

Processo n.º 85/2004
(Recurso Jurisdicional)

Data: 17/Junho/2004

Assuntos:

- Fixação do preço de venda ao público dos veículos automóveis
- Ónus da prova na determinação do valor dos veículos automóveis

SUMÁRIO:

1. O Chefe de Repartição de Finanças poder utilizar o preço de venda ao público constante das revistas de automóveis de Hong-Kong para fixar o valor da matéria colectável de imposto sobre veículos motorizados, na situação de fixação de um preço de venda superior ao declarado pelo contribuinte, nos termos do n.º 6 do artigo 8º do RIVM.
2. Dispondo a Administração única e exclusivamente daqueles elementos (revista de Hong Kong), os mesmos não detinham, por si sós, força probatória suficiente para validamente porem em que questão a credibilidade da declaração e os factos impugnatórios do novo valor apresentados pela recorrente e não infirmados pela Administração

Fiscal.

3. A determinação do valor dos veículos motorizados encontra-se agora devidamente regulado através do mecanismo do "preço fiscal" a que se reportam os artigos 13º e 14º da nova Lei n.º 5/2002, de 17/06/2002 (Lei que aprova o novo RIVM), regime não aplicável à situação em apreço.
4. Não obstante os factos alegados e novos elementos trazidos pelo contribuinte, a Administração deve provar que os pressupostos em que se louvou se aplicam à situação em apreço, na medida em que alegadamente se tratava de um veículo diferente, destinado eventualmente a um mercado diferente e com preços diferentes publicitados em Macau, tratando-se até, como se chegou a alegar, de um modelo, à data, já em fim de produção.
5. Pese embora o facto de não valer no processo administrativo um ónus da prova subjectivo ou formal, o que implica que o juiz só possa considerar os factos alegados e provados por cada uma das partes interessadas, o certo é que há sempre um ónus de prova *objectivo*, na medida em que se pressupõe uma repartição adequada dos encargos de alegação, isto é, de modo a repartir os riscos da falta de prova, desfavorecendo quem não veja provados os factos em que assenta a posição por si sustentada no processo.
6. Importará, não obstante o princípio da presunção da legalidade do acto

administrativo, considerar os limites da actuação da Administração que se deve pautar pela juridicidade das suas opções e pela obrigatoriedade de fundamentação do acto, dentro do respeito pela imparcialidade, igualdade, justiça e proporcionalidade, o que implica um ónus da prova dos pressupostos de facto subjacentes às decisões desfavoráveis aos interessados em respeito pelo princípio de justiça e legalidade.

7. Há-de caber, em princípio, à Administração o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais (vinculativos) da sua actuação, designadamente se agressiva (positiva e desfavorável); em contrapartida, caberá ao administrado apresentar prova bastante da ilegitimidade do acto, quando se mostrem verificados esses pressupostos.
8. O Direito Fiscal é dominado por um princípio de legalidade, tendente à protecção da esfera privada dos arbítrios do poder, pelo que nesse domínio a Administração deve investigar os factos a tributar, reger-se pelo princípio do inquisitório e a valoração dos factos deve submeter-se a um princípio de verdade material, sobretudo a partir do momento em que o administrado aponta com novos elementos objectivos e que pressupõem que a Administração Fiscal demonstre que os índices se aplicam igualmente a esta nova realidade.

O Relator,

João A. G. Gil de Oliveira

Processo n.º 85/2004

Recorrente: Direcção dos Serviços de Finanças

Recorrida: Agência de automóveis (A), Limitada

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

I - RELATÓRIO

A **Agência de Automóveis (A), Lda.**, veio interpôr oportunamente **RECURSO CONTENCIOSO DE ANULAÇÃO** do despacho de 27/9/1999 do Exmo Senhor Director do Serviço de Finanças pelo qual foi indeferido o recurso hierárquico interposto do acto do Exmo Chefe de Repartição de Finanças que fixou o preço de venda ao público do veículo automóvel Toyota Camry Gl em valor superior ao declarado.

Tal recurso veio a ter provimento e, em consequência, veio a ser proferida decisão no Tribunal administrativo, anulando o acto impugnado.

É desta decisão que vem interposto o presente recurso jurisdicional, por CARLOS FERNANDO DE ABREU ÁVILA, na qualidade de Director dos Serviços de Finanças, alegando para tanto, fundamentalmente e em síntese:

Trata-se de recurso interposto da aliás douta decisão do Tribunal Administrativo de fls. 160 a 172, que julgou provado e procedente o recurso contencioso apresentado, anulando, em consequência, o acto recorrido.

O novo valor tributável do veículo em causa, superior ao apresentado pela então recorrente, foi calculado nos termos do n.º 6 do artigo 8.º do RIVM em vigor à data dos factos e aprovado pela Lei n.º 20/96/M, de 19 de Agosto.

O que se discute nestes autos é saber até onde podia ir o poder discricionário do Sr. Chefe da RFM, que lhe permitia efectuar uma liquidação oficiosa, podendo fixar um PVP dum veículo motorizado superior ao declarado sempre que dispusesse de elementos que indiciassem que este era manifestamente inferior ao praticado.

O acórdão de uniformização de Jurisprudência n.º 4/2001 do TUI veio legitimar o comportamento do Chefe da Repartição de Finanças quanto ao recurso às tabelas de preços contidas nas revistas de Hong Kong, considerando-se este meio de cálculo do valor dos veículos motorizados como idóneo no apuramento do preço real dos mesmos.

Só que, nas palavras da sentença ora recorrida, a solução do caso concreto não passa decisivamente pela resposta dada às questões suscitadas no citado acórdão do TUI.

Citando: *"A questão decisiva que aqui se coloca é ao nível do ónus da prova, a cumprir no recurso contencioso, quanto à verificação ou não dos pressupostos legais da conduta da Administração Fiscal."*

O problema do valor dos veículos motorizados encontra-se agora devidamente regulado através do mecanismo do "preço fiscal" a que se

reportam os artigos 13º e 14º da nova Lei n.º 5/2002, de 17/06/2002 (Lei que aprova o novo RIVM).

Não está escrito em parte alguma que um veículo com volante à esquerda tem na RAEM ou na RAEHK um valor inferior a um outro com volante à direita.

Se assim fosse seria vulgar encontrar veículos com volante à esquerda a circular na RAEM em virtude do valor inferior de aquisição, designadamente a veículos de segmento superior.

Será justo assacar à administração o ónus de provar que um veículo automóvel tem o mesmo valor que milhares de outros das mesmas marca e modelo? Ou não será muito mais lógico exigir ao sujeito passivo que alega o contrário que faça prova desse facto?.

Mesmo que se entendesse que era a Administração que tinha o "ónus da contra-prova", surgiria o problema de efectivar essa prova porque não existe forma de o fazer.

Não existem dados, quer dos fabricantes, quer de outros agentes económicos para fazer contra-prova de tal facto.

A sentença posta em causa contradiz-se no que toca ao ónus da prova, ora dizendo que o risco de falta de prova corre por conta da Administração, ora dizendo que esse ónus deve ser repartido entre recorrente e recorrida.

Não se aceita a repartição do ónus da prova entre recorrente e recorrida, nem se aceita que, no caso concreto, o risco da falta de prova recaia sobre a Administração, como refere o texto da sentença ora atacada.

Diz o artigo 84º do Código do Procedimento Administrativo de

Macau, aprovado pelo Decreto Lei n.º 35/94/M, de 18 de Julho: "*Cabe aos interessados provar os factos que tenham alegado, sem prejuízo do dever cometido ao órgão competente nos termos do n.º 1 da artigo anterior.*"

Em anotação ao artigo 56º do mesmo Código, dizem Lino José Ribeiro e José Cândido de Pinho: "*A regra é a de que quem alega, prova (cfr. artigo 84º, infra). Este princípio não é senão a consagração do elevado valor do interesse público e do respeito pela prossecução por parte da Administração.*"

Continua: "*Não se pretende que esta demonstre aquilo que ao interessado cumpre fazer, mas sim que ela procure pelos meios disponíveis a solução material mais adequada e acertada do ponto de vista da sua legalidade.*"

Mesmo que se aceitasse um entendimento contrário à presunção da legalidade dos actos administrativos, que se continua a defender, nunca se pode aceitar no caso sub judice que a administração tenha que fazer contra- prova da prova que a ora recorrida não faz.

Não se pode aceitar assim que proceda o invocado erro nos pressupostos de facto como decorre da sentença ora recorrida e atacada.

A AGÊNCIA DE AUTOMÓVEIS (A), LIMITADA, melhor identificada nos autos acima cotados e ora recorrida, notificada das alegações do recurso interposto pelo **EXMº DIRECTOR DOS SERVIÇOS DE FINANÇAS**, ora recorrente, contra alega, em resumo:

A ora recorrida entende que não pode ser assacada à sentença

aqui em impugnação qualquer violação de normas legais ou de princípios jurídicos, pois, conheceu, tão-só, um dos vícios apontados na sua petição de recurso contencioso, ao acto administrativo qual seja, o erro nos pressupostos de facto, tendo fundamentado a sua decisão de o dar como existente, na problemática ligada ao ónus da prova.

Não há, pois, aqui, qualquer posição contrária a que foi tomada no referido Acórdão de Uniformização de Jurisprudência que centrou o seu conhecimento no facto de se ter como meio idóneo de prova as tabelas de preços publicadas em revistas de Hong Kong para o efeito de se fixar o valor da matéria tributária na liquidação adicional oficiosa no que se refere ao preço dos automóveis.

Na douta sentença recorrida não se põe em causa que tais tabelas, em si mesmas, sejam tidas como meio de prova; faz-se, sim, uma explanação sobre os critérios de repartição do ónus da prova, quando está em causa a aplicação de uma lei - já regogada mas aplicável ao caso - que para a determinação da matéria colectável se baseava em presunções e estimativas, considerando que, nesses casos, competia à Repartição de Finanças o ónus da prova dos pressupostos da fixação do preço e cabia à Recorrente (aqui Recorrida) o ónus da prova do excesso da respectiva quantificação.

Ora, tendo a Recorrente, no seu recurso contencioso, alegado e provado que os preços constantes das revistas de Hong Kong diziam respeito a viaturas com características diferentes da que aqui está em causa e nesses preços estava já incluído o imposto automóvel, pelo que não podiam servir de base para cálculo do preço determinado pela autoridade recorrida, competia a esta alegar e provar a existência de

elementos que indiciassem que o preço indicado pela Recorrente (aqui Recorrida) era manifestamente inferior ao praticado, provando que as tabelas a que recorreu não se referiam a viaturas com características diferentes - e portanto com um valor comercial mais baixo - e que os preços indicados nessas tabelas não incluíam o imposto automóvel.

Não tendo feito essa prova e tendo decidido fixar um preço baseado numa tabela que não tinha correspondência com o caso concreto, o acto que praticou sofre do vício alegado pela Recorrente - erro nos pressupostos de facto - pelo que é anulável e, assim, foi decidido pela douta sentença recorrida, que não está inquinada de qualquer vício, tendo o Meritíssimo Juiz *a quo* feito uma interpretação correcta das normas jurídicas aplicáveis bem como dos princípios jurídicos que enformam o direito administrativo.

Termos em que, entende dever ser julgado improcedente o recurso apresentado pelo Exm^o. Director dos Serviços de Finanças e, consequentemente, mantida a douta sentença aqui em impugnação.

O Digno Magistrado do MP emitiu douto **PARECER** em que sustenta o seguinte:

A douta sentença ora em crise julgou procedente o recurso interposto pela “*Agência de Automóveis (A), Lda.*” da decisão de indeferimento que recaiu sobre o recurso hierárquico pela mesma interposto do acto do Chefe da Repartição de Finanças que fixou o preço de venda ao público superior ao declarado, relativamente ao veículo automóvel “*Toyota Camry GL*”, por concluir sofrer o mesmo de erro nos

pressupostos facto, dado não ter a aqui recorrente efectuado a prova – como lhe competia, dado encontrarmo-nos face a acto de natureza impositiva – *“de que estavam verificados os pressupostos de que dependia a correcção do valor auto liquidado pelo contribuinte : a existência de elementos que indiquem que este é manifestamente superior ao praticado”*, sendo que a prova do preço de um veículo no mercado de Hong Kong, feita através de anúncios de jornais ou revistas dessa Região – mesmo admitindo-se que tal elemento de prova é, por si só, suficiente – sem se indagar se o preço é o mesmo independentemente de o veículo ter o volante à esquerda ou à direita e de se determinar se os preços são iguais em Macau e Hong Kong, não preenche o previsto no n.º 6 do artigo 8º do RIVM.

Dadas as naturais reservas que os valores constantes daquelas publicações suscitam relativamente ao mercado específico de Macau e, sendo certo que caberia à A. Fiscal o ónus de demonstrar, com elementos que possuam força probatória suficiente, a não credibilidade da declaração da aqui Recorrente e não tendo sido efectuada cabalmente tal demonstração, terá actuado a Administração com erro nos pressupostos de facto em que assentou a decisão.

Nos termos do n.º 6 do artigo 8º R.I.V.M., *“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”*.

Os actos da Administração Fiscal consentidos pela disposição referida não se poderão considerar discricionários, desde logo quanto aos interesses ou finalidades visados na lei, nem mesmo quanto aos

pressupostos de facto da decisão, já que o legislador não deixou o campo livre para apreciar e escolher os pressupostos que na perspectiva do autor do acto mais aptos se mostrem para alcançar o fim público legalmente previsto, antes o vinculando (para fixar o preço de venda ao público superior ao declarado), a dispor de elementos que indiciem que tal valor é inferior ao praticado.

Ninguém - nem a própria Recorrente - questiona que o preço dos automóveis em causa praticado em Hong-Kong é o único facto que motivou e fundamentou a fixação oficiosa efectuada pelo Chefe da Repartição de Finanças, sendo que tal preço foi determinado exclusivamente com recurso às publicações da especialidade.

Pode, pois, dar-se por adquirido que a liquidação adicional oficiosa se baseou exclusivamente nos supostos preços de mercado de Hong-Kong constantes de publicações da especialidade, preços esses que excederiam os indicados pela Recorrente e na presunção que os preços em Macau para tais bens são necessariamente superiores aos de Hong-Kong, devido ao acréscimo dos custos de transporte.

Ora, em tais condicionalismos, a Administração Fiscal não dispunha, efectivamente, de elementos objectivos com credibilidade e força para validamente porem em causa os valores constantes da documentação apresentada pela recorrente.

Não se quer com isto referir que se dá, sem mais, como boa e perfeita tal documentação relativamente aos fins em vista : o que se regista é que a A. Fiscal não a põe minimamente em crise, isto é, não anuncia quaisquer elementos credíveis que indiciem validamente a discrepância entre os valores declarados e os valores praticados, já que,

como se viu, fundou a liquidação em crise única e exclusivamente em valores anunciados em Hong-Kong, situação que por si só, convenhamos, não poderá servir como indiciadora daquela discrepância, nem, em nossa opinião, deveria servir de base oficial de valores a levar em conta numa liquidação oficiosa.

Como bem se acentua no douto Acórdão deste Tribunal de 24/2/2000, proferido no âmbito do citado processo 1163, *"Ademais, tratando-se de um contribuinte do Grupo A, com a contabilidade organizada e auditada por contabilistas inscritos nos Serviços de Finanças, mais seria de exigir que a liquidação adicional oficiosa partisse de elementos com, pelo menos, igual rigor."*

Ao que acresce que, efectivamente, a experiência e senso comuns aconselham a adopção de sérias reservas quanto à fiabilidade e aplicabilidade na RAEM dos preços constantes daquelas publicações de Hong-Kong, conforme exemplarmente dá conta o Mmo Juiz Dr Lai Kin Hong na declaração de voto expressa no âmbito do citado proc. 4/2001 do TUI, das quais nos permitimos destacar a eventualidade da ocorrência de importações paralelas e as reduções substanciais de preços derivadas da necessidade de escoamento de *"stock"*, seja em virtude de lançamento no mercado de novos modelos, seja pela ocorrência de saldos, normalmente no final de cada ano.

Tendo em vista que o único elemento de que dispôs para duvidar da credibilidade da declaração apresentada pela recorrente eram os preços anunciados em Hong-Kong e levando-se em conta as naturais reservas à cerca dos mesmos, (algumas das quais são, aliás, no caso, expressamente levantadas pela recorrente, tais sejam o facto de o veículo em questão ser

um modelo em fim de produção, com volante à esquerda e, portanto, diferente dos normalmente comercializados em Macau e Hong-Kong, tendo valor comercial inferior e a circunstância de os preços constantes das publicações da especialidade nesta última Região incluir o imposto automóvel e os aparelhos reprodutores de som, não podendo, pois, servir de base ao preço de venda ao público em Macau), caberia à A. Fiscal o ónus de demonstrar, com elementos possuidores de força probatória suficiente, a não credibilidade da declaração apresentada pela recorrente e infirmar o por esta alegado relativamente à desconformidade entre os preços dos automóveis anunciados em Hong-Kong e os efectivamente praticados em Macau.

E, tal não se afiguraria de difícil execução, bastando, para tanto, proceder ao exame das contas desta, designadamente dos recibos e demais registos comerciais, a fim de se apurar os preços efectivamente praticados.

Mas, ao invés da recolha dessas provas directas, bastou-se a A. Fiscal com provas indirectas, insuficientes para validamente contrariarem os factos apresentados pela recorrente, daqui resultando, pois, que a fixação oficiosa operada se acabou por basear em facto não comprovado.

Daí a ocorrência de vício de erro nos pressupostos de facto, o qual não foi sanado pela entidade recorrida (Director dos Serviços de Finanças) que também não mandou efectuar quaisquer diligências complementares para a recolha daqueles elementos directos.

Do entendimento ora assumido não resulta qualquer desrespeito à uniformização de jurisprudência fixada no douto Acórdão proferido no âmbito do já citado proc. 4/2001 do TUI, pois que, como é evidente, não

se põe em questão que o CRF possa utilizar o preço de venda ao público constante das revistas de automóveis de Hong-Kong para fixar o valor da matéria colectável de imposto sobre veículos motorizados, na situação de fixação de um preço de venda superior ao declarado pelo contribuinte, nos termos do n.º 6 do artigo 8º do RIVM.

Não se questiona que a A. Fiscal possa utilizar esse meio de prova do procedimento tributário: simplesmente, como é óbvio, **a apreciação do mesmo, como mero documento particular, sempre terá que ficar sujeita ao princípio de liberdade de apreciação da prova.**

E, no caso vertente, afigura-se que, dispondo a Administração única e exclusivamente daqueles elementos, os mesmos não detinham, por si sós, força probatória suficiente para validamente porem em que questão a credibilidade da declaração apresentada pela recorrente.

Pugna, assim, pelo não provimento do presente recurso.

*

Oportunamente, foram colhidos os vistos legais.

II - FACTOS

Com pertinência, vêm provados os factos seguintes:

Em 27/7/1999 a recorrente, "Agência de Automóveis (A), Lda.", entregou na Repartição de Finanças a declaração M/3, registada sob o n.º 449, onde se indica, para além do mais, o valor de MOP\$100.000 (cem mil patacas) como preço de venda ao público do veículo automóvel da marca Toyota, modelo Camry GL (documento 2 da petição de recurso).

Em 3/8/1999, o Chefe de Repartição de Finanças enviou à

recorrente o ofício 135/RFM/IVM/99, a fixar em MOP\$135.535 (cento e trinta e cinco mil quinhentos e trinta e cinco patacas) preço de venda ao público daquele veículo automóvel, "dado existirem fortes indícios de que o PVP declarado é manifestamente inferior ao praticado" (documento 3 da petição de recurso).

Inconformado com esta fixação oficiosa, a recorrente interpôs, em 6/8/1999, recurso hierárquico para o Director do Serviço de Finanças - documento de fls. 14-15 do processo instrutor que aqui se dá por reproduzido.

Sobre este recurso hierárquico recaiu a informação n.º 049/NAJ/MP/99, a fls. 9-13 do processo instrutor, e da qual se extrai o seguinte:

"(...)

A Agência Automóveis (A), Lda., contribuinte fiscal n.º 81559150, com sede social na Av. Governador J. Silvério Marques 'o. 396, R/C, em Macau, por requerimento com entrada n.º 22467, em 06/08/99, interpôs recurso hierárquico necessário para V. Ex.a., do acto do Chefe da Repartição de Macau, que fixou o preço de venda ao público superior ao declarado, relativamente ao veículo automóvel TOYOTA Camry GL, por intermédio da notificação com a referencia 35/RFM/IVM/99, datada de 2 de Agosto de 1999.

O presente recurso hierárquico necessário foi correctamente dirigido a V. Ex.a., nos termos consentidos pela alínea b) do numero 2 do artigo 45º do RIVM.

O mesmo e tempestivo, porquanto deu entrada neste, serviços no dia 06/08/99, dentro do prazo de 30 dias fixado pelo número 1 do artigo 4 do RIVM.

Invoca a sociedade supra, ora recorrente, em seu favor, que a supra, mencionada notificação do Ex.mo. Sr. Chefe da RFM, não esta suficientemente

fundamentada, conforme impõem os artigos 106º e 107º, ambos do CPA, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 35/94/M, de 18 de Julho.

Mais concretamente, no que diz respeito a falta de especificação dos elementos disponíveis na RFM, que motivaram o respectivo chefe - fixar um preço diferente ao declarado em 27/07/99 pela recorrente, no competente modelo M/3.

Assentando a respectiva decisão em fundamentos ambíguos, insuficientes e obscuros que não permitem ao contribuinte, ora recorrente, conhecer nem os elementos ao dispor da Repartição, nem os fortes indícios que basearam a decisão, impossibilitando, de facto, a sua defesa.

Alega, igualmente, que os fundamentos usados pelo Chefe da RFM, para apoiar a sua decisão, equivalem a falta de fundamentação, o que constitui um vício de forma que determina a invalidade do acto.

No que concerne ao critério utilizado pelo Chefe da RFM para fixar os preços de venda ao público - valor dos mesmos veículos em Hong Kong - entende a recorrente que o mesmo é completamente desajustado a situação concreta da contribuinte, não só porque se tratam de veículos diferentes, mas porque se tratam de veículos destinados a mercados diferentes. Também não indica como foram os mesmos obtidos, referindo que não existe na Região Administrativa Especial de Hong Kong uma política de preços homologada pelo respectivo Governo ou equivalente.

Acrescenta que, apenas no caso de importação de veículos para uso próprio, o RIVM permite ao Chefe da RFM recorrer ao preço de venda ao público praticado em Hong Kong - cfr. número 2 do artigo 10º - o que só é admissível quando não tenha sido declarado o preço de venda ao público pelo próprio importador ou por outros agentes económicos, o que não se verifica no caso concreto.

Tendo o Chefe da RFM, no entender da recorrente, errado ao aplicar ao caso em crise uma norma que nada tem a ver com esta.

Não se compreendendo o último parágrafo da notificação, pois o Chefe da RFM não pode fixar arbitrariamente os preços de venda ao público sem permitir a defesa do contribuinte, ao arrepio do disposto nos artigos 3º, 4º, 5º e 6º do CPA.

Termina invocando que tal configura um erro de direito (erro na aplicação) cuja consequência determina a anulabilidade do acto, como referem Lino Ribeiro e Cândido de Pinho, no Código de Procedimento Administrativo de Macau, Anotado e Comentado.

Atenta a profusão de argumentos de facto e de direito invocados pela recorrente, entendemos que o acto praticado pelo Ex.mo. Sr. Chefe da RFM, deve ser mantido porquanto os mesmos não podem ser acolhidos por V. Ex..

Desde logo, porque o valor corrigido, notificado a recorrente, o foi nos termos do numero 6 do artigo 8º do RIVM, ao invés do que pretende a recorrente, pois a decisão do Sr. Chefe da RFM não se refere a previsão legal do numero 2 do artigo 10º, não subsistindo por isso qualquer erro de direito por parte deste, do qual decorra a anulabilidade do acto.

E, ao contrário do pretendido pela recorrente, a referida notificação está devidamente fundamentada, pois, pela leitura da mesma, se pode constatar a enunciação explícita das razões que levaram o seu autor a praticar esse acto. O qual, encerra em si a devida justificação (declaração dos pressupostos de facto e de direito que conduziram a decisão tomada) a par da sua motivação (ou indicação das razões que estão na base da escolha operada pela autoridade administrativa), como referem os autores acima citados.

Tais pressupostos, ou situação de facto e de direito, de cuja ocorrência depende a possibilidade legal de praticar um certo acto administrativo, decorrem, no presente caso, da seguinte situação de facto - a partir do PVP constante da declaração modelo M/3 n.º 337, de 1/6/99, a qual, em face dos elementos disponíveis

nesta RFM fortemente indiciadores de que o PVP declarado é inferior ao praticado pela recorrente, justifica a respectiva correcção, tendo por base o critério objectivo da venda ao público dos mesmos veículos na vizinha Região Administrativa Especial de Hong Kong.

A que acresce o direito de, nos termos consentidos pelo número 6 do artigo 8º do RIVM, o Chefe da RFM poder fixar um preço de venda ao público, superior ao declarado, sempre que disponha de elementos de que este é manifestamente inferior ao praticado, como acontece no caso ora em apreço.

Integrando a explicitação dos motivos, a razão de agir que impele o órgão administrativo a praticar um certo acto administrativo, ou seja, uma tomada de posição que no presente caso tem um efeito meramente informativo, para protecção das empresas que comercializam os veículos automóveis para que a retenção do IVM seja feita segundo os parâmetros considerados razoáveis pelo Sr. Chefe da RFM. Possibilitando a sociedade, ora recorrente, aquando da entrega do impresso modelo M/4, corrigir os valores em causa, assumindo então os valores efectivos de venda ao público.

Não podendo, igualmente, proceder o invocado pela recorrente quanto a não indicação do respectivo critério de fixação, quando este prefere expressamente - os valores de venda ao público em Hong Kong e que são do conhecimento geral, atentas as respectivas publicações da especialidade, não relevando o facto de, nesta sede, a vizinha Região Administrativa Especial de Hong Kong não adoptar qualquer política de preços homologados.

Não decorrendo qualquer arbitrariedade por parte do chefe da RFM, na parte final da supra mencionada notificação, uma vez que os termos utilizados são bem claros, ao referir que a recorrente é dada, não só a possibilidade de alterar posteriormente os PVP aquando da entrega do impresso modelo M/4, não se violando

assim qualquer um dos princípios básicos constantes dos artigos 3º, 4º, 5º e 6º do CPA, mas também e o próprio Regulamento que coloca ao seu dispor outras formas de impugnação administrativa ou contenciosa.

Pelo que, em face do exposto, se propõe a V. Ex.a. se digne manter o acto do Ex.mo Sr. Chefe da RFM, com a consequente improcedência do presente recurso hierárquico necessário, pelas razões de facto e de direito constantes do presente parecer.

(...)"

Com a data de 27/9/1999 o Director do Serviço de Finanças emitiu o despacho ora impugnado :

"Concordo com o teor do presente parecer, pelo que nego provimento ao recurso pelos fundamentos de facto e de direito constantes do mesmo.

Notifique-se."

III – FUNDAMENTOS

As questões que vêm levantadas e que importa apreciar são as seguintes:

- Poder discricionário de fixação de PVP dos veículos automóveis para efeitos tributários;
- ónus da prova na determinação do valor dos veículos automóveis.

*

1. O acto recorrido é o despacho do Director dos Serviços de Finanças pelo qual foi indeferido o recurso hierárquico interposto do acto

do Chefe da Repartição de Finanças, que fixou o preço de venda ao público do veículo automóvel "Toyota Camry GL" em valor superior ao declarado.

Alega o recorrente que o novo valor tributável do veículo em causa, superior ao apresentado pela então recorrente, foi calculado nos termos do n.º 6 do artigo 8.º do Regulamento do Imposto sobre Veículos Motorizados (RIVM), em vigor à data dos factos e aprovado pela Lei n.º 20/96/M, de 19 de Agosto e que esse poder discricionário de fixação de um outro valor em relação ao declarado por parte do Chefe da Repartição de Finanças se louvou na faculdade conferida pelo n.º 2 do artigo 10.º do RIVM, socorrendo-se de preços de venda ao público declarados por outros agentes económicos, do PVP praticado em Hong Kong ou nos locais de origem, nomeadamente pelo recurso às tabelas de preços contidas nas revistas da especialidade do ramo automóvel de Hong Kong. Procedimento este sufragado pelo Acórdão de Uniformização de Jurisprudência n.º 4/2001, de 4/7/2001, que veio fixar jurisprudência sobre esta matéria.

E considerando que o Mmo juiz *a quo* fez deslocar a questão para quem tem o ónus de provar o valor dos veículos, formula o requerente a seguinte questão que vem a centrar como objecto do presente recurso:

Correrá este ónus por conta da administração ou por parte do sujeito passivo?

Entende o recorrente que esse ónus pertence ao sujeito passivo da relação tributária, já que se tratava de um veículo com volante à esquerda, não estando escrito em lado algum que tais veículos tenham,

por essa razão, um valor inferior aos habitualmente aqui comercializados. Se efectivamente assim fosse seria vulgar encontrar veículos com volante à esquerda a circular na RAEM em virtude do valor inferior de aquisição, designadamente a veículos de, segmento superior.

Por outro lado, a Administração não pode nem tem meios para verificar caso a caso se um veículo vale menos que o preço que é habitualmente praticado no mercado apenas porque o seu adquirente vem alegar, sem fazer prova, que o seu valor é inferior porque se trata de um veículo com volante à esquerda.

Para se dizer ainda que sentença posta em causa se contradiz no que toca ao ónus da prova, ora dizendo que o risco de falta de prova corre por conta da Administração, ora dizendo que esse ónus deve ser repartido entre recorrente e recorrida.

2. Somos a acompanhar o entendimento expresso na sentença ora recorrida, segundo o qual a solução do caso concreto não passa decisivamente pela resposta dada às questões suscitadas no citado acórdão do TUI (proc. 4/2001, de 4/7/2001).

Na verdade não está em causa, como ali se decidiu, que “*Nos termos do artigo 15º, n.º 1, alínea c), do Regulamento do Imposto sobre Veículos Motorizados (RIVM), o Chefe da Repartição de Finanças pode, em liquidação adicional oficiosa, utilizar o preço de venda ao público de determinado modelo de veículo motorizado, praticado em Hong Kong, para fixar o valor da matéria colectável de imposto sobre veículos motorizados, na situação de fixação de um preço de venda superior ao declarado pelo contribuinte, nos termos do n.º 6, do artigo 8º, do mesmo*

Regulamento” e “ Constituindo as tabelas de preços de venda ao público de veículos novos, constantes de revistas de automóveis, um meio de prova, no procedimento tributário, sujeito ao princípio da liberdade de apreciação da prova, nada obsta à sua utilização para o efeito de se apurar o preço de venda em Hong Kong, na fixação da matéria II tributária, na liquidação adicional prevista no número I”.

Sendo esta a parte a merecer o acatamento por parte de todos os Tribunais, dir-se-á que não está em causa o recurso a tal meio de prova para fixação do valor dos veículos automóveis. Não se questiona o facto de o Chefe de Repartição de Finanças poder utilizar o preço de venda ao público constante das revistas de automóveis de Hong-Kong para fixar o valor da matéria colectável de imposto sobre veículos motorizados, na situação de fixação de um preço de venda superior ao declarado pelo contribuinte, nos termos do n.º 6 do artigo 8º do RIVM.

A questão que se coloca é a do valor desse documento e apreciação do mesmo, sempre tendo que ficar sujeito ao princípio de liberdade de apreciação da prova e se tal meio é bastante para afastar o que apresentado foi pelo contribuinte.

E, no caso vertente, afigura-se-nos que, dispondo a Administração única e exclusivamente daqueles elementos (revista de Hong Kong), os mesmos não detinham, por si sós, força probatória suficiente para validamente porem em que questão a credibilidade da declaração e os factos impugnatórios do novo valor apresentados pela recorrente e não infirmados pela Administração Fiscal.

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(RIVM), em vigor à data dos factos e aprovado pela Lei n.º 20/96/M, de 19 de Agosto (entretanto revogada pela Lei n.º 5/2002, de 17 de Junho, nos termos do seu artigo 5º - norma revogatória - lei esta não aplicável ao caso *sub judice*:

“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.

A determinação do valor dos veículos motorizados encontra-se agora devidamente regulado através do mecanismo do "preço fiscal" a que se reportam os artigos 13º e 14º da nova Lei n.º 5/2002, de 17/06/2002 (Lei que aprova o novo RIVM), regime não aplicável à situação em apreço.

4. No caso em apreço, foi ainda, como lhe competia, o sujeito passivo que veio declarar o valor do veículo adquirido, apresentando para o efeito um documento onde consta o preço do modelo em causa, já acrescido do valor do imposto que iria pagar, ao que a Administração entendeu rectificar esse valor por verificar que o mesmo não correspondia ao seu valor de mercado.

Tratava-se de um veículo com volante à esquerda e, portanto, diferente dos normalmente comercializados na RAEM e na RAEHK (com

volante à direita), que, no entender da ora recorrida tem um valor obrigatoriamente inferior aos veículos que normalmente aqui circulam. Diferente e destinado a um mercado diferente relativamente aos veículos referenciados no documento em que se louvou a Administração Fiscal para fixar o referido valor.

Sabe-se que, embora haja veículos com volante à esquerda a circular na RAEM, quando esses veículos são aqui adquiridos têm como provável destino o seu reenvio pelos adquirentes para outros locais onde a circulação do trânsito se processe pela direita. E talvez o façam por daí resultar alguma diferença de preço entre a sua aquisição da RAEM ou no local de destino final desse veículo.

Deparamos então com os elementos fornecidos pelo contribuinte e com o preço por ele declarado e um preço diferente fixado pela Administração Fiscal, tendo por base os valores de venda ao público do mesmo veículo em Hong Kong.

Observa-se até que, preço por preço, revista por revista, a recorrida fez juntar aos autos um documento extraído de um jornal de Macau, onde se publicita e anuncia para venda um veículo com as características do dos autos com um preço final de MOP140.000,00, preço esse que inclui o preço de MOP100.000,00 como preço de venda ao público, com o Imposto sobre veículos de 30% de MOP30.000,00, aparelho de som de MOP10.000,00 (cfr. fls 19 e art. 18º da petição de recurso, a fls. 7).

Não obstante estes elementos, a Administração nada adianta de forma a afastar as razões aduzidas, isto é, de que se tratava de um veículo

diferente, destinado eventualmente a um mercado diferente e com preços diferentes publicitados em Macau, tratando-se até, como se chegou a alegar, de um modelo, à data, já em fim de produção (cfr. art. 25º da petição de recurso, a fls. 9).

5. A sentença recorrida, ao contrário do que se pretende, coloca bem a questão, focalizando a questão em sede do ónus da prova.

Tem-se defendido nos Tribunais de Macau¹ que, pese embora o facto de não valer no processo administrativo um ónus da prova *subjectivo* ou *formal*², o que implica que o juiz só possa considerar os factos alegados e provados por cada uma das partes interessadas, o certo é que há sempre um ónus de prova *objectivo*, na medida em que se pressupõe uma repartição adequada dos encargos de alegação, isto é, de modo a repartir os riscos da falta de prova, desfavorecendo quem não veja provados os factos em que assenta a posição por si sustentada no processo. Importará, não obstante o princípio da presunção da legalidade do acto administrativo, considerar os limites da actuação da Administração que se deve pautar pela juridicidade das suas opções e pela obrigatoriedade de fundamentação do acto, dentro do respeito pela imparcialidade, igualdade, justiça e proporcionalidade, o que implica um ónus da prova dos pressupostos de facto subjacentes às decisões desfavoráveis aos interessados em respeito pelo princípio de justiça e legalidade.

Pode, neste enquadramento, continuar a falar-se, mesmo em

¹ - Ac. do TSI de 20/3/2003, proc. 18/2002, entre outros

² - Vieira de Carvalho, in A Justiça Administrativa, Lições, 1999, 268

sede do recurso de anulação, de um ónus da prova, a cargo de quem alega os factos³, no entendimento de que “há-de caber à Administração o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais (vinculativos) da sua actuação, designadamente se agressiva (positiva e desfavorável); em contrapartida, caberá ao administrado apresentar prova bastante da ilegitimidade do acto, quando se mostrem verificados esses pressupostos”.⁴

Como doutrinou o TUI⁵, não pode exigir-se ao recorrente a prova dos factos constitutivos da sua pretensão de anulação (deste logo e, por exemplo, a prova da não verificação dos pressupostos legais da prática do acto), de modo a caber à Administração apenas provar as excepções invocadas – tal equivaleria na prática à pura e simples invocação da “presunção de legalidade do acto administrativo”, fazendo recair sobre o particular o ónus da prova (subjectivo) da ilegalidade do acto impugnado.

Deve, pelo contrário, levar-se em conta, em geral, para a construção do quadro de normalidade que há-de servir de paradigma normativo para a distribuição das responsabilidades probatórias, a sujeição da Administração aos princípios da legalidade e da juridicidade e, pelo menos no que respeita aos actos desfavoráveis, o dever de fundamentação.

Isto é, parece que há-de caber, em princípio, à Administração o

³ - Marcello Caetano, Manual de Dto. Adm., II, 1972,1351

⁴ - Vieira de Carvalho, ob. cit., 269

⁵ - Proc. 12/2002 de 27 de Nov./2002

ónus da prova da verificação dos pressupostos legais (vinculativos) da sua actuação, designadamente se agressiva (positiva e desfavorável); em contrapartida, caberá ao administrado apresentar prova bastante da ilegitimidade do acto, quando se mostrem verificados esses pressupostos.

Para além de que 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.⁶

6. É dentro desta perspectiva que se constata, como já se viu, que a ora recorrida invocou, contrariando a fixação do preço do veículo com base nas tabelas de Hong Kong, que esse veículo era um modelo em fim de produção, com volante à esquerda e, portanto, diferente dos normalmente comercializados em Macau e Hong Kong (com volante à direita), tendo um valor comercial inferior e que o preço constante das revistas de Hong Kong, que serviu de base ao acto recorrido, incluía o imposto sobre veículos automóveis e os aparelhos reprodutores de som, pelo que não podia servir de base ao preço de venda ao público em Macau que não inclui o imposto automóvel.

E apresentou até um documento onde consta que preço do modelo de veículo automóvel em causa, no mercado de Macau (incluindo já o imposto, segundo alega) é de MOP\$140.000 (cento e quarenta mil patacas).

⁶ - A. Varela, J. Miguel Beza e Sampaio e Nora, *Manual de Processo Civil*, 1.^a edição, página 433

Ora, perante isto, a Administração Fiscal permaneceu inerte e, sem que nem sequer impugnasse tais factos, nada mais fez do que louvar-se na decisão tomada sem aduzir quaisquer elementos probatórios que infirmassem aquela alegação.

Para além de alegar, cabia à autoridade recorrida provar, segundo as regras de repartição do ónus da prova acima enunciadas que o veículo automóvel em causa, com volante à esquerda, tem o mesmo valor comercial que o modelo com volante à direita, quer no mercado de Macau quer no mercado de Hong Kong, para além de dever provar que o preço indicado nos anúncios de Hong Kong não incluem o valor do imposto.

É que não podemos esquecer que primeiramente quem apresenta um valor inicial é a ora recorrida, Agência de Automóveis (A), corrigido pela Administração, valor não aceite pelo administrado com elementos concretos que não vêm a ser impugnados.

A autoridade ora recorrente deveria ter feito prova - que lhe competia - de que estavam verificados os pressupostos de que dependia a correcção do valor auto liquidado pelo contribuinte: a existência de elementos que indiciavam que este era manifestamente inferior ao praticado.

Como se refere na douda decisão recorrida, a prova do preço de um veículo no mercado de Hong Kong - feita por anúncios de jornais de Hong Kong e admitindo que este elemento de prova por si só é suficiente -, sem se indagar se o preço é o mesmo independentemente do veículo ter volante à esquerda ou à direita e independentemente de se determinar se os preços são iguais em Macau e Hong Kong não preenche a previsão do n.º 6º do artigo 8º do Regulamento do Imposto Sobre Veículos

Motorizados, aprovado pela Lei n.º 20/96/M, de 19 de Agosto.

Na verdade, não se alcança em que elementos se louvou a Administração Fiscal para chegar à conclusão de que o preço declarado foi efectivamente inferior ao valor praticado. Uma coisa é demonstrar a existência de elementos indiciários que apontem para essa desconformidade; outra, será, concluindo pela desconformidade, a fixação do preço, em que se assentou poder ser legítimo o recurso às ditas revistas, mas, exercido o contraditório, demonstrar a sua aplicabilidade à situação concreta. E foi isso que ficou por fazer, sob pena de o princípio da presunção da legalidade dos actos administrativos implicar uma inversão do ónus da prova, sendo certo que, cada vez mais, vai sendo posta em crise a aplicação de tal presunção, não só em relação aos pressupostos de facto, como ainda, ao arrepio da Jurisprudência dominante dos próprios pressupostos jurídicos.⁷

7. 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 quaisquer elementos que lhe fossem solicitados, eventualmente necessários à fixação dos rendimentos colectáveis⁸, pela razão simples de que a Administração Fiscal nem se preocupou em pedir quaisquer elementos adicionais.

⁷ - Rui Machete, Algumas notas sobre a chamada presunção de legalidade, *in* Estudos em Homenagem a Soares Martinez, I, 727

⁸ - Ac. do STA de 18/6/97, proc. 21065, <http://www.dgsi.pt>

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 Macau⁹ 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 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”,¹⁰ sobretudo a partir do momento em que o administrado aponta com novos elementos objectivos e que pressupunham que a Administração Fiscal viesse demonstrar que aqueles índices se aplicavam igualmente a esta nova realidade.

⁹ - Ac. do TUI de 4/7/2001, proc. 4/2001

¹⁰- Alberto Xavier, Conceito e Natureza do Acto Tributário, 1972, 147, citado naquele aresto

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 inexactidões ou situações que não reflectam a matéria tributável efectiva do contribuinte.¹¹

E é exactamente por ter praticado o acto da referida forma que somos, pois, pelas apontadas razões a concluir pelo erro nos pressupostos do acto recorrido, não merecendo reparo a decisão recorrida.

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

IV - DECISÃO

¹¹ - 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

Pelas apontadas razões, acordam em negar provimento ao presente recurso contencioso.

Sem custas, por delas estar isenta a entidade recorrente.

Macau, 17 de Junho de 2004,

João A. G. Gil de Oliveira (Relator) – Choi Mou Pan – Lai Kin Hong

Magistrado do M^o. P^o. presente - Victor Manuel Carvalho Coelho