

中華人民共和國  
澳門特別行政區  
中級法院合議庭裁判

卷宗編號：856/2020  
( 司法上訴卷宗 )

日期：2021 年 4 月 22 日

司法上訴人：A 有限公司

上訴所針對之實體：經濟財政司司長

\*\*\*

## 一、概述

經濟財政司司長於 2020 年 6 月 29 日作出批示，駁回 A 有限公司 ( 以下簡稱“司法上訴人” ) 提起的必要訴願，並維持財政局局長依職權作出的結算行為。

司法上訴人不服，向本中級法院提起司法上訴，並在起訴狀中提出以下結論：

“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 053/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 Novembro 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 2º 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 A, 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 21º, n.º 2 do RIVM, a Recorrente efectuou o pagamento do imposto devido nos termos da alínea 3) do artigo 2º 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, 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 2º do RIVM, devendo ser anulada nos termos dos artigos 124º e 21º, 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 2º 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 16º, n.º 3 do RIVM.

10. Pelo que haveria lugar a uma liquidação 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 2º 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 2º 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 16º, 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 18º 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 2º 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.<sup>as</sup>, Venerandos Juizes do Tribunal de Segunda Instância, isto é, a ilegalidade da liquidação adicional com base em facto tributário cumulativo e diverso, bem como a 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 2º, 3º, 4º, 17º e 18º 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 20º, 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 2º 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 2º 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 20º do RIVM, pelo que a liquidação de juros é, por si só, anulável nos termos dos artigos 124º do CPA e 21º, n.º 1, alínea d) do CPAC por conta do vício de lei que a afecta.

Nestes termos e no mais de Direito, deverá o presente recurso contencioso ser julgado integralmente procedente e, conseqüentemente, deverá ser anulado o acto administrativo impugnado.

Subsidiariamente, caso se entenda legalmente admissível a liquidação oficiosa “adicional” promovida, sempre se dirá que, em todo o caso, deverá o acto administrativo em causa ser parcialmente anulado, na parte relativa aos juros de mora, dado que não se encontram preenchidos os requisitos constantes do artigo 20º do RIVM conforme demonstrado supra.”

\*

本院依法向上訴所針對之實體作出傳喚，後者在答辯時請求本院駁回有關上訴。

\*

本法院對此案有管轄權，且訴訟形式恰當。

雙方當事人享有當事人能力、訴訟能力、正當性及訴之利益。

不存在可妨礙審理案件實體問題的延訴抗辯及無效之情況。

\*\*\*

## 二、理由說明

根據本卷宗及行政卷宗所載的資料，得以認定以下對審理本司法上訴案屬重要的事實：

司法上訴人針對財政局局長依職權作出的結算行為提起必要訴願。

財政局向經濟財政司司長提交以下建議書：

“A, LIMITADA, contribuinte n.º 8XXXXXX01, com sede em Macau, na Rua dos XX, n.º XX, R/C, notificada da resposta à reclamação apresentada contra a liquidação oficiosa do Imposto sobre Veículos Motorizados efectuada na sequência da recepção da Guia n.º 2016-09-908687-5-0.

Alega a recorrente que:

1º Nos termos da notificação n.º 2016/09/800070/5, de 25 de Novembro 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 0769/NVT/DOI/RFM/2016, ao abrigo do artigo 18º, n.ºs 1 e 2, do Regulamento do Imposto sobre Veículos Motorizados (“RIVM”).

2º 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\$358,000.00 (trezentos e cinquenta e oito mil patacas), competia ainda liquidar a título de imposto a quantia de MOP\$60.000,00 (sessenta mil patacas), acrescida de MOP\$8.431,00 a título de juros compensatórios.

3º Na sequência dessa notificação, a ora Recorrente apresentou uma reclamação no dia 15 de Dezembro de 2016, a qual depois veio a ser complementada e esclarecida nos termos do artigo 78º do código do procedimento administrativo (CPA) no dia 16 de Janeiro de 2017.

4º A Reclamação apresentada veio a ser indeferida conforme se pode constatar do ofício n.º 2927/NVT/DOI/RFM/2018, de 18 de Dezembro de 2018.

5º 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

6º 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 2º do RIVM.

7º Com efeito, no dia 25 de Março de 2015 teve lugar em Macau a 9ª edição dos “Asian Film Awards”, sendo que a ora Recorrente, enquanto concessionária da A, 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.

8º 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 9ª edição dos “Asiam Film Awards.”

9º 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 21º, 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.

10º 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.

11º Situação que não mereceu qualquer censura ou oposição por parte da Administração Fiscal, que procedeu à respectiva cobrança junto da Recorrente, com base no preço fiscal de MOP\$760.000,00.

12º 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.

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

14º 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.

15º Posteriormente, a Recorrente vendeu aquele automóvel a terceiro.

16º 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 um terceiro estava sujeita ao IVM nos termos da alínea 1) do artigo 2º do RIVM.

17º 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 16º, n.º 3, do RIVM.

18º 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).

19º Ao fim e ao cabo, a Direcção dos Serviços de Finanças, arbitrariamente, passou a considerar como facto tributário a transmissão para um terceiro, socorrendo-se para tanto da alínea 1) do artigo 2º 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 16º, n.º 3, do RIVM como devia ainda ser agravado ao abrigo da nova tabela das taxas de IVM!

20º 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.

21º 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 2º do RIVM, mas antes um veículo usado.

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

23º Donde se retira que 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 a liquidação adicional oficiosa em erro nos pressupostos de facto e de direito.

24º 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 2º do RIVM.

25º 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 2º do RIVM!

26º Desse modo 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 16º, 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.

27º Como é evidente, pelo princípio “tempus regit actum” impede 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 nº 59/2015, que entrou em vigor no dia 9 de Abril de 2015.

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

29º 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.

30º Pelo que o artigo 18º 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.

31º 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 2º do RIVM.

32º Acresce que são ainda contabilizados pela Autoridade Tributária juros compensatórios no total de MOP\$8,431.00.

33º Ainda que fosse de entender que a Administração Fiscal pode, arbitrariamente, alterar o facto tributário relevante no âmbito de uma liquidação adicional (!), 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.

34º Com efeito, diz o artigo 20º, 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.”

35º No presente caso, a Recorrente efectuou a liquidação do IVM nos termos da alínea 3) do artigo 2º 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.

36º 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.

37º 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 2º do RIVM.

38º Sendo assim evidente que não se encontram preenchidos os pressupostos de

aplicação do artigo 20º do RIVM.

39º 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 124º 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 2º do RIVM, passando a considerar de forma completamente arbitrária que o carro nunca foi vendido, quando a lei prevê no n.º 1 do artigo 1º do RIVM outros factos tributários além da transmissão para os consumidores de veículo novo!

40º Nunca explicando a DSF em que termos é que uma liquidação adicional (à liquidação efectuada em Março de 2015) pode ter na sua base factos que ocorreram posteriormente à liquidação, isto é, a entrada em vigor de uma nova tabela de valores-limite das emissões de gases poluentes em 9 de Abril de 2015 (Despacho do Chefe do Executivo n.º 59/2015) e também um agravamento das taxas de IVM que entrou em vigor no dia 24 de Dezembro de 2015!

41º Donde se retira que a DSF omite o princípio “tempus regit actum” e efectua liquidações “adicionais” com base em elementos que não existiam à data da prática do acto de liquidação, razão pela qual também o acto em apreço sofre do vício de violação de lei, pelo que deverá ser revogado.

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 2º, 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 2º;

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 Experiência”

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 posterior ao momento da aquisição pelo terceiro, 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, acrescido de MOP\$8,431.00 a título de juros compensatórios, nos termos do disposto no artigo 20º do mesmo diploma. Isto em decorrências das normas ecológicas em vigor a 12 de Novembro de 2015 - porquanto, nos termos do disposto nos artigos 2º 1) e 4º 1) após ter chegado ao conhecimento da Administração Fiscal a notícia da venda do veículo ao consumidor final sem que a recorrente tivesse promovido o registo e matrícula do veículo em stock.

#### 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，抑或只屬一次性的行為，還有是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 2º 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，上訴人受惠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 17º 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 9ª 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 3 及根據第 49/93/M 號法令 6 第五條第二款的規定於三十日內 5 以上訴人的名義進行後續登記 4。

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 5º do Decreto-Lei n.º 49/93/M.

6. 為此，有關申辯不應獲考慮，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；而車輛售予第三人後，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, posteriormente, a um terceiro que obteve a primeira matrícula e subseqüentemente 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 41/20127 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，按上述附表對上訴的納稅人應繳納的欠款澳門幣 60.000.00 元，依職權作出附加結算，並根據同一法規第二十條規定，加上補償性利息澳門幣 8.431.00 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 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, tendo sido promovida pela Administração fiscal a liquidação oficiosa, adicional, efectuada em conformidade com a mesma, 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, acrescido de MOP\$8,431.00 a título de juros compensatórios, nos termos do disposto no artigo 20º 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，而這些前提賦予課稅行為的依職權複評的理由，決定修正計稅基礎，並根據第 16/84/M 號法令第二條的規定，有關公司已獲適當通知。

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 20º 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.<sup>a</sup> 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.”

上訴所針對之實體於 2020 年 6 月 29 日作以下批示：

“根據建議書的分析，同意局長的意見，並行使第 181/2019 號行政命令授予的權限，駁回本必要訴願。”

\*

卷宗被送至檢察院檢閱，檢察院助理檢察長就本司法上訴發表以下寶貴意見：

*“Na petição e nas suas alegações facultativas, a recorrente solicitou a anulação do despacho recorrido na sua totalidade do qual ela tinha sido notificada através do ofício n.º 053/NAJ/MG/2020 ou, subsidiariamente, do mesmo despacho na parte apenas relativa a juros de mora.*

*Lançado na Proposta n.º 012/NAJ/MG/2020 (doc. de fls. 1 a 13 do P.A.), o despacho em escrutínio reza que “根據建議書的分析，同意局長的意見，並行使第 181/2019 號行政命令授予的權限，駁回本必要訴願”. À luz do preceito no n.º 1 do*

art. 115º do CPA e de acordo com a brilhante jurisprudência (cfr. Sumário I do Acórdão do TSI no Processo n.º 334/2017), a análise nessa Proposta e o parecer aí exarado pelo Director fazem parte integrante do despacho recorrido.

\*

1. Ao proceder à autoliquidação e pagar o IVM em 23/03/2015, a recorrente declarou a afectação para uso próprio prevista na alínea 3) do art. 2º do RIVM (doc. de fls. 34 do P.A.). Sucede, na realidade, que a “afectação para uso próprio” invocada pela recorrente traduziu, tão-só e apenas, na utilização durante a 9ª edição dos “Asian Film Awards” ou a 1ª edição da Exposição Internacional de Filmes de Macau (第一屆澳門國際電影節) – eis os dois eventos reconhecidos pela recorrente (doc. de fls. 40 do P.A.).

Com efeito, a recorrente admitiu que a utilização nos supramencionados “dois eventos” tinha sido o único uso efectivo dos veículos até à posterior venda a terceiros, e ainda que essa utilização teve também em vista a promoção e publicitação dos veículos por si comercializados (art. 7.º da petição). Convém realçar que como concessionária da A, a recorrente não foi organizadora dos dois eventos acima referidos, sendo apenas um dos patrocinadores. Tudo isto patenteia que o sobredito “uso efectivo” não pode deixar de ser isolado e meramente circunstancial.

Por natureza das coisas e igualmente por exigência de prevenir a evasão fiscal, o “uso próprio” contemplado nas alíneas 2) e 3) do art. 2º do RIVM deve ser estável e tendencialmente duradouro, um uso isolado e circunstancial é incompatível com a afectação para uso próprio.

Chegando aqui e ressalvado elevado respeito pela melhor opinião diferente, parece-nos que por ser circunstancial e isolada, a utilização nos sobreditos “dois eventos” não pode ser integrada na “afectação para uso próprio” prevista na 3) do

*art. 2º do RIVM. Dai decorre que a declaração da “afecção para uso próprio” não corresponde à realidade.*

\*

*2. À luz do preceituado no n.º 2 do art. 17º do RIVM, o Fisco pode não aceitar a autoliquidação caso se declare matéria colectável por valor inferior ao Preço Fiscal. O que significa que a recusa pela Administração Fiscal da autoliquidação tem como pressuposto que a matéria colectável declarada por contribuinte é inferior ao Preço Fiscal.*

*No caso sub judice, acontece que depois da autoliquidação, a DSF veio detectar e certificar que a “afecção para uso próprio” declarada pela recorrente não corresponde à realidade; não se descortinam elementos segundo os quais a DSF devia e podia saber oportunamente que a declarada “afecção para uso próprio” não corresponde à realidade.*

*Tudo isto torna inquestionável que ao receber a Declaração M/4 da recorrente (doc. de fls. 34 do P.A.), a DSF não tinha suporte legal nem condição objectiva de recusar a autoliquidação da recorrente, por isso, o despacho recorrido não infringe o disposto no art. 17º do RIVM, conseqüentemente sendo infundada arguição da violação deste normativo legal.*

*3. Repare-se que o art.18º do RIVM tem a epígrafe de liquidação oficiosa que emerge “sempre que verifique a falta de liquidação do imposto por parte do sujeito passivo, bem como omissões ou erros, de que haja resultado prejuízo para a Região Administrativa Especial de Macau.”*

*Em bom rigor, enquanto a liquidação oficiosa define a natureza de determinada liquidação, o adjectivo “adicional” descreve vulgarmente e apenas a “função” de certa liquidação, no sentido de que uma liquidação é complemento duma liquidação já*

*acabada. Em síntese, são adicionais todas as liquidações que complementam a liquidação primeira e tem por base novos elementos de que a Administração tenha tomado conhecimento posteriormente à primária (vide o Acórdão do TSI no Processo n.º 870/2012). O n.º 3 deste art. 18º estabelece a responsabilidade solidária do consumidor com o sujeito passivo pelo pagamento da diferença do imposto devida.*

*No caso em discussão, a autoliquidação processada pela recorrente eiva do erro derivado do facto de que a declaração quanto à “afecção para uso próprio” não corresponde à realidade – no fundo, não é real essa “afecção para uso próprio”, e tal erro causa prejuízo à RAEM.*

*O que mostra que sendo adicional em sentido funcional e vulgar, a liquidação oficiosa levada a cabo pelo Director da DSF e confirmada pelo despacho em causa não ofende o art. 18º do RIVM, pelo contrário, está em conformidade com os pressupostos fixados no n.º 2 do art. 18.º do RIVM.*

*De qualquer modo, o facto de o Fisco aceitar a autoliquidação não obsta o mesmo a proceder à liquidação oficiosa, desde que se verifiquem a falta de autoliquidação por parte do sujeito passivo, bem como omissões ou erros que provoquem prejuízo à RAEM, portanto é decerto insubsistente e irrelevante o argumento na conclusão 6) da petição inicial.*

*4. Em virtude de que a “afecção para uso próprio” declarada pela recorrente não existe na realidade, a incidência real do IVM teve e tem de recair na transmissão dos veículos por ela a terceiros. O que implica que tal transmissão constitui a primeira disposição para efeitos previstos nos arts. 2.º e 4º do RIVM, e ainda no n.º 3 do art. 16.º deste diploma legal.*

*Nos arts. 16.º e 21.º da petição inicial, a recorrente reconheceu que a referida transmissão fica cronologicamente posterior à entrada em vigor do Despacho*

*n.º59/2015 do Chefe do Executivo, pelo que ao caso sub judice se deve aplicar o Despacho n.º 59/2015 do Chefe do Executivo que revogou as Tabelas I e II anexas ao Despacho n.º 41/2012 do mesmo.*

*Assim, e dado que a autoliquidação em 22/03/2015 pela recorrente se baseou na inexistente afectação para uso próprio e causou prejuízo à RAEM, o director da DSF podia e devia proceder à liquidação oficiosa dentro do prazo de cinco anos (arts. 18º/1 e 19º do RIVM).*

*Nesta linha de raciocínio e tendo em conta que o Senhor director da DSF proferiu atempadamente o despacho da liquidação oficiosa (doc. de fls. 30 do P.A.), não podemos deixar de colher que essa liquidação oficiosa que viu confirmada pelo despacho recorrido não infringe o art. 2.º do RIVM nem outras normas mencionadas na conclusão 17) da petição.*

*5. Bem, a recorrente não realizou nem pediu a liquidação adicional no prazo de 15 dias seguintes à sobredita transmissão a terceiro, portanto parece-nos que é legal a proposta no ponto 7 da Proposta n.º 0769/NVT /DOI/RFM/2016 (doc. de fls. 30 a 32 do P.A.), no sentido de “(1) 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（01/06/2015）後15日（自應結算稅款之期間屆滿之翌日17/06/2015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.º 2 e 20º do RIVM), daí decorre que é legal e exacto o despacho recorrido na parte de confirmar a aplicação de juros compensatórios à recorrente.*

*6. Afinal, resta-nos pronunciar sobre as conclusões 17) a 29) inseridas nas alegações facultativas, que são novas no sentido de que não têm correspondência na*

*petição inicial.*

*Bem vistas as coisas, afigura-se-nos que as referidas conclusões 17) a 29) se concentram em contradizer os argumentos tecidos pela entidade recorrida na contestação, nomeadamente atacar a “fraude fiscal” imputada à recorrente. Com efeito, naquelas conclusões, a recorrente não assacou novos vícios com base em factos supervenientes.*

*Nesta linha de vista e visto que na contestação, o Exmo. Sr. SEF procedeu apenas à impugnação, sem aduzir excepção alguma, colhemos que as ditas conclusões não se integram na causa de pedir, na medida em que esta se traduz no comportamento concreto (da Administração) ao qual tenham sido assacados ilegalidade, ilicitude ou vícios de vontade.*

*De outra banda, o disposto nos n.º 1 do art. 18.º e n.º 1 do art. 20.º do RIVM torna inequívoco que são vinculados os poderes atribuídos ao Fisco para proceder à liquidação oficiosa e aplicar juros compensatórios. Daí resulta que a existir, o erro na invocação da “fraude fiscal”, só por si, não germina a invalidade do despacho em questão.*

*Assim que seja, inclinamos a opinar que os argumentos constantes das apontadas conclusões 17) a 29) são inócuos.*

\*\*\*

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

終審法院第 21/2004 號合議庭裁判中表示：“...在撤銷性司法上訴中檢察院司法官不是當事人。因此，沒有法律規定妨礙法官以認同檢察院文本內容來說明裁判理由...”。

檢察院助理檢察長已就司法上訴人在本上訴中提出的所有問題發表了詳盡及精闢的意見，而本院合議庭完全認同有關內容，當中提供了解決本司法上訴的所有理據。基於此，本院採納檢察院意見書內的依據來駁回是次司法上訴。

事實上，本院先前亦已就上述法律問題表明同一立場，例如見第 27/2019 號、第 859/2020 號、第 401/2020 號合議庭裁判。

\*\*\*

### 三、決定

綜上所述，本院合議庭裁定**駁回**司法上訴人 A 有限公司 針對經濟財政司司長提起的司法上訴，准予維持被質疑的行政行為。

司法上訴人須負擔訴訟費用及 8 個計算單位的司法費。

登錄及作出通知。

\*\*\*

澳門特別行政區，2021 年 4 月 22 日

---

唐曉峰

---

米萬英

---

賴健雄

---

Rui Carlos dos Santos P. Ribeiro (李宏信)

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

afecção 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 afecção 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 afecção 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.