

**Processo nº 71/2009**

(Autos de recurso contencioso)

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

**Relatório**

1. “AGÊNCIA DE AUTOMÓVEIS A, SOCIEDADE UNIPessoal LIMITADA”, com sede em Macau, veio interpor o presente recurso contencioso do despacho do EXMO SECRETÁRIO PARA A ECONOMIA E FINANÇAS de 17.12.2008 que indeferiu o recurso hierárquico necessário referente ao pedido de reembolso do montante de MOP577.500,00 pago a título de Imposto sobre Veículos Motorizados (IVM).

\*

Alegou para concluir nos termos seguintes:

- “1.<sup>a</sup> A 5 de Agosto de 2008, a interessada dirigiu-se à Repartição de Finanças de Macau, deu entrada de um Modelo M/4 do IVM, no qual declarava ser sujeito passivo do referido imposto em virtude da transmissão de um veículo motorizado novo para um consumidor sito na Região Administrativa Especial de Macau e liquidou o montante de IVM no valor de MOP577.500,00 (quinhentas e setenta e sete mil e quinhentas patacas).
- 2.<sup>a</sup> O veículo, de marca "Hummer" e modelo "HI Open Top A/T", com número de identificação de veículo (VIN) XXX, e com número de motor XXX, destinado a ser registado a favor do Sr. **B** (XXX), destinava-se a ser vendido pelo preço de MOP1.637.570,00 (um milhão seiscentas e trinta e sete mil quinhentas e setenta patacas), sendo que MOP1.050.000,00 (um milhão e cinquenta mil patacas) constituía o preço fiscal e o remanescente correspondia ao imposto a liquidar.
- 3.<sup>a</sup> Contudo, o veículo em questão, que havia sido importado pela Companhia de Automóvel **C**, Lda. à sociedade Auto **D** Ltd., sediada em Hong Kong, e posteriormente transferido à Recorrente (cfr. Docs. 4, 5 e 6 juntos ao Recurso Hierárquico Necessário),

*apresentava vícios de fabrico.*

- 4.ª Donde as partes decidiram cancelar as negociações tendentes à aquisição do referido veículo.*
- 5.ª Nessa conformidade, o veículo foi reexportado à sociedade exportadora **D Ltd.** a 30 de Agosto de 2008, tendo ainda a ora Recorrente procedido ao cancelamento da matrícula provisória atribuída ao dito veículo, conforme consta da declaração emitida a 27 de Outubro de 2008 pela Direcção dos Serviços para os Assuntos de Tráfego, nela constando ainda nunca ter sido solicitada a respectiva matrícula definitiva.*
- 6.ª No dia 30 de Setembro de 2008, a Recorrente foi notificada do ofício do Chefe da Repartição de Finanças, Sr. **E**, datado do mesmo dia, no qual se notificava do indeferimento do pedido de reembolso do montante de MOP577.500,00 pago a título de IVM.*
- 7.ª A 30 de Outubro de 2008, a ora Recorrente interpôs um Recurso Hierárquico Necessário do referido despacho de indeferimento de reembolso do montante pago a título de IVM, o qual veio a ser indeferido por Despacho do Senhor Secretário para a Economia e Finanças, de 17 de Dezembro de 2008.*
- 8.ª O acto recorrido enferma de ilegalidades que, conforme se*

*demonstrará, o tornam inválido e anulável.*

- 9.<sup>a</sup> *A tributação de IVM incide sobre as transmissões para o consumidor de veículos motorizados novos efectuadas na RAEM, conforme estipula o artigo 2.º n.º 1 do RIVM.*
- 10.<sup>a</sup> *A administração tributária considera que ocorreu uma transmissão por a Recorrente ter procedido à entrega do Modelo M/4.*
- 11.<sup>a</sup> *Acontece que o preenchimento do Modelo M/4 mediante o qual o IVM é liquidado obriga à declaração da ocorrência de uma transmissão mesmo que, na prática, a dita transmissão não se tenha ainda verificado.*
- 12.<sup>a</sup> *In casu, existe um erro nos pressupostos de facto uma vez que a transmissão do veículo nunca se materializou.*
- 13.<sup>a</sup> *Não tendo ocorrido a referida transmissão, deverá ter-se por verificado o vício de violação de lei por erro nos pressupostos de facto, em razão da inexistência de facto tributário, donde decorre a obrigação da Administração Fiscal em reembolsar a ora Recorrente, anulando-se deste modo o acto tributário de liquidação.*
- 14.<sup>a</sup> *Por outro lado, o IVM constitui um imposto de consumo, no*

*sentido em que incide sobre a importação de um determinado produto destinado a ser introduzido no consumo de uma zona geográfica definida.*

*15.<sup>a</sup> Ora, se o supra referido veículo motorizado nunca chegou a ser introduzido no consumo, i.e., nunca chegou a ser colocado à disposição do consumidor por modo a que fosse legalmente habilitado a circular, não pode a Administração Fiscal justificar a imposição do tributo a título de IVM.*

*16.<sup>a</sup> As receitas fiscais ora colectadas constituem um enriquecimento sem causa da Administração Fiscal, por se ter tributado a importação de um veículo motorizado que não chegou a ser definitivamente matriculado em nome do seu adquirente final.*

*17.<sup>a</sup> O RIVM, ao consagrar no artigo 21.º n.º 2 do RIVM que nenhum veículo motorizado pode circular sem que se demonstre alternativamente ter sido pago o IVM ou dele estar isento, aponta na direcção da verdadeira ratio legis deste imposto: o IVM legitima-se por tributar os veículos motorizados que entram em circulação na RAEM.*

*18.<sup>a</sup> Assim, uma vez que o veículo motorizado novo importado nunca chegou a entrar em circulação, a ora Recorrente, na qualidade de*

*sujeito passivo de IVM deverá ser reembolsada do montante supra referido de imposto pago.”*

*Pede que o recurso seja “julgado procedente e, a final, anulado o acto recorrido do Sr. Director dos Serviços de Finanças, que indeferiu o pedido de reembolso, no montante de MOP577.500,00, (quinhentos e setenta e sete mil e quinhentas patacas) pago a título de Imposto sobre Veículos Motorizados, com fundamento em vício de violação de lei em razão de inexistência de facto tributário, e ordenado o concomitante acto de reembolso a favor da ora Recorrente no montante supra mencionado.”;*  
(cfr., fls. 2 a 18).

\*

Citada a entidade recorrida, veio a mesma contestar, afirmando o que segue:

- “I. O Imposto sobre Veículos Motorizados não incide sobre a introdução no consumo ou sobre as importações de veículos.*
- II. O Imposto sobre Veículos Motorizados tributa a transmissão ou a aquisição de veículos motorizados novos colocados no mercado*

*interno e tributados por força dessa mesma aquisição, nos termos previstos no artigo 2.º do respectivo Regulamento, sem qualquer suporte no referido acto de introdução no mercado da Região.*

- III. O pagamento do Imposto sobre Veículos Motorizados não é condição necessária à homologação, matrícula provisória e circulação dos veículos.*
- IV. Os veículos motorizados novos podem circular na Região com uma chapa ESPECIAL, de acordo com o disposto nos n.ºs 5 e 6 do artigo 53.º do Regulamento do Trânsito Rodoviário.*
- V. A ocorrência do facto tributário fundamenta a autoliquidação do Imposto sobre Veículos Motorizados pelo sujeito passivo, ao abrigo do disposto no artigo 4.º alínea 1) e artigo 17.º n.º 2 do RIVM, tendo sido pago o imposto devido ao abrigo do artigo 21.º n.º 2 do mesmo Regulamento.*
- VI. O acto recorrido pronunciou-se sobre um pedido de restituição do Imposto sobre Veículos Motorizados, restituição que pressupõe a anulação do acto tributário de liquidação.*
- VII. A impugnação deste acto por parte do contribuinte, tendente à sua anulação, tem de se fundamentar na ilegalidade de que resulte errado apuramento da situação tributária.*

- VIII. *A autoliquidação do Imposto sobre Veículos Motorizados consubstancia a assumpção, por parte do sujeito passivo, de ser abrangido, através de um determinado acto, pela norma de incidência tributária que determina o pagamento do imposto que será devido a final.*
- IX. *A declaração de autoliquidação modelo M/4 apresentada à Administração Tributária legitima a convicção formada de que existe uma realidade económica devidamente tributada, cabendo ao contribuinte o ónus de desfazer tal convicção.*
- X. *Tal convicção não foi afastada pela contribuinte/recorrente, não se verificando por isso qualquer ilegalidade de que resulte o errado apuramento da situação tributária passível de conduzir à anulação do acto tributário.”; (cfr., fls. 39 a 54).*

\*

Oportunamente, juntou o Exm<sup>o</sup> Representante do Ministério Público o seguinte duto Parecer:

*“Vem “Agência de Automóveis A, sociedade Unipessoal, Lda”, impugnar o despacho do Secretário para a Economia e Finanças de*

*17/12/08 que indeferiu recurso hierárquico referente ao reembolso de MOP 577.500,00, pago a título de IVM pela transmissão de um veículo motorizado, marca “Hummer” destinado a ser registado a favor de B, assacando-lhe vício de erro nos pressupostos de facto, em virtude de tal veículo, por apresentar vícios de fabrico, nunca ter chegado a ser efectivamente transmitido, cancelando-se as negociações para o efeito, tendo o mesmo sido reexportado à sociedade exportadora, concluindo, pois, pela inexistência de facto tributário.*

*Creemos assistir-lhe razão.*

*Dispõe o artº 2º do RIVM, que*

*“O imposto dos veículos motorizados incide sobre*

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

*É evidente que, ao proceder à declaração de autoliquidação, modelo M/4 apresentada à Administração Fiscal nos termos do nº 2 do artº 17º daquele Regulamento, a recorrente assumiu, enquanto sujeito passivo, ser abrangido pela norma de incidência tributária que determina o pagamento do imposto, anuindo à “transmissão do veículo para o consumidor” (nº 1 do artº 4º).*

*Só que (e, aqui, bem ao contrário do pretendido pela A.F.), os autos documentam substancialmente que aquela asserção não corresponde à realidade, isto é, do acervo probatório carreado para os autos e respectivo instrutor emerge a prova de que aquela transmissão não se chegou a consubstanciar, tendo o veículo em questão, por detecção de defeitos de fabrico, ainda antes da transmissão definitiva, sido reexportado para a sociedade exportadora, constatando-se, assim, a inexistência do facto tributário declarado pela própria contribuinte.*

*Não se põe aqui em causa (defesa que, aparentemente parece transparecer da respectiva alegação), eventual má prática ou correcção dos procedimentos tributários da A.F. perante a autoliquidação efectuada pela própria recorrente : o que se constata é que a realidade económica subjacente àquela declaração acabou por se não registar, não se justificando, pois, sob pena de enriquecimento ilegítimo do erário público, a tributação de facto inexistente e isto, independentemente de saber se, designadamente para requerimento e obtenção da matrícula provisória tendente à homologação da marca e modelo, existe ou não a necessidade e obrigação de liquidação do imposto : se a mesma se não tornava obrigatória, tal só relevará no sentido de a recorrente se ter “adiantado” no salutar cumprimento do que supunha serem os seus*

*compromissos fiscais, não tendo a virtualidade de criar ou demonstrar a existência do acto tributário. E, é este que conta.*

*Termos em que se nos afigura merecer provimento o presente recurso.”; (cfr., fls. 249 a 251).*

\*

Colhidos os vistos legais, e nada obstando, passa-se a decidir.

## **Fundamentação**

### **Dos factos**

2. Mostram-se-nos assentes os seguintes factos com interesse para a decisão a proferir:

- em 05.08.2008 a “AGÊNCIA DE AUTOMÓVEIS A, SOCIEDADE UNIPESSOAL LIMITADA”, ora recorrente, na Repartição de Finanças de Macau deu entrada um “Modelo M/4” referente ao Imposto sobre veículos motorizados, no qual declarava ser sujeito passivo do referido imposto em virtude da transmissão

de um veículo motorizado novo para um consumidor sito na Região Administrativa Especial de Macau;

- o montante do IVM, no valor de MOP\$577,500.00, foi pago neste mesmo dia;
- o dito valor e imposto, dizia respeito ao veículo de marca “Hummer”, modelo “HI Open Top A/T, com número de identificação de veículo (VIN) XXX, e com número de motor XXX, destinado a ser vendido a favor de **B** (XXX), pelo preço de MOP1.637.570,00;
- no âmbito do processo de importação e matrícula do referido veículo, a ora Recorrente solicitou, em nome de **B** (XXX) uma matrícula provisória junto da Direcção dos Serviços para os Assuntos de Tráfego;
- contudo, o veículo em questão, que havia sido importado pela Companhia de Automóvel **C**, Lda. à sociedade Auto **D** Ltd., sediada em Hong Kong, e posteriormente transferido à Recorrente, apresentava vícios de fabrico;
- tendo as partes decidido cancelar as negociações tendentes à aquisição do referido veículo; sendo que o preço do mesmo ainda não tinha sido pago pelo referido **B**;

- o veículo acabou por ser reexportado à sociedade exportadora **D Ltd** – sediada em Hong Kong – em 30.08.2008, tendo a ora recorrente cancelado a matrícula provisória atribuída ao dito veículo;
- em 30.09.2008, foi a Recorrente notificada da decisão proferida pelo Chefe da Repartição de Finanças quanto ao indeferimento do pedido de reembolso do montante de MOP\$577,500.00 pago a título de IVM;
- em 30.10.2008, interpôs a recorrente Recurso Hierárquico Necessário do referido despacho (do Chefe da Repartição de Finanças);

Sobre o peticionado pela ora recorrente elaborou-se o seguinte parecer:

*“I. Dos factos*

*1. A 5 de Agosto de 2008, a Agência de Automóveis "A", Soc. Unipessoal, Ld<sup>a</sup> dirigiu-se à Repartição de Finanças de Macau onde foi entregue pela ora recorrente um Modelo M/4 no qual declarava ser sujeito passivo do Imposto sobre Veículos Motorizados, mais precisamente de uma transmissão de um veículo motorizado novo para um consumidor sito na RAEM.*

*O montante do imposto acima referido era de MOP577.500,00, pago no próprio dia comprovado pelo pagamento da guia M/5.*

*2. O veículo em causa era da marca "Hummer" e modelo HI Open Top A/T com o número de identificação XXX, e com o número de motor XXX.*

*3. Relativamente ao processo de Importação e matrícula do veículo acima descrito a ora recorrente solicitou junto da Direcção dos Serviços para os Assuntos de Tráfego uma matrícula provisória em nome do Sr. **B** futuro proprietário do veículo.*

*4. Acontece que o veículo que fora importado pela Companhia de Automóvel **C**, Lda à Sociedade Auto **D** Lda, sediada em Hong Kong e posteriormente procederiam à transferência para a esfera jurídica do consumidor.*

*Ora o veículo apresentava vários vícios de fabrico, pelo que as partes decidiram o cancelamento do negócio e reembolso das quantias entregues, sendo o veículo reexportado no dia 30 de Agosto de 2008 para a Sociedade Auto **D** Lda.*

*5. A Recorrente informou a Direcção de Serviços e Finanças a 11 de Agosto de 2008, explicando que procedeu ao pagamento do Imposto sobre veículos motorizados ao funcionário da Direcção dos Serviços e Finanças e que devido a um descuido deste tentou explicar o pagamento*

*erróneo, solicitando a restituição do referido imposto já pago.*

*6. No dia 29 de Setembro de 2008, a Direcção de Serviços e Finanças, notificou a Agência de Automóveis "A", Soc. Unipessoal, Lda, do ofício proferido pelo Chefe de Repartição das Finanças de Macau, no qual expunha o teor do despacho exarado na informação n.º 04701NVT/DOI/RFM/2008, concluindo que se encontra provado o facto de que a recorrente já havia procedido à transferência da viatura nova para a esfera jurídica de outra pessoa, e de onde resultou o facto tributário e a liquidação, bem como o pagamento pela própria recorrente.*

*7. Do acto Administrativo em causa, e nos termos do disposto do n.º 1 e da al. a) do n.º 2 do art. 145.º, do artigo 146.º, do artigo 147.º, do n.º 1 do art. 148.º, da al. b) do artigo 149.º e do n.º 1 do artigo 150.º do Código do Processo Administrativo, foi informado o reclamante do direito a interpor Recurso Hierárquico Necessário no prazo de 30 dias a contar da data de notificação, junto do Senhor Secretário para a Economia e Finanças.*

## *II. Do Direito*

*Por nos encontrarmos no âmbito da interpretação jurídica do conceito de transmissão para efeitos de RIVM, procederemos à análise e*

*tratamento do mesmo, propondo, em seguida, a solução a aplicar à apresentada.*

*Previamente à compulsão do caso ora submetido a parecer e recorrendo à classificação dos impostos mais invocada na doutrina, nomeadamente a decorrente da distinção entre impostos directos e indirectos, dir-se-á que, no âmbito dos impostos directos, "a administração fiscal avalia a base tributável e calcula o montante do imposto (lançamento e liquidação), notifica o contribuinte do valor e data do pagamento, enviando-lhe um documento de cobrança (conhecimento). O imposto é pago em uma ou várias prestações (cobrança) (...)". Já o imposto indirecto pode, então, ser definido, negativamente, a partir da ausência de conhecimento, no sentido de se conceber como indirectos todos os impostos em que a Administração não tem necessidade de emitir conhecimentos (cfr. Hernâni Machado Duarte, "Os impostos - Uma abordagem económica - O Sistema fiscal de Macau", pág.<sup>a</sup> 66 e ss). Dir-se-á igualmente que os impostos directos são impostos permanentes lançados periodicamente, ao passo que os impostos indirectos são unicamente devidos, caso ocorra um facto fiscalmente relevante.*

*Numa abordagem de técnica fiscal, enquanto os impostos directos são*

*explícitos, os indirectos estão normalmente inseridos no preço dos bens e serviços e com a virtude de gozar de um efeito de anestesia fiscal dos contribuintes, na medida em que o imposto é pago, por via do fenómeno da repercussão fiscal de que falaremos em seguida, sem que haja percepção disso.*

*Tendo em conta uma ideia de justiça fiscal, ao passo que os impostos directos são normalmente apresentados como mais justos, na medida em que as suas taxas são frequentemente progressivas, os indirectos, por incidirem sobre a despesa e, assim, ignorarem a capacidade contributiva e o valor da fortuna dos contribuintes, são mais injustos.*

*Os impostos indirectos subdividir-se-ão, por sua vez, em (a) impostos de transmissões, impostos "ad valorem", em que a taxa do imposto é expressa numa percentagem incidente sobre a base tributável, e (b) impostos indirectos de consumo e circulação, analíticos, cobrados geralmente segundo uma taxa específica, a qual se exprime em unidades monetárias por unidade de quantidade da base tributável.*

*Assim o Imposto sobre Veículos Motorizados, aprovado pela Lei n.º 5/2002, será inserido no capítulo dos Impostos Indirectos, na medida em que, além da ausência de um conhecimento de cobrança no procedimento de liquidação e de a incidência ser devida a um facto*

*fiscalmente relevante, estão geralmente contidos no preço dos bens e serviços e são mais injustos, dado ignorarem a capacidade contributiva dos cidadãos (Algumas dúvidas sendo suscitadas actualmente em relação à subsunção do Imposto do Selo nalguma das alternativas desta classificação, não o referiremos nesta sede por manifesta irrelevância para a resolução do caso ora submetido a parecer).*

*Além de o integrarmos claramente na categoria dos impostos indirectos, poderemos ir mais além, afirmando tratar-se o IVM de um imposto de transmissões ou sobre as transmissões, ou seja, de um imposto "ad valorem", em que a taxa é expressa numa percentagem incidente sobre a base tributável.*

*Como inerência de urna qualquer abordagem teórica, abstracta e globalizante sobre o imposto e surgindo como uma primeira fase do respectivo iter evolutivo, temos que desde o nascimento da obrigação fiscal até ao cumprimento, pode ser, desde logo, identificada a fase da incidência, isto é, aquele espaço de livre decisão do legislador em que este define claramente sobre que factos ou pessoas irá recair o imposto, Assim, no primeiro caso, temos a incidência real ou objectiva, enquanto no segundo temos a incidência pessoal ou subjectiva do imposto.*

*Prosseguindo em teoria, interessa, a propósito das referências feitas à*

*incidência, abordar o problema de definir quem é que suporta efectivamente os impostos, concluindo que, em alguns casos, não é o contribuinte legalmente considerado a sustentar o pagamento do imposto. É o fenómeno da repercussão do imposto, que se verifica preponderantemente nos impostos sobre o consumo ou sobre as transmissões, de que é exemplo o IVM. Nestes casos, o imposto não é suportado pelo contribuinte que o entrega ao Estado, pois há uma repercussão do mesmo no preço dos produtos que vende, alterando os preços relativos praticados (obra cit., pág.<sup>a</sup>s 62 e 63).*

*Vertendo para o caso em apreciação, e de modo a mais facilmente lograrmos a sua solução, podemos, desde logo, integrá-lo no âmbito da incidência real ou objectiva do IVM, acabando por entroncar, em última instância, e de modo essencial, no conceito de transmissão.*

*Assim, prevê a alínea 1) do art.º 2.º do RIVM que "o imposto sobre veículos motorizados implicitamente remetidos para a alínea 2) do art.º 1.º do mesmo diploma, onde se estatui constituir transmissão "a alienação, aquisição ou transferência, por qualquer título ou de qualquer natureza, da titularidade sobre veículos motorizados, por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade". Sendo sujeitos passivos do IVM "as pessoas singulares ou colectivas que transmitam*

*veículos motorizados novos para o consumidor; quer a transmissão seja efectuada no âmbito da sua actividade comercial, quer seja um acto isolado" (alínea 1) do art.º 3.º do RIVM), assim sendo claramente definida sua a incidência pessoal ou subjectiva, concluímos, pelo que ficou exposto, incidir aquele objectivamente sobre a alienação, aquisição ou transferência, por qualquer título ou de qualquer natureza, da titularidade sobre veículos motorizados novos efectuadas na RAEM, por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade. Acrescendo o estatuído pelo art.º 4.º do RIVM, nos termos do qual "o imposto é exigível no momento da transmissão do veículo para o consumidor", bastará, nos termos da letra da lei, uma mera transmissão jurídica da titularidade sobre veículos motorizados, por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade, para podermos falar em incidência do IVM sobre o respectivo sujeito passivo e sobre o concreto veiculo em causa.*

*Terá de ser este acto de pagamento do imposto considerado, para os efeitos decorrentes do RIVM, uma transmissão, podendo, conseqüentemente, o sujeito passivo efectuar a liquidação do imposto, mediante a entrega da declaração modelo M/4, conforme imposição legal do n.º 2 do artº 17.º do RIVM ("A liquidação efectua-se mediante a*

*entrega na Repartição de Finanças de Macau da declaração modelo M/4, até 15 dias a contar da ocorrência do facto tributário, não podendo ser aceite a liquidação quando se declare matéria colectável por valor inferior ao preço fiscal").*

*Concluindo com esta exposição que o IVM não é um imposto de consumo, não se tributa a introdução do consumo de um determinado bem económico pois o que é tributado é a transmissão e essa ocorreu porque a lei expressamente o diz.*

*De facto, de acordo com o disposto na lei, o consumidor declarou expressamente que devia o imposto referente à viatura acima descrita sendo o imposto liquidado pelo mesmo mediante a entrega da Declaração da Liquidação M/4 no dia 5 de Agosto de 2008.*

*Foi ainda comprovado, segundo o relatório da fiscalização externa da Direcção dos Serviços e Finanças que a contribuinte procedera à transferência da viatura nova para a esfera jurídica de outrém, pelo que se verifica o facto tributário bem como a liquidação e o pagamento por parte da contribuinte do próprio imposto.*

*In casu, a contribuinte não apresentou quaisquer provas de qualquer contrato de compra e venda de documento de anulação ou cancelamento da transacção que comprovasse que a transmissão do veículo pudesse ter*

*sido cancelada, apresentando somente o contribuinte dois recibos passados pela Agência de Automóveis F Lda ao mediador G, (não proprietário), o que de acordo com a transmissão entre agências e o circuito de aquisição do veículo pelo Modelo M/7 do IVM da Direcção dos Serviços e Finanças não implicava a Agência de Automóveis F Lda, por isso, em nada adianta a recorrente alegar que havia uma relação de subordinação entre a Companhia de Automóvel C, Lda e a Agência de Automóveis A, Soc. Unipessoal Lda e que por esse facto não foram emitidas quaisquer facturas.*

*Assim o recurso interposto da mesma decisão nada acrescenta ou modifica a matéria reclamada, pelo que o pedido da contribuinte deve ser rejeitado por falta de fundamentos legais.*

*Portanto, de acordo com o art. 2.º alínea 1 e do art.4º e n. 2 e n.º 5 do Regulamento do Imposto sobre Veículos Motorizados, será este mesmo imposto exigível no momento da transmissão do veículo para o consumidor, facto esse que foi verificado no dia 5 de agosto de 2008, sendo que o presente recurso não merece provimento.*

### *III. Conclusão:*

*綜上所述，就此個案，建議根據《機動車輛稅規章》第2條1項、第4條第2款和第5條規定，駁回本必要訴願。*

*Por tudo quanto detalhadamente se expôs, propõe-se na situação sub judice o indeferimento do presente Recurso Hierárquico Necessário de acordo art. 2.º, alínea 1 e do art. 4.º n.2 e n.º5 do Regulamento do Imposto sobre Veículos Motorizados.”*

- por despacho de 17.12.2008, o Exmº Secretário para a Economia e Finanças, e concordando-se com o transcrito parecer, foi indeferido o Recurso Hierárquico Necessário; (sendo este o acto objecto do presente recurso).

### **Do direito**

3. Busca a ora recorrente a anulação do acto administrativo praticado pelo Exmº Secretário para a Economia e Finanças que (em sede do seu anterior recurso hierárquico) confirmou anterior decisão que lhe tinha indeferido o pedido de devolução do montante pago a título de Imposto sobre Veículos Motorizados.

Em síntese entende que:

*“A tributação de IVM incide sobre as transmissões para o consumidor de veículos motorizados novos efectuadas na RAEM,*

*conforme estipula o artigo 2.º n.º 1 do RIVM.”; e que,*

*“Não tendo ocorrido a referida transmissão, deverá ter-se por verificado o vício de violação de lei por erro nos pressupostos de facto, em razão da inexistência de facto tributário (...)”*

Inversamente, considera a entidade recorrida que:

*“O Imposto sobre Veículos Motorizados não incide sobre a introdução no consumo ou sobre as importações de veículos”, tributando antes “a transmissão ou a aquisição de veículos motorizados novos colocados no mercado interno e tributados por força dessa mesma aquisição”, e que, assim, “A declaração de autoliquidação modelo M/4 apresentada à Administração Tributária legitima a convicção formada de que existe uma realidade económica devidamente tributada, cabendo ao contribuinte o ónus de desfazer tal convicção.”*

Pois bem, atenta a factualidade dada como provada e atrás retratada, e admitindo-se que a questão comporte outro entendimento, que se respeita, vejamos.

Preceitua o art. 1º, do Regulamento do Imposto sobre Veículos

**Motorizados aprovado pela Lei n° 5/2002 que:**

“Para efeitos do disposto no presente Regulamento, consideram-se:

- 1) Veículos motorizados: os automóveis ligeiros, pesados, de passageiros, de mercadorias, mistos, tractores e veículos articulados, bem como os motociclos e ciclomotores, tal como definidos no Código da Estrada;
  - 2) Transmissão: a alienação, aquisição ou transferência, por qualquer título ou de qualquer natureza, da titularidade sobre veículos motorizados, por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade;
- (...)”

**Por sua vez, estatui o art. 2° do mesmo R.I.V.M. 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.”

Reflectindo sobre o estatuído no n° 2 do art. 1° e no preceituado no art. 2° atrás transcritos, cremos que à ora recorrente assiste razão.

De facto, mostra-se-nos de concluir que o “Imposto sobre Veículos Motorizados” constitui um imposto (de prestação única) devido aquando

da “introdução do bem no consumo”.

Há pois que atentar que já com a anterior Lei n° 20/96/M de 09.08, (revogada pelo art. 6° da Lei n° 5/2002 que aprovou o R.I.V.M. ora vigente), se deslocou o facto gerador do imposto do “acto de importação” para o “acto de transmissão para o consumidor final” – até mesmo porque a base tributável passou a ser o preço de venda ao público; cfr., Exposição de Motivos da proposta de Lei n° 12/V/95 que levou à aprovação da Lei n° 20/96/M – e que, tanto quanto nos parece, assim continua a suceder com a referida Lei n° 5/2002; (cfr., o Parecer n° 2/II/2002 da 1.ª Comissão Permanente da Assembleia Legislativa de Macau sobre a então “Proposta da lei intitulada “Aprova o Regulamento do Imposto sobre Veículos Motorizados”, onde, a nível das regras de incidência se diz que as mesmas “não sofreram grandes alterações quando comparadas com o regime actualmente em vigor (a Lei n° 20/96/M)”, afirmando-se, também, expressamente, que: *“Ao nível da incidência real, ou seja, que factos dão origem à obrigação de imposto, pretende-se tributar a introdução em circulação de veículos motorizados novos, sendo estes entendidos como os automóveis ligeiros, pesados, de passageiros, de mercadorias, mistos, tractores e veículos articulares,*

*bem como os motociclos e ciclomotores, tal como definidos no Código da Estrada. Assim, o facto tributário típico é a transmissão de veículos motorizados novos para o consumidor [alínea 1] do artigo 2º]”).*

É também verdade que o diploma ora em questão prevê dois outros tipos de “facto tributário”: a importação de veículo motorizado novo para uso do próprio importador e a afectação de veículo motorizado novo para uso próprio efectuada pelos agentes económicos intervenientes no circuito de comercialização; (cfr., art. 2º, nº 2 e 3).

Porém, não sendo o caso dos autos subsumível a qualquer destas últimas duas situações, revela tão só a que antes se deixou referida, e, nesta conformidade, atenta a factualidade dada como provada, de onde resulta que concretizada não ficou a transmissão do veículo importado para o consumidor, seu comprador, (no caso, **B**) razão cremos que tem a ora recorrente (assim como o Exmº Magistrado do Ministério Público) quando considera(m) que inexistente o necessário facto tributário que justifique o pagamento do imposto em questão.

Dest’arte, mostra-se-nos que padece o acto recorrido de “erro nos

pressupostos de facto”, o que constitui motivo legal para a procedência do presente recurso na parte em que se pede a anulação do mencionado acto, o mesmo não sendo de suceder quanto ao peticionado “reembolso a favor da recorrente do montante de MOP\$577,500.00”, isto, dado o preceituado no art. 20º da C.P.A.C., nos termos do qual, *“Excepto disposição em contrário, o recurso contencioso é de mera legalidade e tem por finalidade a anulação dos actos recorridos ou a declaração da sua nulidade ou inexistência jurídica.”*.

Assim e, verificada não estando a “excepção” a que se refere o mencionado art. 20º, apenas parcialmente procede o presente recurso.

### **Decisão**

**4. Face a tudo quanto se tentou deixar esclarecido e, em conferência, acordam conceder parcial provimento ao recurso, anulando-se o acto recorrido.**

**Custas do decaimento pela recorrente, (não se tributando a entidade recorrida por das mesmas estar a mesma isenta).**

Macau, aos 11 de Março de 2010

José M. Dias Azedo

Chan Kuong Seng

João A. G. Gil de Oliveira