

Processo n.º 4/2001. Recurso para uniformização de jurisprudência em matéria fiscal.

Recorrente: Director dos Serviços de Finanças.

Recorrida: A.

Assunto: Imposto sobre Veículos Motorizados. Liquidação adicional oficiosa. Valor da matéria colectável. Preço de venda ao público praticado em Hong Kong. Procedimento tributário. Meio de prova no procedimento tributário. Princípio da liberdade de apreciação da prova. Revistas de automóveis.

Data da Sessão: 4.7.2001.

Juizes: Viriato Manuel Pinheiro de Lima (Relator), Sam Hou Fai, Chu Kin, Lai Kin Hong e Choi Mou Pan.

SUMÁRIO:

I - Nos termos do art. 15.º, 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 art. 8.º, do mesmo Regulamento.

II – 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 tributária, na liquidação adicional prevista no número I.

O Relator,

Viriato Manuel Pinheiro de Lima

ACORDAM NO TRIBUNAL DE ÚLTIMA INSTÂNCIA DA REGIÃO
ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE MACAU:

I - Relatório.

O Director dos Serviços de Finanças interpôs recurso para uniformização de jurisprudência, para o Tribunal de Última Instância, do Acórdão de 7 de Dezembro de 2000, do Tribunal de Segunda Instância, no Processo n.º 177/2000 (que negou provimento ao recurso jurisdicional interposto da sentença do Tribunal Administrativo, que anulara o despacho daquele Director, de 12.8.99, que, por sua vez, havia negado provimento ao recurso hierárquico interposto do despacho do Chefe da Repartição de Finanças, que fixou como valor tributável, para efeitos de aplicação do imposto sobre veículos motorizados, a título de preço de venda do veículo automóvel Toyota Crown Royal Saloon, o valor de MOP\$309.000,00, quando o preço declarado pela A, havia sido de MOP\$190.000,00).

Alegou que o Acórdão de 7 de Dezembro de 2000, do Tribunal de Segunda Instância está em oposição, sobre a mesma questão de direito, com o Acórdão de 26 de Julho de 2000, do Tribunal de Última Instância, no Processo n.º 10/2000.

Por Acórdão de 28 de Março de 2001, deste Tribunal de Última Instância, foi reconhecida a existência da referida oposição e determinou-se o seguimento do recurso.

O Ex. ^{mo} recorrente, nas suas alegações, formulou as seguintes conclusões:

- A) Nos termos do poder conferido pelo n.º 6 do artigo 8.º do Regulamento do Imposto sobre os Veículos Motorizados, é legalmente permitido ao chefe da Repartição de Finanças de Macau fixar oficiosamente um valor tributável do imposto superior ao declarado pelo sujeito passivo na declaração modelo M/3, quando disponha de elementos que indiquem que o preço praticado no mercado é manifestamente superior ao declarado.
- B) Não enumerando a lei os elementos indiciadores de tal discrepância, atribui à administração fiscal a faculdade de recurso a meios de prova indirecta para firmar tal convicção, segundo regras da experiência comum.
- C) São assim tomados em consideração os preços de venda ao público dos mesmos veículos praticados na Região Administrativa Especial de Hong Kong, considerando que provêm dessa Região, mediante importação a cujo valor acresce o preço de transporte para a RAEM onde, necessariamente, serão comercializados por um valor próximo do praticado na RAEHK.
- D) Considerando o tipo de prova previsto pela lei, no n.º 6 do artigo 8.º do RIVM, os preços de venda ao público praticados em Hong Kong são retirados da informação fornecida pelas revistas da especialidade as quais possuem credibilidade suficiente, porque baseadas em critérios objectivos, para serem

consideradas um meio de divulgação fidedigno dos preços praticados no mercado.

- E) Fixado oficiosamente o valor tributável do imposto, conforme o legalmente previsto no n.º 6 do artigo 8.º, encontra-se verificado o pressuposto subjacente à fase da liquidação, efectuada a partir dos elementos previstos na lei, nomeadamente, o valor tributável calculado com base no preço de venda ao público praticado em Hong Kong, acrescido das respectivas despesas de transporte e seguro, nos termos do n.º 1 do artigo 15.º do RIVM.

Termina por requerer que seja fixada jurisprudência no sentido de considerar que o chefe da Repartição de Finanças de Macau, no uso do poder previsto no n.º 6 do artigo 8.º do Regulamento do Imposto sobre os Veículos Motorizados (RIVM), aprovado pela Lei n.º 20/96/M, de 19 de Agosto, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 7/98/M, de 24 de Agosto, pode fixar oficiosamente um preço de venda ao público superior ao declarado pelo sujeito passivo, quando possua elementos indiciadores que este é manifestamente inferior ao praticado, recorrendo aos preços de venda dos mesmos veículos no mercado da Região Administrativa Especial de Hong Kong, fornecidos mediante os dados constantes das revistas automóveis, meio idóneo para provar que esses preços reflectem o preço de mercado.

A Exm.^a Procuradora-Adjunta, emitiu o seguinte parecer:

Nos presentes autos foi julgada verificada a oposição dos acórdãos proferidos pelo Tribunal de Segunda Instância em 7-12-2000 no processo n.º 177/2000 e pelo Tribunal de Última Instância em 26-7-2000 no processo n.º 10/2000 e determinado o seguimento do recurso.

O problema reside em saber se o Chefe da Repartição de Finanças, ao proceder à liquidação oficiosa do imposto e fixar um preço de venda ao público superior ao declarado, pode ou não, recorrer aos preços de venda ao público dos mesmos veículos em Hong Kong, constantes de revistas de automóvel.

Nos termos do art. 1.º do Regulamento do Imposto sobre Veículos Motorizados, aprovado pela Lei n.º 20/96/M, o imposto sobre veículos motorizados (designado simplesmente por IVM) incide sobre a sua transmissão para os consumidores, sobre a importação para uso próprio do importador e sobre a afectação para uso próprio de agentes económicos intervenientes no circuito de comercialização.

E para cada tipo das referidas situações, a lei prevê diferentes regras de fixação do valor tributável (arts. 9.º, 10.º e 11.º do citado Regulamento).

O que nos interessa nos presentes autos é a fixação do valor tributável no caso de transmissão de veículos motorizados para os consumidores.

Nos termos conjugados dos arts. 8.º e 9.º do Regulamento do Imposto sobre Veículos Motorizados, o valor tributável que serve de base ao cálculo do IVM é o preço de venda ao público, que representa o preço a pagar pelos consumidores. O

preço de venda ao público é, normalmente, declarado pelos sujeitos passivos. E se o preço de venda acordado pelas partes for superior ao valor comunicado, o IVM é calculado com base no valor real da transmissão.

Daqui resulta que, para fixação do valor tributável que serve de base ao cálculo do IVM, é decisivo o preço real da transmissão, ou seja, o preço que foi pago efectivamente pelo comprador.

Como se sabe, o imposto é uma das receitas essenciais dum território, pelo que a Administração tem de lutar contra a fraude e evasão fiscal.

Assim, compreende-se facilmente que a lei confere ao Chefe da Repartição de Finanças a faculdade de fixar um preço de venda ao público superior ao declarado “sempre que disponha de elementos que indiquem que este é manifestamente inferior ao praticado” (art. 8.º n.º 6), uma vez que o que se releva é o valor real, o preço efectivamente praticado.

Neste caso, há lugar à liquidação oficiosa do imposto a efectuar pelo Chefe da Repartição de Finanças 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 (art. 15.º n.º 1, al. c) do RIVM).

Tudo é feito ao abrigo do princípio da verdade material.

A lei fala de dois tipos de elementos: elementos que indiquem que o preço declarado é manifestamente inferior ao praticado (art. 8.º n.º 6) e elementos ao dispor da Administração com base nos quais o Chefe da Repartição de Finanças procede à liquidação oficiosa do imposto (art.º 15º n.º 1).

No entanto, podem perfeitamente referir-se aos mesmos elementos.

A lei não enumera, a título exemplificativo, como é feito nos casos previstos nos arts. 10.º n.º 2 e 15.º n.º 1 do RIVM, elementos indiciários segundo os quais o Chefe da Repartição de Finanças considera que o preço declarado é manifestamente inferior ao praticado.

Então, pode ser qualquer elemento desde que possa servir de indício.

Aceitamos a possibilidade de recorrer ao preço de venda ao público em Hong Kong (mesmo que constem de revistas de automóveis).

Aceitamos de igual modo que o mesmo preço de venda ao público em Hong Kong pode ser considerado como um dos elementos bases para a liquidação oficiosa do imposto, até porque este preço é expressamente indicado por lei como um dos elementos que devem ser tomados em conta para cálculo do valor tributável nos termos dos arts. 10º e 11.º do RIVM.

Ou seja, na fixação de um preço de venda ao público superior ao declarado e na liquidação oficiosa do imposto, o Chefe da Repartição de Finanças pode recorrer ao preço de venda de veículo ao público em Hong Kong (mas não só).

Efectivamente, os veículos de Macau são importados através de Hong Kong e verifica-se a similitude dos mercados de automóveis de Macau e de Hong Kong, face à semelhança dos dois territórios em muitos aspectos e as especificidades geográficas de Macau.

Como se salienta no Acórdão do Tribunal de Última Instância n.º 10/2000 (acórdão fundamento), “na realidade, pode servir como um dos dados de referência na liquidação adicional a realizar officiosamente o preço de venda ao público praticado em Hong Kong...”.

E “normalmente, os preços constantes da lista de revistas de automóveis reflectem os preços do mercado local”.

A controvérsia está em saber se o Chefe da Repartição de Finanças pode fixar o preço de venda superior ao declarado apenas com base no único elemento que é o preço de venda ao público em Hong Kong.

É verdade que a lei fala apenas de “elementos que indiciem...” (art. 8.º n.º 6), exigindo só indício e não prova.

No entanto, se a Administração dispõe apenas um único elemento, que é o preço de venda de veículos no mercado de Hong Kong, este poderá ser considerado como indício suficiente para crer que o preço declarado é manifestamente inferior ao praticado? Sobretudo quando os veículos já foram vendidos e foram apresentados documentos, contratos de compra e venda, por exemplo, para provar os preços efectivamente praticados, que não chegaram a ser postos em causa pela

Administração como falsos (caso em que se configura uma situação de simulação fraudulenta)?

Ora, não é indiferente o momento em que é feita a liquidação oficiosa: se esta é feita depois de venda, a Administração deve actuar com mais rigor, tomando por base mais elementos indiciários, e não só com base no único elemento.

De facto, os elementos exigidos por lei têm que ter uma certa credibilidade e força para validamente porem em causa os valores constantes da documentação apresentadas aos autos.

O art. 15.º n.º 1 do RIVM manda o Chefe da Repartição de Finanças, ao proceder à liquidação oficiosa do imposto, tomar por base “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”.

O art. 9.º rege a situação de transmissão de veículos ao público, em que são fixados, como critérios para fixação do valor tributável, dois preços: o preço declarado ou o valor real da transmissão.

Nomeadamente o seu n.º 2 é destacado ao caso em que já foi feita a venda: aqui é o valor real da transmissão que se releva. E este preço pode perfeitamente ser comprovado pelo contrato de compra e venda, salvo se se tratar de documentos falsos.

Entendemos que para efeito de liquidação oficiosa no caso de venda ao público, nada impede que se recorra aos elementos referidos no art. 10º n.º 2 (apesar de este artigo reger a situação de importação para uso próprio e a não declaração do

preço): os preços de venda ao público declarados por outros agentes económicos, o preço de venda ao público praticado em Hong Kong ou nos locais de origem bem como outros elementos à disposição da Administração Fiscal.

Ora, o preço de venda praticado em Hong Kong é visto pelo legislador como um dos elementos bases na fixação do valor tributável e na consequente liquidação oficiosa do imposto, como qualquer outro indicado na lei, que não assume um papel mais importante do que outros.

Resumindo, na liquidação oficiosa do imposto, o Chefe da Repartição de Finanças tem que tomar como base, na medida possível, os elementos na sua disposição, entre os quais o preço de venda de veículos ao público praticado em Hong Kong.

Não cremos que, sendo o único elemento objectivo ao dispor da Administração fiscal, o preço de venda em Hong Kong (mesmo constante de revistas de automóveis) é indício suficiente para pôr em causa o preço declarado e para fazer crer que o mesmo preço é efectivamente inferior ao praticado, nomeadamente quando os veículos já foram alienados e face aos documentos – contratos de compra e venda – apresentados à Administração Fiscal.

Não podemos dizer que, como a Administração Fiscal dispõe de um único elemento para efeito de comparar os preços, então temos de aceitar esse elemento como suficiente e credível para, em conformidade com ele, fixar um valor superior ao declarado.

Para tal efeito, o Chefe da Repartição de Finanças tem que conjugar todos os elementos disponíveis, incluindo o preço de venda ao público em Hong Kong.

Ou seja, o preço de venda ao público em Hong Kong pode servir como elemento e dado de referência para a fixação do valor tributável e para o cálculo do IVM em Macau, conjugado com outros elementos à disposição da Administração Fiscal.

Pelo exposto, entendemos que deve julgar-se o recurso parcialmente procedente e fixar-se a jurisprudência no sentido de considerar que, quando o Chefe da Repartição de Finanças procede à liquidação oficiosa do imposto, pode recorrer, para a fixação do valor tributável, aos preços de venda de veículos ao público em Hong Kong, mesmo que constantes de revistas de automóvel, desde que o faça conjuntamente com outros elementos à disposição da Administração Fiscal.

II - Os factos

Os factos considerados provados no acórdão recorrido, são os seguintes:

- *No dia 1 de Junho de 1999, a A, entregou na Repartição de Finanças a declaração M/3 da qual constava que o preço de venda ao público do veículo automóvel “Toyota Crown Royal Saloon” foi de \$190.000,00 patacas;*

- *A Repartição de Finanças de Macau, oficiou-lhe em 2 de Junho de 1999 (Ofício n.º 162/NIC-IVM/99) notificando-o que o preço de venda ao público era, para efeitos tributários, de \$309.000,00 patacas;*

- *A recorrida interpôs recurso hierárquico para o Director dos Serviços de Finanças em 28 de Junho de 1999;*

- *O recurso viu o provimento negado por despacho de 12 de Agosto de 1999, que aderiu a um parecer – informação do coordenador do NAJ;*

- *Aí, e no essencial, refere:*

“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 à 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 art. 8.º do RIVM, o Chefe da RFM pode 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.”(...)

“Não podendo, igualmente, proceder o invocado pela recorrente quanto à não indicação do respectivo critério de fixação, quando este o refere 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 Administrativo Especial de Hong Kong não adoptar qualquer política de preços homologados.”

III - O DIREITO

1. Trata-se de saber:

1) Se, quando o chefe da Repartição de Finanças procede à liquidação oficiosa do imposto sobre veículos motorizados, por fixação de um preço de venda

superior ao declarado, nos termos do n.º 6, do artigo 8.º do Regulamento do imposto sobre veículos motorizados, aquele pode socorrer-se, para a fixação do valor tributável, dos preços de venda de veículos ao público em Hong Kong, face ao disposto nos arts. 15.º, n.º 1, 8.º, n.º 6 e 10.º, n.º 2, do Regulamento;

2) Suposta a resposta positiva à questão anterior, se para apurar os preços de venda de veículos ao público em Hong Kong é possível recorrer aos preços constantes de revistas de automóveis.

Importa começar por examinar o regime jurídico do imposto.

A Lei n.º 20/96/M, de 19.8, criou o imposto sobre veículos motorizados, aprovou o respectivo Regulamento, doravante designado por RIVM ou, simplesmente, por Regulamento e revogou a legislação relativa ao imposto de consumo incidente sobre veículos motorizados.

O referido Regulamento foi, entretanto, alterado pela Lei n.º 7/98/M, de 24.8.

O imposto sobre veículos motorizados, doravante designado por IVM ou, simplesmente, por imposto, incide sobre:

- As transmissões para os consumidores, de veículos motorizados novos;

- As importações de veículos motorizados novos, para uso próprio do importador;

- As afectações, para uso próprio, de veículos motorizados novos, efectuadas pelos agentes económicos intervenientes no circuito de comercialização daqueles veículos (art. 1.º do RIVM).

Os sujeitos passivos do imposto são, fundamentalmente:

- Os que exerçam a actividade de venda de veículos motorizados novos aos consumidores, mesmo que só pratiquem uma só destas operações;¹

- Os que procedam à importação de veículos motorizados novos, para uso próprio;

- Os que procedam às afectações, para uso próprio, referidas atrás (art. 2.º).

O imposto é exigível no momento da transmissão do veículo para os consumidores, nos casos em que o imposto incide sobre transmissões para os consumidores, de veículos motorizados novos [art. 3.º, alínea a)].

Vejamos, agora, o processo para a determinação da matéria colectável.

¹ Na prática, quem sofrerá no seu património o pagamento do imposto acabará por ser o comprador do veículo, por via do mecanismo económico da repercussão.

Este procedimento começa pela declaração do preço de venda ao público de cada modelo de veículo motorizado, a praticar pelos sujeitos passivos, feita 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 (art. 8.º, n.º 1).

O preço de venda ao público representa o preço a pagar pelos consumidores (art. 8.º, n.º 4).

O valor tributável que serve de base ao cálculo do imposto a pagar é o preço de venda ao público, declarado nos termos do art. 8.º (art. 9.º, n.º 1).

No caso dos veículos importados para uso próprio, o valor tributável é o preço da venda ao público dos mesmos modelos já anteriormente declarado pelo próprio importador, nos termos do art. 8.º (art. 10.º, n.º 1).

Neste mesmo caso dos veículos importados para uso próprio do importador, «quando não tenha sido declarado o preço da venda ao público o valor tributável é calculado tomando por base os preços de venda ao público declarados por outros agentes económicos, o preço da venda ao público praticado em Hong Kong ou nos locais de origem, acrescidos das respectivas despesas de transporte e seguro, bem como outros elementos à disposição da Administração Fiscal» (n.º 2, do art. 10.º).

Nas afectações para uso próprio o valor tributável é o preço da venda ao público declarado pelo sujeito passivo que proceda às afectações, nos termos do art.

8.º ou, quando não tenha sido declarado o preço da venda ao público, o valor tributável é calculado pela Administração Fiscal, nos termos do n.º 2, do art. 10.º (art. 11.º).

A liquidação do imposto,² no caso de venda ao público, cabe ao vendedor [art. 13.º, n.º 1, alínea a)].

Para tal, o vendedor deve emitir factura pela venda de cada veículo e entregar na Repartição de Finanças a declaração modelo M/4, até ao fim do mês seguinte àquele a que respeitam as operações sujeitas a imposto [art. 14.º, n.º 1, alíneas a) e b)].

Este é o procedimento normal de determinação do valor tributável e da liquidação.

Mas pode haver lugar a liquidação adicional oficiosa, isto é, a cargo do Chefe da Repartição de Finanças.

A liquidação adicional tem lugar, designadamente, quando há revisão da liquidação, motivada por erro de direito ou de facto ou quaisquer omissões, de que resulta um prejuízo para a Região (art. 17.º, n.º 1).

² A liquidação é a fase na qual se fixa o quantitativo da prestação tributária, aplicando a taxa à matéria colectável.

Um destes casos de liquidação adicional é o previsto no art. 15.º, n.º 1, alínea

c) do Regulamento:

«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) ...

b) ...

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

d) ...

e) ...

2....

3...».

A situação ali prevista, nos termos do n.º 6, do artigo 8.º é a seguinte:

«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».

2. Examinemos, com maior pormenor, o regime da liquidação oficiosa adicional prevista no art. 15.º, n.º 1, alínea c), em particular:

- Os respectivos pressupostos;
- Os elementos para a determinação da matéria colectável;
- Os meios de prova ao dispor da Administração Fiscal.

Pressupostos:

Estão previstos no já mencionado n.º 6, do artigo 8.º do RIVM.

O valor tributável que serve de base ao cálculo do imposto a pagar é o preço de venda ao público, declarado nos termos do art. 8.º (art. 9.º, n.º 1).

Para tal, o vendedor deve declarar à Repartição de Finanças o preço de venda ao público de cada modelo de veículo (art. 8.º, n.º 1).

Mas se o Chefe da Repartição de Finanças dispuser de elementos que indiquem que o preço declarado pelo vendedor é manifestamente inferior ao praticado, pode fixar um preço de venda ao público superior ao declarado.

O valor declarado pelo sujeito passivo no caso do acórdão recorrido foi de MOP\$190.000,00.

O preço de venda fixado com base no preço de Hong Kong do mesmo modelo foi de MOP\$309.000,00.

No Acórdão deste Tribunal de 26.7.2000, diz-se que «é facto notório que raramente se verifica diferença significativa entre os preços de venda de automóveis de Macau e os de Hong Kong».

Ora, indícios ou «factos probatórios indiciários são os que permitem concluir pela verificação ou não verificação de outros factos em virtude das leis naturais conhecidas pelos homens, e que funcionam como máximas de experiência»³.

Se, como vimos, não há diferença significativa entre os preços de venda de automóveis de Macau e os de Hong Kong e se, como veremos, em determinadas condições, não sendo conhecidos os preços de Macau, podem utilizar-se os preços de Hong Kong para fixar a matéria colectável do imposto, então quando haja diferença significativa entre o preço declarado em Macau e o praticado em Hong Kong, é manifesto que se está perante indícios de que o preço declarado pelo vendedor é manifestamente inferior ao praticado em Macau.

Elementos para a determinação da matéria colectável

Estão previstos no art. 15.º, n.º 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.

³ J.CASTRO MENDES, *Do Conceito de Prova em Processo Civil*, Edições Ática, Lisboa, 1961, p. 182.

Quer dizer, as regras dos arts. 9.º, 10.º e 11.º valem na determinação da matéria colectável, para a liquidação inicial, nas situações previstas em cada um dos artigos.

Mas quando se trata da liquidação adicional do art. 15.º, as regras dos arts. 9.º a 11.º, podem ser utilizadas para todas as situações.

A interpretação do acórdão recorrido, de que a regra do art. 10.º, n.º 2, é para outras situações, não procede. O art. 15.º, n.º 1, no caso de liquidação adicional determina expressamente que na liquidação oficiosa o valor tributável pode ser calculado nos termos dos arts. 9.º a 11.º.

Assim, na fixação da matéria tributável, em caso de liquidação adicional, o chefe da Repartição de Finanças pode utilizar:

- O montante médio do imposto liquidado no trimestre anterior (corpo do n.º 1, do art. 15.º);
- O preço de venda ao público dos mesmos modelos já anteriormente declarado à Administração Fiscal (n.º 1, do art. 10.º, por força do corpo do n.º 1, do art. 15.º);
- Os preços de venda ao público declarados por outros agentes económicos (art. 10.º, n.º 2, por força do corpo do n.º 1, do art. 15.º);
- O preço de venda ao público praticado em Hong Kong, acrescido das

despesas de transporte e seguro (art. 10.º, n.º 2, por força do corpo do n.º 1, do art. 15.º);

- O preço de venda ao público praticado nos locais de origem acrescido das despesas de transporte e seguro (art. 10.º, n.º 2, por força do corpo do n.º 1, do art. 15.º);

- Outros elementos à disposição Administração Fiscal (art. 10.º, n.º 2, por força do corpo do n.º 1, do art. 15.º).

Não é, assim, exacto o que se exarou no acórdão recorrido de que a utilização do preço de venda ao público praticado em Hong Kong só possa ter lugar não existindo declaração anterior do contribuinte: o art. 15.º, n.º 1, alínea c) autoriza a aplicação de tal elemento na situação de fixação de um preço de venda superior ao declarado pelo contribuinte, nos termos do n.º 6, do art. 8.º .

Também não é certo que tal critério tenha de ser conjugado com outros itens; pode ser utilizado apenas ele se a Administração não dispuser dos outros elementos.

3. A utilização dos referidos elementos, designadamente, o preço de venda do veículo ao público praticado em Hong Kong, acrescido das despesas de transporte e seguro, é compaginável com os princípios da verdade material e do

inquisitório que vigoram no procedimento administrativo e tributário.

Como explica ALBERTO XAVIER,⁴ «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 da 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*».

Assim há que concluir que no caso do n.º 6, do art. 8.º, do Regulamento, é legítimo recorrer aos preços de venda ao público em Hong Kong dos mesmos modelos de automóveis, sem prejuízo de o interessado poder demonstrar que em Macau se pratica preço diverso.

4. Importa, agora, apurar se para obter os preços de venda de veículos ao público em Hong Kong é possível recorrer aos preços constantes de revistas de automóveis.

⁴ ALBERTO XAVIER, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Livraria Almedina, Coimbra, 1972, p. 147.

As tabelas de preços de venda ao público de veículos novos, constantes de revistas de automóveis são, indiscutivelmente, um meio de prova.

Retomando o que se disse atrás, deve sublinhar-se a natureza marcadamente inquisitória do procedimento tributário, no que toca às provas e ao objecto processual.⁵

Por força do princípio da oficialidade ou inquisitório «a Administração dispõe do mais amplo poder de iniciativa na ordenação, determinação e direcção da actividade instrutória, necessária para a aquisição e integração dos dados relevantes da decisão a tomar».⁶

Assim sendo, a utilização do meio probatório em questão, por princípio, não pode ser negada à Administração, pois no domínio das providências probatórias se costuma reconhecer discricionariedade à Administração, «em que à Fazenda é confiada a livre escolha ou da providência a adoptar, ou da sua oportunidade, ou até mesmo da sua adopção»⁷.

É que, de acordo com o n.º 1, do art. 83.º do Código de Procedimento

⁵ ALBERTO XAVIER, *obra citada*, p. 148.

⁶ M.ESTEVES de OLIVEIRA, P. COSTA GONÇALVES e J. PACHECO DE AMORIM, *Código de Procedimento Administrativo*, Livraria Almedina, Coimbra, 1997, 2.ª edição, p. 414.

⁷ ALBERTO XAVIER, *obra citada*, p. 382 e 383.

Administrativo, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 35/94/M, de 18.7, vigente ao tempo da prática do acto tributário⁸:

«O órgão competente deve procurar averiguar todos os factos cujo conhecimento seja conveniente para a justa e rápida decisão do procedimento, podendo, para o efeito, recorrer a todos os meios de prova admitidos em direito».

5. Adquirido que, em princípio, nada obsta à utilização das tabelas de preços de venda ao público de veículos novos, constantes de revistas de automóveis, para o efeito de se apurar o preço de venda em Hong Kong, ponderemos, se, não obstante, se deve encarar a utilização deste meio de prova com reservas.

Diz-se no acórdão recorrido que se trata de meios menos idóneos, por se tratar de publicações privadas.

Não acompanhamos a qualificação em questão.

Antes de mais, a generalidade dos meios de prova têm origem nos particulares e a lei não lhes retira idoneidade por causa disso.

⁸ Redacção idêntica tem o n.º 1, do art. 86.º do Código de Procedimento Administrativo, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 57/99/M, de 11.10.

Por outro lado, no procedimento administrativo vigora o princípio da liberdade de apreciação da prova.⁹

Sabe-se que as tabelas de preços de venda ao público de veículos novos, constantes de revistas de automóveis, são elaboradas por consulta aos revendedores das diferentes marcas de automóveis.

Mostra a experiência que tais tabelas são genericamente correctas, reflectem com rigor os preços de venda ao público, o que não admira, pois de outro modo funcionariam as leis do mercado e elas deixariam de ter aceitação e, portanto, de se vender.

Sejamos claros. Tais tabelas, em geral, são correctas e fiáveis. Mais até, seguramente, que outros meios de prova, como o testemunhal, utilizados diária e maioritariamente pelos tribunais, inclusive no campo do direito processual criminal.

De qualquer modo, aceitando-se que a Administração Fiscal possa recorrer a tais tabelas na fixação da matéria tributável, preferentemente acompanhada da utilização de outros elementos, nada obsta a que os interessados possam, tanto na via hierárquica, como na contenciosa, utilizar outros meios de prova tendentes a demonstrar que aquelas enfermam de erros no tocante ao preço de venda ao público, de determinado modelo de veículo em Hong Kong.

⁹ M. ESTEVES de OLIVEIRA, P. COSTA GONÇALVES e J. PACHECO DE AMORIM, *obra citada*, p. 421.

Ora, o ora recorrido nunca juntou qualquer elemento com vista a tal prova, nem sequer alegou que o preço em Hong Kong não fosse o utilizado pela Administração.

IV - Decisão

Face ao expendido:

A) julgam procedente o recurso jurisdicional, revogam o acórdão recorrido e, em consequência, negam provimento ao recurso contencioso;

B) Uniformizam a jurisprudência, fixando o seguinte entendimento:

«I) Nos termos do art. 15.º, 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 art. 8.º, do mesmo Regulamento.

II – 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 tributária, na liquidação adicional prevista no número I».

Custas pelo recorrido, fixando a taxa de justiça em 4 UC, tanto neste Tribunal, como no de Segunda Instância e 5 UC no Tribunal Administrativo; a procuradoria é fixada em 40%.

Macau, 4.7.2001

Viriato Manuel Pinheiro de Lima

Sam Hou Fai

Chu Kin

Lai Kin Hong (Com declaração de voto vencido)

Choi Mou Pan (Com declaração de voto)

Fui presente

Song Man Lei

DECLARAÇÃO DE VOTO VENCIDO

Votei vencido o acórdão final antecedente, do presente Processo n.º 4/2001 do Tribunal de Última Instância da R.A.E.M., nos termos e por razões seguintes:

Reponderadamente analisadas as questões *sub judice*, **afigura-se-me necessário rejeitar o presente “recurso para uniformização de jurisprudência em matéria fiscal”, por principalmente não estarem efectivamente verificados todos os respectivos pressupostos substanciais**, pese embora a decisão, neste ponto, em sentido contrário tomada no acórdão preliminar, tirado na sessão deste Tribunal de 28MAR2001 (o qual, de qualquer modo, não deixa de ser transitório e não forma caso julgado formal em face do disposto no art.º 766.º, n.º 3, do Código de Processo Civil de 1961, aplicável à presente instância recursória nos termos já desenvolvidamente expendidos no mesmo aresto).

Isto porque (ressalvado o devido respeito pelo entendimento em sentido diferente vertido no acórdão antecedente):

Em primeiro lugar:

Parece-me evidente que à luz da lei aplicável ao presente processo, não poderá haver recurso para a uniformização de jurisprudência respeitante a acórdãos proferidos pelo Tribunal de Segunda Instância de Macau que, relativamente à mesma questão de direito e na ausência de alteração substancial da regulamentação jurídica, perfilhem solução oposta à de algum

acórdão do Tribunal de Última Instância de Macau (ao contrário do que se concluiu nomeadamente na pág. 18 do acórdão preliminar de 28MAR2001 – cf. fls. 64v dos presentes autos).

É que, desde logo, quanto ao fundamento principal de que o acórdão preliminar se serviu para chegar à conclusão de que se podia haver recurso de uniformização de jurisprudência entre acórdão do Tribunal de Segunda Instância e acórdão do Tribunal de Última Instância, me parece nítido que da letra do disposto no art.º 15.º, n.º 1, al. a), da Lei n.º 112/91, de 29 de Agosto (i.e. a outrora “Lei de Bases da Organização Judiciária de Macau”, também aplicável ao processo *sub judice* por razões já adiantadas no mesmo acórdão preliminar), *apenas* se pode extrair o seguinte resultado de interpretação necessariamente declarativa:

– só haverá lugar à uniformização de jurisprudência de acórdãos que assentem em soluções opostas uma à outra, mas *exclusivamente* proferidos por uma mesma secção e/ou de outra secção do então Tribunal Superior de Justiça de Macau, e nunca entre um acórdão de alguma das secções suas com um acórdão do seu plenário.

Visto que no espírito desta norma está a ideia geral, inicial e genuinamente enformadora do ordenamento jurídico de Macau (consabidamente pertencente ao Sistema de Direito Continental ou de “Civil Law” ou de Família Romano-Germânica) de que só há uniformização de jurisprudência para acórdãos

com soluções opostas proferidos e apenas proferidos por um mesmo tribunal topo da hierarquia, e não por dois tribunais de hierarquia orgânica diferente.

Até porque já é um dado adquirido e incontestável, por fazer parte da natureza própria das coisas, o facto ou possibilidade, normal, de um tribunal de hierarquia superior adoptar solução diferente e até antagónica da de um tribunal de hierarquia inferior para uma mesma questão de direito na vigência de uma mesma legislação aplicável à matéria em causa, daí, aliás, o sentido e razão de ser do instituto de recurso ordinário (*hoc sensu*) das decisões judiciais, destinado essencialmente a corrigir os eventuais erros de julgamento, mecanismo esse que nunca porá em causa designadamente a imagem ou dignidade do tribunal *a quo*, dados os princípios da independência e autonomia e da autonomia de interpretação do Direito por parte do juiz no processo decisório.

Assim sendo, repita-se, em tese geral, entendo que o instituto de uniformização de jurisprudência só se deve destinar ao caso de oposição de decisões de autoria de um mesmo tribunal topo da hierarquia (ou ainda, em certos casos, na hipótese de oposição entre decisões de um mesmo tribunal superior ou de tribunais de um mesmo nível hierárquico que não sejam mais susceptíveis de recurso ordinário) a fim de designadamente fazer restaurar a “imagem necessariamente não auto-contraditória em decisões referentes a uma mesma questão de direito à luz de uma mesma legislação”, por parte de um mesmo tribunal supremo ou de tribunais integrados como um todo num mesmo nível hierárquico, perante os sujeitos e intervenientes processuais e até o público, os

quais poderão olhar com grande perplexidade o facto de que “à mesma norma jurídica serão distribuídos sentidos diferentes, de sorte que casos particulares, perfeitamente idênticos, virão a ter diverso tratamento jurídico”, o que torna o fundamental princípio da igualdade dos cidadãos perante a lei uma ficção e um mito (cf. ALBERTO DOS REIS, *in* Código de Processo Civil anotado, Vol. VI, Reimpressão, Coimbra, 1985, pág. 234).

E daí o sentido da figura do “assento” ou “acórdão para uniformização de jurisprudência” na tradição jurídica de Macau (com valor de doutrina com força obrigatória geral para os tribunais), como uma medida-excepção (de “último recurso”: dado que o dispositivo do “assento” ou “acórdão uniformizador” funciona, segundo alguns autores, como uma “lei judicialmente feita” ou “norma jurisprudencial” para os tribunais que lhe devam obediência) à regra, congenitamente caracterizadora do Sistema Jurídico de Direito Continental, do mero valor persuasivo (e não também obrigatório) de decisões judiciais para as questões *sub judice* em processos alheios aos em que tiverem sido proferidas, ao contrário da “regra do precedente judiciário vinculativo” genuinamente própria do Sistema Jurídico de “Common Law” que se repousa em valores, filosofia e regras de funcionamento muitas vezes totalmente diversas dos do Sistema de Direito Continental de que o Ordenamento Jurídico de Macau consabidamente faz parte. (Sobre o carácter excepcional da figura de uniformização de jurisprudência, veja-se ALBERTO DOS REIS, *ibidem*, pág. 239.)

E para uma melhor abordagem da temática de distinção entre os dois Sistemas Jurídicos aqui referidos no que toca ao alcance do direito jurisprudencial e às regras de funcionamento dos precedentes judiciais, pode-se referir, como tese em geral, a CARLOS FERREIRA DE ALMEIDA, *in* Introdução ao Direito Comparado, Livraria Almedina, Coimbra, 1994, pp. 48 a 51 e 90 a 94, e ainda, a RENÉ DAVID, *in* Les Grands Systèmes du Droit Contemporains (Droit Comparé), com 1.^a edição brasileira intitulada de “Os Grandes Sistemas do Direito Contemporâneo”, pela Livraria Martins Fontes Editora, Ltda., São Paulo, Brasil, 1986, onde se diz *maxime* a pág. 120: “A jurisprudência não está vinculada pelas regras que ela estabeleceu; ... Se numa nova decisão os juízes aplicam uma regra que já tinham anteriormente aplicado, isto não é devido à autoridade que esta regra adquiriu pelo fato de a terem consagrado; com efeito, esta regra não tem nenhum caráter imperativo.// É sempre possível uma mudança da jurisprudência, sem que os juízes estejam obrigados a justificá-la. Ela não ameaça os quadros, nem os próprios princípios do direito. A regra jurisprudencial apenas subsiste e é aplicada enquanto os juízes – cada juiz – a considerarem como boa. ... No plano dos princípios parece-nos importante que o juiz não se transforme em legislador. É isto que se procura nos países da família romano-germânica ...”.

Para reforçar a conclusão acima chegada, e tendo em conta que o Processo Civil é, em regra, direito subsidiário geral, se não mesmo paradigmático, de todos os outros Direitos Processuais Especiais, é de citar também o n.º 1 do art.º

763.º do Código de Processo Civil de 1961 (outrora vigente em Macau e ora aplicável ao processo vertente), o qual rezava que:

“Se, no domínio da mesma legislação, o Supremo Tribunal de Justiça proferir dois acórdãos que, relativamente à mesma questão fundamental de direito, assentem sobre soluções opostas, pode recorrer-se para o tribunal pleno do acórdão proferido em último lugar.” (sublinhado nosso.)

Bem como ainda o art.º 764.º do mesmo Código, segundo o qual:

“É também admissível recurso para o Supremo, funcionando em tribunal pleno, se o tribunal da relação proferir um acórdão que esteja em oposição com outro, dessa ou de diferente relação, (...).” (sublinhado nosso.)

Daí que não é defensável, em face da antiga Lei de Bases da Organização Judiciária e do Código de Processo Civil de 1961, ainda aplicáveis ao presente recurso, a tese de que: apesar de a letra da lei (i.e. o art.º 15.º, n.º 1, al. a), dessa Lei de Bases) apenas mencionar como acórdão-fundamento o da mesma ou de outra secção do então Tribunal Superior de Justiça de Macau, poderia, “por maioria de razão”, tratar-se de acórdão do plenário, pois carece mais de uniformização o acórdão da secção que contraria acórdão do plenário, que o acórdão que contraria acórdão da mesma ou de outra secção (cfr. o Acórdão preliminar).

Tese essa que, para além de acarretar uma interpretação extensiva da norma em causa, está a atentar contra o espírito original da mesma norma, visto à

luz dos princípios estruturantes do ordenamento jurídico de Macau ao tempo da sua vigência.

Tornada, assim, ilegítima a interpretação extensiva em causa, não se pode consequentemente dizer, ao contrário do que se defendia a págs. 14 e 15 do acórdão preliminar, que no recurso em análise, se tem que haverá recurso de acórdãos do Tribunal de Segunda Instância que perfilhem solução oposta à de acórdão do Tribunal de Última Instância, nos termos do n.º 2, do art.º 5.º, do Decreto-Lei n.º 110/99/M, já que esta “norma de equiparação” (de decisões do Tribunal Superior de Justiça de Macau às do Tribunal de Última Instância da R.A.E.M.) só se destina nomeadamente à aplicação do art.º 161.º (relativamente aos pressupostos de recurso com fundamento em oposição de acórdãos) do Código de Processo Administrativo Contencioso de Macau, diploma legal esse tido como *não aplicável* ao processo em apreço, por razões correctamente expostas no mesmo acórdão preliminar!

Isto apesar de face à lei actual positiva de Macau, se registar uma certa alteração da nossa tradição jurídica, ao fazer estender o objecto de uniformização de jurisprudência à hipótese de oposição “cruzada” de decisões entre tribunais de diferentes níveis hierárquicos (são exemplos disso: artº 161º, nº 1, al. b) do Código de Processo Administrativo Contencioso; artº 419º, nº 2 do Código de Processo Penal, com a redacção dada pela Lei nº 9/1999 de 20DEZ), não podemos, repito, olvidar que, por razões expostas no Acórdão Preliminar na parte que diz respeito à

lei processual aplicável, ao presente recurso é aplicável a lei vigente **anterior** a essa alteração! (cfr. o Acórdão preliminar, pág. 10 e s.s).

Em segundo lugar:

Mesmo que se abstraia da observação anterior, **entendo também não estar verificado um outro pressuposto substancial: o de “se estar em causa uma questão de direito”** em relação à qual o acórdão recorrido (de 07DEZ2000 do TSI no Processo n.º 177/2000) e o acórdão-fundamento (de 26JUL2000 do TUI no Processo n.º 10/2000) perfilhem solução antagónica entre si.

Visto que:

O denominador comum nos casos concretos em que se proferiram o acórdão recorrido e o acórdão-fundamento prende-se nuclearmente à questão de saber:

– Se a Administração Fiscal tenha conseguido efectivamente, através e só através da mera invocação de tabelas de preços de venda publicadas em revistas de automóveis de Hong Kong, sem serem acompanhadas de outros elementos de prova, tornar duvidoso o preço declarado pela Agência de Automóveis no “Impresso M/3” e pretensamente comprovado na prova entretanto

pela mesma oferecida (i.e., os contratos de compra e venda assinados com os consumidores dos veículos em causa, cópias de facturas, recibos, etc.).

Se a resposta fosse positiva, então a questão do preço da venda do veículo em causa teria que ser “decidida contra o particular contribuinte”. Caso contrário, a mesma questão teria que decidida a favor da mesma Agência de Automóveis.

Do esquema acima traçado, se pode retirar evidentemente uma conclusão primordial: trata-se, em ambos os casos concretos abordados no acórdão-fundamento e no acórdão recorrido, de *uma questão de julgamento da matéria de facto*, cujo veredicto depende necessariamente da livre convicção do julgador, que poderia num caso (como o do acórdão-fundamento do TUI) concluir pela prevalência dos dados ínsitos em tabelas de preços de venda de veículos constantes em revista de automóveis de Hong Kong ao preço declarado e aos dados constantes de toda a documentação oferecida pela Agência de Automóveis, e noutro caso (como o do acórdão recorrido do TSI) pela inferioridade daqueles dados constantes da revista de automóveis em causa em relação ao preço declarado e aos dados patenteados na prova documental entretanto oferecida pela Agência de Automóveis.

Assim sendo, se se reconduzir tudo, em última instância, à *formação de convicção do juiz ou juízes*, como é possível pretender uniformizar o eventual

sentido dessa convicção, a formar necessariamente à luz da livre apreciação da prova?

Uma vez que pela própria natureza das coisas, se é verdade que é possível assentar entendimentos divergentes e até antagónicos acerca de uma mesma *questão de direito*, já é de todo em todo **impossível** uniformizar convicções diferentes no processo de julgamento da *matéria de facto*.

Com isso, penso que já fica suficientemente demonstrado que estamos perante uma questão de julgamento da matéria de facto.

Por fim, cabe realçar que, se devidamente interpretado, no acórdão recorrido não se diz que não se pode apelar para os preços de venda de veículos automóveis praticados em Hong Kong, mas sim que ao fazê-lo, a Administração Fiscal tem que definir quais os elementos ou critérios que permitam apurar *com rigor* esses preços praticados no território vizinho.

Por daí se ilustra mais uma vez claramente que não há oposição de julgados relativamente à questão de utilização de tabelas de preços de venda de automóveis publicadas em revista deste ramo de Hong Kong como um elemento sujeito à livre apreciação da prova no processo de fixação oficiosa de preço de venda pela Administração Fiscal de Macau (porquanto em ambos os acórdãos recorrido e fundamento se concluiu pela possibilidade de utilização desses elementos). Isto, aliás, apesar de ao contrário do entendimento vertido no douto parecer da Digna Procuradora Adjunta emitido no âmbito do presente recurso de

uniformização, está coincidente com a posição a final assumida pelo Dignº Delegado do Ministério Público, presente na conferência do Tribunal de Última Instância datada de 27JUN2001, na parte que pugna pela inexistência de oposição de julgados, no sentido de que o Acórdão recorrido em nada colide com o que se pretende ver uniformizado através do Acórdão antecedente.

Em terceiro e último lugar:

Mesmo que se considere que estejam reunidos todos os pressupostos substanciais para o presente recurso de uniformização de jurisprudência (nomeadamente: a possibilidade de uniformização de jurisprudência entre um acórdão do Tribunal de Segunda Instância e um do Tribunal de Última Instância; e a verificação *in casu* de “uma questão de direito”) – **hipótese à qual não concedo – sempre me ofereço a dizer**, por mero exercício e cautela de raciocínio, **que: não se pode concluir tão categoricamente, como se faz no acórdão antecedente, que:**

“Mostra a experiência que tais tabelas são genericamente correctas, reflectem com rigor os preços de venda ao público, o que não admira, pois de outro modo funcionariam as leis do mercado e elas deixariam de ter aceitação e, portanto, de se vender.

Sejamos claros. Tais tabelas, em geral, são correctas e fiáveis. Mais até, seguramente, que outros meios de prova, como o testemunhal, utilizados diária e maioritariamente pelos tribunais, inclusive no campo do direito processual criminal.”,

sob pena de se cair num eventual “erro notório de apreciação de prova”, com a agravante de que, ao afirmar aí que “... Mais, até, seguramente, que outros meios de prova, como o testemunhal utilizados diária e maioritariamente pelos tribunais, inclusive no campo do direito processual criminal.”, se está, parece-me, a tentar a hierarquizar as provas, em flagrante e contraditória oposição ao princípio da livre apreciação de prova, também sempre defendido no próprio Acórdão antecedente.

Com efeito, entendo que tais tabelas constantes de revistas de automóveis de Hong Kong nem sempre são um meio idóneo para indiciar os preços efectivamente praticados em Macau, designadamente por razões seguintes:

Antes do mais, não nos podemos esquecer de que do quê se trata aqui são preços que efectivamente pagam os consumidores em Macau, ao que, aliás, é a própria lei que manda atender – cf. Artº 8º, nº 4 do RIVM.

Ora, os preços constantes de revistas de automóveis de Hong Kong, mesmo a fazerem fé, reflectem, quando muito, os preços praticados no mercado de Hong Kong por agências concessionárias ou de venda exclusiva de determinada marca.

Entretanto, como se sabe, aqui no mercado de Macau comercializam-se tanto veículos novos importados por agências concessionárias ou de venda exclusiva como os (também novos) de importação paralela, entre os quais se destacam os veículos, com volante esquerdo e inicialmente destinados ao mercado da China Continental ou a outros mercados, realidade essa tão notória que inclusive a Administração fiscal local, de certeza, não deve ignorar.

Por outro lado, é igualmente notório que os preços de veículos de importação paralela são substancialmente inferiores aos praticados por agentes importadores concessionários ou de venda exclusiva, por razões de várias ordens, nomeadamente por ser diferenciado o acabamento de veículos consoante mercados a que se destinam, e por não terem os vendedores não concessionários que suportar os custos resultantes da publicidade e da promoção da imagem do fabricante e dos seus veículos em causa no mercado não inicialmente visado.

Por esta razão se tem verificado nos últimos anos que bastantes consumidores preferem adquirir veículos de importação paralela, aceitando os inconvenientes daí advenientes quando conduzirem ao volante esquerdo no sistema rodoviário de Macau concebido para carros de volante direito, contando mesmo com a possibilidade de não poderem beneficiar de assistência técnica, serviços de manutenção e fornecimento de acessórios genuínos, oferecidos por representantes oficiais de fabricantes.

Este fenómeno só pode ser explicado, repita-se, pela existência da diferença substancial entre os preços de veículos importados por concessionárias e os praticados no mercado paralelo, referentes a uma mesma marca e a um mesmo modelo de veículos.

E é uma realidade que não pode deixar de ser conhecida pela autoridade fiscal quando confrontada com um preço declarado por um importador não concessionário da respectiva marca mediante o preenchimento do impresso M/3 (o que, aliás, curiosamente, foi aquilo que se passou no processo em que foi proferido o Acórdão recorrido, por ter sido envolvido um Toyota Crown Royal Saloon, de volante esquerdo e ser o declarante quem notoriamente pelo seu nome não era confundível com a agência concessionária de TOYOTA em Macau,).

Ademais, também não podemos olvidar que, mesmo que se tratem de veículos importados por agências concessionárias, a experiência de Macau ensina-nos que o preço oficialmente fixado é também susceptível da redução substancial, nomeadamente depois de o fabricante ter anunciado o lançamento em breve no mercado de nova geração de um determinado modelo (que “desvaloriza” necessariamente os modelos da geração corrente e/ou passada), ou por saldos oferecidos normalmente em finais de cada ano, através dos quais muitas das concessionárias se esforçam por maximizar o escoamento do “stock”, a fim de atingir um melhor resultado possível do exercício do ano, mediante redução directa do preço de venda ou através da elevação do preço pelo qual compra o carro usado do consumidor.

Por tudo acima exposto, obviamente em abstracto e apenas a nível de notoriedade de factos, assim transcendente dos casos concretos em causa no Acórdão fundamento e no Acórdão recorrido, não nos é difícil de concluir que a experiência e a normalidade da vida no mercado em Macau nos mostram que os dados contidos em tabelas de preços publicadas em revista de automóveis de Hong Kong nem sempre indiciam seguramente, em termos fiáveis e correctos, os preços de venda de carros efectivamente praticados num mercado de Macau, daí também a impossibilidade de “hierarquização prévia de provas”, pois tudo terá que ser apreciado caso a caso, à luz da livre apreciação da prova e segundo as regras básicas do Direito Probatório Substantivo comum acima vistos. Aliás não podemos esquecer que o nosso sistema nesta matéria não é o sistema de prova legal.

É, em suma, por causa dessas três ordens de razões, duas principais e uma subsidiária (a última), acima expostas, entendo que basta qualquer uma das primeiras para determinar a rejeição do presente recurso.

R.A.E.M, 04 JUL 2001

O juiz

Lai Kin Hong

Declaração de voto

Vencido nos termos seguintes:

O recorrente pretende que o Tribunal de Última Instância uniformize a jurisprudência a fim de resolver a oposição entre o acórdão do Tribunal de Segunda Instância proferido em 7 de Dezembro de 2000 e o acórdão do Tribunal de Última Instância proferido em 26 de Julho de 2000, no domínio da mesma lei sobre a mesma questão de direito – “se o chefe da Repartição de Finanças de Macau, no uso de poder previsto no artigo 8º nº 6 do Regulamento de Imposto de Veículos Motorizados pode ou não fixar oficiosamente um preço de venda ao público superior ao declarado pelo sujeito passivo quando possua elementos indiciadores que este é manifestamente inferior ao praticado, recorrendo aos preços de venda dos mesmos veículos no mercado da Região Administrativa Especial de Hong Kong, fornecidos mediante os dados constantes das revistas automóveis, meio idóneo para provar que esses preços reflectem o preço de mercado”.

O presente acórdão fixou a jurisprudência no sentido de que “nos termos do artigo 15º nº 1 al. 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 nº 6 do artigo 8º do mesmo Regulamento.”

Como se sabe, o artigo 15º nº 1 al. c) do RIVM aplica-se na situação em que se distingue da do artigo 8º nº 6 do mesmo RIVM, apesar de que o artigo 15º nº 1 al. c) reenvio à situação prevista pelo artigo 8º nº 6.

O artigo 15º nº 1 al. c) aplica-se na fase de liquidação do imposto, enquanto o artigo 8º se aplica na fase de lançamento ou seja na fixação do preço tributável.

Sendo certo, como alguns autores opinam, na lei fiscal “o conceito de liquidação tem vindo a ser empregue com dois significados ligeiramente diferentes: em sentido lato, a liquidação abrange todas as operações administrativas constituintes da fase designada por lançamento e as relativas à liquidação propriamente dita (ou liquidação em sentido estrito)” e embora “a tendência actual é de se aplicar o termo liquidação em sentido amplo para referir o conjunto de operações de lançamento e de fixação do quantitativo do imposto”¹⁰, vê-se a diferença entre as disposições sobre as duas fases – lançamento e liquidação, nomeadamente no mesmo Regulamento.

¹⁰ Prof. Dr. João Ruiz de Almeida Garrett, Apondamentos de Direito Fiscal, Faculdade de direito da Universidade de Macau, elaborado pelo José Hermínio Paulo Rato Rainha, p. 64.

O capítulo III, *inclusivé* o artigo 8º prevê as operações da fixação da matéria tributável enquanto o capítulo IV *inclusivé* o artigo 15º prevê as operações de liquidação, nomeadamente a liquidação adicional oficiosa referida no presente acórdão.

O artigo 8º n.º 6 prevê que “[o] chefe da Repartição de Finanças pode fixar um preço de venda ao público superior ao declarado sempre que disponha de elementos que indiciem que este é manifestamente inferior ao praticado” (sublinhado do signatário).

Enquanto o n.º 1 do artigo 15º prevê que “[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 9º a 11º, nos seguintes casos:

... ..

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

Como resutou do s autos:

“No dia 1 de Junho de 1999, a A, entregou na Repartição de Finanças e declaração M/3 da qual constava que o preço de venda ao público do veículo automóvel “TOYOTA CROWN ROYAL SALOON” foi de \$190.000,00 patacas;

“A repartição de Finanças de Macau, oficiou-lhe em 2 de Junho de 1999 (Ofício n.º 162/NIC-IVM/99) notificando-o que o preço de venda ao público era, para efeitos tributáveis, de #309.000,00 patacas;

“A recorrida interpõe recurso hierárquico para o Director ...”

O que estava em causa é a a fixação do preço colectável, que consiste precisamente nas “operações administrativas conducentes à identificação dos elementos delimitadores do campo de aplicação do imposto (lançamento)”, ao que é aplicável o disposto do artigo 8º.

Se o recurso jurisdicional fosse colocado no âmbito quer do artigo 14º n.º 8 – liquidação adicional oficiosa – quer do artigo 15º, n.º 1 al. c) – liquidação oficiosa, não se alcançaria o objecto do recurso jurisdicional.

Com efeito, é decisiva fixar o preço tributável nos termos do artigo 8º n.º 6 para a aplicação do artigo 15º n.º 1 al. c), que se limita apenas a fixar o montante do imposto (liquidação propriamente dita), à taxa legal.

Ora bem.

O processo de lançamento inicia por: o recenseamento e a declaração de existência ou declaração inicial.¹¹

A declaração do contribuinte é uma das operações que arranca o lançamento a fim de determinar a matéria colectável ou preço colectável. Haverá sempre o controlo pela administração fiscal, o que é, como é obvio, o caso contencioso em causa, para que a justiça fiscal possa proceder normalmente e reflectir o justo critério fiscal.

E por isso, intervém o chefe da Repartição de Finanças para fixar o preço tributável, porque se considerou que o preço tributável declarado é manifestamente inferior ao preço praticado.

Daí distinguem-se entre duas coisas: os elementos empregues para servir de “que indiciem que este é manifestamente inferior ao praticado” e os elementos empregues para “fixar um preço de venda ao público superior ao declarado” ou seja para fixar o preço “praticado”.

Para o primeiro, basta os elementos indiciários, cabendo ao critério do administrador, *in casu*, o Chefe de Repartição de Finanças, de acordo com a sua livre convicção.

¹¹ Sup cit p.55.

Mas para o segundo, seria diferente. Porque é determinativo para a aplicação da taxa de imposto, a lei confere ao chefe de Repartição de Finanças o poder de fixar um preço de venda ao público (nº 6 do artigo 8º) que se trata do *“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”*(nº 4 do artigo 8º) .

Neste ponto concordo com a Digna Procuradora-Adjunta, *“não podemos dizer que, como a Administração Fiscal dispõe de um único elemento para efeito de comparar os preços, então temos de aceitar esse elemento como suficiente e credível para. Em conformidade com ele, fixar um valor superior ao declarado.*

Para tal efeito, o Chefe da Repartição de Finanças tem que conjugar todos os elementos disponíveis, incluindo o preço de venda ao público em Hong Kong.”

Podemos admitir que o preço de venda em Hong Kong, mesmo constante de revista de automóveis, é suficiente para o Chefe da Repartição de Finanças pôr em causa o preço declarado, isto não significa que o mesmo preço possa, até deva, servir como o preço tributável a fixar pelo mesmo Chefe.

É uma questão de critério na medida em que a Administração deve cumprir a “justiça fiscal”¹², através de recorrer à verdade material na fixação do preço colectável.

O contribuinte paga o IVM com base no que ele efectivamente pagou o preço do veículo importado, e a lei também assim exige que o preço tributável seja fixado conforme o preço real na compra e venda, artigos 8º a 11º.

Por sua vez, não se afigura justo o recurso apenas aos preços publicados na revista de automóvel, na fixação do preço tributável pela Administração, afastando o preço declarado, antes de pôr em causa à veracidade do documento comprovativo de um negócio concreto.

Pois, o critério da fixação de preço tributável não se pode manter no mesmo que se exige para a conclusão de manifestamente inferior do preço declarado ao preço praticado, mas sim deve recorrer à verdade material.

A uniformização de jurisprudência visa não só apreciar casos concretos, mas também, até mais importante, fixar um critério uniforme e genérico para os casos futuros.

¹² 杜雅棣：《澳門稅制》稅務 —— 一項經濟研究，2000年6月，p. 22.

As tabelas de uma revista, sendo embora correctas e fiáveis, não deixam de ser informações gerais e só podem ter valor referenciador para a fixação do preço de compra e venda ocorridas em mercado, mas não produz efeito substitutivo, já que muitos produtores, para manter a imagem da sua empresa, não baixam os preços publicados. Toda agente sabe que o preço praticado, após uma negociação com a sua agência, seria outro mais baixo.

Sendo certo, isto não significa que aqueles informações não são fiáveis, mas sim se demonstram a existência de diferentes preços que não são exactamente correspondentes. E por isso mesmo, as tabelas constantes da revista de automóvel não são capazes de reflectir constante e exactamente aos negócios praticados.

Mas temos de considerar necessariamente esse negócio concreto, real como objecto de fixação do preço tributável. Assim, sem conjugar com outros elementos concretos relacionados seria difícil de realizar a “justiça fiscal”.

Muito menos se pode, na fixação oficiosa do preço tributável, inverter o ónus de prova ao contribuinte.

Pelo que deve o presente acórdão fixar a jurisprudência no sentido de considerar que, quando o Chefe da Repartição de Finanças procede a operação nos termos do artigo 8º nº 6 do RIVM, pode recorrer aos preços de venda de veículos ao público em Hong Kong, mesmo que constantes de revistas de automóvel, desde

que o faça conjuntamente com outros elementos à disposição da Administração Fiscal.

R.A.E.M., 4 de Julho de 2001

Choi Mou Pan