

3. 期限：三年；
4. 總課時：2390 小時；
5. 授課形式：強制面授形式；
6. 授課語言：中文；
7. 完成課程所需總學分：120 學分；
8. 評核方法：包括平時評核、筆試、研討會、演示、作業及專題習作。

3. Duração: três anos;
4. Número total de horas de estudo: 2390 horas;
5. Regime de leccionação: aulas presenciais obrigatórias;
6. Língua veicular: chinês;
7. Número total de créditos necessários à conclusão do curso: 120 créditos;
8. Avaliação: contínua e assente em provas escritas, seminários, demonstrações, trabalhos e projectos.

附件四

在職診療技術人員（藥劑學專業）

高等專科學位課程

學習計劃

科目	學分	學時
心理學	2	30
資訊科技	2	40
應用化學（一）	5	90
解剖學	2	30
生理學	4	60
細胞生物學	2	30
免疫學	2	30
病理生理學	4	60
生物化學	4	75
微生物學	4	75
醫學英語	2	30
應用化學（二）	5	90
藥物化學	6	90
藥物分析	8	120
生藥學	4	60
調劑學	2	30
藥理學	8	120
藥劑學	8	120
藥事法規	4	60
生物統計學	2	30
流行病學	2	30
職業衛生	2	30
專題習作	4	60
實習	32	1000
總數	120	2390

Anexo IV

Plano de estudos do curso de Técnicas de Diagnóstico e Terapêutica para profissionais da área das Técnicas de Diagnóstico e Terapêutica (ramo de Farmácia)

Bacharelato

Disciplinas	Créditos	Horas
Psicologia	2	30
Tecnologia Informática	2	40
Química Aplicada (I)	5	90
Anatomia	2	30
Fisiologia	4	60
Biologia Celular	2	30
Imunologia	2	30
Pato-Fisiologia	4	60
Bioquímica	4	75
Microbiologia	4	75
Inglês Médico	2	30
Química Aplicada (II)	5	90
Química Farmacêutica	6	90
Análise Farmacêutica	8	120
Farmacognosia	4	60
Métodos e Técnicas de distribuição de Fármacos	2	30
Farmacologia	8	120
Farmacêutica	8	120
Aspectos Legais da Área Farmacêutica	4	60
Bioestatística	2	30
Epidemiologia	2	30
Saúde Ocupacional	2	30
Projecto	4	60
Estágio	32	1000
Total	120	2390

終審法院

目錄

澳門特別行政區

終審法院：

二零零一年七月四日統一司法見解的合議庭裁判：

I. 根據《機動車輛稅規章》（RIVM）第十五條第一款 c）項規定，在依照該規章第八條第六款定出高於納稅人所申報價格的

TRIBUNAL DE ÚLTIMA INSTÂNCIA

SUMÁRIO

REGIÃO ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE MACAU

Tribunal de Última Instância:

Acórdão de uniformização de jurisprudência, de 4 de Julho de 2001:

I — Nos termos do art. 15.º, n.º 1, alínea c), do Regulamento do Imposto sobre Veículos Motorizados (RIVM), o Chefe da

出售價格情況下，財稅廳廳長在依職權進行附加結算時，可以使用在香港同型號機動車輛的公開售價確定機動車輛稅的徵稅客體價值。

II. 在稅務程序中，汽車雜誌刊登的新車輛公開售價表是一種證據，其使用遵循自由審查證據原則。在第一點所指的附加結算中確定徵稅客體價值時，可以毫無阻礙地使用該等公開售價表查明香港的售價。……

終審法院

第4/2001號上訴案

澳門特別行政區終審法院

合議庭裁判

一、報告

財政局局長對中級法院於2000年12月7日在第177/2000號案件中作出的合議庭裁判，向終審法院提起統一司法見解上訴(該合議庭裁判駁回了對行政法院作出的撤銷該局長1999年8月12日批示的判決提起的司法上訴，而該局長的批示駁回了對財稅廳廳長的批示提起的訴願；為徵收機動車輛稅，財稅廳廳長的批示把 Toyota Crown Royal Saloon 牌汽車售價的計稅價格定為309,000.00澳門元，而之前 Ai Ma 車行申報的價格為190,000.00澳門元)。

他辯稱，對於同一法律問題，中級法院2000年12月7日的合議庭裁判與終審法院於2000年7月26日在第10/2000號案件中所作的合議庭裁判相對立。

透過本終審法院2001年3月28日所作的合議庭裁判，確認存在上述相對立情況，並決定該上訴程序繼續進行。

上訴人在陳述中總結如下：

- A) 根據《機動車輛稅規章》第八條第六款賦予的權力，當資料顯示實際市場價格明顯高於納稅義務主體透過 M/3 格式申報表申報的價格時，法律允許財稅廳廳長依職權定出高於申報價格的計稅價格。
- B) 法律沒有列出顯示該等差異的資料，但賦予稅務當局根據一般經驗規則，採用間接證據來確定其心證的權能。

Repartição de Finanças pode, em liquidação adicional oficiosa, utilizar o preço de venda ao público de determinado modelo de veículo motorizado, praticado em Hong Kong, para fixar o valor da matéria colectável de imposto sobre veículos motorizados, na situação de fixação de um preço de venda superior ao declarado pelo contribuinte, nos termos do n.º 6, do art. 8.º, do mesmo Regulamento.

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

TRIBUNAL DE ÚLTIMA INSTÂNCIA

Processo n.º 4/2001

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

I — Relatório.

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

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

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

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

- A) Nos termos do poder conferido pelo n.º 6 do artigo 8.º do Regulamento do Imposto sobre os Veículos Motorizados, é legalmente permitido ao chefe da Repartição de Finanças de Macau fixar officiosamente um valor tributável do imposto superior ao declarado pelo sujeito passivo na declaração modelo M/3, quando disponha de elementos que indiquem que o preço praticado no mercado é manifestamente superior ao declarado.
- B) Não enumerando a lei os elementos indiciadores de tal discrepância, atribui à administração fiscal a faculdade de recurso a meios de prova indirecta para firmar tal convicção, segundo regras da experiência comum.

C) 因此，考慮到相同型號汽車在香港特別行政區的公開售價，該汽車又從香港進口，須加上運至澳門特別行政區的運輸價格，故此在澳門的交易價格必然與香港的實際價格相近。

D) 考慮到《機動車輛稅規章》第八條第六款規定的證據種類，香港實行的公開售價是取自專業雜誌提供的資訊，而該等雜誌具有充分的可信性，這是因為，為了被視為實際市場價格的可靠傳播媒體，必須以客觀標準為依據。

E) 根據第八條第六款的規定依職權確定計稅價格後，進行結算階段的內在前提要件已經具備，即以法律規定的要素，尤其是《機動車輛稅規章》第十五條第一款，以香港的公開售價再加上有關運輸及保險費為基礎計算出計稅價格。

最後要求確定如下司法見解：如果所擁有的資料顯示納稅義務主體申報的價格明顯低於實際價格，澳門財稅廳廳長在行使經8月24日第7/98/M號法律修改的8月19日第20/96/M號法律核准的《機動車輛稅規章》(RIVM)規定的權力時，可以借助香港特別行政區汽車雜誌所載的相同型號車輛在該地區市場的售價，依職權確定高於申報價格的公開售價，因為這是證明該等反映市場價格的適當方法。

助理檢察長提出了以下意見：

在本案中，已裁定在中級法院於2000年12月7日，在第177/2000號上訴案中作出的合議庭裁判與終審法院於2000年7月26日，在第10/2000號上訴案中作出的合議庭裁判之間存在對立情況，並決定本上訴程序繼續進行。

問題在於，財稅廳廳長在依職權結算稅收並確定高於申報價格的公開價格時，是否可以借助於汽車雜誌提供的相同型號車輛在香港的公開售價。

根據第20/96/M號法律核准的《機動車輛稅規章》第一條的規定，機動車輛稅 (IVM) 的課徵對象是：車輛向消費者所作的移轉、供進口商自用的進口和參與交易活動的經濟從業人員將其撥為自用。

法律對上述每種情況規定了確定計稅價格的不同規則（上述《規章》第九條、第十條和第十一條）。

C) São assim tomados em consideração os preços de venda ao público dos mesmos veículos praticados na Região Administrativa Especial de Hong Kong, considerando que provêm dessa Região, mediante importação a cujo valor acresce o preço de transporte para a RAEM onde, necessariamente, serão comercializados por um valor próximo do praticado na RAEHK.

D) Considerando o tipo de prova previsto pela lei, no n.º 6 do artigo 8.º do RIVM, os preços de venda ao público praticados em Hong Kong são retirados da informação fornecida pelas revistas da especialidade as quais possuem credibilidade suficiente, porque baseadas em critérios objectivos, para serem consideradas um meio de divulgação fidedigno dos preços praticados no mercado.

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

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

A Ex.^{ma} Procuradora-Adjunta, emitiu o seguinte parecer:

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

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

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

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

在本案中，我們感興趣的是在機動車輛向消費者所作的移轉的情況中確定計稅價格的問題。

綜合《機動車輛稅規章》第八條和第九條的規定，作為計算應繳稅款的基礎的計稅價格為公開售價，即消費者所支付的價格。公開售價一般由納稅義務主體申報。如果雙方約定的售價高於預先申報的價格，機動車輛稅的計算則以實際移轉價格為基礎。

因此，為了確定作為計算機動車輛稅應繳稅額的基礎的計稅價格，決定性因素是實際移轉額，即購買者實際支付的價格。

眾所周知，稅收是一個地區的一項基本收入，因此行政當局必須打擊稅務欺詐和漏稅行為。

這樣就不難理解，為什麼法律賦予財稅廳廳長以下權能：“如資料顯示出所申報之公開售價明顯低於實際價格”（第八條第六款），就另定出一高於所申報價格的公開售價，因為重要的是實際價格，即實際支付價格。

在這種情況下，財稅廳廳長以部門所擁有的資料，尤其是以上季度所結算稅款的平均數或以根據第九條至第十一條規定所計算出的計稅價格為基礎，依職權進行結算〔《機動車輛稅規章》第十五條第一款c)項〕。

一切均按照事實真相原則處理。

法律談到兩種資料：顯示申報價格明顯低於實際價格的資料（第八條第六款）和財稅廳廳長依職權進行結算所依據的行政當局掌握的資料（第十五條第一款）。

但是，兩者所指的完全可能是同樣資料。

法律沒有像《機動車輛稅規章》第十條第二款和第十五條第一款那樣例舉財稅廳廳長認為申報價格明顯低於實際價格所依據的顯示性資料。

那麼，就可以是任何能起顯示性作用的資料。

我們接受借助香港公開售價的可能性（即使是汽車雜誌刊載的亦然）。

我們同樣接受，香港的公開售價可以被視為依職權進行結算的基礎資料之一，這甚至是因為，在根據《機動車輛稅規章》第十條和第十一條的規定計算計稅價格時，法律明確指定香港的公開售價為應考慮的一個因素。

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

Nos termos conjugados dos arts. 8.º e 9.º do Regulamento do Imposto sobre Veículos Motorizados, o valor tributável que serve de base ao cálculo do IVM é o preço de venda ao público, que representa o preço a pagar pelos consumidores. O preço de venda ao público é, normalmente, declarado pelos sujeitos passivos. E se o preço de venda acordado pelas partes for superior ao valor comunicado, o IVM é calculado com base no valor real da transmissão.

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

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

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

Neste caso, há lugar à liquidação oficiosa do imposto a efectuar pelo Chefe da Repartição de Finanças com base em elementos ao dispor dos serviços, nomeadamente o montante médio do imposto liquidado no trimestre anterior ou o valor tributável calculado nos termos dos artigos 9.º a 11.º (art. 15.º n.º 1, al. c) do RIVM).

Tudo é feito ao abrigo do princípio da verdade material.

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

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

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

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

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

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

這就是說，在確定一公開售價高於申報價格以及依職權結算時，財稅廳廳長可以借助於香港車輛的公開售價（但不僅限於此）。

確實，由於兩個地區有許多類似之處以及澳門本身的地理特點，澳門通過香港進口車輛，而澳門和香港的車輛市場具有相似性。

正如終審法院第10/2000號合議庭裁判（作為理據的裁判）所強調指出的，“實際上，香港實行的公開售價.....可以作為依職權進行附加結算的參考資料之一。”

並且，“一般來說，汽車雜誌刊載的價格反映當地市場的價格。”

爭論的問題在於，財稅廳廳長是否可以僅僅根據香港的公開售價這一唯一資料來確定售價高於申報價格。

確實，法律只講到“資料顯示.....”（第八條第六款），僅要求顯示，而不要求證明。

然而，行政當局僅掌握唯一的資料，即香港市場的車輛售價，那麼，該售價可以被認為是足以讓人相信申報價格明顯低於實際價格的跡像嗎？尤其是當車輛已經售出，遞交了諸如買賣合同等證明實際成交價格的文件，而且行政當局也未提出該等文件為虛假文件（即屬於欺詐性虛假的情況）？

進行依職權結算的時刻並非無關緊要：如果依職權結算在售出之後，行政當局行為應更加嚴謹，應以更多的而不是唯一的顯示資料為依據。

確實，法律要求的資料必須具有一定的可信度和證明力，才能有效地質疑已遞交於本案的文件的價值。

《機動車輛稅規章》第十五條第一款要求財稅廳廳長在依職權進行結算時，應當“以部門所備資料，尤其是以最近季度所結算稅款之平均數額或以根據第九條至第十一條規定所計算出之計稅價格為基礎。”

第九條規範車輛公開出售的情況，其中把兩種價格規定為確定計稅價格的標準：申報價格或實際移轉價格。

其第二款特別為已銷售完畢的情況作出規定：在這種情況下，重要的是實際移轉價格。除出現虛假文件的情形外，實際移轉價格完全可以通過買賣合同證明。

我們認為，對於公開出售的情況依職權進行結算，不妨採用第十條第二款規定的資料（雖然該條規範的是進口自用和未申報

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

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

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

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

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

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

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

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

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

O art. 15.º, n.º 1, do RIVM manda o Chefe da Repartição de Finanças, ao proceder à liquidação oficiosa do imposto, tomar por base «elementos ao dispor dos serviços, nomeadamente o montante médio do imposto liquidado no trimestre anterior ou o valor tributável calculado nos termos dos artigos 9.º a 11.º».

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

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

Entendemos que para efeito de liquidação oficiosa no caso de venda ao público, nada impede que se recorra aos elementos

價格的情況)：其他經濟參與人所申報的公開售價、香港或原產地的公開售價，以及稅務當局所擁有的其他資料。

像法律規定的任何其他資料一樣，香港的售價被立法者視為確定計稅價格及隨後依職權結算稅款所根據的資料之一，它并不比其他資料更為重要。

總之，依職權結算稅款時，財稅廳廳長必須盡量依據所掌握各種資料，其中包括香港的車輛公開售價。

我們不相信，稅務當局掌握的唯一客觀資料，即香港的售價(儘管載於汽車雜誌)，是足以質疑申報價格和令人相信申報價格確實低於實際價格，尤其是車輛已經售出，而且還有向稅務當局遞交的文件——買賣合同。

我們總不能說，由於稅務當局僅掌握一種對價格進行比較的資料，我們便必須接受這一資料已足夠和可信，然後根據這一資料確定一個高於申報價格的價值。

因此，財稅廳廳長必須綜合所掌握的各種資料，其中包括香港的公開售價。

也就是說，在綜合考慮稅務當局所掌握的其他資料的情況下，可以把香港的公開售價作為確定澳門的計稅價格和計算機動車輛稅稅額的參考資料和數據。

綜上所述，我們認為，應當裁定上訴理由部分成立，並確定如下司法見解：在依職權結算稅款時，只要同時考慮稅務當局掌握的其他資料，財稅廳廳長可以借助香港公開出售的車輛售價，包括汽車雜誌刊載的售價，來確定計稅價格。

二、事實

被上訴的合議庭裁判中被認定的事實如下：

—— 1999年6月1日，Ai Ma車行有限公司向財稅廳遞交了M/3格式申報表，申報表載明“Toyota Crown Royal Saloon”牌汽車的公開售價為190,000.00澳門元；

—— 澳門財稅廳於1999年6月2日向該車行發出公函(公函號：162/NIC/IVM/99)，通知該公司，按公開售價309,000.00澳門元課稅；

referidos no art. 10.º n.º 2 (apesar de este artigo reger a situação de importação para uso próprio e a não declaração do preço): os preços de venda ao público declarados por outros agentes económicos, o preço de venda ao público praticado em Hong Kong ou nos locais de origem bem como outros elementos à disposição da Administração Fiscal.

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

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

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

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

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

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

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

II — Os factos

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

— No dia 1 de Junho de 1999, a «Agência de Automóveis AI MA, Limitada», entregou na Repartição de Finanças a declaração M/3 da qual constava que o preço de venda ao público do veículo automóvel «Toyota Crown Royal Saloon» foi de \$190.000,00 patacas;

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

—— 被上訴方於 1999 年 6 月 28 日向財政局局長提起訴願；

—— 上訴被 1999 年 8 月 12 日的批示駁回，該批示贊同法律輔助中心協調員的資訊意見；

—— 其主要內容是：

“與上訴人的訴求相反，上述通知已適當地陳述了理據，只要讀一讀該通知就會看到，它清楚地闡明了其作者作出這一行為的理由，正如上述作者所說，其中包括適當的合理解釋（申明導致採取該決定的事實和法律前提要件）及其起因（或指出行政當局作出選擇所根據的理由）。

前提要件，或事實和法律狀況，決定作出某一行政行為的合法可能性，在本案中，前提要件源自以下事實狀況——99 年 6 月 1 日第 337 號 M/3 格式申報表所載的公開售價，而本財稅廳擁有的資料強烈顯示，申報的公開售價低於上訴人實施的實際價格，因此有理由以相鄰的香港特別行政區相同型號車輛的公開售價這一客觀標準為基礎，對其加以訂正。

此外，根據《機動車輛稅規章》第八條第六款，如果資料顯示出所申報之公開售價明顯低於實際價格，財稅廳廳長有權定出一高於所申報價格的公開售價，本案就屬這種情況。”（.....）

“同樣，不能認為上訴方提出的未指明有關的定價標準的理由成立，因為已經明確指出——參考相應的專業出版物所得的、且盡人皆知的香港的公開售價，而相鄰的香港特別行政區在這方面不採取任何核准價格的政策這一事實并不重要。”

三、法理

1. 需要了解：

1) 當財稅廳廳長根據《機動車輛稅規章》第八條第六款規定確定一高於申報價的售價來對機動車輛稅依職權進行結算時，該廳長是否可以根據《規章》第十五條第一款、第八條第六款和第十條第二款借助香港車輛的公開售價確定計稅價格；

2) 假設對上面的問題作出肯定回答，那麼，為了查清香港車輛的公開售價，是否可以借助汽車雜誌刊載的價格。

首先應研究一下稅收法律制度。

8 月 19 日第 20/96/M 號法律建立了機動車輛稅，通過了有關

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

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

— *Aí, e no essencial, refere:*

«*E, ao contrário do pretendido pela recorrente, a referida notificação está devidamente fundamentada, pois, pela leitura da mesma, se pode constatar a enunciação explícita das razões que levaram o seu autor a praticar esse acto. O qual, encerra em si a devida justificação (declaração dos pressupostos de facto e de direito que conduziram à decisão tomada) a par da sua motivação (ou indicação das razões que estão na base da escolha operada pela autoridade administrativa), como referem os autores acima citados.*

Tais pressupostos, ou situação de facto e de direito, de cuja ocorrência depende a possibilidade legal de praticar um certo acto administrativo, decorrem, no presente caso, da seguinte situação de facto — a partir do PVP constante da declaração modelo M/3 n.º 337, de 1/6/99, a qual, em face dos elementos disponíveis nesta RFM fortemente indiciadores de que o PVP declarado é inferior ao praticado pela recorrente, justifica a respectiva correcção, tendo por base o critério objectivo da venda ao público dos mesmos veículos na vizinha Região Administrativa Especial de Hong Kong.

A que acresce o direito de, nos termos consentidos pelo número 6 do art. 8.º do RIVM, o Chefe da RFM pode fixar um preço de venda ao público, superior ao declarado, sempre que disponha de elementos de que este é manifestamente inferior ao praticado, como acontece no caso ora em apreço.» (...)

«*Não podendo, igualmente, proceder o invocado pela recorrente quanto à não indicação do respectivo critério de fixação, quando este o refere expressamente — os valores de venda ao público em Hong Kong e que são do conhecimento geral, atentas as respectivas publicações da especialidade, não relevando o facto de, nesta sede, a vizinha Região Administrativa Especial de Hong Kong não adoptar qualquer política de preços homologados.»*

III — O DIREITO

1. Trata-se de saber:

1) Se, quando o chefe da Repartição de Finanças procede à liquidação oficiosa do imposto sobre veículos motorizados, por fixação de um preço de venda superior ao declarado, nos termos do n.º 6, do artigo 8.º do Regulamento do imposto sobre veículos motorizados, aquele pode socorrer-se, para a fixação do valor tributável, dos preços de venda de veículos ao público em Hong Kong, face ao disposto nos arts. 15.º, n.º 1, 8.º, n.º 6 e 10.º, n.º 2, do Regulamento;

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

Importa começar por examinar o regime jurídico do imposto.

A Lei n.º 20/96/M, de 19.8, criou o imposto sobre veículos motorizados, aprovou o respectivo Regulamento, doravante

《規章》(以下縮寫為RIVM, 或簡稱為《規章》), 并撤銷了對機動車輛課徵消費稅的法例。

上述《規章》經8月24日第7/98/M號法律修改。

機動車輛稅(以下縮寫為IVM, 或簡稱“稅”)的課徵對象是:

- 將新機動車輛向消費者所作的移轉;
- 供進口商自用的新機動車輛的進口;
- 參與新機動車輛交易活動的經濟從業員將新機動車輛撥作為自用(RIVM第一條)。

納稅的義務主體主要有:

- 從事將新機動車輛出售予消費者的業務者, 即使僅進行一次該等交易¹;
- 進口新機動車輛以供自用者;
- 上述撥作自用者(第二條)。

如果課徵對象為將新機動車輛向消費者所作的移轉, 那麼, 在將車輛移轉予消費者的時刻便可要求納稅〔第三條第a)項〕。

現在我們來看一看確定徵稅客體的程序。

這個程序由納稅義務主體申報每一型號的機動車輛的公開售價開始。納稅義務主體在取得用於公開出售的機動車輛之日起二十日內, 或在更改先前申報的價格之日起二十日內, 且須於出售車輛前, 透過M/3格式申報表向財稅廳申報公開售價(第八條第一款)。

公開售價即消費者支付的價格(第八條第四款)。

根據第八條規定而申報的公開售價為計算應繳稅款基礎的計稅價格(第九條第一款)。

如為進口自用車輛, 計稅價格為進口商根據第八條的規定, 先前向稅務當局申報的同型號車輛的公開售價(第十條第一款)。

在這種進口商進口自用的情況中, “如沒有申報公開售價, 則計稅價格以下列者作為計算基礎: 其他經濟參與人所申報之公

designado por RIVM ou, simplesmente, por Regulamento e revogou a legislação relativa ao imposto de consumo incidente sobre veículos motorizados.

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

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

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

Os sujeitos passivos do imposto são, fundamentalmente:

- Os que exerçam a actividade de venda de veículos motorizados novos aos consumidores, mesmo que só pratiquem uma só destas operações;¹
- Os que procedam à importação de veículos motorizados novos, para uso próprio;

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

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

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

Este procedimento começa pela declaração do preço de venda ao público de cada modelo de veículo motorizado, a praticar pelos sujeitos passivos, feita por estes, através do modelo M/3, à Repartição de Finanças, no prazo de 20 dias a contar da aquisição para venda ao público do veículo ou da alteração dos preços previamente declarados e sempre antes da venda dos veículos (art. 8.º, n.º 1).

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

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

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

Neste mesmo caso dos veículos importados para uso próprio do importador, «quando não tenha sido declarado o preço da

1. 實際上, 在經濟反應機制的作用下, 承受納稅的最終還是車輛購買者的財產。

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

開售價、香港或原產地之公開售價再加上有關運輸費及保險費、以及稅務當局所備有之其他資料”（第十條第二款）。

如屬於撥為自用的情況，計稅價格為將車輛作為自用的納稅義務主體根據第八條的規定所申報的公開售價；如無申報公開售價，則由稅務當局根據第十條第二款的規定計算計稅價格（第十一條）。

如為公開出售，稅額的結算²由出售者負責〔第十三條第一款 a) 項〕。

為此，出售者應於出售每一車輛時發出發票，並於作出應稅行為的翌月底前將 M/4 格式申報表遞交予財稅廳〔第十四條第一款 a) 和 b) 項〕。

這就是確定計稅價格和結算的正常程序。

但是，可以依職權進行附加結算，即由財稅廳廳長負責結算。

須進行附加結算的情況主要是因出現事實上或法律上的錯誤或任何遺漏，而給本特區造成損失時，對結算加以修正（第十七條第一款）。

《規章》第十五條第一款 c) 項所規定的就是這種附加結算的情況之一：

“一、在下列情況下，財稅廳廳長以部門所備資料，尤其是以最近季度所結算稅款之平均數額或以根據第九條至第十一條規定所計算出之計稅價格為基礎，依職權進行結算：

- a)
- b)
- c) 根據第八條第六款之規定定出高於所申報之出售價格；
- d)
- e)
- 二、
- 三、

第八條第六款所規定的情況如下：

“如資料顯示出所申報之公開售價明顯低於實際價格，財稅廳廳長得另定出一高於所申報價格之公開售價”。

venda ao público o valor tributável é calculado tomando por base os preços de venda ao público declarados por outros agentes económicos, o preço da venda ao público praticado em Hong Kong ou nos locais de origem, acrescidos das respectivas despesas de transporte e seguro, bem como outros elementos à disposição da Administração Fiscal» (n.º 2, do art. 10.º).

Nas afectações para uso próprio o valor tributável é o preço da venda ao público declarado pelo sujeito passivo que proceda às afectações, nos termos do art. 8.º ou, quando não tenha sido declarado o preço da venda ao público, o valor tributável é calculado pela Administração Fiscal, nos termos do n.º 2, do art. 10.º (art. 11.º).

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

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

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

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

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

Um destes casos de liquidação adicional é o previsto no art. 15.º, n.º 1, alínea c) do Regulamento:

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

- a) ...
- b) ...
- c) Fixação de um preço de venda superior ao declarado, nos termos do n.º 6, do artigo 8.º;
- d) ...
- e) ...
- 2....
- 3...».

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

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

2. 結算即按照徵稅客體適用的稅率確定納稅額的階段。

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

2. 讓我們更仔細地研究一下第十五條第一款c)項規定的依職權附加結算制度，尤其是：

- 相關的前提要件；
- 確定徵稅客體的資料；
- 稅務當局擁有的證據。

前提要件：

在上述《機動車輛稅規章》第八條第六款中規定。

根據第八條規定而申報的公開售價為計算應繳稅款基礎的計稅價格（第九條第一款）。

為此，出售者應向財稅廳申報每一型號車輛的公開售價（第八條第一款）。

但是，如果財稅廳廳長擁有資料顯示出售者申報的價格明顯低於實際價格，則可以確定一個高於申報價格的公開售價。

在被上訴的合議庭裁判中，納稅義務主體申報的價格為190,000.00澳門元。

根據香港同一型號車輛的價格確定的售價為309,000.00澳門元。

本法院2000年7月26日的合議庭裁判提到：“眾所周知，很少有澳門車價和香港車價出現巨大差別的現象”。

所謂跡像，或者“具有顯示作用的證明性事實，就是使人們得以借助所認識的並成為經驗準則的自然規律斷定其他一些事實是否曾經發生的事實”。

如果像我們已經看到的，澳門與香港的汽車售價沒有重大差別，如果像我們將看到的，在某些條件下不知道澳門的價格，可以利用香港的價格確定徵稅客體；那麼，當在澳門申報的價格與香港的售價有重大差別，那麼這顯然就是出售者申報的價格明顯低於實際價格的跡像了。

確定徵稅客體的資料

在第十五條第一款中規定：財稅廳廳長以部門所擁有的資料，尤其是以上季度所結算稅款的平均數額或根據第九條至第十一條規定所計算出的計稅價格為基礎，依職權進行結算。

也就是說，第九條、第十條和第十一條的規則對在每一條規定的情況下進行初始結算中確定徵稅客體均有效。

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

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

Pressupostos:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Elementos para a determinação da matéria colectável

Estão previstos no art. 15.º, n.º 1: O chefe da Repartição de Finanças procede à liquidação oficiosa do imposto, com base em elementos ao dispor dos serviços, nomeadamente o montante médio do imposto liquidado no trimestre anterior ou o valor tributável calculado nos termos dos artigos 9.º a 11.º

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

3. J. Castro Mendes: 《民事訴訟法中證據的概念》，Ática 出版社，里斯本，1961，第182頁。

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

但是，如屬第十五條所指的附加結算，則第九條至第十一條的規則可用於各種情況。

被上訴的合議庭裁判認為第十條第二款的規則是針對其他情況的，這種解釋不成立。第十五條第一款明確規定，在附加結算的情況下，依職權進行結算時可以根據第九條至第十一條的規定計算計稅價格。

這樣，在進行附加結算的情況下確定徵稅客體時，財稅廳廳長可以使用：

—— 上季度所結算稅款的平均數額（第十五條第一款主文）；

—— 先前向稅務當局申報的同型號車輛的公開售價（第十條第一款，根據第十五條第一款主文）；

—— 其他經濟參與人所申報的公開售價（第十條第二款，根據第十五條第一款主文）；

—— 香港的公開售價再加上有關運輸及保險費（第十條第二款，根據第十五條第一款主文）；

—— 原產地的公開售價再加上有關運輸及保險費（第十條第二款，根據第十五條第一款主文）；

—— 稅務當局擁有的其他資料（第十條第二款，根據第十五條第一款主文）。

被上訴的合議庭裁判認為，僅在納稅人過去沒有申報的情況下才可使用香港的公開售價，這種看法不準確：第十五條第一款c)項准許根據第八條第六款的規定使用該資料，定出一個高於納稅人申報價格的出售價格。

同樣，認為該標準必須與其他資料綜合使用，這也是不正確的；如果當局不擁有其他資料，可單獨使用該標準。

3. 使用上述資料，尤其是使用香港的車輛公開售價再加上有關運輸及保險費這一資料，完全符合行政程序和稅務程序中實行的事實真相原則和調查原則。

正如 Alberto Xavier 所說⁴，“非司法稅務程序的中心目的在於調查課稅事實，以對其進行證明並確定其特點；這是適用法律方面推理的小前提。

但是，如何對各種事實進行調查和評價呢？

對於這一疑問，稅務法的回答非常明確。在稅務法完全體現合法性原則以保護私人權利不受權力的任意裁決侵害的情況下，

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

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

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

— O montante médio do imposto liquidado no trimestre anterior (corpo do n.º 1, do art. 15.º);

— O preço de venda ao público dos mesmos modelos já anteriormente declarado à Administração Fiscal (n.º 1, do art. 10.º, por força do corpo do n.º 1, do art. 15.º);

— Os preços de venda ao público declarados por outros agentes económicos (art. 10.º, n.º 2, por força do corpo do n.º 1, do art. 15.º);

— O preço de venda ao público praticado em Hong Kong, acrescido das despesas de transporte e seguro (art. 10.º, n.º 2, por força do corpo do n.º 1, do art. 15.º);

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

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

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

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

3. A utilização dos referidos elementos, designadamente, o preço de venda do veículo ao público praticado em Hong Kong, acrescido das despesas de transporte e seguro, é compaginável com os princípios da verdade material e do inquisitório que vigoram no procedimento administrativo e tributário.

Como explica ALBERTO XAVIER,⁴ «o processo tributário gracioso tem como finalidade central a investigação dos factos tributáveis, com vista à sua prova e caracterização; respeita à *premissa menor* do silogismo de aplicação da lei.

Como, porém, proceder à investigação e valoração dos factos?

A este quesito a resposta do Direito Fiscal é bem clara. Dominado todo ele por um princípio de legalidade, tendente à pro-

4. Alberto Xavier: 《稅務行為的概念與性質》，Almedina 書店出版，科英布拉，1972，第147頁。

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

解決辦法只能是按照調查原則進行審查，按照事實真相原則評價事實。”

因此，必須得出結論，即在《規章》第八條第六款規定的情況中，借助相同型號的汽車在香港的公開售價是正當的，除非利害關係人能夠表明在澳門實行不同的價格。

4. 現在要確定的是，可否借助汽車雜誌刊載的價格得到香港車輛的公開售價。

汽車雜誌刊載的新車公開售價表無疑是一種證據。

回到前面談及的問題。應強調稅務程序中涉及證據和訴訟客體的明顯的調查性質⁵。

根據主動性或調查性原則，“在安排、確定及領導為獲取和綜合作出決定所需要的重要資料而進行的取證活動中，行政當局擁有最廣泛的主動權”⁶。

據此，原則上不能禁止行政當局使用這種證據，這是因為，在取證措施方面，習慣於承認行政當局擁有自由裁量權，“即予財政當局自由選擇將要採取的措施、或採取措施的時機、或甚至是否採取措施的權力”⁷。

因為，根據7月18日第35/94/M號法令通過、在作出該稅務行為時有效的《行政程序法典》第八十三條第一款的規定⁸：

“如知悉某些事實有助於對程序作出公正及迅速之決定，則有權限之機關應設法調查所有此等事實；為調查該等事實，得使用法律容許之一切證據方法”。

5. 原則上，并不妨礙使用汽車雜誌刊載的新機動車公開售價表來確定香港的售價，確定這一點之後，我們要考慮一下，是否應當審慎使用這種證據。

被上訴的合議庭裁判就認為，這是一種不大適當的證據，因為該等雜誌是私人出版物。

我們不同意這一評價。

首先，一般證據都來自私人，而法律并不因此認為它們不適當。

tecção da esfera privada dos arbítrios do poder, a solução não poderia deixar de consistir em submeter a investigação a um *princípio inquisitório* e a valoração dos factos a um *princípio de verdade material*».

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

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

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

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

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

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

É que, de acordo com o n.º 1, do art. 83.º do Código de Procedimento Administrativo, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 35/94/M, de 18.7, vigente ao tempo da prática do acto tributário:

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

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

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

Não acompanhamos a qualificação em questão.

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

5. Alberto Xavier : 上著，第148頁。

6. M. Esteves de Oliveira、P. Costa Gonçalves 和 J. Pacheco de Amorim : 《行政程序法典》，Almedina 書店出版，科英布拉，1997，第二版，第414頁。

7. Alberto Xavier : 上著，第382和383頁。

8. 行文與經十月十一日第57/99/M號法令核准的《行政程序法典》第八十六條第一款完全相同。

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

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

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

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

另一方面，在行政程序中遵循自由審查證據原則⁹。

眾所周知，汽車雜誌上刊載的新車輛的公開售價表是通過徵詢各種牌號的汽車轉銷商的意見制作的。

經驗表明，這些價格表一般來說是正確的，準確地反映公開售價。這毫不奇怪，否則，市場規律就會起作用，雜誌就不會有讀者，自然也就賣不出去了。

讓我們說得更清楚一些。該等價格表一般來說正確可信，不僅如此，甚至可以肯定，它比法院包括在刑事訴訟法領域每天大多數使用的人證等其他證據更加正確可信。

無論如何，接受稅務當局可以借助該等價格表確定徵稅客體，最好同時也使用其他資料加以佐證。利害關係人仍可以毫無阻礙地通過訴願程序或者司法爭訟程序，使用其他證據來表明那些價格表上某種型號汽車在香港的公開售價有誤。

可是，被上訴人從來沒有遞交過用以證明這一點的任何資料，甚至沒有提出過當局使用的價格并非香港的價格。

四、決定

綜上所述：

A) 裁定本司法上訴勝訴，撤銷被上訴的合議庭裁判，從而駁回原司法爭訟。

B) 統一司法見解，確定以下理解：

“一、根據《機動車輛稅規章》(RIVM)第十五條第一款c)項的規定，在依照該規章第八條第六款定出高於納稅人所申報價格的出售價格的情況下，財稅廳廳長在依職權進行附加結算時，可以使用在香港同型號機動車輛的公開售價確定機動車輛稅的徵稅客體價值。

二、在稅務程序中，汽車雜誌刊載的新車輛公開售價表是一種證據，其使用遵循自由審查證據原則。在第一點所指的附加結算中確定徵稅客體價值時，可以毫無阻礙地使用該等公開售價表查明香港的售價。”

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

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

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

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

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

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

IV — Decisão

Face ao expendido:

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

B) Uniformizam a jurisprudência, fixando o seguinte entendimento:

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

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

9. M. Esteves de Oliveira、P. Costa Gonçalves 和 J. Pacheco de Amorim：上著，第 421 頁。

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

訴訟費用由被上訴人負擔，本院和中級法院之司法費均定為四個計算單位，行政法院司法費定為五個計算單位；訴訟代理費定為40%。

二零零一年七月四日於澳門特別行政區

利馬（裁判書製作人）
岑浩輝
朱健
賴健雄（連同表決落敗聲明）
蔡武彬（連同表決聲明）

出席評議會檢察院司法官：宋敏莉

表決落敗聲明

本人於澳門特別行政區終審法院就4/2001號上訴卷宗的終局裁判的表決中落敗，本人對表決獲勝的理由不認同，是基於本人對問題有如下理解：

雖然本人曾認同並簽署本法院於二零零一年三月二十八日評議會表決通過本上訴的初端裁判書中所持的立場，但重新研究及分析當中所涉及的問題，本人決定改變原有的立場，認為本統一司法見解上訴的實質前提並不成立，故必須予以駁回（本人同意上述初端裁判中認為一九六一年《民事訴訟法典》為適用法律。根據這一法典第七百六十六條第三款的規定，初端裁判並不構成形式上的確定裁判，而僅具暫時性質，故在終局裁判中合議庭完全可以改變對問題的原有立場和理解）。

在保留對終局裁判中理解的應有尊重的前提下，本人分三點闡述所採不同的己見：

壹

根據適用本上訴的法律的規定，就同一法律問題且有法律規範並不存在實質變更情況下，即使中級法院及終審法院曾先後以互相對立的解決辦法為基礎宣示兩個裁判，也不能就此提起統一司法見解的上訴（本人這一理解與本上訴的於二零零一年三月二十八日合議庭初端裁判中所持立場相反——見該裁判第十八頁即本卷宗第六十四頁背頁）。

就初端裁判為了結論中級法院裁判與終審法院裁判間得提起統一司法見解上訴所持的依據，本人認為八月二十九日第112/91號法律（即舊《司法組織綱要法》）第十五條第一款a項的文字表述僅可得出以下的法律解釋，（註：按初端裁判所理解，本上訴的適用法律為舊《司法組織綱要法》）：

——只有在前高等法院兩個分庭間或同一分庭內出現以互相對立的解決辦法為基礎先後宣示的兩個裁判的情況時，方可就此對立情況提起統一司法見解的上訴。申言之，倘高等法院某一分庭的裁判與高等法院全會的裁判發生對立情況則不得以此為依據提起統一司法見解的上訴。

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

Macau, 4.7.2001.

Viriato Manuel Pinheiro de Lima (Relator) — Sam Hou Fai — Chu Kin — Lai Kin Hong (Com declaração de voto vencido) — Choi Mou Pan (Com declaração de voto)

Magistrada do Ministério Público que esteve presente na conferência: *Song Man Lei*.

DECLARAÇÃO DE VOTO VENCIDO

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

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

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

Em primeiro lugar:

Parece-me evidente que à luz da lei aplicável ao presente processo, não poderá haver recurso para a uniformização de jurisprudência respeitante a acórdãos proferidos pelo Tribunal de Segunda Instância de Macau que, relativamente à mesma questão de direito e na ausência de alteração substancial da regulamentação jurídica, perfilhem solução oposta à de algum acórdão do Tribunal de Última Instância de Macau (ao contrário do que se concluiu nomeadamente na pág. 18 do acórdão preliminar de 28MAR2001 — cf. fls. 64v dos presentes autos).

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

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

這是因為原《司法組織綱要法》第十五條第一款 a 項的立法精神正反映出構成屬大陸法系或日耳曼羅馬法系的澳門法制的其中一個原始純正的一般理念：不能就不同層級的法院宣示互相對立的裁判為依據提起統一司法見解的上訴，而僅可就最高級的法院先後宣示互相對立的裁判為依據進行統一司法見解。

在我們澳門法制所屬的大陸法系或日耳曼羅馬法系中，如就同一適用法律範圍內的同一法律問題，不論在同一案件或另案中，上級法院作出的裁判所持的解決辦法完全有可能（在同案中）與原審法院或（在另案中）與下級法院的裁判所載的解決辦法不同，甚至互相對立。這一理念僅反映事物的本質，一個在大陸法系中已知和不爭的事實。亦因此是本義的平常上訴的存在理由。毫無疑問，平常上訴的作用主要正是提供一種機制，讓上訴法院在審理上訴時，能就原審的或有審判錯誤加以修正。然而，基於法官獨立和自主審判原則，以及法官解釋法律自主原則，這一平常上訴機制絕不對原審法院或法官的形象及尊嚴構成任何影響。

因此，一般而言，本人重申統一司法見解的上訴僅應用於最高法院先後作出互相對立的裁判間的情況，以及在某些情況，亦可用作解決同一上級法院或同級的不同法院不能再提起平常上訴的裁判之間的分歧，以便恢復因最高法院或某一特定法院就適用同一法律範圍內的同一法律問題先後作出自相矛盾的裁判而有損法院在訴訟主體，訴訟參與人甚至廣大公眾心目中的形象。因為他們畢竟會對同一法律竟然有不同解釋，從而導致完全相類的事實背景的不同個案可能出現不同的法律處理，而感到困惑及費解。若真的如此，法律平等原則就只是一個空談及神話（見 Alberto dos Reis, *Código do Processo Civil Anotado*, Vol. VI, Reimpressão, Coimbra, 1985, 第 234 頁）。

統一司法見解的裁判（即葡萄牙語中對各法院具有一般強制力的學說價值的‘*assento*’），作為一非常措施或最後手段（按部份學者理解，該等裁判的主文部份作用有如「司法機關」的立法或司法見解性的規範，全部法院均須遵從，不得違反。）其實際意義正如上文所述，確保同一上級法院不致自相矛盾而令人困惑及費解。此外，亦是一例外措施，例外者是指一般而言，大陸法系中法院在某一案件所作的裁判，對在別案中所要審理的問題僅具「勸服力學說價值」（而不具強制力學說價值），這一大陸法系本質固有的特點正是與普通法系（*Common Law System*）中獨有的「具約束力司法先例原則」相反，理由是普通法系建基於與澳門法制所屬大陸法系完全有別的價值、觀念及基本原則之上。（關於統一司法見解的例外性質，見 Alberto dos Reis 同一著作第 239 頁）。

Visto que no espírito desta norma está a ideia geral, inicial e genuinamente enformadora do ordenamento jurídico de Macau (consabidamente pertencente ao Sistema de Direito Continental ou de «Civil Law» ou de Família Romano-Germânica) de que só há uniformização de jurisprudência para acórdãos com soluções opostas proferidos e apenas proferidos por um mesmo tribunal topo da hierarquia, e não por dois tribunais de hierarquia orgânica diferente.

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

Assim sendo, repita-se, em tese geral, entendo que o instituto de uniformização de jurisprudência só se deve destinar ao caso de oposição de decisões de autoria de um mesmo tribunal topo da hierarquia (ou ainda, em certos casos, na hipótese de oposição entre decisões de um mesmo tribunal superior ou de tribunais de um mesmo nível hierárquico que não sejam mais susceptíveis de recurso ordinário) a fim de designadamente fazer restaurar a «imagem necessariamente não auto-contraditória em decisões referentes a uma mesma questão de direito à luz de uma mesma legislação», por parte de um mesmo tribunal supremo ou de tribunais integrados como um todo num mesmo nível hierárquico, perante os sujeitos e intervenientes processuais e até o público, os quais poderão olhar com grande perplexidade o facto de que «à mesma norma jurídica serão distribuídos sentidos diferentes, de sorte que casos particulares, perfeitamente idênticos, virão a ter diverso tratamento jurídico», o que torna o fundamental princípio da igualdade dos cidadãos perante a lei uma ficção e um mito (cf. ALBERTO DOS REIS, *in Código de Processo Civil anotado*, Vol. VI, Reimpressão, Coimbra, 1985, pág. 234).

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

為更好地從一般理論角度探討上述兩大法系中司法見解及司法先例的價值和意義的課題，我們可參考葡萄牙科英布拉 Almedina 出版社於一九九四年出版由 Carlos Ferreira de Almeida 所著名為 *Introdução ao Direito Comparado* 一書第48至51頁，第90至94頁，以及 René David 的 *Les Grands Systèmes du Droit Contemporains (Droit Comparé)* (由巴西聖保羅 (Livraria Martins Fonte) Editora, Lda 於一九八六年出版的葡萄牙語版第120頁)，當中一段現錄如下：「(可中譯為) 法院的司法見解並不受其先前所定的理解所約束……，如法官作出一裁判時採用其先前曾採納的理解，並不表示基於先前判決曾定出此一理解而取得的權威；事實上，先前判例不具強制力。因此，法官在隨後的裁判中完全可能改變之，且無須解釋為何改變之。改變先前理解的做法既不影響法制結構亦不影響其各項原則。只有當司法見解被法官視為優質時方能生存和繼續為法官所引用。……在原則的層面上，似乎法官不能變身為立法者這點是重要的。這些理念正是在日耳曼羅馬法系國家所追求者」。

此外，鑑於一般而言，民事訴訟法是其他部門的訴訟法的補充適用法律甚至典範法律，因此為進一步強化上述結論，這裏引述適用於本上訴的一九六一年《民事訴訟法典》第七百六十三條第一款的如下規定：

「如在同一法律範圍內，最高法院就同一法律基本問題作出兩個以相互對立的解決方法為據的裁判時，則針對最後作出的裁判得向全會提起上訴。」

此外，同一法典第七百六十四條亦規定如下：

「如同一中級法院或兩中級法院之間曾作出互相對立的裁判，亦得向最高法院全會提起上訴……」

由此看來，根據適用本上訴的舊《司法組織綱要法》及一九六一年《民事訴訟法典》的規定，以下的論點是站不住腳的：「雖然法律的文字（上述綱要法第十五條第一款 a 項）僅列出作為上訴依據的裁判為澳門前高等法院同一分庭或另一分庭的裁判，但基於更大理由亦可以是高等法院全會的裁判，理由是與全會裁判相對立的分庭裁判較之分庭的裁判與同一分庭或另一分庭的裁判相對立更須要統一。」（見初端裁判）

原因是這一論點除了導致對舊《司法組織綱要法》第十五條第一款 a 項的條文作出擴張解釋外，更甚者是從澳門法制的結構性基本原則角度看，違反了該條文在其生效時的法律精神。

就這樣，這種擴張解釋實屬不當，這促使本人不能再認同初端裁判第 14 及 15 頁所持的主張：「根據 110/99/M 號法令第五條第二款的規定，就中級法院宣示與終審法院裁判相對立解決方法

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

Para reforçar a conclusão acima chegada, e tendo em conta que o Processo Civil é, em regra, direito subsidiário geral, se não mesmo paradigmático, de todos os outros Direitos Processuais Especiais, é de citar também o n.º 1 do art.º 763.º do Código de Processo Civil de 1961 (outrora vigente em Macau e ora aplicável ao processo vertente), o qual rezava que:

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

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

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

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

Tese essa que, para além de acarretar uma interpretação extensiva da norma em causa, está a atentar contra o espírito original da mesma norma, visto à luz dos princípios estruturantes do ordenamento jurídico de Macau ao tempo da sua vigência.

Tornada, assim, ilegítima a interpretação extensiva em causa, não se pode consequentemente dizer, ao contrário do que se defendia a págs. 14 e 15 do acórdão preliminar, que no recurso

的裁判應可提起統一司法見解的上訴」。本人所持理由卻是上述110/99/M號法令第五條第二款的「等同規定」(註：規定澳門前高等法院的裁判等同澳門特別行政區終審法院的裁判)只是用作解決澳門《行政訴訟法典》第一百六十一條的適用問題(關於就以互相對立的裁判作為依據的上訴的前提)，但該《行政訴訟法典》在初端裁判中已被正確理解為不適用本上訴！

誠然，近年澳門的成文法就我們的法制傳統作出了一些改變，包括將統一司法見解上訴的適用範圍伸延至不同層級法院裁判之間出現的互相對立的情況(例如：《行政訴訟法典》第一百六十一條第一款b項及第二款；經十二月二十日第9/1999號法律修改的《刑事訴訟法典》第四百一十九條第二款)。

儘管如此，本人須申明，在上文所持的觀點是以上述改變前的訴訟法為據。而一如初端裁判就適用訴訟法律問題所闡述的理由，本上訴的適用法律正是上述改變前的訴訟法！(見初端裁判第10頁及隨後數頁)。

貳

儘管暫時離開以上的考慮，本人認為另一上訴實質前提亦不成立：被上訴的裁判(中級法院於二零零零年十二月七日在第177/2000號卷宗中作出的裁判)與上訴依據裁判(終審法院於二零零零年七月二十六日在第10/2000號卷宗中作出的裁判)所宣示互相對立解決辦法並無針對同一法律問題。

究其原因，被上訴裁判與上訴依據裁判各自涉及的具體個案均有著一個共通的問題，其核心在於回答一疑問：

稅務當局通過及僅通過引用刊登於香港汽車雜誌內的汽車售價表，而再沒連同其他證據材料的情況下，能否成功質疑有關車行通過M/3表格申報且有相關證據材料(例如與消費者簽訂買賣合同及發票副本等)證明的售價？

如上述問題答案是肯定的，則稅務當局得作出對納稅主體不利的車價裁定。如答案是否定，則必須作出對車行有利的決定。

就以上描述的情況，明顯地已可作出以下首個結論：

在被上訴裁判和上訴依據裁判中所涉及的兩個具體個案，均屬事實事宜的審理問題，其審理結果必然地取決於裁判者的自由心證。根據自由心證原則，裁判者完全可能在其中一個案中(如在終審法院作出的上訴依據裁判般)裁定刊登於香港汽車雜誌的

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

Isto apesar de face à lei actual positiva de Macau, se registar uma certa alteração da nossa tradição jurídica, ao fazer estender o objecto de uniformização de jurisprudência à hipótese de oposição «cruzada» de decisões entre tribunais de diferentes níveis hierárquicos (são exemplos disso: art.º 161.º, n.º 1, al. b), do Código de Processo Administrativo Contencioso; art.º 419.º, n.º 2 do Código de Processo Penal, com a redacção dada pela Lei n.º 9/1999 de 20DEZ), não podemos, repito, olvidar que, por razões expostas no Acórdão Preliminar na parte que diz respeito à lei processual aplicável, ao presente recurso é aplicável a lei vigente **anterior** a essa alteração! (cfr. o Acórdão preliminar, pág. 10 e s.s).

Em segundo lugar:

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

Visto que:

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

— Se a Administração Fiscal tenha conseguido efectivamente, através e só através da mera invocação de tabelas de preços de venda publicadas em revistas de automóveis de Hong Kong, sem serem acompanhadas de outros elementos de prova, tornar duvidoso o preço declarado pela Agência de Automóveis no «Impresso M/3» e pretensamente comprovado na prova entretanto pela mesma oferecida (i.e., os contratos de compra e venda assinados com os consumidores dos veículos em causa, cópias de facturas, recibos, etc.).

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

Do esquema acima traçado, se pode retirar evidentemente uma conclusão primordial: trata-se, em ambos os casos concretos abordados no acórdão-fundamento e no acórdão recorrido, de *uma questão de julgamento da matéria de facto*, cujo veredicto depende necessariamente da livre convicção do julgador, que poderia num caso (como o do acórdão-fundamento do TUI) concluir pela prevalência dos dados ínsitos em tabelas de preços de venda de veículos constantes em revista de automóveis de Hong

汽車售價的證明力優於有關車行的申報價格及提交證據材料的證明力，而在另一個案中（如中級法院的被上訴裁判般）裁定來自汽車雜誌汽車售價的證明力不足以否定有關車行所申報的價格及提供證明文件的證明力。

因此如上述問題最終僅為法官自由形成其內心確信的問題，則在我們奉行自由心證原則的證據制度中，如何可能統一法官的各自在決定事實問題所形成的內心確信？

基於事物本質而言，就同一法律問題先後出現不同甚至互相對立理解時，完全能通過上訴將這些不同的理解統一，但如法院在審理事實問題時有不同的內心確信時，則肯定絕不能將之統一。

單憑這點，本人相信足以展示我們所面對的是一個事實問題：

最後，本人有責任在此強調，被上訴的中級法院裁判，如對之作適當的解釋，並沒有說不能運用在香港汽車的售價，而僅是指出如使用這一證據手段時，稅務當局必須先定出應遵的要件及準則以便能嚴謹地查明鄰埠所沿用的售價。

這一強調再一次清楚說明如下：就使用香港汽車雜誌刊載的汽車售價表作為根據自由心證原則由澳門稅務當局依職權定出汽車售價這一問題上，根本不存在互相對立的兩個裁判（因為不論在中級法院的被上訴裁判還是在終審法院的上訴依據裁判均結論可以使用這種證據材料）。這個不存在互相對立裁判的理解雖然與助理檢察長在本上訴卷宗所發表的書面意見恰恰相反，但有趣地卻與在二零零一年六月二十七日終審法院評議會上出席的檢察官所持的立場一致。他認為兩涉及的裁判之間不存在互相對立的情況，並指出被上訴裁判完全沒有抵觸本統一司法見解上訴的終局裁判擬統一的見解。

叁

即使具備本人認為不成立的兩項實質前提（就中級法院裁判與終審法院裁判之間的對立可提起統一司法見解上訴；本統一司法見解上訴中涉及的兩裁判就法律問題存在分歧）（本人強調這一假設並不表示本人改變上文所持的理解，而僅作為一純學術性的探討），也不能如本上訴的終局裁判中以如此肯定的語調作出下列的結論：

「經驗表明，這些價格表一般來說是正確的，準確地反映公開售價。這毫不奇怪，否則，市場規律就會起作用，雜誌就不會有讀者，自然也就賣不出去了。

Kong ao preço declarado e aos dados constantes de toda a documentação oferecida pela Agência de Automóveis, e noutro caso (como o do acórdão recorrido do TSI) pela inferioridade daqueles dados constantes da revista de automóveis em causa em relação ao preço declarado e aos dados patenteados na prova documental entretanto oferecida pela Agência de Automóveis.

Assim sendo, se se reconduzir tudo, em última instância, à formação de convicção do juiz ou juízes, como é possível pretender uniformizar o eventual sentido dessa convicção, a formar necessariamente à luz da livre apreciação da prova?

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

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

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

Por daí se ilustra mais uma vez claramente que não há oposição de julgados relativamente à questão de utilização de tabelas de preços de venda de automóveis publicadas em revista deste ramo de Hong Kong como um elemento sujeito à livre apreciação da prova no processo de fixação oficiosa de preço de venda pela Administração Fiscal de Macau (porquanto em ambos os acórdãos recorrido e fundamento se concluiu pela possibilidade de utilização desses elementos). Isto, aliás, apesar de ao contrário do entendimento vertido no douto parecer da Digna Procuradora Adjunta emitido no âmbito do presente recurso de uniformização, está coincidente com a posição a final assumida pelo Dignº Delegado do Ministério Público, presente na conferência do Tribunal de Última Instância datada de 27JUN2001, na parte que pugna pela inexistência de oposição de julgados, no sentido de que o Acórdão recorrido em nada colide com o que se pretende ver uniformizado através do Acórdão antecedente.

Em terceiro e último lugar:

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

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

讓我們說得更清楚一些。該等價格表一般來說正確可信，不僅如此，甚至可以肯定，它比法院包括在刑事訴訟法領域每天大多數使用的人證等其他證據更加正確可信。」

否則可能墮進審理證據的明顯錯誤，更甚者，這一結論竟然指出「甚至可以肯定，它比法院包括在刑事訴訟法領域每天大多數使用的人證等其他證據更加正確可信」，似乎存在把證據的證明力設高低等級的意圖，如是者，雖然上述裁判一直主張適用自由心證原則，但此舉卻明顯違反自由心證原則。

事實上，本人認為載於香港的汽車雜誌中的汽車售價表並非在任何情況下均能成為一適當跡象以顯示在澳門的汽車實際售價，理由如下：

大前提是我們切勿忘記根據《機動車輛稅規章》第八條第四款的規定，我們正處理的是消費者在澳門購置汽車實際所付的售價。

香港汽車雜誌中所載的售價極其量只能反映出由某一牌子汽車在香港代理商或專門入口商在香港市場所定的售價。

一如我們所認知，在澳門市場除了有銷售由代理商或專門入口商入口的新車，同一時間亦有為數不少的非代理商或非專門入口商自行入口全新的汽車，在這些一般俗稱為「水貨車」的車輛當中為數不少是原先生產銷往中國大陸或其他市場的左軚車。這一現實情況的明顯程度足以令包括稅務當局在內的人士不能視之不存在。

另一方面，由於種種原因，例如汽車生產商視乎不同市場對其產品加入不同的裝備，非代理商或非專門入口商無須承擔在本地市場的廣告及宣傳產品的開支等，上述俗稱「水貨車」的車輛的售價往往實質性低於經代理商入口的俗稱「行貨車」的售價，這點相信亦是明顯的。

正因如此，近年頗多消費者選擇購買這類「水貨車」，甘願接受在為右軚車而設的澳門道路系統因駕駛左軚車而帶來的種種不便，甚至在預見不能獲得有關汽車生產商在澳門通過代理商提供的原廠技術支援、保養服務和原廠零件供應等困難，仍樂於選擇價格較便宜的「水貨車」。

經代理商正式入口的車輛與同一型號但由非代理商入口的「水貨車」之間存在的實質售價差距似乎是唯一可解釋以上所描述的現象。

稅務當局亦不能漠視這一如此普遍的現象，尤其是當收到由非代理商填寫的M/3申報表格時（有趣地，中級法院作出被上訴

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

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

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

Antes do mais, não nos podemos esquecer de que do quê se trata aqui são preços que efectivamente pagam os consumidores em Macau, ao que, aliás, é a própria lei que manda atender — cf. Art.º 8.º, n.º 4 do RIVM.

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

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

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

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

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

E é uma realidade que não pode deixar de ser conhecida pela autoridade fiscal quando confrontada com um preço declarado

裁判的卷宗所涉及的車輛是一部左軚的豐田大皇冠房車，而申報者單憑其名字已明顯知道不是豐田汽車在澳門的代理）。

此外，我們亦不能忽略即使是由專營代理商入口的新車，澳門的經驗告訴我們專營商官方的定價也有大幅度的減價的可能，尤其是當汽車生產商公開宣告短期內旗下某一型號推出新款（此舉必然導致原來正在銷售的最後一代型號售價下調），又或每年年底前為達理想的營運業績，某些汽車代理商亦選擇割價促銷倉內存貨。

通過以上非本上訴涉及的兩個裁判中的具體事實，而是以抽象的方式概括幾乎人所共知的明顯事實為理由，我們不難作出以下結論：根據澳門市場的經驗和一般規律，載於香港的汽車雜誌中的資料並非在任何情況皆構成安全、可信任及正確無誤的跡象以顯示在澳門市場上實際沿用的汽車售價。另一方面，亦不可能預先對各種可用證據的證明力設定高低等級，此乃基於自由心證原則（或自由評價證據原則）和現行實體法的一般證據制度，一切關於審查證據的問題均須在每一具體個案中，經考慮圍繞個案一切具體情節，以上述原則及制度為準繩而對事實問題作裁判。

不可忘記我們澳門法律在這問題上不是沿用法定證據制度。

總括而言，基於以上三大理由，首兩者為主，第三者為補足，本人認為單憑首兩大理由之一足以導致駁回上訴的結果。

二零零一年七月四日，於澳門特別行政區

法官 賴健雄

表決聲明

本人持以下不同見解：

上訴人請求終審法院統一司法見解，以解決中級法院於二〇〇〇年十二月七日所作的合議庭裁判與終審法院於二〇〇〇年七月二十六日所作的合議庭裁判之間在適用同一法律制度下就相同的法律問題——“如果所擁有的資料顯示納稅義務主體申報的計稅價格明顯低於實際價格，澳門財稅廳廳長在行使8月24日第7/98/M號法律修改的8月19日第20/96/M號法律核准的《機動車輛稅規章》規定的權力時，是否可以借助香港特別行政區汽車雜誌

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

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

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

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

R.A.E.M, 04JUL2001

O juiz

Lai Kin Hong.

Declaração de voto

Vencido nos termos seguintes:

O recorrente pretende que o Tribunal de Última Instância uniformize a jurisprudência a fim de resolver a oposição entre o acórdão do Tribunal de Segunda Instância proferido em 7 de Dezembro de 2000 e o acórdão do Tribunal de Última Instância proferido em 26 de Julho de 2000, no domínio da mesma lei sobre a mesma questão de direito — «se o chefe da Repartição de Finanças de Macau, no uso de poder previsto no artigo 8.º, nº. 6, do Regulamento de Imposto de Veículos Motorizados pode ou não fixar oficiosamente um preço de venda ao público superior ao declarado pelo sujeito passivo quando possua elementos indiciadores que este é manifestamente inferior ao praticado, recorrendo aos preços de venda dos mesmos veículos no merca-

所載的相同型號車輛在該地區市場的售價，作為證明該價格反映市場價格的適當手段，依職權確定高於申報價格的公開售價”——所產生的矛盾。

而本擴大合議庭作出了以下的統一司法見解：“根據《機動車輛稅規章》(RIVM)第十五條第一款c)項的規定，在依照該規章第八條第六款定出高於納稅人所申報價格的出售價格的情況下，財稅廳廳長在依職權進行附加結算時，可以使用香港該型號機動車輛的公開售價確定機動車輛稅的徵稅客體價值”。

眾所周知，《機動車輛稅規章》第15條第1款c)項適用於不同於第8條第6款所適用的情況，即使它仍轉致於第8條第6款的所規定的內容。

但是，上述第15條第1款c)項適用於稅的“結算階段”(liquidação)，而第8條適用於“報(課)稅”或決定課稅價格階段(lançamento)。

雖然在理論上，不少學者認為，在稅法中，“結算”的概念一直有兩種稍為不同的定義：一種是廣義上的，結算包括報(課)稅的所有行政活動及狹義上的結算，並且，越來越趨向於將結算定義為廣義上的，即指報(課)稅及決定稅額的所有征納稅行為¹⁰，但是，在《規章》中我們仍可見兩個階段的不同規定。

上述的第8條包括於第三章中，規定了決定計稅價格的活動，而第15條包括於第四章，規定了結算稅額的活動，尤其是包括上述統一司法見解所指的“依職權附加結算”。

第8條第6款規定：“如資料顯示出所申報之公開售價明顯低於實際價格，財稅處處長得另定出一高於申報價格之公開售價”。(橫線為筆者所加)

而第15條第1款規定：“一、在下列情況下，財稅處處長以部門所備資料，尤其是以最近季度所結算稅款之平均數額或以根據第九條至第十一條規定所計算出之計稅價格為基礎，依職權進行結算：

.....

c. 根據第八條第六款之規定定出高於所申報之出售價格。

.....”(橫線為筆者所加)

do da Região Administrativa Especial de Hong Kong, fornecidos mediante os dados constantes das revistas automóveis, meio idóneo para provar que esses preços reflectem o preço de mercado».

O presente acórdão fixou a jurisprudência no sentido de que «nos termos do artigo 15.º, n.º 1, al. c) do Regulamento do Imposto sobre Veículos Motorizados (RIVM), o chefe da repartição de Finanças pode, em liquidação adicional oficiosa, utilizar o preço de venda ao público de determinado modelo de veículo motorizado, praticado em Hong Kong, para fixar o valor da matéria colectável de imposto sobre veículos motorizados, na situação de fixação de um preço de venda superior ao declarado pelo contribuinte, nos termos do n.º 6 do artigo 8.º do mesmo Regulamento.»

Como se sabe, o artigo 15.º, n.º 1, al. c) do RIVM aplica-se na situação em que se distingue da do artigo 8.º, n.º 6, do mesmo RIVM, apesar de que o artigo 15.º, n.º 1, al. c), reenvio à situação prevista pelo artigo 8.º, n.º 6.

O artigo 15.º, n.º 1, al. c) aplica-se na fase de liquidação do imposto, enquanto o artigo 8.º se aplica na fase de lançamento ou seja na fixação do preço tributável.

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

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

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

Enquanto o n.º 1 do artigo 15.º prevê que «[o] chefe da Repartição de Finanças procede à liquidação oficiosa do imposto, com base em elementos ao dispor dos serviços, nomeadamente o montante médio do imposto liquidado no trimestre anterior ou o valor tributável calculado nos termos dos artigos 9.º a 11.º, nos seguintes casos:

... ..

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

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

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

根據案卷中的事實記載，可以看到：

—— “1999年6月1日，愛馬車行有限公司向財稅廳遞交了M/3格式申報表，申報表載明“Toyota Crown Royal Saloon”牌汽車的公開售價為190,000.00澳門元；

—— 澳門財稅廳於1999年6月2日向該車行發出公函（公函號：162/NIC/IVM/99），通知該公司，按公開售價309,000.00澳門元課稅；

—— 被上訴方於1999年6月28日向財政局局長提起訴願。”

我們要解決的問題正是決定計稅價格的問題，即報（納）稅階段所要解決的“旨在識別出可以劃分徵稅範圍的客觀資料的行政行為”的問題。這僅涉及第8條的適用問題。

如果將本上訴置於適用第15條第1款第c項——依職權結算——或適用第14條第8款——依職權附加結算，那麼就似乎與上訴的標的不相符。

其實，第15條第1款c項的適用取決於依第8條第6款而計稅價格的確定，前者亦只不過是依稅率計出稅的總數。

我們正是要解決這個決定性的問題。

通常地，報（課）稅的行政活動既可由稅務機構主動作出，亦可由納稅人的報稅行為的作出而開始。¹¹

納稅人報稅乃一依法主動申報應納稅交易或價值的行為，必須始終介入稅務機構的控制，以保證征（納）稅活動能正常地進行以及體現稅收的公正尺度。

正因如此，法律賦予財稅廳廳長在認為納稅人所申報的計稅價格明顯過低時，確定另一計稅價格的權力（第8條第6款）。

這裡，應區分兩種不同的東西：一是用以表明申報價格明顯低於實際價格的資料，另一是用以確定另一較高的計稅公開售價或實際價格的資料。

就兩者的形體上來說，完全可能是指同一種東西。但是，從其被採用的意義上或者對其所要求的標準上來說，是不一樣的，也不可能是一樣的。

對於第一種來說，僅要求一些表證即可，如本案中，由財稅廳廳長依其自由心證而作出決定。這一點正體現了法律賦於行政機關的自由裁量權的精神。

對於第二種，則不同了。由於對計算稅率和稅額的決定作用，法律允許他依第8條第6款確定一個公開售價。所謂公開售

Como resultou dos autos:

«No dia 1 de Julho de 1999, a «Agência de Automóveis Ai Ma Limitada», entregou na Repartição de Finanças e declaração M/3 da qual constava que o preço de venda ao público do veículo automóvel «TOYOTA CROWN ROYAL SALOON» foi de \$190.000,00 patacas;

«A repartição de Finanças de Macau, oficiou-lhe em 2 de Julho de 1999 (Ofício n.º 162/NIC-IVM/99) notificando-o que o preço de venda ao público era, para efeitos tributáveis, de \$ 390.000,00 patacas;

«A recorrida interpõe recurso hierárquico para o Director ...»

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

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

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

Ora bem.

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

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

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

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

Formalmente, poderiam ser uma só coisa totalmente idêntica. Todavia, conforme o sentido adoptado ou critério exigido, não são nem podem ser iguais.

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

Mas para o segundo, seria diferente. Porque é determinativo para a aplicação da taxa de imposto, a lei confere ao chefe de

11. 上引第55頁。

¹¹ Sup cit p.55.

價即是第8條第4款所規定的，“消費者應支付之價格，尤其包括有關保養、維修和零件更換之金額（以及所有配件之價格）”。

這一點上，本人同意尊敬的助理檢察長的意見：“我們總不能說，由於稅務當局僅掌握一種對價格進行比較的資料，我們便必須接受這一資料已足夠和可信，然後根據這一資料確定一個高於申報價格的價值。

因此，財稅廳廳長必須綜合所掌握各種資料，其中包括香港的公開售價”。

我們同意，在香港的公開售價，即使僅載於汽車雜誌上，足以令財稅廳廳長質疑申報的計稅價格，但是，這並不表示同一價格可以，甚至必須，被廳長閣下當作計稅價格。

關鍵的問題在於確定一個“公正稅收”¹²的尺度，而確定這個尺度必須通過客觀事實標準才能完成。

納稅人乃憑其在進口車輛交易中實際支付的價格為基礎而納稅，法律亦是如此要求依買賣的實際價格確定計稅價格。

但是，如果稅務機構在質疑具體交易的證明文件的真實性之前，僅憑汽車雜誌刊登的價格而確定另一計稅價格，就似乎有失公平了。

因為，確定計稅價格的尺度標準不能仍停留在質疑申報價格明顯過低時所採用的標準，而必須採用符合事實真相的計稅標準。

統一司法見解的上訴並非僅限於對具體事實的審議，而更重要的應該是確立一個有普遍拘束力的標準。

一份刊物，無論它多麼可信，亦只不過是一般的資料，對於確定市場中具體的買賣的價格的價值只能有參考作用，而不能具有取代的作用。何況不少生產商為了保護其企業聲譽，一般不輕易將價格定得等於市場價格，而是有保留的餘地。人們很清楚，在與代理商討價還價後，實際買賣價格將會是另外更低的一個。

Repartição de Finanças o poder de fixar um preço de venda ao público (n.º 6 do artigo 8.º) que se trata do «preço a pagar pelos consumidores e inclui, designadamente, os valores referentes a garantias de manutenção, assistência e substituição de peças, bem como a todos os acessórios» (n.º 4 do artigo 8.º).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

12 杜雅棣：《澳門稅制——一項經濟研究，2000年6月，p. 22.》

當然，這不意味著它不可信，而是表明兩種不同的價格，不能輕易等同。汽車雜誌的信息無法時刻反映具體的買賣，而我們就是要考慮對這具體的買賣的徵稅價格作一客觀的定價。那麼，非考慮其他相關的事實，就無法實現真正的“稅收公正”。

而在確定計稅價格時將舉證責任推給納稅人就更不應該了。

因此，本合議庭應確定包含這樣意思的統一司法見解：“財稅廳廳長在依《機動車輛稅規章》第8條第6款確定高於納稅人所申報的出售價格時，得使用香港的同型號車輛的公開售價，即使刊登於汽車雜誌上，只要綜合分析其它具體的客觀資料”。

二零零一年七月四日，於澳門特別行政區

蔡武彬

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

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

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

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

Choi Mou Pan.



印務局

Imprensa Oficial

每份價銀五十一元正

PREÇO DESTE NÚMERO \$ 51,00