

Processo n.º 167/2004

Data: 18 de Novembro de 2004

- Assuntos:
- Erro nos pressupostos
 - Pressupostos vinculativos
 - Pressupostos discricionários
 - Impostos de Veículo motorizado
 - Fixação oficiosa da colecta
 - Ónus de prova
 - Princípio de verdade material
 - Dever de investigar
 - Revista de Hong Kong
 - Veículo de volante à esquerda

Sumário

1. Um acto administrativo válido pressupõe satisfação dos seguintes requisitos:
 - A determinação ou escolha dos pressupostos do acto. A indicação vinculada e discricionária dos pressupostos. As noções vagas e os conceitos técnicos.
 - A ocorrência dos factos que constituem o pressuposto do acto administrativo.
 - Os factos realmente ocorridos devem subsumir-se no pressuposto indicado na lei ou escolhido pelo órgão.
2. O erro sobre os pressupostos é genericamente considerado como a ilegalidade dos pressupostos, que gera o vício de violação de lei, por o órgão administrativo ter julgado erroneamente que existem os pressupostos.

3. Se os pressupostos do acto estão fixados vinculativamente poderemos ter seguintes modalidades de erro:
 - um erro sobre os pressupostos, se o órgão administrativo julga que o pressuposto do seu acto é um, quando a lei indica efectivamente outro;
 - um erro de facto sobre os pressupostos, se o órgão administrativo dá como ocorridos factos que realmente não ocorreram
 - Um erro de direito sobre os pressupostos, se o órgão dá como subsumíveis no pressuposto legalmente definido, factos que ocorreram, mas que não são susceptíveis dessa qualificação jurídica ou técnica.
4. Se os pressupostos são de escolha discricionária, têm-se os seguintes erros:
 - um erro de facto sobre os pressupostos, e portanto, violação de lei, se o órgão dá como verificados facto que realmente não ocorreram;
 - um erro de direito sobre os pressupostos, se o órgão, tendo-se vinculado a um conceito jurídico ou técnico ao escolher o pressuposto, dá como subsumíveis no conceito escolhido factos que não são qualificáveis como tal.
5. Os actos da Administração Fiscal consentidos pelas disposições respeitante à fixação oficiosa do valor colectável não podem ser considerados como actos discricionários, quer relativamente aos interesses ou finalidades visados na lei, quer quanto aos pressupostos de facto da decisão, por a lei não a deixou o espaço livre para apreciar e escolher os pressupostos que na perspectiva do autor do acto se mostrem mais aptos para alcançar o fim público legalmente mirado.
6. Se a Administração, pelos elementos que dispuser, verificar que o preço declarado pelo contribuinte é inferior ao praticado no mercado, ao abrigo da alínea a) do artigo 15º e ao abrigo do princípio da verdade material, terá que investigar e averiguar

se o contribuinte lançou e liquidou correctamente o IVM, por todos os meios de prova legais e idóneos.

7. Não se afigura ser apto para contradizer os preços declarados relativamente aos veículo de volante à esquerda o meio de recurso pelo Fisco única e exclusivamente aos elementos constante da revista de Hong Kong que se valoram com base nos veículo de volante à direita.

O Relator,

Choi Mou Pan

Processo n.º 167/2004

Recorrente : Chefe da Repartição de Finanças

(財政局財稅廳廳長)

Recorrido: (A)

Acordam no Tribunal de Segunda Instância da R.A.E.M.:

(A), com os demais sinais nos autos, veio interpor recurso contencioso de anulação ao despacho de 10.06.2002 do Chefe de Repartição de Finanças pelo qual foi indeferido o recurso hierárquico interposto para o Director do Serviço de Finanças do acto do Chefe de Repartição de Finanças que fixou o preço de venda ao público de 85 automóveis para o efeito de aplicação do Imposto sobre Veículos Motorizados.

O Tribunal concedeu-lhe o provimento do recurso e anulou o acto impugnado.

Com a sentença não conformou, recorreu o Chefe da Repartição de Finanças, alegando em síntese o seguinte:

- a. O objecto do presente recurso é revogar a sentença proferida em 1ª instância, apreciando do alegando erro de julgamento, *in casu*, por errado entendimento das normas aplicáveis, passa pela análise do ónus da prova.
- b. A Administração pode fixar para efeitos de tributação um

valor de venda dos veículos automóveis em causa diferente do valor declarado pelo vendedor, porquanto a prova documental não limita a liberdade de apreciação e da verdade material por parte de Administração.

- c. O ora Recorrido apresentou documentos *pro-forma* destinados a demonstrar o valor efectivo dos veículos quando, em verdade, os mesmos não fazem prova da efectiva transmissão dos veículos e do valor real. E, porque face a tal constatação cabia ao impugnante o ónus de demonstrar a realidade dessas operações, o Recorrido nada comprovou.
- d. Razão porque a Recorrente lançou mão do acordo que fixa em percentagem de 30% a diferença de mercados de Macau e de Hong Kong, assente na ideia de valor normal, médio ou frequente do mercado.
- e. Verifica-se que a Administração não fixou a matéria tributável por mera aplicação dos preços constantes nas revistas da especialidade de Hong Kong, mas formulou-os como valor presuntivo da transmissão dos veículos.
- f. À administração Fiscal cabe o ónus da prova da verificação dos pressupostos para determinação da matéria tributável ficando porém, desonerada de tal ónus quando carrega para o processo indícios sérios e objectivos que como *in casu* traduzem mais que uma probabilidade elevada de que o preço de venda ao público é superior ao declarado.
- g. Numa situação como a referida é importante que cabe o ónus de provar a existência das transacções, juntando aos autos

prova documental com força probatória bastante.

- h. Não se aceita que a Administração Fiscal seja mais onerada com o ónus da prova quando o douto aresto, em sede de matéria de facto provada, não pugna pela totalidade das vendas concretizadas pelo Recorrido, e não apura o pagamento comercial dos valores constantes dos documentos *pro-forma*.
- i. Diz o art. 87º do Código do Procedimento Administrativo de Macau, aprovado pelo Decreto Lei N.º 35/94/M, de 18 de Julho, “cabe aos interessados provar os factos que tenham alegado, sem prejuízo do dever cometido ao órgão competente nos termos do n.º 1 do artigo anterior”.
- j. Assinalando a anotação ao art. 59º do Código do Procedimento Administrativo, anotado de Lino Ribeiro e José Cândido do Pinho, que “a regra é a de que quem alega, prova. Este princípio não é senão a consagração do elevado valor do interesse público e do respeito pela prossecução por parte da Administração. Não se pretende que esta demonstre aquilo que ao interessado cumpre fazer, mas sim que ela procure pelos meios disponíveis a solução material mais adequada e acertada do ponto de vista da sua legalidade”. (cit).
- k. Acentua-se o princípio da presunção da legalidade do acto administrativo com limite num ónus de fundamentação do acto, nos termos do art. 114º n.º 1 alíneas a) e b) do CPA no qual, fundamentadamente há uma declaração dos pressupostos de facto e de direito que conduzem ao acto

tributário de liquidação adicional.

O recorrido não respondeu.

O Digno Magistrado do Ministério Público apresentou o seu douto parecer que se transcreve o seguinte:

“A douta sentença ora em crise julgou procedente o recurso interposto por (A), da decisão de indeferimento que recaiu sobre o recurso hierárquico pelo mesmo interposto do acto do Chefe da Repartição de Finanças que fixou o preço de venda ao público superior ao declarado, relativamente a 85 veículos automóveis de várias marcas e modelos, por concluir sofrer o mesmo de erro nos pressupostos facto, dado não ter o aqui recorrente efectuado a prova – como lhe competia, dado encontramo-nos face a acto de natureza impositiva, “de que estavam verificados os pressupostos de que dependia a correcção do valor auto liquidado pelo contribuinte: a existência de elementos que indiciem que este é manifestamente superior ao praticado”, sendo que a prova dos preço de um veículo no mercado de Hong-Kong, feita através de anúncios de jornais ou revistas dessa Região – mesmo admitindo-se que tal elemento de prova é, por si só, suficiente – sem se indagar se o preço é o mesmo independentemente de o veículo ter o volante à esquerda ou à direita e de se determinar se os preços são iguais em Macau e Hong-Kong, não preenche o previsto no nº 6 do artº 8º do RIVM.

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

actuado a Administração com erro nos pressupostos de facto em que assentou a decisão.

Não desconhecendo entendimento diferente sobre matéria similar assumida pelo T.U.I. no âmbito quer do proc. 10/2000, quer do proc. 4/2001 (recurso para uniformização de jurisprudência), continuamos, no entanto, a sufragar a posição que vimos assumindo nesse domínio.

Vejamos:

Nos termos do nº 6 do artº 8º R.I.V.M., “O Chefe da Repartição de Finanças pode fixar um preço de venda ao público superior ao declarado sempre que disponha de elementos que indiquem que este é manifestamente inferior ao praticado”.

Em nosso critério, os actos da Administração Fiscal consentidos pela disposição referida não se poderão considerar discricionários, desde logo quanto aos interesses ou finalidades visados na lei, nem mesmo quanto aos pressupostos de facto da decisão, já que o legislador não deixou o campo livre para apreciar e escolher os pressupostos que na perspectiva do autor do acto mais aptos se mostrem para alcançar o fim público legalmente previsto, antes o vinculando (para fixar o preço de venda ao público superior ao declarado), a dispor de elementos que indiquem que tal valor é inferior ao praticado.

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

Pode, pois, dar-se por adquirido que a liquidação adicional oficiosa se baseou exclusivamente nos supostos preços de mercado de Hong-Kong constantes de publicações da especialidade, preços esses que excederiam os

indicados pelo Recorrido e na presunção que os preços em Macau para tais bens são necessariamente superiores aos de Hong-Kong, devido ao acréscimo dos custos de transporte.

Ora, quer-nos parecer que em tais condicionalismos, a Administração Fiscal não dispunha, efectivamente, de elementos objectivos com credibilidade e força para validamente porem em causa os valores constantes da documentação apresentada pelo recorrido.

Não se quer com isto referir que se dá, sem mais, como boa e perfeita tal documentação relativamente aos fins em vista: o que se regista é que a A. Fiscal não a põe minimamente em crise, isto é, não anuncia quaisquer elementos credíveis que indiciem validamente a discrepância entre os valores declarados e os valores praticados, já que, como se viu, fundou a liquidação em crise única e exclusivamente em valores anunciados em Hong-Kong, situação que por si só, convenhamos, não poderá servir como indiciadora daquela discrepância, nem, em nossa opinião, deveria servir de base oficial de valores a levar em conta numa liquidação oficiosa.

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

Ao que acresce que, efectivamente, a experiência e senso comuns aconselham a adopção de sérias reservas quanto à fiabilidade e aplicabilidade na RAEM dos preços constantes daquelas publicações de Hong-Kong, conforme exemplarmente dá conta o Mmo Juiz Dr Lai Kin Hong na declaração de voto expressa no âmbito do citado proc. 4/2001 do TUI, das quais nos permitimos

destacar a eventualidade da ocorrência de importações paralelas e as reduções substanciais de preços derivadas da necessidade de escoamento de “stocks”, seja em virtude de lançamento no mercado de novos modelos, seja pela ocorrência de saldos, normalmente no final de cada ano.

Tendo em vista que o único elemento de que dispôs para duvidar da credibilidade da declaração apresentada pela recorrente eram os preços anunciados em Hong-Kong e levando-se em conta as naturais reservas à cerca das mesmos, caberia à A. Fiscal o ónus de demonstrar, com elementos possuidores de força probatória suficiente, a não credibilidade da declaração apresentada pelo recorrido e infirmar o por este alegado relativamente à desconformidade entre os preços dos automóveis anunciados em Hong-Kong e os efectivamente praticados em Macau.

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

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

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

Do entendimento ora assumido não resulta, cremos, qualquer desrespeito à uniformização de jurisprudência fixada no douto Acórdão proferido no âmbito do já citado proc. 4/2001 do TUI, pois que, como é evidente, não se põe em questão que o CRF possa utilizar o preço de venda ao

público constante das revistas de automóveis de Hong-Kong para fixar o valor da matéria colectável de imposto sobre veículos motorizados, na situação de fixação de um preço de venda superior ao declarado pelo contribuinte, nos termos do nº 6 do artº 8º do RIVM.

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

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

Nada mais conforme, pois, relativamente à citada uniformização de jurisprudência.

Pugnamos, assim, pelo não provimento do presente recurso."

Cumrpe decidir.

Foram colhidos os visto legais dos Mmºs Juizes-Adjuntos.

Releva para a decisão a seguinte matéria de facto, que tinha sido dada por assente pelo Tribunal *a quo*:

Factos provados:

- Dedicando-se o roa recorrente à venda de veículos motorizados novos, entregou na Repartição de Finanças declarações modelo M/3, onde se indiciam, para além do mais, como preços de venda

ao público os valores constantes dos documentos de fls. 67-68 – que aqui se dão por reproduzidos -, relativos a diversos modelos de veículo automóveis, também aí descritos.

- O Chefe de repartição de Finanças enviou ao recorrente as notificações juntas como documentos 2 a 86 e que aqui se dão por reproduzidas, a fixar os preços de venda ao público daqueles veículos automóveis em montantes superiores aos declarados pelo ora recorrente, nos termos do disposto na “alínea c) do n.º 1, do art.º 15.º do RIVM”, invocando-se aí que “foi utilizado meio de prova idóneo (revistas da especialidade no mercado de Hong Kong) de acordo com o permitido pelo acórdão de Uniformização de Jurisprudência n.º 4/2001, de 6 de Agosto, publicado no Boletim Oficial da RAEM, n.º 32, I Série”.
- Inconformado com esta fixação oficiosa, o recorrente interpôs, em 10.5.2002, recurso hierárquico para o Director do Serviço de Finanças – documento de fls. 79 a 87 que aqui se dá por reproduzido.
- Sobre este recurso hierárquico recaiu a informação n.º 221/NAJ/SM/02, a fls. 28-34, e da qual se extrai o seguinte:

“(…)

Vem (A), em requerimento dirigido ao Sr. Director dos Serviços de Finanças, com entrada nestes Serviços em 10/05/2002, interpor “recurso hierárquico necessário” das liquidações oficiosas praticadas pelo chefe da Repartição de Finanças de Macau (RFM) ao abrigo do artigo 15.º do Regulamento do Imposto sobre Veículos Motorizados (RIVM), requerendo a revogação das liquidações efectuadas.

Em 16/05/2002 veio o contribuinte requerer a junção de documentos para prova da existência de veículos com volante a esquerda.

Em 24/05/2002 veio o contribuinte juntar certidão emitida pelo Instituto para os Assuntos Cívicos e Municipais comprovativa do mesmo facto supra referido e respectiva procuração.

Questão prévia

Qualificação Jurídica do Requerimento

As notificações das liquidações efectuadas ao contribuinte contemplam os meios de reacção previstos legalmente dos actos administrativos praticados - reclamação para o chefe da Repartição de Finanças de Macau, sem efeito suspensivo, no prazo de 15 dias a contar da data do registo postal, nos termos dos n.ºs 1 e 3 do artigo 47.º do RIVM.

Constata-se que, ao invés do notificado, o contribuinte denomina o acto de “recurso hierárquico necessário”, dirigido ao Sr. Director dos Serviços de Finanças, ao abrigo da alínea b) do n.º 2 do artigo 45.º encontrando-se incorrectamente dirigido e incorrectamente qualificado.

Considerando a competência do chefe da Repartição de Finanças de Macau para a liquidação oficiosa - cfr. artigo 15.º do RIVM - o Regulamento prevê, especificamente, que os actos praticados no âmbito dessa competência podem ser objecto de reclamação para o autor do acto - cfr. n.1 do artigo 47.º do RIVM - norma especial quanto aos meios de reacção previstos no artigo 45.º

Deveria, em bom rigor, o contribuinte ter apresentado reclamação para o autor do acto, ao abrigo do n.º 1 do artigo 47.º no prazo de 15 dias, a qual não tem efeito suspensivo.

No entanto, considerando que a reclamação não tem efeito suspensivo, que deve ser decidida no prazo de 30 dias – cfr. alínea b) do artigo 46.º - e que de decisão da reclamação cabe recurso hierárquico facultativo para o Chefe do Executivo no prazo de 2 meses – cfr. alínea c) do n. 2 do artigo 45. e n. 2 do artigo 48.º -, é manifesta a existência de uma incompatibilidade entre o disposto na alínea a) do artigo 49.º e a alínea c) do n.º 2 do artigo 45. considerando que esta última garante recurso contencioso contra acto proferido, no âmbito de recurso hierárquico facultativo.

Assim, a análise dos pedidos formulados deve, salvo melhor opinião, ser tratada como reclamação para o autor do acto, aliás como foi expressamente notificado ao contribuinte, devendo o acto final decisório sobre a mesma proceder do Sr. Chefe da Repartição de Finanças de Macau.

Como fundamento da procedência do seu pedido de revogação das liquidações oficiosas praticadas, invoca o contribuinte:

- a) tendo as liquidações sido processadas com fundamento na utilização de meio de prova permitido pelo Acórdão de Uniformização de Jurisprudência n. 4/2001 não deixa esta mesma jurisprudência de referir que as tabelas se encontram sujeitas ao princípio de liberdade de apreciação de prova. Ora, significando indícios “factos probatórios indiciários que

permitem concluir pela verificação ou não de outros factos em virtude das leis naturais conhecidas pelos homens, e que funcionam como máximas de experiência” junta o contribuinte as order formas preenchidas pelo vendedor aquando da encomenda da viatura pelo cliente alegando que as mesmas já incluem o preço final a pagar pelo consumidor, submetendo-as a apreciação desta Direcção dos Serviços considerando que, no entender do reclamante, a um elemento que prova que o preço declarado corresponde ao valor efectivo do preço praticado, considerando que o nele constante e o valor acordado entre comprador e vendedor;

- b) mais alega o facto de o ano de fabrico de alguns veículos reportar a 1998 e outros a ha mais de um ano o que implica a sua comercialização a preços inferiores aos de modelos mais recentes;
- c) alega, também, que o estabelecimento de que e proprietário tem um movimento de alguma monta, facto que facilmente se comprova pelo número de liquidações processadas (125) o que conduz a que obtenha, dos agentes importadores da RAEHK, descontos especiais;
- d) mais acresce o facto de os veículos com volante a esquerda serem comercializados a um preço mais baixo uma vez que as fabricas europeias os exportam a preços inferiores;
- e) entende, a final, não ser completa nem exacta a fundamentação fornecida pela entidade ora reclamada porquanto não é o contribuinte informado quais revistas consultadas e respectiva data.

Apreciação

Vejam, então, a procedência, ou não, dos argumentos vertidos pelo reclamante.

A lei distingue entre preço declarado e preço praticado, facto pelo qual é atribuída à Administração fiscal a faculdade de não aceitar o primeiro, se dispuser de indícios que lhe permitam aferir que o preço praticado é manifestamente superior ao declarado pelo sujeito passivo. Não enumerando o legislador os referidos elementos indiciadores conferiu ao chefe da Repartição de Finanças de Macau a faculdade de recorrer a outros meios de prova idóneos a formação da sua convicção quanto a existência e conteúdo do facto tributário, na prossecução do princípio da verdade material e liberdade de apreciação da prova subjacentes ao processo tributário gracioso, prevendo o recurso a prova indirecta - partindo da declaração do contribuinte a Administração fiscal recorre a indícios segundo as regras da experiência comum que lhe permitem chegar a determinada conclusão quanto aos factos indiciados, conclusão que se obtém indirectamente, relacionando o indicio com o tema da prova.

E esta interpretação, sempre defendida pela DSF, que encontrou acolhimento por parte do Tribunal de Ultima Instancia da RAEM no já supra identificado Acórdão.

O reclamante não põe em causa o tipo de prova utilizado - as revistas automóveis e aceita a sua utilização, O que pretende é, através da apresentação das *order forms*, submeter as mesmas à apreciação da Administração fiscal, para que altere a sua convicção alegando que o Acórdão Uniformizador de

Jurisprudência não deixa de referir que as tabelas de preços de venda ao pública de veículos novos estão sujeitas ao princípio da livre apreciação da prova.

Baseia-se, como sabemos, o enunciado princípio nas regras da experiência e na livre convicção da entidade competente. As normas de experiência são definições ou juízos hipotéticos de conteúdo genérico, independentes do caso concreto em análise, assentes na experiência comum, independentes dos casos individuais em cuja observação se alicerça, mas para além dos quais têm validade. A livre convicção é um meio de descoberta da verdade, não uma afirmação infundada da verdade, logo, uma conclusão livre, subordinada à razão e à lógica e não limitada por prescrições formais exteriores. O enunciado no referido Acórdão pretende afirmar a obrigatoriedade da entidade competente apreciar as provas que lhe forem apresentadas pelos sujeitos passivos decidindo com base nelas no dever de prosseguir a verdade material pelo que a sua apreciação há-de ser reconduzir-se a critérios objectivos.

Analizados os documentos apresentados concluímos não provarem os mesmos que os veículos foram, efectivamente, vendidos aos preços neles constantes. As *order forms* e os *invoices* são documentos meramente indicativos das mercadorias a adquirir e respectivos preços.

Como bem refere o reclamante, os preços divulgados pelas Tabelas constantes da revistas automóveis nas quais a Administração Fiscal firmou a sua convicção – que demonstra que os preços praticados são manifestamente superiores aos declarados -, encontram-se sujeitos ao princípio da liberdade de

apreciação da prova o que mais não significa que, embora o contribuinte contribua, com os elementos ora fornecidos, para a descoberta da verdade material, as *order forms* encontram-se sujeitas a livre apreciação do órgão competente para a prática do acto tributário.

Assim, considerando que os veículos importados se destinam ao mercado local difícil se torna aceitar como bastante a prova apresentada pelo contribuinte, considerando que as notas de encomenda não provam que os veículos foram, efectivamente, vendidos pelo preços nelas constantes, dado que, segundo as regras da experiência comum, os preços praticados em Hong Kong são, dada a similitude de mercado a par dos inerentes custos de transporte para a RAEM, suficientes para demonstrar que os preços declarados não foram os efectivamente praticados, não assumindo as notas de encomenda força probatória suficiente para afastar a convicção baseada na prova que fundamenta o acto do Sr. Chefe da Repartição de Finanças de Macau, “em virtude das leis naturais conhecidas pelos homens e que funcionam como máximas de experiência” donde, no caso concreto, não procede o invocado pelo reclamante pois é facto notório que os preços declarados são manifestamente inferiores aos praticados na Região.

Quanto ao argumento de que as revistas da especialidade de Hong Kong se referem apenas aos modelos fabricados mais recentemente pelo que, segundo o reclamante, sendo os veículos em causa fabricados em anos anteriores, não pode a liquidação basear-se nos valores constantes das mesmas. Ora, naturalmente que desconhecerá o reclamante que existem, até, revistas de

veículos automóveis anteriores a 2001. Da mesma forma, nos sites referentes a mesma matéria também é possível a busca por anos de fabrico. A liquidação efectuada tem por referência os veículos do mesmo modelo e ano de fabrico e idênticas características.

O preço dos veículos praticados na Europa não releva no caso concreto pois a discrepância de valores de comercialização é efectuada com base no mercado local.

Relativamente à invocada incompletude e inexactidão da fundamentação fornecida pela entidade ora reclamada, a verdade é que do invocado pelo reclamante se extrai que compreendeu os fundamentos do acto administrativo, considerando que os mesmos constam do Acórdão identificado nas notificações endereçadas ao contribuinte. Tanto assim é que junta, agora, documentos que submete a análise desta Direcção dos Serviços pelo que aceitou os critérios da administração fiscal.

No entanto, considerando a apreciação da prova que requereu e que entendemos não ser suficiente para alterar a convicção já manifestada, cumpre sanar nesta fase, a invocada falta de fundamentação quanto a indicação das revistas automóveis, sanção admissível nos mesmos termos em que o é a convalidação ou ratificação dos actos administrativos – artigo 126.º do CPA – por verificados os requisitos, i.e., manutenção dos razões de facto e de direito, mesmos fundamentos que sustentaram o acto originário, fundamentação declarada dentro do prazo de recurso contencioso (artigos 126.º e 130.º do CPA) é competência do órgão – cfr. n.º 2 do artigo 126.º artigos 132.º e

161.º todos do CPA. Para tanto, anexa-se a presente informação cópias das Revistas e respectivos mapas de Valores Tributáveis, nos quais se basearam os actos de liquidação oficiosa praticados.

Nestes termos, em conclusão,

- a) os fundamentos apresentados pelo reclamante dos actos de liquidação oficiosa praticados pelo Sr. Chefe da Repartição de Finanças de Macau, conforme notificações s n.ºs 20020736 a 20020861, não merecem provimento, porquanto a utilização da prova indiciária prevista no n. 6 do artigo 8.º do RIVM, mediante a utilização, por comparação, dos preços praticados em Hong-Kong e divulgados pelas denominadas revistas de automóveis, se encontra, actualmente, esclarecida por Acórdão do Tribunal de Última Instância da Região Administrativa Especial de Macau, de 4 de Julho de 2001, publicado no Boletim Oficial de RAEM n. 32, II S, de 6 de Agosto.
- b) A interpretação vertida no aludido Acórdão constitui jurisprudência obrigatória na Região Administrativa Especial de Macau de República Popular da China. Assim, nos termos da alínea c) do n. 1 do artigo 15. do RIVM, o chefe da Repartição de Finanças de Macau pode, em liquidação 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 do imposto, na situação de fixação de um preço de venda superior ao declarado, nos termos do n. 6 do artigo 8. do RIVM. Para tanto o recurso aos preços constantes das revistas de

automóveis constituem um meio de prova idónea para se apurar tal valor, no âmbito do principio da liberdade de apreciação da prova no procedimento tributário não tendo as notas de encomenda apresentadas pelo reclamante força probatória suficiente para afastar a convicção formada pela Administração Fiscal, não procedendo a insuficiência da fundamentação dos actos administrativos, a par de se sanar, nesta data, a falta de indicação das Revistas Automóveis nas quais se basearam as liquidações efectuadas.

- c) Devem, assim, ser mantidos os despachos de liquidação oficiosa, em sede de Imposto sobre os Veículos Motorizados, negando-se provimento a presente reclamação e, em consequência, e devida pela recorrente o montante resultante da soma das liquidações efectuadas e notificada conforme modelos M16 supra identificadas.

Mais se informa V. Ex.a. que, nos termos da alínea c) do n.º 2 do artigo 45.º, do n.º 2 do artigo 48.º e artigo 50.º do Regulamento do Imposto sobre Veículos Motorizados, do acto administrativo em apreço cabe recurso hierárquico facultativo para o Sr. Chefe do Executivo, a apresentar no prazo de dois meses ou recurso contencioso a interpor junto do Tribunal Administrativo, no prazo de quarenta e cinco dias, a contar a contar da data da notificação.

(...)”

Informação esta que mereceu o seguinte parecer do

Coordenador do NAJ, que igualmente se transcreve:

“(…)

Concordo com o teor do presente parecer. Resultando do mesmo que a via graciosa a utilizar não é o recurso hierárquico necessário para V. Ex.a. mas sim a reclamação para o autor do acto, i.e., o Senhor chefe da RFM, proponho a V.Ex.a. o seguinte:

1. Remessa do processo a RFM para que, em caso de concordância, o Senhor chefe da RFM indefira o pedido, apropriando-se dos elementos de facto e de direito do presente parecer como base do despacho que vier a proferir.
2. Após isso, a notificação deverá ser efectuada pelo NAJ, e incluir as cópias da revista da especialidade que constituiu a base da liquidação adicional, a fim de se sanar a falta de fundamentação que foi arguida na reclamação.

(…)”

Com a data de 10 de Junho de 2002, foi exarado pelo Chefe de Repartição de Finanças de Macau o despacho ora impugnado, com o seguinte teor:

“Concordo com o parecer produzido na presente informação pelo que é de indeferir a reclamação formulada pelo ora requerente mantendo-se as liquidações adicionais efectuadas.”

Conhecendo.

O objecto do presente recurso incide na decisão do Tribunal Administrativo que anulou a decisão contenciosamente recorrida do Chefe da Repartição de Finanças com fundamento de incurso no erro nos pressuposto de facto e de direito.

Sabemos que os pressupostos constituem os requisitos de validade do acto administrativo e são precisamente as circunstâncias, as condições de facto e de direito de que depende o exercício de um poder ou competência legal, a prática de um acto administrativo.

Um acto administrativo válido pressupõe satisfação dos seguintes requisitos:

- A determinação ou escolha dos pressupostos do acto. A indicação vinculada e discricionária dos pressupostos. As noções vagas e os conceitos técnicos.
- A ocorrência dos factos que constituem o pressuposto do acto administrativo.
- Os factos realmente ocorridos devem subsumir-se no pressuposto indicado na lei ou escolhido pelo órgão.¹

A ilegalidade dos pressupostos gera o vício de violação de lei e a esta ilegalidade é genericamente designado pela doutrina e jurisprudência como erro sobre os pressupostos, porque, em regra, a ilegalidade deriva de o órgão administrativo julgar erroneamente que existem os pressupostos.

¹ Mário Esteves de Oliveira, Direito Administrativo, Vol. I, Lisboa, 1980, pp. 443 a 448.

Consideram-se que, em geral, há violação de lei por ilegalidade dos pressupostos nas seguintes situações:²

a) Se os pressupostos do acto estão fixados vinculativamente poderemos ter:

1 - um erro sobre os pressupostos, se o órgão administrativo julga que o pressuposto do seu acto é um, quando a lei indica efectivamente outro (*como no caso em que sanciona A porque faltou ao serviço quando o pressuposto legal daquela sanção é a desobediência*);

2 - um erro de facto sobre os pressupostos, se o órgão administrativo dá como ocorridos factos que realmente não ocorreram (*como no caso em que sanciona A porque faltou e verifica-se que A não faltou*);

3 - Um erro de direito sobre os pressupostos, se o órgão dá como subsumíveis no pressuposto legalmente definido, factos que ocorreram, mas que não são susceptíveis dessa qualificação jurídica ou técnica (*como no caso em que sanciona A porque faltou e a justificação apresentada não é suficiente quando o atestado médico apresentado por A deve qualificar-se como a justificação suficiente exigida por lei*).

b) Se os pressupostos são de escolha discricionária, poderemos ter:

1 - um erro de facto sobre os pressupostos, e portanto, violação de lei, se o órgão dá como verificados factos que realmente não ocorreram;

2 - um erro de direito sobre os pressupostos, se o órgão, tendo-se vinculado a um conceito jurídico ou técnico ao escolher o pressuposto,

² Mário Esteves de Oliveira, Direito Administrativo, Vol. I, Lisboa, 1980, pp. 565 a 566.

dá como subsumíveis no conceito escolhido factos que não são qualificáveis como tal.

Nestas modalidades dos erros nos pressupostos (de facto e de direito), a doutrina e a jurisprudência tem entendido que o erro nos pressupostos só é relevante no plano da actividade discricionário.³

E neste Tribunal de Segunda Instância também tem consignado nos vários acórdãos que o erro nos pressupostos de facto reconduz-se à mera violação de lei nos actos vinculados mas assume autonomia se o acto é discricionário, ou seja, o mesmo (o erro) só releva no plano da actividade discricionária, com esse *nomen juris*. Se não, haverá violação de lei, como vício exclusivo dos momentos vinculados do acto administrativo.⁴

In casu, estamos em causa uma decisão de indeferimento que recaiu sobre o recurso hierárquico pelo mesmo interposto do acto do Chefe da Repartição de Finanças que fixou o preço de venda ao público (PVP) superior ao declarado, relativamente a 85 veículos automóveis de várias marcas e modelos.

Embora o Tribunal de Última Instância, sobre a material da determinação do valor colectável dos veículos motorizados, tenha fixado a seguinte jurisprudência, não resolve directamente a questão que está em

³ J. Cândido de Pinho, Manual Elementar de Direito Administrativo, Centro de Formação de Magistrados, 1996, p. 109.

⁴ Neste sentido, entre outros, os Acórdãos deste T.S.I. de 27 de Janeiro de 2000 do processo nº 1176, de 17 de Maio de 2001 do Processo nº 205/2000.

causa no presente caso:

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

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

Pois, cabe ainda apreciar as seguintes questões, a saber:

- Se se trata de um poder discricionário o acto da administração de fixação de PVP dos veículos automóveis para efeitos tributários; e

- a quem cabe o ónus da prova na liquidação adicional do Imposto sobre Veículos Motorizados (IVM).

Então vejamos.

É aplicável o Regulamento do Imposto sobre Veículos Motorizados (RIVM), aprovado pela Lei nº 20/96/M de 19 de Agosto, com a redacção dada pela Lei nº 7/98/M de 24 de Agosto (sendo embora revogada pela Lei n.º 5/2002, de 17 de Junho, lei esta não é aplicável ao caso *sub judice*).

Dispõe o artigo 8º do RIVM:

“1. O preço de venda ao público de cada modelo de veículo motorizado, a praticar pelos sujeitos passivos, é obrigatoriamente declarado, por estes, através do modelo M/3, à Repartição de Finanças, no prazo de 20 dias a contar da aquisição para venda ao público do veículo ou da alteração dos preços previamente declarados e sempre antes da venda dos veículos.

2. Nos locais de venda e de exposição é afixada, em local bem visível, uma listagem dos preços de venda ao público e dos correspondentes valores de IVM relativos aos veículos que a empresa comercializa.

3. Para além da listagem referida no número anterior, junto de cada veículo deve ser exposto, em local bem visível, o preço de venda ao público e o valor do respectivo IVM.

4. O preço de venda ao público representa o preço a pagar pelos consumidores e inclui, designadamente, os valores referentes a garantias de manutenção, assistência e substituição de peças, bem como a todos os acessórios.

5. O preço de venda ao público não inclui, porém, os aparelhos receptores e reprodutores de som.

6. O chefe da Repartição de Finanças pode fixar um preço de venda ao público superior ao declarado sempre que disponha de elementos que indiquem que este é manifestamente inferior ao praticado.”

E o artigo 9º:

“1. O valor tributável que serve de base ao cálculo do IVM a pagar é o preço de venda ao público, declarado nos termos do artigo anterior.

2. Se o preço de venda acordado pelas partes for superior ao valor comunicado previamente à DSF, o IVM é calculado tomando por base o valor real da transmissão, sem prejuízo das penalidades que ao caso couberem.”

Por sua vez o artigo 15º prevê:

“1. O chefe da Repartição de Finanças procede à liquidação oficiosa do imposto, com base em elementos ao dispor dos serviços, nomeadamente o montante médio do imposto liquidado no trimestre anterior ou o valor tributável calculado nos termos dos artigos 9.º a 11.º, nos seguintes casos:

a) Falta total ou parcial de liquidação do imposto por parte do sujeito passivo, omissões ou erros de que haja resultado prejuízo para o Território;

b) Falta de apresentação das declarações periódicas, a que se refere a alínea b) do n.º 1 do artigo 14.º, dentro do respectivo prazo legal;

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

d) Falta de rectificação nos termos do n.º 8 do artigo anterior;

e) Situação prevista no n.º 6 do artigo 7.º

2. Feita a liquidação oficiosa do imposto, é o sujeito passivo notificado através do impresso modelo M/6, enviado sob registo postal, para que proceda à entrega do montante do imposto em falta e do acrescido, no prazo de 30 dias.

3. A liquidação efectuada nos termos do n.º 1 fica sem efeito caso o sujeito passivo apresente a declaração em falta ou a rectificação da declaração apresentada, dentro do prazo referido no número anterior.”

Com é óbvio, os actos da Administração Fiscal consentidos por estas disposições não podem ser considerados como actos discricionários, quer relativamente aos interesses ou finalidades visados na lei, quer quanto aos pressupostos de facto da decisão, é que a lei não a deixou o espaço livre para apreciar e escolher os pressupostos que na perspectiva do autor do acto se mostrem mais aptos para alcançar o fim

público legalmente mirado, ficando porém vinculado a dispor de elementos que indiquem que tal valor é inferior ao praticado, para fixar o preço de venda ao público superior ao declarado.

Se não vejamos.

O RIVM descreve três tipos de pressupostos de facto de cuja ocorrência faz depender a respectiva obrigação fiscal e as suas respectivas regras de fixação do valor tributável:

- a) a transmissão para os consumidores (alínea a) do nº 1 do artigo 1º), o valor tributável fixa-se pelo o preço de venda ao público previamente declarado à DSF (artigo 9º)
- b) importação para uso próprio do importador (alínea b) do nº 1 do artigo 1º), o valor é fixado por: o previamente declarado ou, na sua falta, o preço declarado por outros agentes económicos, o preço de venda ao público praticado em Hong Kong ou nos locais de origem, acrescido, das respectivas despesas de transporte e seguro, bem como outros elementos à disposição da Administração (artigo 10º);
- c) afectação para uso próprio de agentes económicos intervenientes no circuito de comercialização (alínea c) do artigo 1º) e o valor é fixado pelo preço de venda ao público declarado por quem proceda à afectação, ou na sua falta, o calculado nos termos da alínea anterior (artigo 11º).

Na fase de liquidação, a lei distingue entre auto-liquidação (*alínea a) do nº1 do artigo 13º*) e liquidação administrativa (*duas situações previstas na alínea b) do nº1 do artigo 13º e nos três casos contemplados no artigo 15º*)

Como podemos ver o artigo 15 especifica os caso em que haverá

lugar à liquidação administrativo, nomeadamente:

a) na falta total ou parcial de liquidação do imposto ou omissões ou erros de que haja resultado prejuízo para a RAEM;

b) na falta de apresentação das declarações periódicas no prazo legal; e

c) na fixação de um preço de venda superior ao declarado.

No caso concreto, na primeira fase – auto-liquidação, o recorrente ora recorrido declarou perante a DSF, através do modelo M/3, o preço de venda ao público dos 85 veículos e após a venda, através do modelo M/4, procedeu ao pagamento do respectivo imposto; na segunda fase – liquidação administrativa, a Administração fiscal, não concordando com o PVP declarado pelo contribuinte, fixou aquele preço como base no praticado em Hong Kong e efectuou a correspondente liquidação.

Daí, trata-se de um acto precisamente previsto no n.º6 do artigo 8º do RIVM, um acto jurídico autónomo e distinto do acto de liquidação do imposto, ou seja, um acto de lançamento ou liquidação puramente administrativo que surge para suprir a inexactidão da declaração modelo M/3 quanto ao preço do veículo.

Visando evitar o risco de fraude fiscal, a lei prevê a substituição da declaração do contribuinte pela fixação administrativa do preço do veículo.

Por outro lado, também é certo que a fixação administrativa do PVP do veículo só tem sentido quando for efectuada antes da venda. E é nessa fase que a lei prevê a possibilidade de ser emanado um acto administrativo com tal conteúdo.

Com efeito, a norma que estabelece tal poder consta do artigo 8º

que tem como epígrafe «comunicação prévia do preço de venda ao público». O contribuinte, 20 dias após a aquisição do veículo para venda ao público (ou após a alteração dos preços previamente declarados), comunica à DSF, através do modelo M/3, o preço de venda ao público e fixa-o em cada veículo, juntamente com o valor do respectivo IVM.

Se a Administração, pelos elementos que dispuser, verificar que o preço declarado pelo contribuinte é inferior ao praticado no mercado, então deve proceder de imediato à sua correcção, informando de tal facto o contribuinte para que ele tenha a possibilidade de o vender pelo preço fixado, quer antes quer depois da venda.

Quando houver lugar à correcção antes da venda, o imposto que era de auto-lançamento e auto-liquidação converte-se em imposto de lançamento e liquidação administrativa, e daí a razão de ser da alínea c) do artigo 15º do RIVM.

E quando depois da venda? Há lugar também à possibilidade de “corrigir” o valor tributável. É que a alínea a) do artigo 15º prevê a liquidação oficiosa não só no caso de falta total ou parcial da auto-liquidação, mas também no caso de omissões ou erros de que haja resultado prejuízo para a RAEM. É ao abrigo desta norma que o Fisco, ao abrigo do princípio da verdade material, terá que investigar e averiguar se o contribuinte lançou e liquidou correctamente o IVM.

Fica assim vinculado a Administração Fiscal pelos pressupostos aqui legalmente estabelecido: um dever-poder de investigar para dispor os elementos exigidos.

Como neste momento não houve pré-fixação administrativa do preço e o veículo já foi alienado, o valor tributável que serve de base ao cálculo do IVM será determinado pelo nº2 do artigo 9º, por remissão

expressa do corpo do artigo 15º:

«[s]e o preço de venda acordado pelas partes for superior ao valor comunicado previamente à DSF, o IVM é calculado tomando por base o valor real da transmissão, sem prejuízo das penalidades que ao caso couber- em».

Portanto, sendo o facto tributário a transmissão do veículo, momento marcante para a sua exigibilidade (art.3º), a matéria tributável real e efectiva, aquela que se pretende atingir, há-de ser o «valor real da transmissão».

O espírito do nº2 do artigo 9º é o mesmo do nº 6 do artigo 8º: o combate contra a fraude e evasão fiscal. Para que tal combate tenha êxito, em sede de IVM, dá-se à Administração os meios necessários para determinar o valor real e efectivo da transacção do veículo. Só que, enquanto o nº 6 do artigo 8º é uma norma reportada a momento anterior à transmissão do veículo, o nº2 do artigo 9º só tem sentido quando o veículo já foi transmitido.

A Administração fiscal tem o dever e a legitimidade para invocar a nulidade da venda dos veículos pela simulação do preço (artigo 233º do Código Civil) e, em consequência de tal, para liquidar o imposto com referência ao "valor real da transmissão".

Todavia, recai sobre si o ónus da prova do acordo simulatório e do negócio dissimulado, por via de todos meios admitidos na lei.

In casu, no decurso do recurso hierárquico necessário, o recorrente ora recorrido apresentou elementos de *order-forma* e *invoice* comprovativos do real preço dos veículos em questão, nomeadamente os dos veículos de volante à esquerda.

Sendo certo, cabe, na fase inicial de auto-lançamento ou auto-liquidação, ao declarante fiscal o ónus de prova dos PVP, na fase de liquidação administrativa, que tem finalidade de fixação adicional do valor colectável dos veículos, por ter disposto elementos necessários – contra-prova indiciária – demonstradores de que o valor declarado seja manifestamente inferior ao praticado.

Dispõe o artigo Artigo 335º do Código Civil:

- “1. Àquele que invocar um direito cabe fazer a prova dos factos constitutivos do direito alegado.
2. A prova dos factos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito invocado compete àquele contra quem a invocação é feita.
3. Em caso de dúvida, os factos devem ser considerados como constitutivos do direito.”

E no artigo 336º, dispõe que:

- “1. Nas acções de simples apreciação negativa, compete ao réu a prova dos factos constitutivos do direito que se arroga.
2. Nas acções que devam ser propostas dentro de certo prazo a contar da data em que o autor teve conhecimento de determinado facto, cabe ao réu a prova de o prazo ter já decorrido, salvo se outra for a solução especialmente consignada na lei.
3. Se o direito invocado pelo autor estiver sujeito a condição suspensiva ou a termo inicial, cabe-lhe a prova de que a condição se verificou ou o termo se venceu; se o direito estiver sujeito a condição resolutiva ou a termo final, cabe ao

réu provar a verificação da condição ou o vencimento do prazo.”

Pelo artigo 337º o Código Civil estabelece a regra de inversão do ónus da prova:

- “1. As regras dos artigos anteriores invertem-se, quando haja presunção legal, dispensa ou liberação do ónus da prova, ou convenção válida nesse sentido, e, de um modo geral, sempre que a lei o determine.
2. Há também inversão do ónus da prova, quando a parte contrária tiver culposamente tornado impossível a prova ao onerado, sem prejuízo das sanções que a lei de processo mande especialmente aplicar à desobediência ou às falsas declarações.”

Dos documentos apresentados pelo ora recorrido, constata-se que a recorrida fez juntar aos autos todos os *invoice* e *order-forma* dos respectivos modelos dos veículos vendidos, onde constam concretamente o *model*, *code*, *Engine number*, *exterior color*, *stock number*, *chassis number* e os preços vendidos, nomeadamente a descrição de “VE” (Volante à Esquerda).

Não obstante estes elementos, a Administração nada adianta de forma a afastar as razões aduzidas, ou seja, de que se tratavam de veículos diferentes, destinados eventualmente a um mercado diferente e com preços diferentes.

Tratam-se de documentos, sendo embora particular, produzem efeito de força probatória nos termos do artigo 370º nº 1 do Código Civil:

- “1. O documento particular cuja autoria seja reconhecida nos

termos dos artigos antecedentes faz prova plena quanto às declarações atribuídas ao seu autor, sem prejuízo da arguição e prova da falsidade do documento.

2.

3.”

In casu, a Administração dispõe única e exclusivamente os elementos constante da revista de Hong Kong, que, quanto a nós, não detinham, por si sós, força probatória suficiente para validamente porem em que questão a credibilidade da declaração e os factos impugnatórios do novo valor apresentados pela recorrente e não infirmados pela Administração Fiscal. Pois, estão em causa veículos com volante à esquerda, diferentes dos normalmente comercializados na RAEM e na RAEHK (com volante à direita), que deve ter um valor inferior aos veículos que normalmente aqui circulam, tendo em conta mormente a conveniência da circulação.

Deste modo, o que nos parece é que não se afiguram ser aptos contradizer os preços declarados a liquidação adicional com os elementos constantes da revista de Hong Kong que dispôs unicamente a Administração e que se valoram com base nos veículo de volante à direita.

Por outro lado, no caso de fixação administrativa do valor tributável impõe-se a Administração Fiscal a obrigação de revelar, com elementos necessários, o caso de simulação fraudulenta: a provar que a venda do veículo simulando por um preço inferior ao preço real para prejudicar o Fisco.

Porém, o que aconteceu é que, perante os factos alegados pelo recorrido, A autoridade Fiscal ora recorrente não só não tinha feito prova

- que lhe competia - de que estavam verificados os pressupostos de que dependia a correcção do valor auto liquidado pelo contribuinte: a existência de elementos que indiciavam que este era manifestamente inferior ao praticado, nem sequer impugnou tais factos, nem minimamente veio provar que o veículo automóvel em causa, com volante à esquerda, tem o mesmo valor comercial que o modelo com volante à direita, quer no mercado de Macau quer no mercado de Hong Kong.

Como se tem entendido, a falta de diligências reputadas necessárias para a constituição da base fáctica da decisão afectará esta, não só se (tais diligências) forem obrigatórias (violação do princípio da legalidade), mas também se a materialidade dos factos não estiver comprovada, ou faltarem, nessa base, factos relevantes, alegados pelo interessado, por insuficiência de prova que a Administração poderia e deveria ter colhido (erro nos pressupostos de facto).⁵

Ou seja, tais insuficiências na instrução “estão na origem do que se pode designar como um déficit de instrução, que redundará em erro invalidante da decisão, derivado não só da omissão ou preterição das diligências legais, mas também de não se tomar na devida conta, na instrução, interesses que tenham sido introduzidos pelos interessados, ou factos que fossem necessários para a decisão do procedimento.”⁶

⁵ Entre outros, vide o acórdão do S.T.A. de Portugal, de 18/11/88.

⁶ Mário Esteves de Oliveira, Pedro Costa Gonçalves e J. Pacheco de Amorim, “Código do Procedimento Administrativo, Comentado”, vol 1, pág 489 e 490.

Efectivamente, não permite perceber em que elementos se louvou a Administração Fiscal para chegar à conclusão de que o preço declarado foi efectivamente inferior ao valor praticado. Como se consignou no Acórdão de 17/Junho/2004 do Processo n.º 85/2004, “uma coisa é demonstrar a existência de elementos indiciários que apontem para essa desconformidade; outra, será, concluindo pela desconformidade, a fixação do preço, em que se assentou poder ser legítimo o recurso às ditas revistas, mas, exercido o contraditório, demonstrar a sua aplicabilidade à situação concreta. E foi isso que ficou por fazer, sob pena de o princípio da presunção da legalidade dos actos administrativos implicar uma inversão do ónus da prova, sendo certo que, cada vez mais, vai sendo posta em crise a aplicação de tal presunção, não só em relação aos pressupostos de facto, como ainda, ao arrepio da Jurisprudência dominante dos próprios pressupostos jurídicos.”⁷

Neste Acórdão ora citado, na situação idêntica, consignou as seguintes conclusões:

- “- O Chefe de Repartição de Finanças poder utilizar o preço de venda ao público constante das revistas de automóveis de Hong-Kong para fixar o valor da matéria colectável de imposto sobre veículos motorizados, na situação de fixação de um preço de venda superior ao declarado pelo contribuinte, nos termos do n.º 6 do artigo 8º do RIVM.
- Dispondo a Administração única e exclusivamente daqueles elementos (revista de Hong Kong), os mesmos não detinham, por si

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

sós, força probatória suficiente para validamente porem em que questão a credibilidade da declaração e os factos impugnatórios do novo valor apresentados pela recorrente e não infirmados pela Administração Fiscal.

- Não obstante os factos alegados e novos elementos trazidos pelo contribuinte, a Administração deve provar que os pressupostos em que se louvou se aplicam à situação em apreço, na medida em que alegadamente se tratava de um veículo diferente, destinado eventualmente a um mercado diferente e com preços diferentes publicitados em Macau, tratando-se até, como se chegou a alegar, de um modelo, à data, já em fim de produção.
- Pese embora o facto de não valer no processo administrativo um ónus da prova subjectivo ou formal, o que implica que o juiz só possa considerar os factos alegados e provados por cada uma das partes interessadas, o certo é que há sempre um ónus de prova objectivo, na medida em que se pressupõe uma repartição adequada dos encargos de alegação, isto é, de modo a repartir os riscos da falta de prova, desfavorecendo quem não veja provados os factos em que assenta a posição por si sustentada no processo.
- Importará, não obstante o princípio da presunção da legalidade do acto administrativo, considerar os limites da actuação da Administração que se deve pautar pela juridicidade das suas opções e pela obrigatoriedade de fundamentação do acto, dentro do respeito pela imparcialidade, igualdade, justiça e proporcionalidade, o que implica um ónus da prova dos pressupostos de facto subjacentes às decisões desfavoráveis aos interessados em respeito pelo princípio de justiça e legalidade.

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

Para a decisão do presente recurso, senão este entendimento, cremos não há outra solução para o presente recurso e assim sendo, é de improceder os fundamentos do recurso.

Ponderado resta decidir.

Pelo exposto, acordam neste Tribunal de Segunda Instância em negar provimento ao presente recurso contencioso.

Sem custas, por delas estar isenta a entidade recorrente.

Macau, RAE, aos 18 de Novembro de 2004

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

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