

**Processo n° 398/2020**

(Autos de Recurso Contencioso)

Data: 14 de Janeiro de 2021

**ASSUNTO:**

- Imposto sobre veículos motorizados

**SUMÁRIO:**

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

O Relator,  
Ho Wai Neng

**Processo n.º 398/2020**

(Autos de Recurso Contencioso)

Data: **14 de Janeiro de 2021**

Recorrente: **A, Limitada**

Entidade Recorrida: **Secretário para a Economia e Finanças**

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

**I – Relatório**

**A, Limitada**, melhor identificada nos autos, vem interpor o presente recurso contencioso contra o despacho do **Secretário para a Economia e Finanças**, que determinou a improcedência do recurso hierárquico necessário, mantendo assim a liquidação oficiosa adicional de Imposto sobre Veículos Motorizados promovida pelo Director dos Serviços de Finanças, concluindo que:

- 1. A Recorrente apresenta recurso contencioso por não se conformar com a decisão proferida pelo Exmo. Senhor Secretário para a Economia e Finanças que determinou a improcedência do recurso hierárquico necessário, acto do qual foi notificada através do Ofício n.º 009/NAJ/MG/2020, mantendo-se desse modo o acto de liquidação oficiosa do imposto sobre veículos motorizados promovido pelo Exmo. Senhor Director dos Serviços de Finanças;*

2. *Segundo o despacho ora impugnado contenciosamente, a liquidação oficiosa não merece censura “por não ter sido feita prova bastante no processo, o alegado, até porque pelo cancelamento do pedido de matrícula/Chapa de experiência e omissão de registo, o veículo em termos legais ficou como novo tendo tido primeira matrícula em data posterior, na sequência da venda (...)”, conclusão que, salvo o devido respeito, a Recorrente vê como um absoluto contra-senso considerando o facto do mesmo veículo ser considerado novo por duas vezes pela Administração Fiscal, uma em Março de 2015 e outra em Outubro do mesmo ano, sendo assim sujeito a uma liquidação inicial e a outra liquidação adicional com base em factos tributários distintos;*
3. *Com efeito, importa recordar que, no dia 22 de Março de 2015, a ora Recorrente liquidou o Imposto sobre Veículos Motorizados (“IVM”) ao abrigo da norma de incidência prevista na alínea 3) do artigo 2.º do RIVM, porquanto no dia 25 de Março de 2015 teria lugar a 9ª edição dos “Asian Film Awards”, sendo que a ora Recorrente, enquanto concessionária da BMW, um dos patrocinadores daquele evento, disponibilizou 25 veículos para receber os convidados, tendo também em vista, naturalmente, a promoção e publicitação dos veículos por si comercializados;*
4. *Por força do disposto no artigo 21.º, n.º 2, do RIVM, a Recorrente efectuou o pagamento do imposto devido nos termos da alínea 3) do artigo 2.º do RIVM, ou seja, o facto tributário relevante foi a afectação para uso próprio de veículo motorizado novo, efectuada pela Recorrente enquanto agente económico interveniente no circuito da comercialização de veículos motorizados;*
5. *À data, a Recorrente beneficiou de uma redução, no limite máximo legal de*

*MOP\$60,000.00 (sessenta mil patacas), das taxas do IVM, uma vez que o automóvel novo em causa cumpria com as normas ecológicas de emissão de gases poluentes definidas pelo Despacho do Chefe do Executivo n.º 41/2012;*

- 6. Note-se bem que a liquidação inicial não é posta em causa pelo despacho recorrido, aliás, é do ponto de vista legal um pressuposto necessário para a realização da liquidação oficiosa adicional ora posta em crise;*
- 7. Posteriormente, no dia 9 de Outubro de 2015, a Recorrente vendeu aquele automóvel a um terceiro, conforme se pode constatar da factura junta ao respectivo procedimento administrativo (cfr. o doc. n.º 2 junto com o recurso hierárquico necessário);*
- 8. Na verdade, a transmissão efectuada pela Recorrente para um terceiro, uma vez que não teve por objecto nenhum veículo motorizado novo, não está sujeita ao IVM, não podendo sustentar-se nesses termos qualquer facto tributário, pelo que incorre assim, desde logo, a liquidação adicional oficiosa em erro nos pressupostos de facto e de direito quanto à norma de incidência do artigo 2.º do RIVM, devendo ser anulada nos termos dos artigos 124.º e 21.º, n.º 1, alínea d), do CPAC;*
- 9. Em todo o caso, e na sequência dessa venda, veio a Direcção dos Serviços de Finanças efectuar uma liquidação adicional oficiosa com base em omissões ou erros, sustentando para tanto que a transmissão do veículo da Recorrente para o terceiro estava sujeita ao IVM nos termos da alínea 1) do artigo 2.º do RIVM e, por força da nova tabela de aprovada pelo Despacho do Chefe do Executivo n.º 59/2015, que entrou em vigor no dia 9 de Abril de 2015 (isto é, depois do pagamento do IVM pela Recorrente em 22 de Março de 2015), o automóvel em apreço não poderia gozar da redução prescrita no*

*artigo 16.º, n.º 3, do RIVM;*

- 10. Pelo que haveria lugar a uma liquidação adicional oficiosa, precisamente para cobrar o montante resultante da perda daquele benefício fiscal, isto é, MOP\$60,000.00 (sessenta mil patacas);*
- 11. Salvo o devido respeito por opinião contrária, mais grave ainda que a tributação pela transmissão de um veículo usado nos termos acima descritos, é a evidente ilegalidade da cumulação de dois factos tributários distintos, um para efeitos de sustentação de uma liquidação inicial e outro, posterior, para efeitos de fundamentação de uma liquidação adicional com base em erros ou omissões;*
- 12. É que o facto tributário que está na origem da liquidação do IVM é a afectação para uso próprio de veículo motorizado novo, efectuada pela Recorrente enquanto agente económico interveniente no circuito da comercialização de veículos motorizados, prevista e tipificada na alínea 3) do artigo 2.º do RIVM, não sendo admissível que a Administração Fiscal proceda a uma liquidação oficiosa, que se pretende adicional, com base noutra facto (supostamente) tributário (cujos pressupostos nem se encontram preenchidos, conforme se demonstrou supra!), isto é, a transmissão para o consumidor prevista na alínea 1) do artigo 2.º do RIVM;*
- 13. Retirando, a posteriori, o benefício fiscal de que o contribuinte (i.e. a Recorrente) gozava no dia 22 de Março de 2015, ao abrigo do artigo 16.º, n.º 3, do IVM conjugado com a tabela de valores-limite das emissões de gases poluentes prevista no Despacho do Chefe do Executivo n.º 41/2012;*
- 14. Como é evidente, o princípio “tempus regit actum” impede que a Direcção dos Serviços de Finanças efectue uma liquidação pretensamente adicional (por supostos erros ou omissões) que, na verdade, mais não traduz do que a*

*exclusão de um benefício fiscal em virtude de uma nova tabela de valores-limite das emissões de gases poluentes com a qual a Recorrente não poderia razoavelmente contar em 22 de Março do mesmo ano;*

*15. Pelo que o artigo 18.º do RIVM foi também por esta razão incorrectamente aplicado ao caso, já que um dos respectivos pressupostos é a existência de erros ou omissões na liquidação inicialmente efectuada e não a realização de uma nova liquidação, com base num novo facto (alegadamente) tributário que só ocorreu depois da liquidação do IVM ao abrigo da norma prevista na alínea 3) do artigo 2.º do RIVM;*

*16. O despacho recorrido proferido pelo Exmo. Senhor Secretário para a Economia e Finanças nunca chega a apreciar esta questão de direito que a Recorrente volta a suscitar perante V. Ex.ª, Venerandos Juízes do Tribunal de Segunda Instância, isto é, a ilegalidade da liquidação adicional com base em facto tributário cumulativo e diverso, bem como o agravamento do imposto devido por conta de alterações legais que só entraram em vigor após a liquidação inicial;*

*17. Em suma, não preenche o conceito de liquidação oficiosa “adicional” a realização de uma nova liquidação com base noutra facto tributário com total desconsideração do facto tributário objecto da liquidação inicial, sob pena de violação dos artigos 2.º, 3.º, 4.º, 17.º e 18.º do RIVM, já que uma liquidação adicional só pode ser feita por conta de erros ou omissões na liquidação inicial e tendo por base, obviamente, o mesmo facto tributário;*

*18. Por outro lado, ainda que não fosse superiormente entendido que a liquidação oficiosa posta em causa não merece censura, o que por mera cautela de patrocínio se concebe, sempre se dirá que não poderiam ser cobrados juros de mora à ora Recorrente;*

19. Isto porque o artigo 20.º, n.º 1, do RIVM determina que “Sempre que, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação do imposto devido, a este acrescem juros compensatórios à taxa de juro legal.”;
20. Como se deixou claro, a Recorrente efectuou a liquidação do IVM nos termos da alínea 3) do artigo 2.º do RIVM, liquidação essa que foi aceite e não sofreu qualquer tipo de oposição por parte da Autoridade Tributária, mas que posteriormente, por efeito de uma liquidação oficiosa por factos ocorridos após a liquidação inicial (!), de única e exclusiva responsabilidade da Administração Fiscal, a Recorrente foi notificada para o pagamento de um montante adicional de MOP\$60,000.00;
21. Não se alcançando em que termos é que tal facto é imputável ao sujeito passivo, pois no que concerne à Recorrente e até ao momento em que foi notificada para a liquidação oficiosa ora impugnada, esta sempre julgou, de boa fé, que o IVM já havia sido devidamente liquidado nos termos da alínea 3) do artigo 2.º do RIVM, não podendo contar com uma liquidação oficiosa adicional com base em facto tributário diverso!;
22. Sendo assim evidente que não se encontram preenchidos os pressupostos de aplicação do artigo 20.º do RIVM, pelo que a liquidação de juros é, por si só, anulável nos termos dos artigos 124.º do CPA e 21.º, n.º 1, alínea d), do CPAC por conta do vício de lei que a afecta.

\*

Regularmente citada, a Entidade Recorrida contestou nos termos constantes a fls. 53 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, pugnando pelo não provimento do recurso.

\*

Quer a Recorrente, quer a Entidade Recorrida, ambas apresentaram

as alegações facultativas, mantendo, no essencial, as posições já tomadas na petição inicial e na contestação.

\*

O Ministério Público é de parecer pela improcedência do presente recurso contencioso.

\*

Foram colhidos os vistos legais dos Mm<sup>os</sup> Juizes-Adjuntos.

\*

## **II – Pressupostos Processuais**

O Tribunal é o competente.

As partes possuem personalidade e capacidade judiciárias.

Mostram-se legítimas e regularmente patrocinadas.

Não há questões prévias, nulidades ou outras excepções que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

\*

## **III – Factos**

Com base nos elementos existentes nos autos, fica assente a seguinte factualidade com interesse à boa decisão da causa:

1. Nos termos do Ofício n.º 009/NAJ/MG/2020, de 11 de Março de 2020, foi dado conhecimento à Recorrente do despacho do Exmo. Senhor Secretário para a Economia e Finanças exarado na proposta n.º 007/NAJ/MG/2019, de 30 de Dezembro, o qual determinou a improcedência do recurso hierárquico necessário apresentado contra a liquidação oficiosa que havia sido realizada mediante despacho do Exmo. Senhor Director dos Serviços de Finanças, exarado na proposta n.º 0698/NVT/DOI/RFM/2016,

ao abrigo do artigo 18.º, n.ºs 1 e 2, do Regulamento do Imposto sobre Veículos Motorizados (“RIVM”).

2. A proposta n.º 007/NAJ/MG/2019 tem o seguinte teor:

“...

*A, LIMITADA, contribuinte n.º XXX, com sede em Macau, na XXX, notificada da resposta à reclamação apresentada contra a liquidação oficiosa do Imposto sobre Veículos Motorizados efectuada na sequência da recepção da Guia n.º 2016-09-907417-6-0.*

*Alega a recorrente que:*

*1.º Nos termos da notificação n.º 2016/09/800060/8, de 20 de Outubro de 2016, foi dado conhecimento à ora Recorrente da liquidação oficiosa determinada por despacho do Exmo. senhor Director dos Serviços de Finanças, exarado na proposta n.º 0698/NVT/DOI/RFM/2016, ao abrigo do artigo 18.º, n.ºs 1 e 2, do Regulamento do Imposto sobre Veículos Motorizados (“RIVM”).*

*2.º Segundo a referida notificação, tal liquidação oficiosa ficou a dever-se a omissões ou erros, dos quais resultou prejuízo para a RAEM, sendo que ao imposto já anteriormente pago no montante de MOP\$275,500.00 (duzentas e setenta e cinco mil e quinhentas patacas), competia ainda liquidar a título de imposto a quantia de MOP\$60,000.00 (sessenta mil patacas), acrescida de MOP\$5,738.00 (cinco mil setecentas e trinta e oito patacas) a título de juros compensatórios.*

*3.º A ora Recorrente apresentou reclamação desta decisão no dia 11 de Novembro de 2016, vindo a mesma a ser indeferida conforme se extrai do ofício com a referência n.º 2348/NVT/DOI/RFM/2016, de 28 de Novembro de 2016 (Doc. n.º 1).*

4.º Resulta do sobredito ofício que:

“1. 根據貴公司於2015年5月26日覆函，表示為達宣傳及推廣之用，協議提供25台高級豪華房車以作為贊助“第九屆亞洲電影大獎”接載嘉賓之用，但因名下已登記正式車牌之高級豪華房車不足以達到上指要求之數量，唯有挑選新車並申請臨時車牌作為贊助亞洲電影大獎於2015年3月25日接載賓客之用，並於活動結束後隨即於同年3月27日取消相關臨時車牌。

2. 此外，根據交通事務局和商業及動產登記局資料，均顯示車輛之車主名稱為B而非貴公司，進一步證實相關M/4格式所載之車輛移轉日2015年3月22日將車輛撥作自用已取消。考慮到車輛應依法獲發臨時車牌後方可在街道上行駛，換言之，有關車輛於取消臨時車牌後仍存於倉庫內，根據法律意見不視為已發生移轉事實，當再次於2015年10月9日申領臨時車牌則可視為已實際移轉該車輛予消費者，故此，該車輛課稅事實不符合第59/2015號行政長官批示核准之環保車輛排放標準的型號認可，而不能享有稅務扣減。”

5.º Ora, salvo o devido respeito por opinião contrária, tal decisão padece de vícios de facto e de direito que implicam a invalidade do acto ora impugnado.

Senão vejamos,

## II - DOS VÍCIOS DE FACTO E DE DIREITO

6.º Em primeiro lugar, importa referir que, no dia 22 de Março de 2015, a ora Recorrente liquidou o Imposto sobre Veículos Motorizados (“IVM”) ao abrigo da norma de incidência prevista na alínea 3) do artigo 2.º do RIVM

7.º Com efeito, no dia 25 de Março de 2015 teve lugar em Macau a 90 edição dos “Asian Film Awards”, sendo que a ora Recorrente, enquanto concessionária da BMW, um dos patrocinadores daquele evento,

*disponibilizou 25 veículos para receber os convidados, tendo também em vista, naturalmente, a promoção e publicitação dos veículos por si comercializados.*

*8.º Uma vez que o número de carros registados em nome da Recorrente não era suficiente para as necessidades do evento, foi necessário matricular provisoriamente alguns veículos novos, afectando-os assim para uso próprio, nos termos acima explicitados em apoio à 9.ª edição dos “Asian Film Awards”.*

*9.º Como “Nenhum veículo motorizado pode circular ou ser matriculado provisória ou definitivamente na Direcção dos Serviços para os Assuntos de Tráfego sem que para o efeito o interessado apresente junto desta entidade o comprovativo de que o imposto sobre veículos motorizados se encontra pago ou que beneficia de isenção.” (artigo 21.º, n.º 2, do RIVM), a Recorrente efectuou o pagamento do imposto devido, como se disse, nos termos da alínea 3) do artigo 2.º do RIVM.*

*10.º Daqui resulta que o facto tributário, isto é, a situação de facto concreta prevista abstracta e tipicamente na lei fiscal como geradora do direito ao imposto, foi a afectação para uso próprio de veículo motorizado novo efectuada pela Recorrente enquanto agente económico interveniente no circuito da comercialização de veículos motorizados.*

*11.º Situação que não mereceu qualquer censura ou oposição por parte da Administração Fiscal, que procedeu à respectiva cobrança junto da Recorrente.*

*12.º Importa ainda mencionar que a Recorrente beneficiou de uma redução, no limite máximo legal de MOP\$60,000.00 (sessenta mil patacas), das taxas do IVM, uma vez que o automóvel novo em causa cumpria com as*

*normas ecológicas de emissão de gases poluentes definidas pelo Despacho do Chefe do Executivo n.º 41/2012.*

*13.º Na sequência do pagamento do IVM nos termos acima descritos, veio o veículo em causa a ser utilizado no âmbito da 9.ª edição dos “Asian Film Awards”, após o que foi cancelada a respectiva matrícula provisória, tendo a Recorrente armazenado o referido veículo, já usado.*

*14.º Entretanto, no dia 8 de Abril de 2015, foi publicado o Despacho do Chefe do Executivo n.º 59/2015, que alterou as Tabelas I e II anexas ao Despacho do Chefe do Executivo n.º 41/2012, o qual entrou em vigor no dia 9 de Abril de 2015.*

*15.º Posteriormente, no dia 9 de Outubro de 2015, a Recorrente vendeu aquele automóvel ao Sr. B, conforme resulta da factura que ora se junta sob o Doc. n.º 2.*

*16.º A coberto dessa venda, veio a Direcção dos Serviços de Finanças efectuar uma liquidação adicional oficiosa, por omissões ou erros, sustentando para tanto que a transmissão do veículo da Recorrente para o Sr. B estava sujeita ao IVM nos termos da alínea 1) do artigo 2.º do RIVM.*

*17.º Ora, com a nova tabela de valores-limite das emissões de gases poluentes aprovada pelo Despacho do Chefe do Executivo n.º 59/2015, que entrou em vigor no dia 9 de Abril de 2015 (isto é, depois do pagamento do IVM pela Recorrente em 22 de Março de 2015), o automóvel em apreço não poderia gozar da redução prescrita no artigo 16.º, n.º 3, do RIVM.*

*18.º Pelo que, segundo a Administração Fiscal, haveria lugar a uma liquidação adicional oficiosa, precisamente para cobrar o montante resultante da redução das taxas de IVM, isto é, MOP\$60,000.00 (sessenta mil patacas).*

19.º Ao fim e ao cabo, a Direcção dos Serviços de Finanças, arbitrariamente, passou a considerar como facto tributário a transmissão para o Sr. B, socorrendo-se para tanto da alínea 1) do artigo 2.º do IVM e, uma vez que essa transmissão ocorreu não só depois da entrada em vigor da nova tabela de valores-limite das emissões de gases poluentes mas também após a Lei n.º 14/2015 que provocou um agravamento do IVM devido, razões pelas quais o imposto anteriormente pago (ao abrigo de um outro facto tributário!) não só não poderia gozar de uma redução nos termos do artigo 16.º, n.º 3, do RIVM como devia ainda ser agravado ao abrigo da nova tabela das taxas de IVM!

20.º Como é bom de ver, tal interpretação efectuada pela Direcção dos Serviços de Finanças não tem base legal, o que se diz sem prejuízo de melhor opinião.

21.º Desde logo, porque o veículo já havia sido afectado para uso próprio da Recorrente, tendo por isso pago o competente IVM, não sendo por isso um veículo motorizado novo conforme exige a norma de incidência real prevista na alínea 1) do artigo 2.º do RIVM, mas antes um veículo usado.

22.º Até porque não se oferecem quaisquer dúvidas quanto à natureza mutuamente excludente das diversas alíneas do artigo 2.º do RIVM, já que um veículo motorizado só pode ser novo por uma única vez.

23.º Donde se retira que a transmissão efectuada pela Recorrente para o B, uma vez que não teve por objecto nenhum veículo motorizado novo, não está sujeita ao IVM, não podendo sustentar-se nesses termos qualquer facto tributário, pelo que incorre assim a liquidação adicional oficiosa em erro nos pressupostos de facto e de direito.

24.º Mais relevante ainda, o facto tributário que está na origem da

*liquidação do IVM é a afectação para uso próprio de veículo motorizado novo, efectuada pela Recorrente enquanto agente económico interveniente no circuito da comercialização de veículos motorizados, prevista e tipificada na alínea 3) do artigo 2.º do RIVM*

*25.º Não poderia, pois, a Administração Fiscal efectuar agora urna liquidação oficiosa que se pretende adicional com base noutra facto (supostamente) tributário (cujos pressupostos nem se encontram preenchidos, conforme se demonstrou supra!), qual seja, a transmissão para o consumidor prevista na alínea 1 do artigo 2.º do RIVM!*

*26.º Desse modo retirando, a posterior!, o benefício fiscal de que o contribuinte (i.e. a Recorrente) gozava no dia 22 de Março de 2015, ao abrigo do artigo 16.º, n.º 3, do IVM conjugado com a tabela de valores-limite das emissões de gases poluentes prevista no Despacho do Chefe do Executivo n.º 41/2012.*

*27.º Como é evidente, o princípio “tempus regit actum” impede que a Direcção dos Serviços de Finanças efectue uma liquidação pretensamente adicional (por supostos erros ou omissões) que, na verdade, mais não traduz do que a exclusão de um benefício fiscal em virtude de uma nova tabela de valores-limite das emissões de gases poluentes aprovada pelo Despacho do chefe do Executivo n.º 59/2015, que entrou em vigor no dia 9 de Abril de 2015.*

*28.º E com a qual a recorrente não poderia razoavelmente contar em 22 de Março do mesmo ano!*

*29.º Por outro lado, é também claro e inegável que não há quaisquer erros ou omissões se, no momento inicial da liquidação, a Recorrente gozava de um benefício fiscal que deixaria de usufruir de acordo com regras em vigor*

*em momento posterior,*

*30.º Pelo que o artigo 18.º do RIVM foi também por esta razão incorrectamente aplicado ao caso pela Direcção dos Serviços de Finanças, já que um dos respectivos pressupostos é a existência de erros ou omissões na liquidação inicialmente efectuada.*

*31.º E não a realização de uma nova liquidação, com base num novo facto (alegadamente) tributário que só ocorreu depois da liquidação do IVM ao abrigo da norma prevista na alínea 3) do artigo 2.º do RIVM*

*32.º Acresce que são ainda contabilizados pela Autoridade Tributária juros compensatórios no total de MOP\$5,738.00 (cinco mil, setecentas e trinta e oito patacas).*

*33.º Ainda que fosse de entender que a Administração Fiscal pode, arbitrariamente, alterar o facto tributário relevante, o que só por mera hipótese académica se concebe, sempre se dirá que a lei já não permitiria liquidar juros compensatórios neste tipo de situações.*

*34.º Com efeito, diz o artigo 20.º, n.º 1, do RIVM que “Sempre que, por facto imputável ao sujeito passivo for retardada a liquidação do imposto devido, a este acrescem juros compensatórios à taxa de juro legal.”.*

*35.º No presente caso, a Recorrente efectuou a liquidação do IVM nos termos da alínea 3) do artigo 2.º do RIVM, liquidação essa que foi aceite e não sofreu qualquer tipo de oposição por parte da Autoridade Tributária, pelo que o imposto foi devidamente cobrado.*

*36.º Sucede que apenas posteriormente, por alteração dos pressupostos de facto, de única e exclusiva responsabilidade da Administração Fiscal, veio a ser efectuada uma liquidação oficiosa (alegadamente) adicional nos termos descritos acima.*

37.º Não se compreendendo em que termos é que tal facto é imputável ao sujeito passivo, pois no que concerne à Recorrente e até ao momento em que foi notificada para a liquidação oficiosa ora impugnada, esta sempre julgou, de boa fé, que o IVM já havia sido devidamente liquidado nos termos da alínea 3) do artigo 2.º do RIVM.

38.º Sendo assim evidente que não se encontram preenchidos os pressupostos de aplicação do artigo 20.º do RIVM

39.º Em suma, a liquidação oficiosa “adicional” padece de erros nos pressupostos de facto e de lei que conduzem à sua anulabilidade ao abrigo do artigo 124.º do Código do Procedimento Administrativo, designadamente porque a coberto de uma pretensa liquidação adicional oficiosa, a Administração Fiscal vem, efectivamente, realizar uma nova liquidação com base num suposto facto tributário que só teria ocorrido já depois da devida liquidação do IVM nos termos da alínea 3) do artigo 2.º do RIVM.”

Confrontando o alegado pela recorrente com a factualidade que a mesma ofereceu aos autos e o respectivo enquadramento legal:

1. O Regulamento do Imposto sobre Veículos Motorizados, doravante RIVM, aprovado pela lei n.º 5/2002 consagrou uma regra de incidência real, no artigo 2.º, que dispõe que o imposto sobre veículos motorizados incide sobre:

1) As transmissões para o consumidor de veículos motorizados novos efectuadas na Região Administrativa Especial de Macau;

2) As importações de veículos motorizados novos para uso próprio do importador;

3) As afectações para uso próprio de veículos motorizados novos,

*efectuadas pelos agentes económicos intervenientes no circuito de comercialização dos mesmos, nomeadamente vendedores, importadores e exportadores.*

*2. E a norma de incidência pessoal prevista no artigo 3º determina que são sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou colectivas que:*

*1) Transmitam veículos motorizados novos para o consumidor, quer a transmissão seja efectuada no âmbito da sua actividade comercial, quer seja um acto isolado;*

*2) Procedam à importação de veículos motorizados novos para uso próprio;*

*3) Procedam às afectações para uso próprio referidas na alínea 3) do artigo 2.º;*

*3. Finalmente no que concerne ao momento da exigibilidade do imposto o artigo 4º dispõe que o imposto é exigível:*

*1) No momento da transmissão do veículo para o consumidor;*

*2) Na data da notificação, pela Direcção dos Serviços de Economia, da emissão da licença de importação, nos casos de importação para uso próprio;*

*3) No momento da afectação para uso próprio efectuada pelo agente económico interveniente no circuito de comercialização;*

*4. Ora pese embora o pagamento da liquidação do IVM, com base no alegado “uso próprio” do veículo, certo é que o mesmo não foi demonstrado documentalmente.*

*5. Pelo contrário, se tivesse havido uma intenção de afectar o veículo a uso próprio, de forma permanente, seria exigível não só o pedido de “chapa de Experiência2 na DSAT, que a recorrente admite ter requerido e cancelado*

*de seguida, como teria que requerer o “registo do veículo – 1º pedido” na mesma DSAT, pagando o imposto de circulação, e promovendo o registo da transmissão de propriedade de automóveis é obrigatório e deve ser efectuado no prazo de 30 dias a contar da data da transmissão.*

*6. Ora não tendo logrado nem em sede de reclamação, nem em sede do presente recurso hierárquico juntar a documentação comprovativa dos actos necessários a prova dos actos supra mencionados, a qual lhe competia demonstrar, considera a administração fiscal que não ficou demonstrado o alegado.*

*7. Em conformidade com o que antecede, que é reforçado com os indícios de que o uso foi, no limite, meramente circunstancial, do lote de 25 veículos, no qual se incluí o que respeita ao acto ora recorrido, porquanto foi imediatamente cancelada a chapa de experiência,*

*8. O que teve como consequência que aquando da aquisição pelo efectivo consumidor final, o mesmo efectuou o pedido e obteve a matrícula do mês e ano do momento da aquisição e efectuou o registo do veículo com a data correspondente a Outubro de 2015, sendo que, como decorrência o veículo não tem, como devia, junto ao processo qualquer sinal registral ou administrativo de ter tido o alegado uso por parte do importador, ora recorrente.*

*9. Tendo sido, como reconhece e é publico, publicado o Despacho do Chefe do Executivo n.º 59/2015, em 8/4/2015, que Alterou as Tabelas I e II anexas ao Despacho do Chefe do Executivo n.º 41/2012 (que por sua vez Aprovou as «Normas Ecológicas de Emissão de Gases Poluentes por Automóveis Ligeiros Novos»), o mesmo entrou em vigor no dia 9 de Abril.*

*10. Por último, e em conformidade com o que antecede foi efectuada a*

*liquidação oficiosa (adicional) ao abrigo do disposto no artigo 18º do RIVM, por ser devido pela contribuinte, ora recorrente, o valor em falta no montante de MOP\$60,000.00 (sessenta mil patacas), acrescido de MOP\$5,738.00 (cinco mil, setecentas e trinta e oito patacas) a título de juros compensatórios, nos termos do disposto no artigo 20.º do mesmo diploma. Isto em decorrências das normas ecológicas em vigor a 12 de Novembro de 2015 - porquanto, nos termos do disposto nos artigos 2.º, 1) e 4.º 1) após ter chegado ao conhecimento da Administração Fiscal a notícia da venda do veículo ao consumidor final - B - sem que a recorrente tivesse promovido o registo e matrícula do veículo em stock.*

#### *結論 Conclusões*

*1. 進口新機動車輛供自用或將新機動車輛撥作自用，又或在澳門特區將新機動車輛移轉予消費者時，須徵收機動車輛稅；納稅主體是指從事將新機動車輛出售予消費者的人，不論移轉是否屬其從事的業務範圍，抑或只屬一次性之行為，以及進口新機動車輛供自用或將新機動車輛撥作自用的人。*

*O imposto sobre veículos motorizados incide sobre as importações ou afectações para uso próprio de veículos motorizados novos ou sobre as transmissões para os consumidores de veículos motorizados novos efectuadas na RAEM, sendo sujeitos passivos as pessoas que exerçam a actividade de venda de veículos motorizados novos para o consumidor, quer a transmissão seja efectuada no âmbito da sua actividade comercial, quer seja um acto isolado, e os que procedem à importação ou afectação de uso próprio de veículos motorizados novos.*

*2. 上訴人申辯已根據《機動車輛稅規章》第二條(三)項有關課徵對象的規定，於2015年3月22日結算機動車輛稅。*

*A Recorrente alega que, no dia 22 de Março de 2015, liquidou o Imposto sobre Veículos Motorizados (“IVM”) ao abrigo da norma de incidência prevista na alínea 3) do artigo 2.º do RIVM.*

3. *由於該新車輛於《機動車輛稅規章》第十七條所指的“自行結算”之日符合第41/2012號行政長官批示所訂定的環保排放標準，因此，上訴人獲扣減法定上限為澳門幣60,000.00元(澳門幣陸萬元)的機動車輛稅。*

*A Recorrente beneficiou de uma redução, no limite máximo legal de MOP\$60,000.00 (sessenta mil patacas), das taxas do IVM, uma vez que o automóvel novo em causa cumpria, na data da “autoliquidação” prevista no artigo 17.º do RIVM, com as normas ecológicas de emissão de gases poluentes definidas pelo Despacho do Chefe do Executivo n.º 41/2012.*

4. *於繳納機動車輛稅後，上訴人申辯有關車輛是用作“第九屆亞洲電影大獎”，隨後取消相關臨時車牌，並將使用過的車輛存於倉庫內。*

*Na sequência do pagamento do IVM alega que o veículo em causa foi utilizado no âmbito da 9.ª edição dos “Asian Film Awards”, após o que foi cancelada a respectiva matrícula provisória, tendo a Recorrente armazenado o referido veículo, já usado.*

5. *取消臨時車牌後，上訴人沒有遵守述及的“供進口商自用之新車輛之進口”的法定要件：為取得車輛使用牌照而進行的車輛登記及根據第49/93/M號法令第五條第二款的規定於三十日內以上訴人的名義進行後續登記。*

*Ao ter cancelado a matrícula provisória não cumpriu os requisitos legais decorrentes da alegada “importação de veículos novos para uso próprio do importador”, a saber o registo do veículo para obtenção de matrícula e subsequente registo em favor da recorrente no prazo de 30 dias nos termos*

do disposto no n.º 2 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 49/93/M.

6. 為此，不能考慮所申辯的，因為在檔案中沒有足夠證明，又因為已取消車牌/試車牌申請以及沒有作出登記，其後有關車輛在法律範疇中等同新車獲得首個車牌；而2015年10月09日車輛售予B後，其人取得首個車牌，其後在商業及動產登記局取得車輛所有權的首次登記。

*Pelo que não pode ser considerado, por não ter sido feita prova bastante no processo, o alegado, até porque pelo cancelamento do pedido de matrícula/Chapa de experiência e omissão de registo, o veículo em termos legais ficou como novo tendo tido primeira matrícula em data posterior na sequência da venda, em 9 de Outubro de 2015, a B que obteve a primeira matrícula e, posteriormente, obteve o primeiro registo da propriedade do veículo na conservatória do registo comercial e de bens móveis da RAEM.*

7. 2015年4月8日公佈的第59/2015號行政長官批示，修改了第41/2012號行政長官批示的附件表一和表二，新批示於2015年04月09日生效。稅務當局根據《機動車輛稅規章》第十八條規定，按上述附表作出納稅人即上訴人應繳納的依職權的附加結算，欠款為澳門幣60,000.00元（澳門幣陸萬元），並根據同一法規第二十條的規定，加上補償性利息澳門幣5,738.00元。

*Tendo entretanto, no dia 8 de Abril de 2015, sido publicado o Despacho do Chefe do Executivo n.º 59/2015, que alterou as Tabelas 1 e 11 anexas ao Despacho do Chefe do Executivo n.º 41/2012, o qual entrou em vigor no dia 9 de Abril de 2015, tendo sido promovida pela Administração fiscal a liquidação oficiosa, adicional, efectuada em conformidade com a mesma, ao abrigo do disposto no artigo 18.º do RIVM, por ser devido pela contribuinte, ora recorrente, o valor em falta no montante de MOP\$60,000.00 (sessenta mil patacas), acrescido de MOP\$5,738.00 a*

*título de juros compensatórios, nos termos do disposto no artigo 20.º do mesmo diploma.*

*從詳細解釋中可見，依職權結算的行政行為的有效性是毫無疑問的，因為具有《機動車輛稅規章》第一條、第二條、第四條、第十六條、第十七條、第十八條和第二十條所規定的事實和法律前提條件，而這些前提條件賦予課稅行為的依職權複評的理由，確定條正的計稅基礎，並已根據第 16/84/M 號法令第二條的規定，適當通知有關公司。*

*De tudo o quanto se explanou, não restam dúvidas em relação à validade do acto administrativo de liquidação oficiosa, uma vez que, estão reunidos os pressupostos de facto e de direito estabelecidos nos artigos 1º, 2º, 4º, 16º, 17º, 18º e 20.º do RIVM, que motivam a revisão oficiosa do acto tributário e determinam a correcção da matéria colectável, tendo a Sociedade sido notificada correctamente e nos termos do artigo 2º, do DL n.º 16/84/M*

*綜上所述，這份必要訴願理由不成立，為此，謹建議閣下否決這份訴願。*

*Pelo exposto deverá o presente recurso hierárquico necessário ser considerado improcedente, propondo-se, deste modo, a V. Ex.ª que seja negado o provimento ao mesmo.*

*倘上級認同，這就是我們的意見，除另有卓見。*

*Caso superiormente assim se entenda, este é, salvo melhor, nosso parecer.*

*謹請上級考慮。*

*À superior consideração de V.Ex.ª,*

*...”.*

3.O Secretário para a Economia e Finanças proferiu o seguinte despacho:

*“本人根據第 181/2019 號行政命令授予的權限，同意本建議書的建議，*

駁回本訴願。”。

\*

#### **IV – Fundamentação**

O M<sup>o</sup> P<sup>o</sup> emitiu o seguinte parecer:

“...

*Na petição e nas suas alegações, a recorrente solicitou a anulação do despacho referido e transcrito no ofício n.º009/NAJ/MG/2020, argumentando que não se preenchem in casu o conceito da liquidação oficiosa adicional, nem os pressupostos da aplicação do art.20º do RIVM.*

*Exarado na Proposta n.º007/NAJ/MG/2018, o despacho em causa reza “本人根據第 181/2019 號行政命令授予的權限，同意本建議書的建議，駁回本訴願”。 Nos termos do preceito n.º1 do art.115º do CPA e de acordo com a brilhante jurisprudência (cfr. Sumário I do Acórdão do TSI no Processo n.º334/2017), a declaração de “同意本建議書的建議” implica que tal despacho acolhe e absorve todo o conteúdo daquela Proposta. Quid juris?*

\*

*Ora, não é difícil perceber que enquanto a transmissão contemplada na alínea 1) do art.2º do RIVM é aleatória por natureza, a importação para uso próprio e a afectação para uso próprio dependem, predominantemente ou até exclusivamente, da vontade de importares ou de agentes económicos intervenientes no circuito de comercialização referidos nas alíneas 2) e 3) do art.2º citado, por isso e nesta medida, as situações tipificadas nas alíneas 2) e 3) são controláveis pelos correspondentes sujeitos passivos.*

*Assim, e visto que as três modalidades da incidência real estabelecidas no mencionado art.2º correspondem aos momentos da exigibilidade diferentes (art.4º deste diploma legal), a prevenção e combate com evasão fiscal exigem imperativamente que o*

*uso próprio tenha de ser real, efectivo e duradouro, não seja meramente ocasional e episódico, designadamente não possa ser manobra ou pretexto da fraude fiscal.*

*No vertente caso, do que não há sombra de dúvida é que “四、根據納稅人 26/05/2015 回覆本局對外稽查中心有關車輛曾向交通事務局申請臨時車牌後作出取消的函件(附件四)，表示為達宣傳及推廣之用，其協議提供 25 台高級豪華房車以作為贊助“第九屆亞洲電影大獎”接載嘉賓之用，但因其名下已登記正式車牌之高級豪華房車不足以達到上指要求之數量，唯有挑選新車並申請臨時車牌作為贊助亞洲電影大獎於 25/03/2015 接載賓客之用，並於活動結束後隨即取消相關臨時車牌。” (vide. fls.35 verso do P.A.) E, convém frisar que reconheceu a recorrente, e bem, que tal patrocínio tivera também em vista a promoção e publicitação dos veículos por si comercializados (art.7º da petição inicial).*

*Sem embargo do merecido respeito pela opinião diferente, afigura-se-nos que tal patrocínio não constitui nem equivale à afectação para uso próprio definida na alínea 3) do art.2º do RIVM, portanto, é irrelevante para os efeitos consagrados na alínea 3) do art.4º deste RIVM. O que implica que o momento da exigibilidade do imposto recaiu em 09/10/2015 data da venda aludida no art.16º da petição. E não existindo real afectação para uso próprio nem matrícula e registo efectivo até a 09/10/2015 acima, os veículos utilizados tão-só para concretização do dito patrocínio não deixam de ser novos para efeitos do imposto sobre veículo motorizados.*

*Tudo isto impulsiona a inferir que a venda ocorrida em 09/10/2015 constitui a primeira disposição dos veículos para os efeitos consignados na alínea 3) do art.4º e no n.º3 do art.16 do RIVM, pelo que ao caso sub judice se deve aplicar o Despacho n.º59/2015 do Chefe do Executivo que entrou em vigor desde 09/04/2015 – dia seguinte à sua publicação, e revogou as Tabelas I e II anexas ao Despacho n.º41/2012 do mesmo.*

*Sendo assim, e na medida em que a liquidação em 22/03/2015 pela recorrente se*

*baseou na inexistente afectação para uso próprio e provocou prejuízo à RAEM, o director da DSF pode e deve proceder à liquidação oficiosa adicional dentro do prazo de cinco anos contado a partir da sobredita venda em 09/10/2015 (arts.18º/1 e 19º do RIVM).*

*Nesta linha de raciocínio e tendo em conta que em 18/10/2016 o Sr. director da DSF proferiu o despacho que ordenou a liquidação oficiosa para cobrar a diferença (doc. de fls.35 a 36 do P.A.), não podemos deixar de concluir que tal liquidação oficiosa adicional que viu confirmada e mantida pelo despacho recorrido é por completo legal e legítimo, não infringindo nenhuma norma mencionada na conclusão 17) da petição.*

\*

*Ora, a recorrente não realizou nem requereu liquidação adicional no prazo de 15 dias seguintes à venda ocorrido 09/10/2015, assim parece-nos que é inatacável a (1) proposta no ponto 7 da Proposta n.º0698/NVT/ DOI/RFM/2016 (doc. de fls.35 a 36 do P.A.), no sentido de “根據《機動車輛稅規章》第18條第1、2款及第20條之規定，依職權結算車輛之機動車輛稅差額\$60,000，並加收補償性利息，利息計算期間由有關車輛申領試驗車牌日（09/10/2015）後15日（自應結算稅款之期間屆滿之翌日27/10/2015）至本次局長之批示日止”。*

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

\*\*\*

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

*...”.*

*Trata-se duma posição com a qual concordamos na sua íntegra.*

Aliás, a mesma questão já foi tratada por este TSI nos processos n.ºs 27/2019 e 401/2020, com o entendimento de que:

“... ”

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

Assim e em nome do princípio da economia, fazemos, com a devida vénia, como nossa posição para julgar improcedente do presente recurso contencioso.

\*

#### **V – Decisão**

Nos termos e fundamentos acima expostos, acordam em julgar improcedente o presente recurso contencioso, mantendo o acto recorrido.

\*

Custas pela Recorrente com 8UC taxa de justiça.

Notifique e registre.

\*

RAEM, aos 14 de Janeiro de 2021.

Ho Wai Neng

Tong Hio Fong

Rui Carlos dos Santos P. Ribeiro

*Voto vencido com base nos fundamentos que*

resumidamente se indicam - e mais detalhadamente desenvolvidos em Parecer do Magistrado do Ministério Público no processo nº 399/2020 cuja situação de facto e de direito é em tudo idêntica à destes autos -:

1. O Imposto Sobre veículos Motorizados, apenas pode, e tem de, ser liquidado nas situações previstas no artº 2º e 4º do RIVM, pelo que, pretendendo usar os veículos a que se reportam os autos não tinha a Recorrente outra solução que não fosse proceder à afectação do veículo a uso próprio, liquidar e pagar o imposto que fosse devido;

2. O imposto sobre Veículos Motorizados é liquidado apenas uma vez consoante a situação que ocorra primeiro das previstas nas indicadas disposições legais;

3. Não fosse a alteração legislativa ocorrida entre a liquidação do imposto por afectação a uso próprio e a data da venda do veículo a um terceiro e o montante a liquidar seria igual num e noutro momento;

4. Quando o imposto foi liquidado inicialmente não ocorre nenhuma das situações previstas no artº 18º do RIVM;

5. Caso a Administração Fiscal entendesse que não ocorreu o facto tributário que determinou a liquidação do imposto por afectação a uso próprio haveria de ter procedido à anulação dessa liquidação e proceder a uma nova liquidação com base no facto tributário que entendesse ser o fundamento para a liquidação;

6. Ao não proceder à anulação do imposto inicialmente liquidado não pode a Administração Fiscal vir proceder a uma liquidação adicional com base no fundamento que o facto tributário é outro que não aquele que serviu de fundamento à realização da mesma.

Destarte, com o devido respeito por posição contrária,

*entendendo que o acto impugnado enferma do vício de violação de lei, nos termos do artº 124º do CPA sendo anulável, pelo que, haveria de proceder o recurso com a consequente anulação do mesmo.*

**Mai Man Ieng**