando por parte do legislador uma republicação integral da referida Lei, com as alterações então introduzidas. Destaca-se de entre essas alterações um preceito, mais concretamente o artigo 6º, com a epígrafe de **Produção de efeitos**, no qual se refere expressamente que a redacção dada pela presente lei à alínea *i*) do número 2 do artigo 4º do RIVM, produz efeitos desde a entrada em vigor da Lei n.º. 20/96/M, de 19 de Agosto.

Ora, a retroactividade deste preceito refere-se apenas às isenções de transmissões de veículos motorizados destinados ao transporte de passageiros para uso exclusivo no exercício da actividade de agências de viagens e turismo ou de empreendimentos declarados de utilidade pública, desde que o respectivo movimento, o justifique.

Decorridos 4 meses sobre a aprovação da Lei n.º. 7/98/M, o Ex^{mo}. Sr. Director dos Serviços de Finanças exarou uma Circular, mais concretamente em 18 de Dezembro, determinando que os preços unitários dos aparelhos receptores e reprodutores declarados que forem superiores a 10% do PVP do veículo, ou superiores a 25.000,00 patacas, não sejam aceites pela administração fiscal, passando o diferencial a integrar o valor tributável do mesmo. Tal medida foi motivada pela verificação de algumas situações anormais, decorrentes de faltas ou

inexactidões nas declarações devidas, em clara infracção ao RIVM, que penalizam os agentes económicos congéneres que actuam na mais estrita observância das suas obrigações fiscais, procurando-se assim pôr cobro a situações de evasão fiscal neste âmbito.

De molde a atingir-se a prossecução destes objectivos a administração fiscal procedeu a uma ampla divulgação da referida Circular junto dos agentes económicos, os quais passaram desde meados de Janeiro de 1999 a proceder em conformidade, na entrega das novas Declarações Modelo M/3 e M/4.

Destaque-se que, apesar de em ponto algum da supracitada Circular se referir a efeitos retroactivos, tal entendimento prevaleceu, decorrente de contactos informais entre a administração fiscal e a Associação dos Vendedores de Veículos Automóveis.

Ora, sendo a sociedade recorrente membro dessa associação, muito se estranha que a mesma não só não perfilhe desse entendimento, assumido pela sua associação, como o venha colocar em causa, através da interposição do presente recurso.

Aceite tal entendimento pela representante da sociedade, ora recorrente, nada obsta que o mesmo seja dotado de feitos retroactivos, uma vez, que, como foi devidamente reconhecido pela associação representativa da recorrente, tais procedimentos beneficiam não só a recorrente, como as demais entidades congéneres.

Pelo que, em face do exposto, propomos a V. Ex^a. que, em caso de concordância superior, a pretensão da sociedade recorrente seja indeferida pelo

Exm^o. Sr. Secretário-Adjunto para os Assuntos Sociais e Orçamento, no uso das competências subdelegadas por Sua Ex^a. o Governador de Macau conferidas na alínea *f*) do número 1 da Portaria n^o. 101/96/M, de 16 de Abril, com o fundamento de que a aceitação explícita por parte da respectiva associação representativa da requerente, subscrevendo o entendimento de que as novas regras determinadas pela Circular N^o. 001/DIR/98, de 18 de Dezembro de 1998, eram de aplicação retroactiva aos casos pendentes, devendo os mesmos, por via da liquidação oficiosa prevista no artigo 15^o do RIVM, serem reapreciados pela administração fiscal, conforme se verificou nos casos em apreço.>> (cfr. fls. 13 a 17 dos autos, e *sic*).

3. Juridicamente analisando, a chave para a resolução do objecto do recurso contencioso em apreço está precisamente nas seguintes normas do texto então aplicável ao caso concreto do Regulamento do Imposto sobre Veículos Motorizados (RIVM), aprovado pelo n.º 2 do art.º 1.º da Lei n.º 20/96/M, de 19 de Agosto, que na altura criou o Imposto sobre Veículos Motorizados (IVM):

<<Artigo 9.º

(Valor tributável – venda ao público)

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. (...)>> (com sublinhado nosso).

<<Artigo 8.º

(Comunicação prévia do preço de venda ao público)

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. (...)

3. (...)

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. (...)>> (com sublinhado nosso).

<<Artigo 15.º

(Liquidação oficiosa)

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;

(...)

2. (...)

3. (...)>>.

Assim sendo, e perante os elementos fácticos *supra* coligidos, é-nos patente a justeza da análise empreendida pelo Digno Magistrado do Ministério Público no seu douto parecer emitido nos presentes autos, de seguinte teor:

<<[...]

Vem “ Seng Son, Lda ” interpor recurso contencioso de anulação do acto do Secretário-Adjunto para os Assuntos Sociais e Orçamento do Governo de Macau que indeferiu recurso hierárquico por si formulado e consubstanciado no despacho de 22/11/99, que determinou a liquidação oficiosa de I.V.M., nos termos da al a) do nº 1 do artº 15º do Regulamento do I.V.M., assacando-lhe, desde logo, vício que o fulminaria de nulidade, por inadmissibilidade de alteração de incidência do imposto sobre a matéria colectável sob a forma de circular, incompetência por falta de atribuições da D.S.F. ao emitir uma circular que visa sobrepor-se aos órgãos com competência sobre a matéria e violação de lei, por o despacho recorrido infringir a hierarquia das normas, os princípios da legalidade, da irretroactividade das leis fiscais, da justiça e imparcialidade, da igualdade, da proporcionalidade e da boa-fé.

Vejamos:

A liquidação oficiosa do imposto em causa, nos termos da al a) do nº 1 do artº 15º do R.I.V.M. resultou do facto de a D.S.F. ter verificado através da documentação apresentada, que o P.V.P. (preço de venda ao público) declarado das

viaturas não incluía a diferença do Audio System entre o valor constante da factura de venda e o valor da factura de compra.

Fundou-se tal decisão no conteúdo da circular n° 001/DIR/98 de 18/12/98 do Director dos Serviços de Finanças que determinou que *‘...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 sejam aceites pela administração fiscal, passando o diferencial a integrar o valor tributável do mesmo’*.

Ora bem :

De acordo com o preceituado no n° 1 do art° 9° da Lei 20/96/M de 19/8 (Regime Jurídico do Imposto Sobre Veículos Automóveis), [...], *“O valor tributável que serve de base ao cálculo do I.V.M a pagar é o preço de venda ao público, declarado nos termos do artigo anterior”*, sendo que este normativo (art° 8°) no seu n° 5 dispõe claramente que o preço de venda ao público *“...não inclui, porém, os aparelhos receptores e reprodutores de som”*.

Pois bem :

Foi perante o teor e alcance de tais normas que a D.S.F. emitiu a circular a que supra se aludiu, para, na sua perspectiva, *“...definir um critério que permitisse evitar a verificação de situações anormais, mormente pondo termo à evasão fiscal... ”*, acrescentando que tal circular *“...tem apenas um carácter meramente interpretativo da norma do R.I.V.M. em apreço”*.

Entendemos perfeitamente os princípios e preocupações que estarão na génese da circular em causa e que tem, obviamente, a ver com a necessidade de, perante uma norma com conteúdo não preciso em termos de quantitativos exactos dos aparelhos a que se reporta, evitar a evasão fiscal, através de um meio que

considerou meramente interpretativo da norma legal.

Só que se nos não afigura que seja inteiramente assim.

A norma em questão é clara e expressa no sentido de o preço de venda ao público não incluir os aparelhos receptores e reprodutores de som, não fazendo a mínima alusão a valores ou preços respectivos, matéria donde se possa colher matéria interpretativa.

Isto é : em nosso critério, a norma **não permite** qualquer outra leitura que não seja a que claramente dispõe. Nada nela permite inferir interpretação, designadamente como o faz a circular em questão ao precisar em termos quantitativos (10% do preço de venda ao público ou superiores a 25.000,00 patacas) os limites do permitido pela norma.

Não estamos, cremos, perante critérios de interpretação funcional para determinar o verdadeiro conteúdo da norma, mas sim face a **verdadeira ampliação do conteúdo e da aplicabilidade dessa norma.**

No nosso critério, nos termos da circular não se limitou à determinação e qualificação da realidade segundo o objectivo que determinou a formulação do tipo legal, mas sim da **aplicação da lei para além do tipo nela estabelecido**, o que, no caso concreto, corresponde a uma **nova definição da matéria colectável** : a verdade é que a circular **alterou a incidência de um imposto** [...].

Ora, como bem acentua o recorrente, as circulares, enquanto tradução escrita de ordens e instruções de carácter administrativo, só vinculam os serviços dependentes hierárquica e disciplinarmente, não tendo valor normativo e inovatório.

Daí que se nos afigure que o acto em crise, ao determinar a liquidação oficiosa em crise, nos termos do artº 15º, nº 1, al a) do R,I,V.M. e com fundamento na

doutrina dimanada da Circular em questão, violou o preceituado nas disposições conjugadas dos artºs 9º e 8º, nº 5 do mesmo diploma legal, o que deve conduzir à respectiva anulação.

Pugnamos, pois, nestes precisos termos, pela procedência do presente recurso.>> (cfr. fls. 137 a 140 dos autos, e *sic*).

Termos judiciosos do parecer do Ministério Público esses que não podemos deixar de subscrever, como solução do presente recurso contencioso, dada a pertinência dos mesmos.

Isto é, para nós, e **em suma**:

– segundo as disposições conjugadas do n.º 5 do art.º 8.º e do n.º 1 do art.º 9.º, ambos do Regulamento do Imposto sobre Veículos Motorizados (RIVM), aprovado pelo n.º 2 do art.º 1.º 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 som, apesar de abranger, designadamente, os valores referentes a garantias de manutenção, assistência e substituição de peças, bem como a todos os acessórios, nos termos do n.º 4 do mesmo art.º 8.º;

– assim, ao ter definido na Circular n.º 001/DIR/98 de 18 de Dezembro de 1998 ora em causa nos presentes autos, que os preços unitários dos aparelhos receptores e reprodutores de som declarados que forem 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 estava a interpretar meramente o n.º 5 do art.º 8.º do RIVM, mas sim a fazer alterar materialmente a incidência do IVM em causa;

– por isso, como foi feita com base na interpretação constante daquela Circular, a liquidação oficiosa do IVM da contribuinte ora recorrente então motivada nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 15.º do RIVM e mantida materialmente no Despacho de 22 de Novembro de 1999 do então Secretário-Adjunto para os Assuntos Sociais e Orçamento ora em impugnação contenciosa neste TSI, tem que ser anulada por vício de violação de lei, por infracção às disposições conjugadas do art.º 9.º, n.º 1, e do art.º 8.º, n.º 5, do RIVM.

É, pois, de anular, sem mais considerações por desnecessárias, o Despacho recorrido por vício de violação de lei, por com ele, repita-se, se ter alterado materialmente, e em condições não autorizadas legalmente, a incidência do imposto em causa (veja-se, a este propósito, o disposto no art.º 31.º do então Estatuto Orgânico de Macau, aplicável ao caso concreto dos autos atenta a data da prática do acto recorrido, precisamente na parte em que se atribuiu competência exclusiva à Assembleia Legislativa do então Território de Macau, salvo autorização legislativa por esta ao então Governador de Macau, para legislar sobre a matéria respeitante aos elementos essenciais do regime tributário e ao estabelecimento da incidência e da taxa de cada imposto).

4. Em harmonia com todo o acima exposto, **acordam**, em provimento do recurso, **anular o acto recorrido**.

Sem custas, dada a isenção subjectiva da entidade recorrida.

Macau, 6 de Março de 2003.

Chan Kuong Seng (relator)

João Augusto Gil de Oliveira

Lai Kin Hong