

## Recurso n° 222/2003

Data : 4 de Dezembro de 2003

Assunto: - Recurso contencioso do acto fiscal  
- Contagem do prazo

### SUMÁRIO

1. O direito de recurso de actos nulos ou juridicamente inexistentes não caduca, podendo ser exercido a todo o tempo, ou seja, não há fixação do prazo do recurso, enquanto para impugnar um acto anulável o prazo de recurso é legalmente fixado.
2. São nulos os actos que faltar qualquer dos elementos essenciais do acto administrativo; ou para os quais a lei comine expressamente essa forma de invalidade.
3. Pretendendo o recorrente apenas insurgir-se contra o acto pelos vícios de erro nos pressupostos de facto, dupla colecta e violação da lei – ofensa dos princípios ou normas jurídicas, vícios estes que, quando existisse, acarreta, quanto muito, a anulabilidade do acto nos termos do artigo 124º do CPA.
4. O prazo de recurso contencioso tem natureza substantiva, não correndo a interrupção nem suspensão senão nos casos previstos na lei, podendo embora alegar o justo impedimento pela ocorrência dos eventos não imputáveis ao recorrente, seus representantes ou mandatários.

5. Não havendo a aplicação da suspensão do prazo, também o recorrente não tendo necessidade de requerer a certidão de outros elementos, para além dos constantes da notificação, para o efeito de recurso, o prazo do recurso contencioso do acto fiscal completa em 45 dia após a data em que se considera notificado (decorrido 5 dias de dilação no caso de notificação por carta registada sem a/r - artigo 2º/3 do D.L. nº 16/84/M).

**O Relator,**  
**Choi Mou Pan**

**Recurso n° 222/2003**

Recorrente : (A)

Recorrida: Comissão de Revisão “A” do Imposto Complementar de Rendimentos (所得補充稅複評委員會” A” )

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

(A), com os demais sinais nos autos, recorre da sentença do Tribunal Administrativo que, em improcedência da excepção por extemporaneidade do recurso deduzida pela entidade recorrida, rejeitou o recurso contencioso por si interposto, com fundamento de intempestividade.

Assim concluiu as suas alegações:

- A. Os actos tributários não gozam da presunção de Legalidade, face à actual compreensão do Princípio da Legalidade Administrativa.
- B. Com base em elementos fornecidos pela Autoridade Monetária de Macau, que não foram notificados ao recorrente e sem que lhe tivessem sido pedidos quaisquer esclarecimentos, foi elaborada liquidação adicional quanto ao exercício de 1997 – arts. 58º, 63º e 67º do CPAM e art. 17º do

RICR.

- C. A quantia que foi liquidada adicionalmente ao recorrente, já foi tributada à “Agência de Automóveis Hap Cheong, Limitada”, verdadeiro sujeito passivo desta obrigação fiscal.
- D. Com a referida actuação e ao praticar o acto que foi objecto da Sentença recorrida, violou a Comissão de Revisão “A” do Imposto Complementar de Rendimentos da Direcção dos Serviços de Finanças de Macau, os artigos 2º, 3º, nº1, 10º, nº1 alínea b), 19º, 20º, 41º e 54º do Regulamento do Imposto Complementar, originando uma dupla colecta, pelo que padece o acto do vício de Violação da Lei, sendo nulo por força do disposto no art. 122º\*do Código de Procedimento Administrativo de Macau.
- E. Violou, ainda, com a sua actuação, nos exactos termos descritos nesta petição e na petição inicial de recurso que aqui se reproduzem, os Princípios da Legalidade, da Igualdade, da Justiça Tributária, da Proporcionalidade, a Protecção dos Interesses dos Cidadãos, da Participação e do Contraditório e do respeito pelos Direitos Liberdades e Garantias dos Cidadãos - art. 3º, 4º, 5º, 7º, 8º, 9º, 10º do Código de Procedimento Administrativo o de Macau, art. 17º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos e arts. 25º, 36º, 39º, 40º, 41º, 106º, 107º e 114º da Lei Básica - com o que é nulo, de acordo com o disposto no art. 122º do CPAM.

- F. Sem conceder, a Douta Sentença recorrida viola o disposto no art. 36º da Lei Básica da R.A.E.M., pois cobre a actuação ilegal da administração fiscal, que não agiu com correcção ao não emitir atempadamente e correctamente a certidão e ao não notificar o recorrente, atempadamente e face aos seus requerimentos, de que lhes não atribuía os efeitos expressamente pretendidos.
- G. A autoridade recorrida, podendo tê-lo feito, não emitiu a primeira das certidões requeridas dentro do prazo de interposição de recurso contencioso do recorrente e as primeiras certidões que emitiu não continham os elementos que lhe foram solicitados.
- H. A Douta Sentença recorrida não conheceu dos vícios supra expostos e invocados, devendo tê-lo feito, de acordo com a Lei e Jurisprudência da R.A.E.M., com o que é ilegal.

Pede que seja revogada a Sentença recorrida, sendo substituída por Decisão que dê total provimento ao recurso, ou, deverá julgar-se tempestivo o recurso interposto e deverá ser ordenada a apreciação de todos os Vícios invocados e imputados ao acto recorrido, devendo este acto ser considerado ilegal e violador dos princípios e normas que enunciámos, e em consequência ser reposta a legalidade enformadora da ordem jurídica com a declaração da sua nulidade.

Notificada do recurso, não contra-alegou a recorrida.

Nesta instância, o Digno Magistrado do Ministério Público

apresentou o seu douto parecer:

“Toda a argumentação expendida pelo Recorrente nas suas alegações se encontra expressamente rebatida e contrariada na douta sentença ora em crise, com cujo conteúdo e conclusões nos encontramos plenamente de acordo e, por ocioso, nos dispensaremos de reproduzir, não se nos afigurando, pois, que a mesma se encontre eivada de qualquer vício, designadamente dos que assacados lhe são por aquele.

É, aliás, sintomático que o recorrente guarde a “*parte de leão*” da sua argumentação para repisar o que já imputara ao acto recorrido em sede da 1ª Instância, concedendo, em boa verdade à douta sentença em crise (que, lembre-se, rejeitou o recurso contencioso por extemporaneidade), parte diminuta dessa mesma argumentação e que se consubstancia, em nosso critério, apenas na assacada violação do art. 36º da Lei Básica da RAEM e no facto de tal sentença não ter conhecido “*in totum*” dos vícios por si alegados.

Mas, manifestamente, sem qualquer razão.

Desde logo, bastará atentar nos termos externados pela decisão em crise para se verificar que a mesma, respondendo expressamente à questão da qualificação da forma de invalidade dos vícios invocados acaba por referir que “... *nenhuma dúvida existe em considerar que todas as ilegalidades invocadas gera anulabilidade.*”, fazendo questão de precisar, de seguida, das razões de tal asserção.

Donde, não corresponder à verdade que o Meritíssimo Juiz não tenha analisado todos os vícios invocados e que no critério do recorrente

fulminariam o acto com nulidade. Fê-lo de forma clara, expressa e perfeitamente inteligível, sendo que, como é óbvio, não haveria que sindicar do mérito, do fundo de tal matéria: mister era, desde logo, apurar se a eventual ocorrência de qualquer dos vícios assacados poderia fulminar o acto com a pretendida nulidade; assim não acontecendo, como não acontece, mais se não impunha.

Quanto à assacada violação do art. 36º da LB RAEM, o invocado não tem também qualquer cabimento.

Ao recorrente foi perfeita e integralmente assegurado o acesso ao Direito e aos tribunais na defesa dos seus direitos e interesses.

Se não utilizou, como poderia a prerrogativa prevista no nº 2 do art. 27º do CPAC no prazo aí estabelecido, tal não sucedeu, certamente por culpa do tribunal ou, mais concretamente do Meritíssimo Juiz “*a quo*”, ou ainda da Administração: essa falha ficou a dever-se a qualquer outra razão, possivelmente derivada da sua própria inépcia ou descuido, que não a que lhe tenham sido coarctados quaisquer direitos, sendo certo que sobre a A.Fiscal não impedia qualquer ónus de emitir as certidões requeridas antes do decurso do prazo estabelecido para a interposição do recurso contencioso por parte do recorrente, nem tão pouco de o avisar que o não faria em tal prazo.

Mal iríamos se, cada vez que qualquer interessado, por sua própria inépcia ou descuido deixasse decorrer os prazos legalmente estabelecidos para fazer valer judicialmente os seus direitos, viesse invocar a supra citada norma basilar como forma de, com atropelo das disposições legais

aplicáveis, tentar suprir o seu próprio comportamento omissivo.

Dai que sem necessidade de maiores considerações, sejamos a pugnar pela manutenção do decidido.

Cumpre-se decidir.

Foram colhidos os vistos legais dos Mm<sup>os</sup> Juizes-Adjuntos.

Releva para a decisão a seguinte matéria de facto, que tinha sido dada por assente pelo Tribunal a quo e não sofreu qualquer oposição:

- em 9/9/2002, a Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos deliberou negar provimento á reclamação do acto de fixação adicional da matéria colectável do exercício de 1997 – fls. 21 dos autos;
- Através do ofício nº 236/DAIJ/CRA/2002, expedido em 28/10/2002, a DSF notificou o recorrente desse acto, enviando-lhe cópia da deliberação fls. 20 dos autos;
- Por requerimento entrado em 12/12/2002 e registado sob o nº 2739, a recorrente requereu “certidão do Mapa de apuramento do Imposto Complementar de Rendimentos relativo ao exercício de 1997 que redundou em liquidação adicional” (cfr. doc. de fls. 58 do p.a);
- Em 26 de Dezembro a DSF emitiu-lhe a certidão de fls. 23 dos autos.

Trata-se de uma única questão de pressuposto processual - (in)tempetividade do recurso.

O prazo do recurso contencioso, é determinado essencialmente pela natureza do acto impugnado.

Vejamos.

### **Actos nulos e anuláveis**

O direito de recurso de actos nulos ou juridicamente inexistentes não caduca, podendo ser exercido a todo o tempo - artigo 25º nº 1 do Código de Processo Administrativo Contencioso (CPAC), ou seja, para impugnar um acto nulo ou inexistente não há fixação do prazo do recurso.

Para impugnar um acto anulável, o prazo de recurso é legalmente fixado, como por exemplo o prazo geral de recurso previsto no artigo 25º nº 2 do CPAC.

Quanto aos actos nulos, o Código do Procedimento Administrativo distingue duas situações no artigo 122º:

1) Quando faltar qualquer dos elementos essenciais do acto administrativo; ou

2) Quando para os actos a lei comine expressamente essa forma de invalidade.

Para este efeito, o CPA elencou exemplificativamente as situações da nulidade no artigo 122º nº 2, nomeadamente:

- “a) Os actos viciados de usurpação de poder;
- b) Os actos estranhos às atribuições da pessoa colectiva em que o seu autor se integre;
- c) Os actos cujo objecto seja impossível, ininteligível ou constitua um crime;
- d) Os actos que ofendam o conteúdo essencial de um direito fundamental;
- e) Os actos praticados sob coacção;
- f) Os actos que careçam em absoluto de forma legal;
- g) As deliberações dos órgãos colegiais que forem tomadas tumultuosamente ou com inobservância do quórum ou da maioria legalmente exigidos;
- h) Os actos que ofendam os casos julgados;
- i) Os actos consequentes de actos administrativos anteriormente anulados ou revogados, desde que não haja contra-interessados com interesse legítimo na manutenção do acto consequente.”

Ora *in casu* a qualificação do acto impugnado é determinativo para a decisão desta questão prévia quanto à tempestividade do recurso, ou seja, deve ver os seus fundamentos do recurso.

Foi o objecto do recurso contencioso a deliberação da Comissão de Revisão “A” do Imposto Complementar de Rendimentos da Direcção dos Serviços de Finanças que julgou improcedente a sua reclamação da decisão do Chefe do Departamento de Auditoria, Inspecção e Justiça Tributária que fixou a matéria colectável relativa ao exercício de 1997, e que fixou o agravamento de 1% sob o valor da colecta adicional.

Para o seu fundamento do recurso contencioso, o recorrente alegou na sua p. i. essencialmente o seguinte:

“- Com a referida actuação e ao praticar o acto que é na presente acção objecto de recurso, violou a Comissão de Revisão “A” do Imposto Complementar de Rendimentos da Direcção dos Serviços de Finanças de Macau, os artigos 2º, 3º, nº1, 10º, nº 1 alínea b), 19º, 20º, 41º e 54º do Regulamento do Imposto Complementar, originando uma dupla colecta, pelo que padece o acto do vício de Violação da Lei, sendo nulo por força do disposto no art. 122º do Código de Procedimento Administrativa de Macau.

- Violou, ainda, com a sua actuação, nos exactos termos descritos nesta petição e que aqui se reproduzem, os Princípios da Legalidade, da Igualdade, da Justiça Tributária, da Proporcionalidade, da Protecção dos Interesses dos Cidadãos, da Participação e do Contraditório e do Respeito pelos Direitos Liberdades e Garantias dos Cidadãos – arts. 3º, 4º, 5º, 7º, 8º, 9º,

10º do Código de Procedimento Administrativo de Macau, art. 17º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos e arts. 25º, 36º, 39º, 40º, 41º, 106º, 107º e 114º da Lei Básica – com o que é nulo, de acordo com o disposto no art. 122º do CPAM.”

Perante tais alegações, vê-se que o único vício assacado pelo recorrente é a violação do artigo 36º da Lei básica da RAEM, vício este que é gerador de nulidade nos termos do artigo 122º nº 2 al. d) do CPA e que podia implicar que o recurso fosse tempestivo, mas não tem qualquer razão, pois, ao recorrente foi perfeita e integralmente assegurado o acesso ao Direito e aos Tribunais na defesa dos seus direitos e interesses.

Sobre este ponto, observou bem o Digno Magistrado do Ministério Público no seu douto parecer, a que subscrevemos: “... se, cada vez que qualquer interessado, por sua própria inépcia ou descuido deixasse decorrer os prazos legalmente estabelecidos para fazer valer judicialmente os seus direitos, viesse invocar a supra citada norma basilar como forma de, com atropelo das disposições legais aplicáveis, tentar suprir o seu próprio comportamento omissivo.”

Quanto ao restante, o recorrente pretendia apenas insurgir-se contra o acto pelos vícios de erro nos pressupostos de facto, dupla colecta e violação da lei – ofensa dos princípios ou normas jurídicas.

Por um lado, o invocado vício do erro nos pressupostos de facto é, quanto muito, uma questão de interpretação dos factos ou uma

qualificação dos factos apurados na aplicação da lei fiscal, nada se envolvendo na falta de elemento essencial do próprio acto administrativo.

Por outro lado, a invocada violação dos princípios e normas jurídicas incluindo a dupla colecta também não enquadra em quaisquer dos casos elencados no artigo 122º nº 2 do CPA ou se encontra cominada expressamente uma nulidade.

Digamos que a eventual existência dos vícios invocados para o acto impugnado, acarreta, quanto muito, a anulabilidade do acto nos termos do artigo 124º do CPA.

Pelo que, deve contar o prazo legal do recurso.

### **Contagem do prazo do recurso**

Em caso concreto, o prazo de recurso contencioso do acto fiscal é de 45 dias nos termos do artigo 7º da Lei nº 15/96/M, de 12 de Agosto.

O prazo de recurso contencioso tem natureza substantiva, não correndo a interrupção nem suspensão senão nos casos previstos na lei, podendo embora alegar o justo impedimento pela ocorrência dos eventos não imputáveis ao recorrente, seus representantes ou mandatários.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Vieira de Andrade, Justiça Administrativa, p. 102.

Em princípio, como dispõe o artigo 25º nº 3 do CPAC, à contagem dos prazos previstos no nº 2 do artigo 25º do CPAC - prazos de recurso dos actos anuláveis - é aplicável o disposto no Código do Procedimento Administrativo, (em vez de remeter ao Código Civil, como previa no nº 2 do artigo 28 da LPTA anterior), nomeadamente em conformidade com o disposto no artigo 74º do CPA.<sup>2</sup>

Deve, como é óbvio, tal remissão para o CPA relativa à contagem dos prazos também ser aplicável ao disposto no artigo 7º da Lei nº 15/96/M acima referido para o efeito do presente caso especial do recurso contencioso do acto fiscal.

Quanto ao início da contagem do prazo do recurso, prevê claramente o artigo 26º do CPAC:

*“1. A contagem do prazo para interposição do recurso não se inicia enquanto o acto não comece a produzir efeitos e sempre que a publicação ou a notificação, quando obrigatórias, não dêem a conhecer o sentido, o autor e a data da decisão.*

---

<sup>2</sup> Diz o artigo 74º do CPA:

“À contagem dos prazos são aplicáveis as seguintes regras:

- a) Não se inclui na contagem o dia em que ocorreu o evento a partir do qual o prazo começa a correr;
- b) O prazo é contínuo e começa a correr independentemente de quaisquer formalidades;
- c) O termo do prazo que caia em dia em que o serviço não esteja aberto ao público, ou não funcione durante o período normal, transfere-se para o primeiro dia útil seguinte.

2. A contagem do prazo para interposição do recurso de acto expresso inicia-se:

a) Quando apenas a publicação ou apenas a notificação seja obrigatória, a partir da sua efectivação;

b) Quando a publicação e a notificação sejam ambas obrigatórias, a partir da que ocorra posteriormente.

3. A contagem do prazo para interposição do recurso de acto expresso cuja publicação não seja obrigatória e cuja notificação não seja igualmente obrigatória ou se encontre legalmente dispensada, inicia-se a partir:

a) Da prática do acto quando se trate de acto oral praticado na presença do interessado;

b) Do conhecimento efectivo do acto, ou do seu conhecimento presumido nos termos do n.º 2 do artigo 121.º do Código do Procedimento Administrativo, nas restantes hipóteses.

4. A contagem do prazo para interposição do recurso de indeferimento tácito inicia-se no termo do prazo previsto nos n.os 2 e 3 do artigo 102.º e no artigo 162.º do Código do Procedimento Administrativo.

5. Quando o acto não seja de publicação obrigatória, a contagem do prazo para interposição do recurso pelo Ministério Público inicia-se a partir da primeira notificação que venha a ter lugar.

6. O disposto nos n.os 1, 2 e 3 não impede a interposição do recurso quando tenha sido iniciada a execução do acto.

*7. A rectificação dos actos administrativos ou da sua publicação ou notificação não determina o início da contagem de novo prazo para interposição do recurso, excepto quando incida em aspectos relevantes para a recorribilidade desses actos.*

Do acto impugnado tinha sido procedida a notificação por forma de carta registada sem a/r, no dia 28 de Outubro de 2002, ao endereço indicado pelo recorrente na sua respectiva declaração constante da M/1 - fl. 24.

Sendo um acto fiscal, é aplicável o prazo dilatatório especialmente estabelecido no D.L. nº 16/84/M, pelo seu artigo 2º nº 3, sem alegação da justificação prevista no nº 4 do mesmo artigo, de modo de considerar o destinatário ter recebido a carta 5 dias após a data do correio, ou seja, considera-se o recorrente ter efectivamente recebido a carta no dia 4 de Novembro de 2002, data a partir da qual começaria a contar o prazo de recurso, nos termos do artigo 26º nº 2 al. a) do CPAC acima referido, se não ocorresse as causas de suspensão deste prazo.

Pois, a lei prevê ainda as situações em que se pode suspender o decurso deste prazo de recurso.

Dispõe o artigo 27º do CPAC que:

*1. A contagem do prazo para interposição do recurso suspende-se nos períodos em que, por decisão administrativa, o acto se torne ineficaz.*

*2. Quando a notificação omita as indicações previstas no artigo 70.º do Código do Procedimento Administrativo ou a publicação não contenha os elementos enunciados no artigo 113.º e no n.º 4 do artigo 120.º do mesmo Código, pode o interessado requerer no prazo de dez dias à entidade que praticou o acto a notificação das indicações ou dos elementos em falta ou a passagem de certidão ou fotocópia autenticada que os contenha, ficando nesta hipótese suspenso, a partir da data da apresentação do requerimento e até à daquela notificação ou passagem, o prazo para interposição do recurso cuja contagem se tenha iniciado.*

Aqui, a lei prevê estas situações cuja existência constitui uma causa de suspensão do decurso do prazo de recurso contencioso. E para beneficiar esta disposição, pressupõe, (no caso concreto de exigir obrigatoriamente apenas a notificação do acto), que:

- *A notificação omita as indicações previstas no artigo 70.º do Código do Procedimento Administrativo; e*
- *No prazo de 10 dias, o interessado apresenta o requerimento a notificação das indicações ou dos elementos em falta ou a passagem de certidão ou fotocópia autenticada que os contenha.*

Como resulta dos autos, não se verificou que existe a omissão de quaisquer dos elementos referidos no artigo 70º do CPA, pois foi notificado da deliberação em causa - o texto integral do acto administrativo; foi também mencionada na notificação “a identificação do procedimento administrativo, incluindo a indicação do autor do acto e a data deste, e o órgão competente para apreciar a

impugnação do acto e o prazo para esse efeito, bem como a indicação de o acto ser ou não susceptível de recurso contencioso – fl. 21.

Não havendo por isso a aplicação desta suspensão do prazo, também o recorrente não tendo necessidade de requerer a certidão de outros elementos, para além dos constantes da notificação, para o efeito de recurso, o prazo do recurso contencioso completou no dia 19 do Dezembro de 2002.

Aconteceu que no dia 12 de Dezembro de 2002, o recorrente veio requerer a passagem da certidão do acto em causa. Por isto não pode beneficiar a suspensão do prazo de recurso contencioso nos termos do disposto no artigo 27º do CPAC.

Veio, no entanto, o recorrente apresentar o seu requerimento de recurso no dia 9 de Janeiro de 2003, mostrando-se manifestamente fora do prazo legal de recurso contencioso previsto no artigo 7º da Lei nº 15/96/M.

Trata-se a sentença recorrida de uma decisão sobre a questão prévia de tempestividade do contencioso e a decisão de rejeição do recurso prejudica a apreciação do mérito da causa.

Não se afigura a decisão recorrida ser de censurar, o que impõe a improcedência do recurso.

Ponderado, resta decidir.

Pelo exposto, acordam neste Tribunal e Segunda Instância em negar o provimento ao recurso interposto por (A).

Custas pelo recorrente, com a taxa de justiça em 4 UC's.

Macau, RAE, aos 4 de Dezembro de 2003

**Choi Mou Pan (Relator) – João A. G. Gil de Oliveira – Lai Kin Hong** (*subscrevo embora com alguma reserva quanto à vigência do citado artº 7º da Lei nº 15/96/M face ao disposto no artº 7º do D.L. nº 110/99/M, diploma preambular do CPAC.*)

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