

Processo n.º 53/2000
(Recurso jurisdicional)

Data do acórdão: 2003-03-06

Assuntos:

- art.º 40.º, n.º 1, do Regulamento do Imposto Profissional
- caducidade da liquidação do imposto
- impugnação da fixação do rendimento colectável

S U M Á R I O

1. O prazo de cinco anos referido na norma do n.º 1 do art.º 40.º do Regulamento do Imposto Profissional deve ser tido como um prazo de caducidade, e não de prescrição, pelo que o mesmo prazo só admite suspensão ou interrupção nos casos em que a lei o determine.

2. O exercício do direito de praticar o acto tributário da liquidação do imposto profissional está também como que sujeito a um “termo suspensivo”, que é o de só poder produzir efeitos depois de se tornar definitivo ou estabilizado no procedimento tributário.

3. Por outro lado, só a partir da notificação da liquidação tida como definitiva ao contribuinte é que se pode impedir os efeitos da caducidade prevista no referido n.º 1 do art.º 40.º do mesmo Regulamento.

4. Daí que, inclusivamente, o efeito suspensivo concedido pelo n.º 8 do art.º 79.º do referido Regulamento à eventual impugnação da fixação do rendimento colectável não pode fazer suspender o aludido prazo de caducidade.

O relator,

Chan Kuong Seng

Processo n.º 53/2000
(Recurso jurisdicional)

Recorrente: (A)

Tribunal a quo: Tribunal Administrativo de Macau

**ACORDAM NO TRIBUNAL DE SEGUNDA INSTÂNCIA DA
REGIÃO ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE MACAU**

1. (A), com os sinais dos autos, veio recorrer para este Tribunal de Segunda Instância (TSI), da sentença final proferida pelo Tribunal Administrativo de Macau no âmbito do recurso contencioso por ele interposto e aí registado e autuado como Processo n.º 170/99-CF.

E concluiu as suas alegações nos seguintes termos:

<<[...]

I – O objecto do presente recurso é a sentença do Tribunal Administrativo que negou provimento ao recurso contencioso de anulação interposto (pelo Recorrente) do acto de liquidação adicional do Imposto Profissional do ano de 1993, por considerar que o prazo de caducidade suspendeu-se em 13 de Novembro de 1998 e por um período de 39 dias;

II – Nos termos do nº 1 do artº 40º do RIP, a liquidação do IP prescreve decorridos 5 anos sobre aquele a que o rendimento colectável respeitar;

III – É pacificamente aceite quer pela doutrina quer pela jurisprudência, que se trata antes de um prazo de caducidade;

IV – Assim, se o direito não for exercido dentro do limite temporal fixado, extingue-se directa e automaticamente;

V – Nos termos do artº 328º do Código Civil, “*O prazo de caducidade não se suspende nem se interrompe senão nos casos em que a lei o determine*”;

VI – Ou existe na lei uma disposição a **determinar expressamente** a suspensão do prazo de caducidade ou o mesmo corre continuamente, não se suspendendo, nem interrompendo;

VII – Ora, **não existe** nenhuma disposição no Regulamento de Imposto Profissional que determine a suspensão ou interrupção do prazo previsto no referido nº 1 do artº 40º;

VIII – As fases ou momentos basilares do processo tributário do IP são totalmente estanques, pelo que a fase da liquidação do imposto só pode iniciar-se quando estiver fixado definitivamente pela Administração Fiscal o rendimento colectável;

IX – O Recorrente foi notificado por registo postal **expedido em 13 de Novembro de 1998**, de que o seu rendimento colectável relativo ao **exercício de 1993** havia sido fixado em MOP\$3.143.672,00;

X – A referida fixação do rendimento colectável foi objecto de reclamação para a Comissão de Revisão do Imposto Profissional, a qual foi tempestivamente entregue em **2 de Dezembro de 1998**;

XI – Nos termos do nº 8 artº 79º do RIP, a reclamação da fixação do

rendimento colectável **tem efeito suspensivo**, pelo que a Administração não pode passar à fase da liquidação sem que a fase anterior esteja em sossego absoluto e definitivo, o que apenas se verifica com a **notificação da Deliberação ao contribuinte**;

XII – Por registo postal expedido em 22 de Janeiro de 1999, foi o ora Recorrente notificado da Deliberação da Comissão de Revisão do IP;

XIII – Tal notificação, nos termos do nº 3 do artº 2º do Decreto-Lei nº 16/84/M, de 24 de Março, considera-se efectuada em **27 de janeiro de 1999**;

XIV – Em consequência, em **31 de Dezembro de 1998** operou-se automaticamente a caducidade do direito da Administração de proceder à liquidação do IP de **1993**;

XV – Concluindo a sentença recorrida que a lei determina implicitamente a suspensão da caducidade, a mesma é manifestamente ilegal por violar o disposto no artº 328º do CC;

XVI – Na verdade, face à clareza de tal disposição legal, não é admissível defender-se que o RIP **implicitamente** determina a suspensão da caducidade, por estar compatível com a anima legis do instituto da caducidade;

XVII – Ao efectuar tal dedução/ interpretação da vontade do legislador, o Mmº Juiz do Tribunal a quo, não só violou igualmente o disposto no artº 9º do CC, como destruiu todas regras do instituto da caducidade, fulminando de morte a certeza, segurança e estabilidade das relações jurídicas;

XVIII – Não se pode confundir, como parece acontecer com a sentença recorrida, o efeito suspensivo que a lei atribui à reclamação, com a suspensão do prazo de caducidade;

XIX – O legislador ao atribuir efeito suspensivo à reclamação, nº 8 do artº 79º

do RIP, mais não faz do que suspender o efeito substantivo e dispositivo do acto de fixação, ficando a eficácia da sua estatuição, não podendo por tal motivo a Administração Fiscal avançar para a fase da liquidação;

XX – Outra coisa, como é bom de ver, é o legislador ter pretendido suspender o prazo de caducidade da liquidação, situação em que teria de o ter determinar expressamente, o que não fez;

XXI – É que esse prazo de cinco anos, previsto no nº 1 do artº 40º do RIP é peremptório e automático, sendo mais do que suficiente para uma Administração Fiscal minimamente diligente concluir o processo tributário até à fase da liquidação;

XXII – O efeito suspensivo da reclamação, não tem pois qualquer influência no decurso do prazo de caducidade.

XXIII – O Tribunal Superior de Justiça, por douto acórdão proferido em 18 de Novembro de 1998, no âmbito do Proc. nº 927, ao contrário do que parece resultar da sentença recorrida, pronunciou-se precisamente no sentido preconizado pelo Recorrente;

XXIV – Assim, a liquidação adicional do IP relativo ao exercício de 1993, viola o disposto no nº 1 do artº 40º do RIP, pelo que está ferida de caducidade, devendo ser anulada, revogando-se em consequência a sentença recorrida.>> (cfr. o teor de fls. 68 a 69v dos autos, e *sic*).

Com isso, peticionou o recorrente a revogação da dita sentença, e a consequente declaração da verificação da caducidade do direito da Administração de proceder à liquidação do seu imposto profissional do exercício de 1993, bem como a anulação da liquidação entretanto efectuada.

Contraalegou, extemporaneamente, a entidade recorrida do recurso contencioso, pelo que a contraminuta por ela apresentada a fls. 76 a 81 foi desentranhada dos autos e à mesma devolvida, por despacho do relator a fls. 88v.

Em sede de vista, o Digno Magistrado do Ministério Público junto desta Instância emitiu o seguinte douto parecer:

<<[...]

Vem (A) interpor recurso jurisdicional da sentença do Tribunal Administrativo que negou provimento ao recurso contencioso de anulação interposto pelo recorrente do acto de liquidação adicional do Imposto Profissional relativo ao exercício do ano de 1992, por considerar que o prazo de caducidade se suspendeu em 13/11/98 e por um período de 30 dias, assacando ao acto, em síntese, vícios de violação de lei, essencialmente por errónea interpretação e aplicação do disposto nos artºs 9º e 328º do Cód Civil e por o Mmo Juíz “a quo” ter confundido o efeito suspensivo que a lei atribui à reclamação com a suspensão do prazo de caducidade.

E, afigura-se-nos assistir-lhe razão.

Vejamus :

Dispõe o nº 1 do artº 40º do Regulamento do Imposto Profissional que a liquidação de tal imposto prescreve 5 anos sobre aquele a que o rendimento colectável respeita.

Apesar de a norma expressamente falar em “prescrição”, é pacificamente aceite, quer pela doutrina, quer pela jurisprudência (e, no processo ninguém se opõe a tal entendimento) que nos encontramos perante caducidade do direito da Administração à liquidação do imposto, caducidade essa a ser apreciada oficiosamente pelo tribunal, só sendo impedida, em princípio, pela prática do acto e

(o que, para o caso, mais nos interessa) que **não comporta, em princípio, causas de suspensão ou de interrupção.**

Na verdade, dispõe expressamente o artº 328º do Cód. Civil que “*O prazo de caducidade não se suspende nem se interrompe senão nos casos em que a lei o determine*”, o que bem se entende, sabendo-se, como se sabe, ter a caducidade por escopo uma rápida definição do direito, em busca da certeza e segurança jurídicas.

Ora, não existe no Regulamento do Imposto Profissional norma que determine a suspensão ou interrupção do prazo previsto no já aludido nº 1 do artº 40º desse diploma.

Por outro lado, ao atribuir-se efeito suspensivo à reclamação (nº 8 do artº 79º R.I.P.), pretendeu-se apenas estabelecer a suspensão do efeito substantivo do acto de fixação, ou seja, que o acto de fixação da matéria colectável não é exequível, não se passando à fase de liquidação, como acto tributário final.

Assim sendo, somos a entender que **a reclamação em questão não tem a virtualidade de suspender ou interromper o prazo de caducidade**, salvaguardando-se, desta forma, a certeza, segurança e estabilidade deste instituto.

Razão por que, por violação do disposto nos artºs 328º do Cód. Civil e 40º, nº 1 do Regulamento do Imposto Profissional, somos a pugnar pelo provimento do presente recurso.>> (cfr. fls. 92 a 94, e *sic*).

Corridos os vistos legais, cumpre decidir do recurso *sub judice*, já que nada a isto obsta.

2. Para o efeito, é de relevar a seguinte matéria fáctica pertinente,

decorrente do exame dos autos e do processo instrutor, e nomeadamente já considerada pelo Tribunal recorrido:

- Por carta com o carimbo postal datado de 13 de Novembro de 1998, (A) (ora recorrente) foi notificado de que lhe tinha sido fixado o rendimento colectável no valor de \$3.143.672,00 patacas, para efeitos de imposto profissional relativo ao exercício do ano 1993 (cfr. fls. 47 e 48 do processo instrutor);
- Não se conformando com a dita fixação, o recorrente reclamou dela para a Comissão de Revisão (cfr. fls. 46 a 46v do processo instrutor);
- Por deliberação tomada em 21 de Dezembro de 1998, a Comissão de Revisão indeferiu a referida reclamação na sua totalidade, mantendo a fixação reclamada (cfr. fls. 40 a 44 do processo instrutor);
- Essa deliberação foi objecto de notificação ao reclamante (ora recorrente) por carta com o carimbo postal datado de 22 de Janeiro de 1999 (cfr. fls. 66 do processo instrutor).

3. Ora, a nível do direito, a solução do presente recurso consiste necessária e exclusivamente em saber se a Administração Fiscal podia ainda proceder, e validamente, à liquidação do imposto profissional do recorrente referente ao ano de 1993 nos precisos termos e na altura em que o fez conforme a matéria de facto acima tida por assente, uma vez que

segundo o art.º 40.º, n.º 1, do Regulamento do Imposto Profissional (RIP), “A liquidação do imposto profissional prescreve decorridos cinco anos sobre aquele a que o rendimento colectável respeitar.”

Bom, da nossa parte, e após analisadas as disposições legais aplicáveis à matéria, somos também da posição de que:

- o prazo de cinco anos referido na aludida norma do n.º 1 do art.º 40.º do RIP deve ser tido como um prazo de caducidade, e não de prescrição, pelo que o mesmo prazo só admite suspensão ou interrupção “nos casos em que a lei o determine” (cfr. o art.º 328.º do texto então vigente em Macau do Código Civil Português de 1966 e aplicável à data dos factos ora em questão, preceito este que é idêntico ao do art.º 320.º do Código Civil de Macau);
- o exercício do direito de praticar o acto tributário da liquidação do imposto profissional está, por outro lado, como que sujeito a um “termo suspensivo”, que é o de só poder produzir efeitos depois de se tornar definitivo ou estabilizado no procedimento tributário;
- sendo também certo que só a partir da notificação da liquidação tida como definitiva ao contribuinte é que se pode impedir os efeitos da caducidade prevista no referido n.º 1 do art.º 40.º do RIP;
- daí que, inclusivamente, o efeito suspensivo concedido pelo n.º 8 do art.º 79.º do mesmo RIP à eventual impugnação da fixação do rendimento colectável não pode fazer suspender o aludido prazo de caducidade.

Entendimento esse que, aliás, está a seguir intimamente o do douto Acórdão do então Tribunal Superior de Justiça de Macau, proferido em 18 de Novembro de 1998 no Processo n.º 927, a propósito da congénere questão jurídica entretanto posta à luz do art.º 55.º, n.º 1, do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos (RICR), cuja doutrina, na parte a ser transcrita em seguida, se nos afigura pertinentemente aplicável *mutatis mutandis* ao presente caso concreto, porquanto a redacção do n.º 1 desse art.º 55.º é idêntica à do n.º 1 do art.º 40.º do RIP ora em causa:

<<[...]

Determina o n.º 1 do art.º 55.º [*adaptação nossa: o n.º 1 do art.º 40.º do RIP*] que aquela liquidação prescreve decorridos cinco anos sobre aquele a que o rendimento colectável respeitar.

Embora a lei designe este prazo como prazo de **prescrição**, trata-se, como é óbvio, pela sua natureza e como está legalmente consagrado, de um prazo de **caducidade**.

“Os prazos de **caducidade**, por sua própria natureza, pressupõem o interesse da rápida definição do direito, que se não compadecem com dilações, já que protegem um direito acabado de nascer e limita-o na sua distância, como afirma Carnelutti (citado pelo Dr. Anibal de Castro, in “*A Caducidade na Doutrina na Lei e na Jurisprudência*”, pág. 49).

Assim, se o direito não for exercido dentro do limite temporal fixado, extingue-se directa e automaticamente, sendo aqui irrelevante, ao contrário do que sucede com a prescrição, a eventual negligência do titular do direito em exercitá-lo ou eventuais causas suspensivas e interruptivas que excluam tal negligência, visto que só o aspecto objectivo da certeza e segurança é aqui tomado em conta (neste

sentido, vidé Prof. Mota Pinto, in “*Teoria Geral do Direito Civil*”, 3.^a edição, págs. 375 e 376 e Prof. Vaz Serra, in RLJ, ano 107.º, págs. 26 e27).

O decurso do prazo, na caducidade, extingue prematuramente a eficácia do direito e a possibilidade de o realizar, ou seja, determina a sua resolução, o morrer do direito, que se opera *ipso jure*, de maneira directa e automática.

O direito caducável existe até ao limite do prazo, extinguindo-se depois de modo a dele nada restar, porque se perdeu a possibilidade de o realizar por falta de exercício”.

Assim, atenta a natureza e regime jurídico da caducidade, acabados de descrever, que se fundam em considerações de interesse geral, e apoiando-se aquela na limitação decorrente de um prazo prefixo de exercício, os institutos da suspensão e da interrupção não se ajustam, em princípio, aos prazos de caducidade.

Deste modo, estes prazos não se suspendem nem se interrompem senão nos casos em que a lei o determina e a sua verificação só é impedida pela prática, dentro do prazo legal, do acto a que a lei ou convenção atribua efeito suspensivo (art.ºs 328.º e 331, n.º 1, do Cód. Civil [*nota nossa: do texto então vigente em Macau do Código Civil Português de 1966*]).

Pelo contrário, na prescrição, que assenta na inércia e na negligência do titular do direito no seu não exercício e que visa fundamentalmente a realização de objectivos de conveniência e oportunidade, embora não lhe sendo, como é óbvio, estranhas razões de justiça e também a segurança jurídica e certeza do direito, a suspensão e interrupção dos prazos são admitidos como regra (vidé art.ºs 318.º e segs. e 323.º e segs. do Cód. Civil [*do mesmo Código Civil de 1966*]).

Deste modo, o exercício do direito de praticar o acto tributário da liquidação do imposto complementar [*adaptação nossa: do imposto profissional*], além de estar

sujeito a um prazo de **caducidade** de cinco anos sobre aquele a que o rendimento colectável diz respeito nos termos do n.º 1 do art.º 55.º do RICR [*adaptação nossa: do n.º 1 do art.º 40.º do RIP*], está também, por força da lei, sujeito a um **termo suspensivo**, que é o de só poder produzir efeitos depois de estarem estabilizados no procedimento tributário os seus **actos pressupostos** e os **actos preparatórios decisórios**, ou seja, no caso concreto, depois de ter decorrido o prazo [...] para o exame e reclamação para a Comissão de Revisão da fixação do rendimento colectável e o prazo [...] para a reclamação poder ser apreciada por tal Comissão, no caso de a mesma ter sido interposta pelo interessado nos termos do disposto nos art.ºs 43.º, n.ºs 4 e 5 e 44.º, n.ºs 2, 3 e 4 e 46.º do RICR [*adaptação nossa: art.ºs 23.º, n.º 1, 79.º, n.ºs 2, 8 e 9, do RIP*].

Ora, *in casu*, [...] considerando ainda, de acordo com a orientação mais correntemente seguida (vidé autor e obra citada, pág. 242, nota 129), de que só a partir da notificação da liquidação ao contribuinte, e não apenas da realização desta dentro do prazo, se impede os efeitos da caducidade [...] >> (cfr. **Jurisprudência 1998**, do Tribunal Superior de Justiça de Macau, **II Tomo**, pág. 22 a 23, e *sic*).

Por outro lado, e em sentido conforme, veja-se também a doutrina e jurisprudência expendidas no Aresto deste TSI, de 2 de Março de 2000, no Processo n.º 34/2000, no qual se acentuou nomeadamente, a respeito do art.º 44.º, n.º 3, do RICR, homólogo ao art.º 79.º, n.º 8.º, do RIP ora também em questão, que o efeito suspensivo determinado pela impugnação da fixação do rendimento colectável não tem a virtualidade de suspender a caducidade da liquidação, por seguintes razões:

<<[...]

Ora, o facto de o n.º 3 do artigo 44.º [nota nossa: do RICR; e adaptação nossa: o n.º 8 do art.º 79.º do RIP] atribuir à reclamação “efeito suspensivo” não significa, nem pode implicar, que tenha a virtualidade de suspender o prazo de caducidade.

Para ter eficácia suspensiva desse prazo teria de constar ou da lei geral reguladora das reclamações ou recursos gratuitos (o Código do Procedimento Administrativo) ou do próprio R.I.C. Rendimentos [adaptação nossa: do próprio RIP].

Só assim poderia considerar-se como excepção ao regime do artigo 328.º do Código Civil [nota nossa: do Código Civil de 1966] aplicável já que, não estamos perante uma caducidade consensual.

De outra banda, quando a lei tributária atribui efeito suspensivo à reclamação para a Comissão de Revisão apenas pretende dizer que o acto de fixação da matéria colectável não é exequível, isto é não se passa à fase de liquidação, como acto tributário final.

É o que acontece com o efeito dos recursos.

Nesta perspectiva, o Prof. Castro Mendes distingue entre o efeito suspensivo como o da interposição do recurso (e que “*toma fundamentalmente o aspecto de efeito consistente na paralização da execução da decisão recorrida*”) e o efeito suspensivo da expedição do recurso (“*consistente no não prosseguimento da marcha do processo, a não ser no que diz respeito ao próprio recurso*”). – (in “*Direito Processual Civil – Recursos*” 1969 - 108)

No R.I.C.R. [adaptação nossa:RIP] considera apenas o efeito de interposição da reclamação.

A suspensão é um mero, e provisório, congelamento da situação anterior. Uma conservação sem eficácia prática, até que o contribuinte obtenha a tutela revisória.

Destarte, é de entender que a reclamação não suspende nem interrompe o

prazo de caducidade.(...)>> (cfr. **Acórdãos do Tribunal de Segunda Instância da R.A.E.M., 2000, I Tomo**, pág. 77, e *sic*).

Assim sendo e concretamente falando, temos que como o prazo de caducidade de cinco anos previsto no art.º 40.º, n.º 1, do RIP não se suspendeu, no caso, durante o período compreendido entre 13 de Novembro de 1998 e 21 de Dezembro de 1998, ao contrário do mormente defendido na pág. 11 do texto da sentença recorrida (a fls. 55 dos autos), por um lado, e, por outro, não obstante ter sido tomada em 21 de Dezembro de 1998, a deliberação da Comissão de Revisão que manteve a fixação reclamada só foi objecto de notificação ao contribuinte ora recorrente por carta com carimbo datado de 22 de Janeiro de 1999, a liquidação do imposto em causa não conseguiu, de modo manifesto e efectivamente, tornar-se definitiva ou estabilizada no procedimento tributário em questão antes do termo do prazo de caducidade de cinco anos sobre o ano de 1993, i.e., até antes do dia 31 de Dezembro de 1998 *inclusive*, isto independentemente da questão de saber em quê dia de Janeiro de 1999 é que se deve considerar juridicamente feita a notificação da dita deliberação ao contribuinte recorrente.

Do exposto, é de revogar a sentença recorrida em conformidade (a despeito de o Tribunal *a quo* também entender aí que o prazo referido no n.º 1 do art.º 40.º do RIP é de caducidade e não de prescrição – cfr. o teor de pág. 6 do texto da mesma sentença, a fls. 50 dos autos), por se considerar agora verificada, *in casu*, a caducidade do direito de a Administração Fiscal proceder à liquidação do imposto profissional do

contribuinte recorrente respeitante ao exercício de 1993, com conseqüente e necessária anulação do acto tributário de liquidação então em impugnação contenciosa no Processo n.º 170/99-CF do recorrido Tribunal Administrativo, dado que este acto padece realmente do vício de violação de lei devido à infracção ao disposto no art.º 40.º, n.º 1, do RIP.

4. Em harmonia com todo o acima exposto, **acordam**, em provimento do presente recurso jurisdicional, **revogar a sentença recorrida que não anulou o acto tributário então sob recurso contencioso** por caducidade da liquidação do imposto profissional fixado ao contribuinte recorrente e referente ao exercício de 1993, **e anular tal acto tributário** por vício de violação de lei, por infracção ao disposto no art.º 40.º, n.º 1, do Regulamento do Imposto Profissional.

Não são devidas custas em ambas as instâncias, dada a isenção subjectiva da entidade recorrida.

Macau, 6 de Março de 2003.

Chan Kuong Seng (relator)

João Augusto Gil de Oliveira

Lai Kin Hong