

Processo n.º 798/2023
(Autos de recurso jurisdicional)

Data: 7/Março/2024

Descritores:

- Comissão de Revisão da DSF
- Reclamação contra a fixação da matéria colectável
- Notificação do acto (de fixação de rendimento colectável)
- Início de contagem do prazo de reclamação
- Presunção de notificação resultante do n.º 3 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 16/84/M
- Diferença entre entrega da carta (contendo a fixação de rendimentos) e entrega de aviso para levantamento da carta

O Relator,

Tong Hio Fong

Processo n.º 798/2023
(Autos de recurso jurisdicional)

Data: 7/Março/2024

Recorrente:

- Comissão de Revisão da Direcção dos Serviços de Finanças

Recorrida:

- A

Acordam os Juizes do Tribunal de Segunda Instância da RAEM:

I) RELATÓRIO

Inconformada com a sentença proferida pelo Tribunal Administrativo que julgou procedente o recurso contencioso intentado por A, recorreu a Comissão de Revisão da Direcção dos Serviços de Finanças jurisdicionalmente para este TSI, em cujas alegações formulou as seguintes conclusões:

“1. O presente recurso é interposto da douda decisão proferida a fls. 63 a 70 dos autos, mediante a qual foi decidido não ter ficado provada a notificação da fixação de rendimentos de modelo M/5, de 25/7/2022, que foi remetida, sob registo n.º RR011867131MO, recebido e processado pelos serviços dos correios em 4/8/2022 (conforme consta de fls. 5v e 15 a 17 do PA).

2. Resulta dos n.ºs 1 e 3 do artigo 2º do DL n.º 16/84/M, de 24 de Março, que as notificações e avisos de natureza fiscal são efectuados por carta registada sem aviso de recepção e que se presumem feitos no quinto dia posterior ao do registo postal ou no primeiro dia útil seguinte a esse, quando o não seja. E do

n.º 4 do artigo 3º a presunção nele estatuída funciona a favor do contribuinte, ou seja, a sua ilisão cabe apenas ao contribuinte.

3. A Administração Fiscal enviou notificação da liquidação supra mencionada em 1 para a morada declarada pelos contribuintes para efeitos de notificações fiscais para a morada que consta no processo administrativo da contribuinte, mais precisamente, no modelo M/1 em sede de declaração do imposto Complementar de Rendimentos Grupo B, entregue pela própria contribuinte ou respectivo mandatário (cf fl 3 e 4 do Processo Administrativo).

4. E em sede de prova, a Administração apresentou cópias daquela notificação da fixação de rendimentos de modelo M/5, de 25/7/2022, que foi remetida mencionando no campo abaixo do destinatário e endereço o registo n.º RR011867131MO, recebido e processado pelos serviços dos correios em 4/8/2022 (conforme consta de fls. 5v e 15 a 17 do PA), o que faz operar a presunção legal de notificação n.ºs 1 e 3 do artigo 2º do DL n.º 16/84/M, de 24 de Março.

5. Mais ficou provado que tal registo foi processado pelos correios de Macau em 06/08/2022 (cf. fls. 16 do processo Administrativo) data relevante para a contagem do prazo de 15 dias para a reclamação, nos termos do disposto no artigo 4º da Lei n.º 15/96/M.

6. Perante esta prova a recorrente tinha o ónus de comprovar, o que não logrou, de que teria havido algum problema

na distribuição. Apenas entregou documento, junto aos autos em 03/02/2023, com a data do efectivo levantamento em 05/09/2022, mencionando como último dia de levantamento 03/09/2022. O que demonstra inequivocamente que o mesmo foi processado e os avisos foram emitidos e depositados com as "condições" que a recorrente proporciona no local, e que são da responsabilidade da mesma.

7. Constitui erro de julgamento por violação do disposto no n.ºs 1 e 3 do artigo 2º e no n.º 1 do artigo 3º do DL n.º 16/84/M, de 24 de Março, o decidido "Porém, não podemos deixar de considerar que não se encontra cumprida a exigência contemplada nesta norma do artigo 3º, n.º 1 do DL, uma vez que a notificação nunca chegou a ser enviada para aquela residência, tendo em presente a existência dos pormenores que circundavam o caso concreto."

8. "Se assim é, pode-se afirmar com segurança que o acto comunicativo não consubstancia a notificação, porque em vez de ser a própria carta da notificação que foi colocada à esfera da cognoscibilidade do destinatário, foi apenas o aviso para levantamento, que por si só não permitiu conhecer, com certeza mínima, o acto notificando com os elementos essenciais."

9. O entendimento consubstanciado na decisão da sentença do Tribunal A Quo constitui um erro de julgamento por violação de lei n.ºs 1 e 3 do artigo 2º e n.º 1 do artigo 3º do DL n.º 16/84/M, de 24 de Março.

Nestes termos, deve o presente recurso ser julgado procedente e consequentemente ser revogada a decisão ora

impugnada com as legais consequências.”

★

Ao recurso não respondeu a recorrida.

★

Corridos os vistos, cumpre decidir.

II) FUNDAMENTAÇÃO

A sentença recorrida deu por assente a seguinte factualidade:

A ora recorrente, sociedade comercial domiciliada em Macau, apresentou em 21/2/2022, a declaração do Imposto Complementar de Rendimentos - Grupo “B”, modelo M/1, para efeitos de fixação do imposto complementar de rendimentos referente ao exercício de 2021 e nela indicou como seu endereço de aviso - Rua do Padre Eugénio Taverna s/n Centro Comercial Pat Tat, rés-do-chão loja XX, Macau (澳門區神父街無門牌八達商場xx舖地下) (conforme consta de fls. 3 do P.A.).

Em 6/7/2022, a Comissão de Fixação fixou o rendimento colectável no valor de MOP 1,790,000.00 (conforme consta de fls. 1 do P.A.).

Em 17/11/2022, o Director dos Serviços de Finanças procedeu à liquidação do imposto, determinando a colecta da contribuinte no valor de MOP 142,800.00 (conforme consta de fls. 7 do P.A.).

Em 25/7/2022, o Director dos Serviços de Finanças subscreveu a carta da notificação de fixação de rendimentos de modelo M/5, que foi de seguida remetida para os serviços dos correios, sob registo n.º RR011867131MO, datado de 4/8/2022 (conforme consta de fls. 5v e 15 a 17 do P.A).

Na sequência, os serviços dos correios emitiram um 1.º aviso que os seus funcionários levaram e deixaram na caixa do correio no endereço da recorrente, para levantamento na Estação Postal de Mong-Há, a partir do próximo dia útil do 1.º aviso.

Em 29/8/2022, foi emitido o conhecimento de cobrança de modelo M/6, dirigido ao mesmo endereço indicado, para o pagamento no valor de MOP 71,400.00, no prazo de cobrança à boca do cofre (conforme consta de fls. 14 do P.A).

A recorrente depois de acusar em 2/9/2022 o recebimento do dito conhecimento de cobrança, veio a pedir informação junto da Direcção dos Serviços de Finança, ficando assim a conhecer o número da carta registada.

Em 5/9/2022, o administrador da recorrente B dirigiu-se à Estação Postal de Mong-Há tendo aí subscrito o 2.º aviso emitidos pelos serviços correios no mesmo dia, recebido finalmente a carta da notificação de fixação de rendimentos de modelo M/5 (conforme consta de fls. 17 e 44 dos autos).

Constitui uma prática habitual da distribuição da carta por parte dos serviços dos correios de Macau, de que estes ao receberem a correspondência registada, emitem primeiro um aviso com indicação do local e do prazo para o levantamento, que é colocado na caixa do correio do destinatário.

Em 6/9/2022, a recorrente apresentou a reclamação contra o montante do rendimento colectável fixado (conforme consta de fls. 10 do P.A).

Em 20/10/2022, a Comissão de Revisão do Imposto Complementar deliberou não se pronunciar sobre a reclamação por extemporaneidade, cujo teor se transcreve no seguinte:

“經分析上述納稅人提出的申駁後，複評委員會議決，由於該申駁書不是在二十天的法定期間內遞交（結合根據三月二十四日第16/84/M號法令第二條第三款的規定，及根據八月十二日第15/96/M號法律第三條及第四條的規定），故對此不發表意見。根據資料記載，稅務行政當局將M/5式收益評定通知書寄予納稅人的郵局處理日期為二零二二年八月六日。而對於上述年度的申駁書遞給本局的日期為二零二二年九月六日。

基於此，維持原評定的可課稅收益為澳門元1,790,000.00。

按照《行政程序法典》第六十八條及續後數條規定，茲通知就複評委員會的決議，得提起撤銷性司法上訴 — 《所得補充稅規章》第八十條第二款。

上述所指的上訴是向澳門特別行政區行政法院提起 — 同一法規第八十二條。

上訴的提起期間為自通知日起計四十五天 — 八月十二日第15/96/M號法律第七條。

對於本決議，仍得根據《所得補充稅規章》第七十六條規定向複評委員會提起聲明異議，而根據同一規章第七十七條規定，提起期間為十五天。” (cfr. consta de fls. 8 e verso do P.A.).

Em 12/1/2023, a recorrente interpôs o recurso contencioso junto do TA.

*

O tribunal recorrido proferiu a decisão nos seguintes termos transcritos:

“2. O direito aplicável

A questão que importa responder no caso dos autos parece linear: a reclamação do acto de fixação do rendimento colectável, apresentada por ora Recorrente em 6/9/2022 foi ou não tempestiva? Contudo não nos parece linear a resposta a esta questão. Vejamos porquê.

Segundo o que se alega na petição inicial, a Recorrente nunca recebeu a notificação de fixação de rendimento até 5/9/2022, e ela apenas chegou a ter conhecimento do acto, com a recepção do conhecimento da cobrança em 2/9/2022, e de seguida através da sua deslocação à Estação Postal de Mong-Há para o levantamento da carta, em 5/9/2022. Pelo que não se deve funcionar a presunção da notificação nos termos previstos no artigo 2.º, n.º 3 do DL n.º 16/84/M, de 24 de Março, deve-se considerar pelo contrário como ilidida a presunção pelo facto da ocorrência da recepção da notificação na data posterior à presumida, por razões imputáveis aos serviços postais conforme previsto no n.º 4 do mesmo preceito legal.

Do que se trata aqui é do acto da fixação do rendimento colectável, cuja obrigatoriedade da notificação decorre do artigo 43.º, n.º 3 do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos (doravante designado por RICR), aprovado pela Lei n.º

21/78/M de 9 de Setembro, com nova redacção introduzida pelo DL n.º 37/84/M de 28 de Abril, onde se prevê, “O rendimento colectável será ainda notificado ao contribuinte através de aviso conforme o modelo M/5, que será enviado sob registo postal.” Assim, por virtude do disposto nesta norma de natureza fiscal, é chamado à colação o regime estabelecido no DL n.º 16/84/M, por força do seu artigo 1.º, quanto ao modo como se deve proceder à notificação desse acto.

Ora, o DL tem apenas três artigos na seguinte redacção:

“Artigo 1.º

Às notificações ou avisos que devam ser efectuados sob registo postal, por virtude do disposto em legislação de natureza fiscal, aplica-se o regime previsto no presente diploma.

Artigo 2.º

1. As notificações ou avisos, referidos no artigo anterior, serão efectuados sem aviso de recepção.

2. Na emissão de qualquer aviso ou notificação mencionar-se-á no canto superior esquerdo do seu rosto ou do correspondente sobrescrito, o serviço competente, bem como o nome do respectivo funcionário, que assinará estas menções.

3. As notificações e avisos efectuados nos termos dos números anteriores, presumem-se feitos no quinto dia posterior ao do registo postal, ou no primeiro dia útil seguinte a esse, quando o não seja.

4. A presunção do número anterior só pode ser ilidida pelo avisado ou notificado quando o facto da recepção do aviso ou notificação ocorra em data posterior à presumida, por razões imputáveis aos serviços postais, para o que aqueles requererão que, à sua custa, seja requisitada aos mesmos serviços informação sobre a data em que foi promovida a entrega.

Artigo 3.º

1. Os avisos ou notificações deverão ser enviados para a residência indicada pelo contribuinte nas declarações por si apresentadas no âmbito do respectivo imposto ou contribuição.

2. Quando haja sido indicada mais de uma residência, é suficiente o envio da notificação ou aviso para uma delas.

...”

As normas acima transcritas parecem ter abordado, por um lado, sobre “como” se deve efectuar as notificações do acto de natureza fiscal, e por outro, sobre “quando” as notificações são recebidas. A presunção da recepção da notificação a que se refere no artigo 2.º, n.º 3 do DL, “no quinto dia posterior ao do registo, ou no primeiro dia útil seguinte nos casos em que o referido terceiro (*leia-se “quinto”*) dia não seja dia útil”, prende-se com a segunda questão. Contudo segundo a lógica das coisas, a questão de “como” constitui o pressuposto de “se” e “quando”, sendo incontroverso que apenas as notificações regularmente efectuadas permitirão concluir se a notificação é recebida e quando o é.

Sobre a primeira questão – as notificações devem ser efectuadas sob registo postal sem aviso de recepção (conforme os artigos 1.º e 2.º, n.º 1 do DL). E na emissão da notificação, “mencionar-se-á no canto superior esquerdo do seu rosto ou do correspondente sobrescrito, o serviço competente, bem como o nome do respectivo funcionário, que assinará estas menções.” (conforme o artigo 2.º, n.º 2).

Além disso, o mais importante é que para um contribuinte com residência em Macau, como sucedeu no caso dos autos, que tenha indicado a residência nas declarações por si apresentadas no âmbito do respectivo imposto ou contribuição (no caso do contribuinte do Imposto Complementar de Rendimentos, os contribuintes sendo

pessoa colectiva devem mencionar nas declarações anuais “a sede ou estabelecimento principal do Território” – conforme previsto no artigo 10.º, n.º 2, alínea a) do RICR), a notificação deve ser enviada para a residência indicada – conforme resulta do artigo 3.º, n.º 1 do referido DL.

Na situação vertente, a Recorrente, ao tempo da apresentação das suas declarações anuais em 21/2/2022, tinha indicado nela um endereço –“XXX”. É tal indicação da residência que se deva atender para a notificação dos actos fiscais, nos termos legais. E conforme se depreende dos autos, a notificação de fixação de rendimentos de modelo M/5, destinava-se, efectivamente, a ser enviada para a residência indicada.

Porém, não podemos deixar de considerar que não se encontra cumprida a exigência contemplada nesta norma do artigo 3.º, n.º 1 do DL, uma vez que a notificação nunca chegou a ser enviada para aquela residência, tendo em presente a existência dos pormenores que circundavam o caso concreto.

Como se sabe, a notificação é o acto instrumental para comunicar factos ou chamar alguém para intervenção em qualquer acto, tanto nos procedimentos administrativos como nos processos judiciais. É de sublinhar que a lei fala do dever de notificar da Administração Pública em correspondência ao direito de notificação do administrado, especialmente em relação aos actos susceptíveis de afectar direitos ou interesses legítimos do destinatário no artigo 68.º do CPA, e tal exigência é reafirmada quanto aos actos fiscais que impunham deveres, sujeições ou sanções, ou causem prejuízos – ao abrigo do artigo 1.º, n.ºs 1, alínea b) e 2 da Lei n.º 15/96/M, em conjugação com as normas contempladas no DL N.º 16/84/M, sob pena da ineficácia jurídica dos actos praticados.

No direito comparado, tendo a doutrina como a jurisprudência, na

preocupação com o efectivo conhecimento por parte dos particulares dos actos lesivos que lhes dirige, é unânime no sentido de que a notificação tem de uma comunicação pessoal, oficial e formal do acto (cfr. Mária Fernanda Maçãs, Há notificar e notificar, há conhecer e impugnar, Caderno de Justiça Administrativa n.º 13, pp.22 a 23).

Na esteira de Pedro Gonçalves, “O dever de notificar exige da Administração o exercício de uma actividade comunicativa especialmente dirigida ao interessado, pelo que, sob pena de descaracterizar o conceito de notificação e de violar um direito fundamental do administrado, a lei não pode estabelecer um princípio de alternatividade entre notificação e publicação, nem pressupor que a publicação cumpre as funções da notificação. O direito à notificação do acto administrativo não é apenas o direito de aceder a uma informação que é posta à disposição do interessado, que a pode procurar, mas o direito à recepção do acto na esfera da perceptibilidade normal do destinatário.” (cfr. Pedro Gonçalves, Notificação dos actos administrativos, ipud, Mária Fernanda Maçãs, Há notificar e notificar, há conhecer e impugnar, Caderno de Justiça Administrativa n.º 13, pp. 22 a 23, sublinhado nosso).

Tal entendimento tem sido perfilhado em múltiplos acórdãos do Tribunal Constitucional, que veio a estabelecer como requisitos da notificação a cognoscibilidade efectiva do acto notificando, para além da pessoalidade da notificação, “que, como é bom de ver, se interligam de forma estreita. A necessidade de a notificação ser endereçada à pessoa do interessado explica-se pelo facto de se considerar que não preenche as exigências constitucionais aquela “notificação” que só acidentalmente permita o conhecimento do acto notificando” (cfr. e.g. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 383/2005, de 13/7/2005, n.º 72/2009, de 11/2/2009, disponíveis mediante consulta do site <https://www.tribunalconstitucional.pt/>).

É evidente que por causa das contingências inesperadas que decorram do

percurso da efectivação da notificação, não é exigível à Administração Pública fazer tudo para obter o resultado do conhecimento efectivo do acto pelo seu destinatário, sobretudo quando a falha de tal conhecimento não lhe for imputável, mas certamente, deve ela ao menos preocupar-se com isso, com o ónus que sobre ela recai de “levar a cabo todos os passos necessários adequados para que o destinatário de um acto venha a ser efectivamente dele tomar conhecimento” (veja o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 72/2009, de 11/2/2009). Portanto, tem-se exigido o dever de notificação não ao ponto de criar a certeza do conhecimento efectivo do acto, mas apenas a certeza jurídica da sua cognoscibilidade, como refere Pedro Gonçalves.

Atentas as razões ontológicas da notificação expostas acima, questão interessante para o caso concreto é saber se o acto comunicativo em causa deve ser configurado como notificação, por ter levado o acto de fixação do rendimento na esfera de perceptibilidade normal do seu destinatário.

Alegou a Recorrida na contestação que a carta de notificação chegada aos serviços dos correios, foi processada em 6/8/2022. Tal processamento, conforme os factos dados como provados, corresponde, em termos precisos, à emissão de um 1.º aviso que os funcionários dos correios levaram e deixaram na caixa do correio no endereço da Recorrente, para o seu levantamento na Estação Postal de Mong-Há, a partir do próximo dia útil do 1.º aviso. Se assim é, pode-se afirmar com segurança que o acto comunicativo não consubstancia a notificação, porque em vez de ser a própria carta da notificação que foi colocada à esfera da cognoscibilidade do destinatário, foi apenas o aviso para levantamento, que por si só não permitiu conhecer, com certeza mínima, o acto notificando com os elementos essenciais.

Não se olvida que tal procedimento comunicativo emergente da boa prática habitual dos serviços dos correios no entender da ora contestante, tem na sua base – o

Regulamento do Serviço Público de Correspondências Postais, aprovado pela Portaria n.º 441/99/M, de 29 de Novembro, ao abrigo do disposto no artigo 6.º do DL n.º 88/99/M, de 29 de Novembro, designadamente, as normas dos artigos 9.º, n.ºs 1 e 3, e 17.º que autorizam a entrega da correspondência registada em estabelecimentos postais. Porém, importa também não ignorar que a regra que nos termos legais vale para a entrega da correspondência registada é a de que a mesma tem lugar no endereço indicado pelo remetente, enquanto que a entrega feita em estabelecimentos postais é excepção.

Nesta linha de consideração, é bom ver que se enquadrando na patente preocupação do legislador da certeza da cognoscibilidade, as hipóteses contempladas no referido artigo 17.º, n.º 1 que em termos correntes permitem a entrega em estabelecimentos postais, na redacção existente anteriormente ao Despacho do Chefe do Executivo n.º 197/2016 que lhe veio a introduzir alterações novas, concretizam tal sentido da regra/excepção, na medida em que a entrega em estabelecimento é apenas possível depois de ter sido frustrada a tentativa da entrega no endereço indicado (sobretudo, no caso de não ter sido possível a entrega no endereço indicado pelo remetente ou ter se verificado recusa de recepção – nas alíneas a) e d)).

No entanto, o acrescento da alínea e) “a quantidade da correspondência do respectivo giro torne impossível a distribuição.”, introduzida pelo Despacho do Chefe do Executivo n.º 197/2016 chegou a importar o desvio à regra acima apontada, ao abrigo do qual, tendo sido a correspondência registada destinada a ser enviada ao endereço indicado pelo remetente, por força do acordo entre Operador Público de Correio e o remetente, a correspondência em quantidade que exceda o número definido por dia pode ficar no estabelecimento postal (veja-se o artigo 4.º, n.ºs 5 a 7.º da Portaria n.º 441/99/M). Ou seja, tal norma autoriza a prática de que os serviços dos correios,

sem que tenham levado a correspondência à esfera da cognoscibilidade do seu destinatário, só deixam um aviso com a indicação do local onde a correspondência pode ser entregue nos 14 dias seguintes, e sucessivamente os segundo e terceiros avisos – nos termos previstos no artigo 9.º, n.ºs 2 a 4.º da Portaria.

Por este motivo, consideramos que lhes é legítimo adoptar tal prática na entrega da correspondência registada, até por motivo da eficiência e do bom funcionamento dos serviços. Mas trata-se das normas internas a observar na prestação de cada um dos serviços públicos postais, estas não têm aplicação nem se intrometem na forma e no prazo de realização das notificações (No mesmo sentido, veja-se em relação à realização da notificação judicial, Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, n.º 4274/09.3TBPTM.E3.S1, de 28/3/2017, disponível mediante consultado site <http://www.dgsi.pt/>).

Na nossa opinião, a efectivação da notificação tem de depender, em fim de contas, da cognoscibilidade efectiva do acto notificando: é verdade que a hipótese da entrega da correspondência no endereço indicado é ab initio excluída pela existência de uma prática que se considera boa, mas não é menos verdade que do lado do seu destinatário, este não se pode considerar como notificado se nunca estiver em condições de a conhecer, condições essas a ser criadas pela própria Administração que esteja carregada do “ónus de demonstrar que efectuou a notificação de forma correcta, cumprindo os requisitos formalmente exigidos pelas normas procedimentais” (veja-se Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, n.º 078/14, de 27/5/2015, disponível mediante consultado site <http://www.dgsi.pt/>). O que obviamente não basta com a emissão do aviso com a indicação do local e do prazo para a entrega da correspondência.

Além disso, voltamos ao disposto das normas do DL n.º 16/84/M: se a interpretação das normas relativas ao modo correcto da notificação dele constantes deve

ter sobretudo em conta o elemento histórico, isto é, “a circunstâncias em que a lei foi elaborada”, conforme exigido pelo artigo 8.º, n.º 1 do CCM, não se pode, certamente, afirmar que o legislador daquele DL pretendesse configurar como a notificação do acto tributário, a “notificação” tal como realizada no caso dos autos. O que ele teve em vista na altura só podia ser a prática da entrega da correspondência registada que existia anteriormente ao Despacho do Chefe do Executivo n.º 197/2016. Se colocado perante tal nova prática, largamente reiterada, ele teria de definir a exigência da notificação de modo cabalmente diferente.

Assim sendo, somos de concluir que a notificação do acto de fixação de rendimento, pelas circunstâncias comprovadas em torno da sua efectivação, não pode ser caracterizada como tal, desse modo, não se pode ter como cumprida a exigência do artigo 3.º, n.º 1 do DL n.º 16/84/M. Por conseguinte, não se opera em favor da Administração Tributária, a presunção da recepção a que se refere no artigo 2.º, n.º 3 do DL, pela falta da verificação do seu pressuposto, uma vez que se o acto notificando nunca tivesse sido colocado na esfera da cognoscibilidade da Recorrente, não se devia presumir que tal seja por ela conhecido.

Por outras palavras, a questão da recepção tardia da notificação por razões imputáveis aos serviços postais não se coloca aqui. O erro situa-se no momento anterior, que determina a descaracterização da “notificação” efectuada.

Nesta medida, a notificação do acto no caso dos autos apenas ocorreu no dia 5/9/2022 com a entrega efectiva da carta registada na Estação Postal de Mong-Há. Sendo assim, é manifesto que a reclamação apresentada por ora Recorrente no dia seguinte, em 6/9/2022 não é intempestiva.

Pelo que o recurso deve proceder quanto a este fundamento invocado, com a anulação do acto recorrido pela violação da norma do artigo 77.º, n.º 2 do

Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos, aprovado pela Lei n.º 21/78/M de 9 de Setembro, alterado pelo artigo 4.º da Lei n.º 15/96/M, quanto ao prazo de reclamação.

*

Sem prejuízo ao que ficou dito, não assiste razão à Recorrente quanto ao segundo fundamento do recurso, segundo o qual a Recorrida devia tê-la convidado a apresentar o comprovativo sobre a data da promoção da entrega da carta antes de rejeitar a reclamação com fundamento na intempestividade. Ao ter omitido tal dever de convite, violou a Administração tributária os princípios fundamentais do direito administrativo.

Se, ao contrário do que ficou dito atrás, a presunção da recepção da notificação se encontrar estabelecida, passa-se a carregar sobre o interessado o ónus de diligenciar para que seja ilidida a mesma, “não podendo o tribunal ou a serviço de finanças, se tal não lhes for requerido, diligenciar no sentido da obtenção daquela informação” (cfr. Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, volume 1, p. 383). Aliás, inexistente qualquer norma que impunha à Administração tributária tal dever de convidar a aperfeiçoar sob pena da ilegalidade da decisão que se vier a tomar.

De todo o modo, não se deve afirmar que há omissão de um dever legal de averiguação por parte da Entidade recorrida, muito menos concluir com base nessa omissão a existência da ilegalidade do acto recorrido. Deve-se improceder o recurso com este fundamento.

*

III. Decisão

Assim, pelo exposto, decide-se:

- Julgar procedente o presente recurso contencioso com a consequente

anulação do acto recorrido.

*

Sem custas pela Recorrida, por ser subjectivamente isenta.”

*

Aberta vista ao Ministério Público, o Digno Delegado Coordenador teceu as seguintes doughtas considerações:

“Nos termos previstos na norma do artigo 157.º do Código de Processo Administrativo Contencioso (CPAC), vem o Ministério Público pronunciar-se:

1.

A, sociedade comercial melhor identificada nos autos, interpôs recurso contencioso da deliberação tomada em 20 de Outubro de 2022 pela Comissão de Revisão da Direcção dos Serviços de Finanças (doravante, Comissão de Revisão), que decidiu não se pronunciar sobre a reclamação por si apresentada em 6 de Setembro de 2022 e manteve, por isso, a matéria colectável do exercício de 2021 em 1,790,000.00 patacas.

Por doughta sentença que se encontra a fls. 63 a 70 dos presentes autos proferida pelo Meritíssimo Juiz do Tribunal Administrativo, foi o recurso contencioso julgado procedente com a consequente anulação do acto recorrido.

Dizendo-se inconformada com essa decisão, veio a Comissão de Revisão interpor o presente recurso

jurisdicional, pugnando pela revogação da douda sentença recorrida.

Não foram apresentadas contra-alegações.

2.

(i.)

A questão controvertida no presente recurso jurisdicional é a de saber se a douda sentença impugnada sofre de erro de julgamento em virtude de ter decidido que a Recorrente contenciosa apresentou tempestivamente a reclamação da fixação da matéria colectável respeitante ao ano de 2021 perante a Comissão de Revisão.

Salvo o devido respeito, estamos em crer que a resposta a essa questão não pode deixar de ser negativa. A nosso modesto ver, o Meritíssimo Juiz do Tribunal Administrativo decidiu sem mácula o recurso contencioso que aí foi interposto. Pelo seguinte.

(ii)

(ii.1)

O ponto central em torno do qual gravita a presente controvérsia é o da determinação do momento em que terá ocorrido a notificação do acto de fixação de rendimentos de modelo M/5 da Recorrente contenciosa.

A tese da Comissão de Revisão é, no essencial a seguinte: a Recorrente contenciosa deve ter-se por notificada, por força do disposto no n.º 3 do artigo 2.º

do Decreto-Lei n.º 16/84/M, de 24 de Março, no 5.º dia posterior ao dia (6 de Agosto de 2022) do registo da carta que à mesma foi endereçada e que continha o acto de fixação de rendimento colectável, e assim, contado o prazo da reclamação a partir dessa data, impõe-se concluir pela respectiva intempestividade.

Salvo o devido respeito, parece-nos que este entendimento carece de qualquer apoio legal, como, aliás, a douda sentença recorrida, sagaz e proficientemente, já assinalou.

(ii.2)

A notificação dos actos administrativos, de acordo com a melhor doutrina, pode ser definida como «um acto comunicativo dirigido à esfera de perceptibilidade de uma pessoa pelo qual (um serviço ou funcionário dependente dele) de um órgão administrativo transmite uma representação (autêntica) de um acto administrativo ou o próprio acto na sua forma original» (é a definição que se colhe em PEDRO GONÇALVES, Notificação dos Actos Administrativos, in Ab Uno Ad Omnes, 75 anos da Coimbra Editora, Coimbra, 1998, p. 1093).

Como sabemos, o acto de notificação do acto administrativo não se confunde com este, sendo exterior a ele, constituindo um acto instrumental daquele integrativo da respectiva eficácia, no sentido em que torna oponíveis

ao interessado os efeitos jurídicos que o acto administrativo produz, já que ele não tem o dever de conhecer nem de actuar em conformidade com o conteúdo de um acto que não foi notificado. A notificação é, pois, condição de oponibilidade dos efeitos do acto e só depois dela é que, abstraindo agora das situações referentes aos autos de publicação obrigatória, começa a correr o prazo de impugnação administrativa ou contenciosa do acto administrativo (continuamos a acompanhar a lição de PEDRO GONÇALVES, *A Notificação...*, pp. 1099-1100).

É pacífico, em todo o caso, que a exigência legal da notificação dos actos administrativos não tem como implicação a de que o acto tenha de chegar ao efectivo conhecimento do interessado, aliás concretamente impossível de demonstrar, mas exige, para assegurar a função instrumental da notificação que antes assinalámos, que o acto notificando entre na respectiva esfera de cognoscibilidade, desse modo se garantido, a possibilidade de o interessado aceder, em circunstâncias normais, ao conteúdo desse mesmo acto.

(ii.3)

No caso, para notificação do acto de fixação de rendimentos da Recorrente contenciosa, a Administração entregou ao Serviço de Correios uma carta com registo endereçada àquela a qual foi entregue àquela no dia 5 de

Setembro de 2022 na Estação Postal de Mong-Há.

Como acima dissemos, a Comissão de Revisão pretende, no entanto, prevalecer-se da presunção de notificação resultante da norma do n.º 3 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 16/84/M, de 24 de Março. Daí que tenha decidido no procedimento tributário, e continue a sustentar no presente recurso jurisdicional, que a Recorrente contenciosa se deve considerar notificada, não no referido dia 5 de Setembro de 2022, mas, antes, no 5º dia posterior ao dia 6 de Agosto de 2022, dia do registo nos Correios da carta contendo o acto de fixação do rendimento colectável.

Vejamos.

De acordo com o disposto na falada norma contida no n.º 3 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 16/84/M, «[a]s notificações e avisos efectuados nos termos dos números anteriores, presumem-se feitos no quinto dia posterior ao do registo postal, ou no primeiro dia útil seguinte a esse, quando o não seja».

Perante a impossibilidade de demonstração da data em que o acto foi notificado ao interessado, ou, mais rigorosamente, em que a carta para notificação foi entregue ou recebida pelo interessado, a lei estabeleceu uma presunção. A de que essa data corresponde ao quinto dia posterior ao do registo nos correios.

De acordo com o disposto no artigo 342.º do Código

Civil, uma presunção, qualquer presunção, é uma ilação que a lei ou o julgador tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido.

Trate-se de uma presunção legal ou de uma presunção judicial, «a presunção baseia-se sempre numa regra de experiência que estabelece a ligação entre o facto conhecido que está na base da ilação e o facto desconhecido que dele é derivado: atendendo ao elevado grau de probabilidade ou verosimilhança da ligação concreta entre o facto que constitui base da presunção e o facto presumido, este é dado como assente quando o primeiro é provado» (assim, JOSÉ LEBRE DE FREITAS, in Código Civil Anotado 2.^a edição revista e actualizada, Coimbra, 2019, pp. 467-468 e, em idêntico sentido, RITA LYNCE DE FARIA, Comentário ao Código Civil, Parte Geral, Universidade Católica, Lisboa, 2014, p. 823).

Analizando a presunção legal consagrada no n.º 3 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 16/84/M, e conjugando-a com o disposto no artigo 3.º, n.º 1 do mesmo diploma (preceitua-se aí: «os avisos ou notificações deverão ser enviados para a residência indicada pelo contribuinte nas declarações por si apresentadas no âmbito do respectivo imposto ou contribuição»), facilmente podemos concluir que o chamado facto-base, ou, na terminologia legal, o facto conhecido, consiste no envio da carta para a residência indicada pelo

contribuinte. Tendo a carta sido enviada, o legislador considera, a partir de uma regra de probabilidade e de experiência, que a mesma terá sido recebida pelo interessado no quinto dia posterior ao do registo e, portanto, nesse dia, o mesmo deve ter-se por notificado (não pode ser de outro modo, estamos em crer. Com efeito, é inviável sustentar, com base em juízos empíricos de natureza probabilística e, portanto, é inviável presumir, que uma carta que não foi enviada a determinada pessoa foi por ela recebida na sequência desse não envio).

Significa isto, portanto, que a Administração, por isso que tem a seu favor uma presunção legal quanto ao facto atinente ao momento da notificação, não carece de o provar. Cabe-lhe, todavia, a prova do facto que constitui a base da presunção (assim, PAULO PIMENTA, Processo Civil Declarativo, Coimbra, 2015, p. 344).

No caso, recaía, portanto, sobre a Administração o ónus da prova de que a carta contendo a fixação de rendimentos foi enviada para a morada da Recorrente contenciosa (no sentido, que parece, aliás, evidente, de que o ónus da prova da efectivação da notificação cade à Administração, cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário, volume I, anotado e comentado, Lisboa, 2006, p. 353), pois que sem essa prova não é possível invocar a seu favor a presunção legal de

notificação no quinto dia posterior ao do registo.

A verdade é que, da matéria de facto provada resulta precisamente o facto contrário. Resulta que, a carta contendo o acto de fixação de rendimentos apesar de registada e de entregue pela Administração nos Serviços de Correios, aí ficou, não tendo sido, portanto, enviada para a morada da Recorrente contenciosa. A esta apenas foi enviado um aviso que foi deixado na sua caixa postal para proceder ao levantamento da dita carta na estação de correios designada. Uma coisa é, no entanto, enviar a carta para o interessado, outra coisa, diferente, é enviar um aviso para proceder ao levantamento de uma carta, e, como julgamos ter demonstrado, só o envio da carta constitui o facto-base da presunção legal a que se refere o n.º 3 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 16/84/M, permitindo o seu funcionamento [para confirmar o que, modestamente, nos parece ser o acerto do que vimos de dizer, basta pensar no seguinte: se, numa hipótese como a presente, o interessado na sequência dos avisos deixados pelos Serviços dos Correios não levantar a carta, a consequência que daí resultará será a da devolução da mesma ao remetente nos termos previstos nos artigos 9.º, n.º 3 e 10.º, n.º 2 do Regulamento do Serviço Público de Correspondências Postais, aprovado pela Portaria n.º 441/99/M, de 29 de Novembro. Ora, se a carta for devolvida ao Remetente, a presunção do

n.º 3 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 16/84/M, não pode funcionar, uma vez que a presunção aí estabelecida é, apenas, quanto à data da notificação (diferentemente, o n.º 3 do artigo 201.º do Código de Processo Civil estabelece uma presunção de notificação, mesmo nas situações em que a carta é devolvida). Na falta de indicação legal expressa nesse sentido, é da natureza das coisas que uma carta devolvida não se pode presumir entregue ao respectivo destinatário].

Por isso, faltando a demonstração do facto-base (envio da carta para o destinatário), não pode a Administração prevalecer-se da referida presunção legal.

Assim, é de considerar que a Recorrente contenciosa foi notificada do acto de fixação de rendimento colectável na data em que a carta para destinada a essa notificação lhe foi efectivamente entregue, ou seja, no 5 de Setembro de 2022. Deste modo, apresentada a reclamação contra o acto de fixação do rendimento colectável em 6 de Setembro de 2022, impõe-se a conclusão, face ao que se dispõe na norma do n.º 2 do artigo 77.º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos, aprovado pela Lei n.º 21/78/M, de 9 de Setembro, em conjugação com o artigo 4.º da Lei n.º 15/96/M, de 12 de Agosto, de que não ocorre a respectiva extemporaneidade, tal como bem decidiu o Meritíssimo juiz a quo.

3.

Pelo exposto, é nosso parecer o de que, salvo melhor opinião, deverá ser negado provimento ao presente recurso."

*

Ponderando o teor das sagazes considerações tecidas pelo Digno Delegado Coordenador que antecede, somos a entender que a solução adoptada na sentença recorrida é acertada, perpicaz e sensata, nela foi feita uma correcta aplicação de direito, cuja explanação sufragamos inteiramente, pelo que remetemos para os seus precisos termos ao abrigo do disposto o artigo 631.º, n.º 5 do CPC ex vi artigo 149.º, n.º 1 do CPAC e, em consequência, negamos provimento ao recurso.

III) DECISÃO

Face ao exposto, o Colectivo de Juízes deste TSI acorda em **negar provimento** ao recurso jurisdicional interposto pela Comissão de Revisão da Direcção dos Serviços de Finanças, confirmando a sentença recorrida.

Sem custas, por a recorrente jurisdicional ser subjectivamente isenta.

Registe e notifique.

RAEM, 7 de Março de 2024

Tong Hio Fong
(Relator)

Rui Carlos dos Santos P. Ribeiro
(1º Adjunto)

Fong Man Chong
(2º Adjunto)

Mai Man Ieng
(Procurador-Adjunto)