

Processo n.º 141/2000

(Recurso jurisdicional)

Assuntos:

- Fixação oficiosa do valor tributável de um veículo automóvel por parte do Chefe de Repartição de Finanças.
- Competência própria exclusiva
- Recurso hierárquico necessário.
- Acto de fixação da base tributável e acto de liquidação.
- Elementos da notificação no procedimento administrativo.

SUMÁRIO:

1. A competência própria exclusiva do subalterno é excepcional, só existindo nos casos em que a lei expressamente a consagra .

2. A fim de determinar se um acto é ou não verticalmente definitivo há que procurar a resposta através da lei, porque é ela que nos diz quais são os órgãos da Administração que têm capacidade para praticar actos verticalmente definitivos.

3. Embora o recorrente não tenha lançado mão da impugnação contenciosa do acto de indeferimento tácito da sua reclamação do acto de fixação do rendimento colectável dentro do prazo que a lei lhe faculta para tal efeito, poderá, não obstante, em sede de recurso contencioso de deliberação expressa, arguir os vícios daquele acto de fixação.

4. A competência do Chefe de Repartição de Finanças é concorrencial com a do superior hierárquico, a quem caberá resolver, dentro da pirâmide administrativa, a questão da base tributável, dando então ao acto a característica de definitivo e executório, só então susceptível de recurso contencioso.

5. O acto praticado pelo Chefe de Repartição de Finanças de Macau de fixação do valor tributável não pode ser considerado como liquidação nem confundido com esta.

6. O legislador, nas situações de fixação do rendimento tributável, quis excluir tais actos da faculdade de recurso hierárquico facultativo imediato, a par do contencioso, sendo para ele seguro que os actos típicos de reacção graciosa são a reclamação para o autor do acto ou o recurso hierárquico necessário para o director da DSF, sem embargo de apelo hierárquico facultativo, nos termos gerais.

7. Perante uma comunicação que não contenha os elementos

que se mostram essenciais, pode o interessado lançar mão da prerrogativa prevista no artigo 31º da LPTA . A falta de comunicação destes elementos não afecta a validade do acto, embora não produza efeitos enquanto o interessado não os conhecer na íntegra.No entanto, o dever de esclarecimento da Administração reporta-se tão somente aos meios e prazos de impugnação administrativa, pelo que o particular não deixa de ter legitimidade e o dever de apreciar da oportunidade da impugnação contenciosa.

O Relator,

João A. G. Gil de Oliveira

Processo n.º 141/2000

(Recurso jurisdicional em matéria fiscal)

Data: 3/Abril/2003

Recorrente: Agência de Automóveis (A), Lda.

Entidade recorrida: Director dos Serviços de Finanças

**ACORDAM OS JUÍZES NO TRIBUNAL DE SEGUNDA
INSTÂNCIA DA R.A.E.M.:**

I - RELATÓRIO

A Agência de Automóveis (A), Limitada, vem interpor recurso da douda sentença proferida no Tribunal Administrativo de Macau que rejeitou o recurso contencioso de anulação do acto do Senhor Director dos Serviços de Finanças que, por sua vez, lhe indeferira recurso hierárquico necessário relativo à fixação oficiosa do preço de venda ao público de um veículo automóvel "*Toyota Camry, GL*", por parte do Senhor Chefe de Repartição de Finanças de Macau.

Tal rejeição teve por base a irrecorribilidade do acto e extemporaneidade do pedido, devido ao facto de se entender que, ao não ter interposto oportunamente recurso contencioso do próprio acto de fixação oficiosa do Chefe de Repartição de Finanças, a Recorrente deixou que sobre tal matéria se formasse caso decidido ou resolvido, pelo que, ao impugnar apenas a decisão sobre o recurso hierárquico dessa decisão, deveria a mesma ser rejeitada por ilegalidade na sua interposição.

Naquela sentença, ora, em análise, decidiu-se, fundamentalmente, que, como nos termos do artigo 26º/2 da LPTA a resposta ao recurso só pode ser assinada pelo próprio autor do acto recorrido ou por quem haja sucedido na respectiva competência, pelo facto de a resposta não ser assinada nos termos prescritos neste preceito, tal equivalia a falta de resposta, razão por que **as peças de fls.23 a 27 e 40 a 44 dos autos não podem ser consideradas pelo Tribunal**, o que equivale a uma falta de resposta.

Mais se decidiu que, para efeitos do recurso contencioso, as fixações oficiosas do rendimento tributável constituem actos definitivos e executórios (artigo 25º, n.º1 da LPTA), ou seja, constituem actos que podem, por si só, definir a situação concreta de determinado contribuinte.

Formulam-se ali as seguintes conclusões :

- Os recursos das fixações oficiosas para o director dos Serviços de Finanças são meramente facultativos (artigo 146º/1 do CPAM de 1994).

- As decisões sobre tais recursos não têm em si definitividade material, pois são actos que não definem a situação jurídica de determinado particular e, nesta medida, não são objecto de recurso contencioso.

- Pelo que, se um contribuinte não impugnar oportunamente os próprios actos das fixações oficiosas, deixando-as formar "caso decidido", e vier a impugnar apenas a decisão sobre recurso destas fixações, este recurso terá que ser rejeitado *in limine*, por ilegalidade da sua interposição.

- Através da carta registada de 03/08/99, a Recorrente foi notificada da fixação oficiosa e, em vez de interpor directamente o recurso contencioso contra aquela decisão, interpôs recurso hierárquico facultativo para o Director dos Serviços de Finanças e, como este recurso não tem efeito suspensivo, deixou passar o prazo para interposição do recurso contencioso, pois que o presente recurso só foi interposto em 17/11/99.

Assim, o Tribunal rejeitou o recurso por irrecorribilidade do acto e extemporaneidade.

É desta douta sentença que **vem interposto recurso, tendo a Recorrente alegado**, em síntese:

A ora Recorrente apresentou recurso contencioso de anulação do acto do Senhor Director dos Serviços de Finanças que lhe indeferiu o recurso hierárquico necessário, relativamente à fixação oficiosa do Senhor Chefe da Repartição de Finanças de Macau, de um PVP superior ao declarado em impresso modelo M/3;

Tal recurso foi rejeitado pela sentença recorrida com base na extemporaneidade do pedido e irrecorribilidade do acto;

Tal decisão proveio da qualificação do acto praticado pelo Senhor Chefe da Repartição de Finanças como constante das suas competências próprias e, como tal, imediatamente recorrível contenciosamente, porque definitivo e executório;

Contudo, assim não entende a Recorrente, desde logo, porque, sistematicamente, não deveria ter sido chamado à colação para a tomada da decisão final do Juiz *a quo* o constante do artigo 47º do RIVM, meramente aplicável aos actos de liquidação e nunca aos de fixação da base tributável;

As formas pelas quais se deverá reagir graciosamente são as constantes do artigo 45º do RIVM;

O acto de fixação do Senhor Chefe da Repartição de Finanças de Macau, ao abrigo do nº 6 do artigo 8º do RIVM, embora enquadrável nas suas competências próprias não determina que as mesmas devam ser consideradas exclusivas, razão pela qual, ao abrigo do poder tutelar do Director dos Serviços deve sempre existir recurso hierárquico necessário para que esse mesmo acto se possa considerar definitivo e executório e, como tal, contenciosamente recorrível;

A existência da alínea c) do nº 2 do artigo 45º do RIVM sobre os actos de que cabe recurso hierárquico meramente facultativo, permite-nos dizer que só existe uma competência própria e exclusiva no RIVM, que é do Senhor Director da DSF em matéria de isenções;

A aceitar-se a sentença recorrida ter-se-ia gerado a nulidade de todo o procedimento administrativo, ao abrigo do CPAM aplicável, por se

terem preterido de forma grave os formalismos do acto de notificação, em especial da recorribilidade imediata da decisão de fixar uma base tributável superior à declarada;

O recurso para o Senhor Director da DSF é necessário e não facultativo, pelo que só este acto final é definitivo e executório;

Só a partir da data do conhecimento da decisão dessa entidade se poderia recorrer contenciosamente, como aconteceu, sendo por isso tempestiva a impugnação judicial;

O recurso foi, em suma, tempestivo e o acto é recorrível.

Termos em que, **conclui**, dever ser revogada a sentença impugnada e determinada a aceitação do pedido de anulação do acto praticado pelo Senhor Director da DSF, baixando os autos ao Tribunal *a quo* para conhecimento do mérito da causa, como decorre do disposto no artigo 159º do Código de Processo Administrativo Contencioso, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 110/99/M, de 13 de Dezembro.

O Digno Magistrado do Ministério Público emite douto PARECER, alegando, em síntese:

Concorda com a posição da Recorrente, no sentido de que o acto em questão, do Chefe de Repartição de Finanças, enquadrável no disposto no n.º 6 do artigo 8º do R.I.V.M. foi praticado ao abrigo de competência própria mas não exclusiva, razão pela qual, atento o poder tutelar do Director de Serviços, haverá sempre lugar a recurso hierárquico necessário *"...para que esse mesmo acto se possa considerar definitivo e executório e, como tal, contenciosamente recorrível"*.

Para determinar se o acto do C.R.F., enquanto subalterno, é ou não actual e imediatamente lesivo, ter-se-á de aferir, com rigor, com que tipo de competência o mesmo actuou : se simultânea ou própria e, dentro desta, se separada ou reservada (exclusiva).

Coloca a questão de saber, quando a lei atribui competência dispositiva apenas ao subalterno, nada dizendo quanto aos modos de impugnação de decisão tomada no exercício dessa competência, se, nesse caso a competência do subalterno é exclusiva, ou o superior continua a ter competência dispositiva idêntica à daquele.

Pode afirmar-se, com toda a segurança, que a doutrina, jurisprudência e o próprio direito portugueses têm seguido esta última posição: **a regra geral é a que, nestes casos, a competência do subalterno é separada e não uma competência reservada ou exclusiva,**

Esta é excepcional, só existindo quando uma disposição legal concreta e inequívoca a confira ao subalterno, posição que considera integrada pelo ordenamento administrativo de Macau.

No caso vertente, para saber se o acto do C.R.F. é ou não recorrível na via contenciosa, não é necessário apelar ao conceito operativo de “acto definitivo e executório”, ou mesmo à construção alternativa de "acto lesivo de direitos e interesses legalmente protegidos".

Isto, porque a Lei 20/96 de 19/8 que criou o I.V.M. estabeleceu nos artigos 44º a 51º um sistema próprio de garantias dos contribuintes que indica quais os actos tributários susceptíveis de recurso contencioso.

Para o caso concreto, as normas de reacção estabelecidas naquela Lei indicam que a decisão em crise do C.R.F. é susceptível quer de

reclamação para o próprio, quer de recurso hierárquico necessário para o Director dos Serviços de Finanças (al. a) e b) do n.º 2 do artigo 45º do RIVM), o que bem se compreende, nomeadamente à luz dos princípios gerais atrás enunciados, já que sendo o C.R.F. um órgão subalterno, actuando com competência separada mas não reservada ou exclusiva, em princípio dos seus actos haverá recurso hierárquico necessário para o seu superior (Director dos Serviços de Finanças), não cabendo recurso contencioso directo.

Para chegar a conclusão contrária, estribou-se o Mmo Juiz *a quo* no disposto na al. b) do artigo 49º do RIVM que dispõe ser garantido o recurso contencioso contra "As decisões ou actos que imponham ou agravem deveres, encargos, ónus ou sanções", afigurando-se-lhe que todos os actos previstos no artigo 8º, n.º 6 daquele diploma se encontram nessa condições podendo, conseqüentemente, ser objecto autónomo de recurso contencioso.

Ora, aquela decisão do C.R.F., tomada no âmbito de competência não reservada ou exclusiva, é, como tal, carente de definitividade vertical, não constituindo a última palavra da Administração, pelo que a lesão por ela causada é meramente potencial ou virtual, enquanto o dispositivo em análise (al. b) do artigo 49º) se reporta, inquestionavelmente, a lesões actuais e directas.

Aliás, a não se seguir tal entendimento, sempre se poderia concluir que qualquer acto, praticado por um qualquer funcionário da administração fiscal com competência para o efeito, desde que lesivo dos interesses dos administrados, seria logo passível de recurso contencioso directo.

No caso, impunha-se, de facto, a interposição de recurso hierárquico necessário do acto do C.R.F., razão por que se não poderá falar na formação de caso decidido ou resolvido

Sendo assim, **conclui**, ao rejeitar o recurso contencioso com tal fundamento, agiu o Mmo Juiz *a quo* com erro nos pressupostos de direito subjacentes à sua decisão, o que deverá conduzir à procedência do presente recurso, revogando-se a douda sentença em crise e determinando-se se conheça de mérito, a menos que a ocorrência de qualquer outra excepção a tal obste.

*

Oportunamente, foram colhidos os vistos legais.

*

II - FACTOS

Vêm provados os seguintes factos:

Por carta registada em 03/08/99, a Recorrente foi notificada do despacho do chefe de Repartição das Finanças, que lhe fixou officiosamente o preço de venda ao público de veículo "Toyota Camry GL" superior ao declarado pela recorrente.

Não se conformando com essa fixação officiosa, dela a recorrente interpôs, em 06/08/99, o recurso hierárquico para a entidade recorrida.

Reclamação esta que veio a ser indeferida através do despacho ora recorrido, do Exmo Senhor Director dos Serviços de Finanças, de 27 de Setembro de 1999.

Aquando da notificação do Exmo. Chefe da Repartição de Finanças a Recorrente foi notificada da possibilidade de:

- reclamar para o autor do acto no prazo de 15 dias;
- recorrer obrigatoriamente para o Director dos Serviços de Finanças no prazo de 30 dias.

Aquando da notificação do Exmo. Director dos Serviços de Finanças a recorrente foi notificada da possibilidade de:

- recorrer contenciosamente para o Tribunal Administrativo de Macau no prazo de 45 dias.

III - FUNDAMENTOS

1. O objecto do presente recurso visa a apreciação da revogação da sentença proferida no Tribunal *a quo* e, assim, se o recurso interposto é ou não extemporâneo.

Sendo a recorribilidade do acto um dos principais pressupostos processuais, o seu conhecimento pelo Tribunal precede a apreciação dos vícios de forma ou substância que lhe sejam imputados, tal como resulta, quer do artigo 57º da LPTA, quer do artigo 74º do actual CPAC.

Tal assunto pressupõe que se analise a questão de saber se os recursos das fixações officiosas do Chefe de Repartição de Finanças para o Director dos Serviços de Finanças são meramente facultativas e se as decisões sobre tais recursos têm ou não definitividade material.

2. Quanto ao despacho que decidiu não ser de considerar pelo Tribunal as peças de fls 23 a 27 e 40 a 44, por terem sido subscritas pelo Senhor Chefe da Repartição de Finanças quando o deviam ter sido pelo

Senhor Director dos Serviços de Finanças, autor do acto recorrido (cfr. fls 52 e 53 dos autos), não tendo havido recurso dessa decisão, é questão resolvida e transitada, pelo que dela se não curará, até por não ter interesse para a questão que ora se analisa.

3. A Recorrente apresentou junto do Tribunal Administrativo de Macau, em 17.11.1999, um recurso contencioso de anulação do acto do Senhor Director dos Serviços de Finanças que, em sede de recurso hierárquico necessário, lhe indeferiu a pretensão, em fase graciosa, de revogação da fixação de um PVP (Preço de Venda ao Público), por acto do Senhor Chefe da Repartição de Finanças de Macau.

Tal fixação oficiosa operou-se na sequência da apresentação da declaração modelo M/3, a que alude o n.º1 artigo 8º do Regulamento do Imposto sobre Veículos Motorizados, aprovado pela Lei n.º 20/96/M, de 19 de Agosto e que previa:

“Determinação do valor tributável

(Comunicação prévia do preço de venda ao público)

1. O preço de venda ao público de cada modelo de veículo motorizado, a praticar pelos sujeitos passivos, é obrigatoriamente declarado, 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.

2. Nos locais de venda e de exposição é afixada, em local bem visível, uma listagem dos preços de venda ao público e dos correspondentes valores de IVM relativos aos veículos que a empresa comercializa.

3. Para além da listagem referida no número anterior, junto de cada veículo deve ser exposto, em local bem visível, o preço de venda ao público e o valor do respectivo IVM.

4. O preço de venda ao público representa o 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.

5. O preço de venda ao público não inclui, porém, os aparelhos receptores e reprodutores de som.

6. 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.”

A referida declaração referia um PVP para comercialização de um veículo automóvel de marca *Toyota*, modelo *Camry GL*, orçado em MOP\$100.000,00 valor não aceite pelo Senhor Chefe da Repartição de Finanças de Macau que, oficiosamente, fixou um valor tributável (PVP) de MOP\$135.535,00 conforme notificação datada de 2 de Agosto de 1999.

Na sequência desse despacho, em 6 de Agosto de 1999, foi interposto recurso hierárquico desse acto de fixação, dirigido ao Senhor

Director dos Serviços de Finanças, que, por despacho de 27 de Setembro, negou provimento ao mesmo.

4. Importa caracterizar a natureza do acto praticado pelo Senhor Chefe da Repartição de Finanças de Macau e, assim, se se trata de acto definitivo e executório, sendo que, no entendimento da sentença recorrida, o recurso para o Senhor Director dos Serviços de Finanças seria meramente facultativo, tomando por base de direito as disposições conjugados das alíneas b) e c) do n.º2 do artigo 45º e nºs 1 e 3 do artigo 47º do RIVM, bem como o n.º1 do artigo 146º do Código do Procedimento Administrativo de Macau, na versão de 1994.

Dentro daquele entendimento, o recurso hierárquico necessário previsto na alínea b) do n.º2 do artigo 45º do RIVM subordinar-se-ia aos termos gerais do n.º1 do artigo 146º do CPAM, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 35/94/M, de 18 de Julho, só havendo recurso hierárquico necessário quando não pudesse existir recurso contencioso directo, decorrente da aplicação da alínea b) do artigo 49º do RIVM, às liquidações officiosas.

É certo que a entrega do impresso modelo M/3, em cumprimento do artigo 8º do RIVM, visa dar a conhecer aos Serviços de Finanças o valor pelo qual o vendedor de veículos motorizados pretende transmiti-los aos consumidores finais e o n.º. 6 do artigo 8º permite, ao abrigo de um poder discricionário, que o Chefe da RFM fixe um PVP superior ao declarado, alterando dessa forma a base tributável do imposto.

Mas para responder à questão da natureza do recurso hierárquico,

importa apreciar a competência do Chefe da RFM.

Parece não haver quaisquer dúvidas que a competência prevista naquele normativo (nº. 6 do artigo 8º) é própria daquele órgão, importando ver se é ou não exclusiva.

Tem-se por competência o conjunto de poderes funcionais atribuídos a dado órgão, conferidos por lei, com vista ao exercício da capacidade de gozo da pessoa colectiva em que esteja integrado.¹ E a competência pode ser exclusiva, quando aqueles poderes se destinam a ser exercidos só por aquele órgão; conjunta, quando os poderes se destinam a ser exercidos por dois ou mais órgãos, concorrendo em igual plano para a manifestação da vontade da pessoa colectiva; simultânea ou alternativa, quando a competência é conferida para ser exercida, indiferentemente, por um ou outro órgão da mesma ou de diferentes pessoas colectivas.

Fala-se ainda de competência reservada e separada como duas outras modalidades da competência própria, para além da exclusiva.

Reservada, quando “o subalterno é por lei competente para praticar actos definitivos e executórios, mas deles, além do recurso contencioso normal, cabe recurso facultativo” e separada quando o “subalterno é por lei competente para praticar actos administrativos, que podem ser executórios mas não definitivos, pois deles cabe recurso hierárquico necessário”²

Quanto à competência exclusiva, ultrapassada que se mostra a concepção de se configurar esta competência como aquela em que não era

¹ - Esteves de Oliveira, Dto Administrativo, 1980, 237

² - Freitas do Amaral, Curso de Dto Adm. 1996, 612

possível nem a avocação nem a revogação pelo superior hierárquico nos casos de actos definitivos praticados pelo subalterno³, em regra, salvo disposição em contrário, existindo relação hierárquica, existirá recurso ou impugnação hierárquica.⁴

Nestes casos, de competência exclusiva, o subalterno é, por lei, competente para praticar actos imediatamente lesivos, deles cabendo, por isso, recurso contencioso directo e recurso hierárquico facultativo.

Nos casos de competência simultânea a competência dispositiva pertence tanto ao superior como ao subalterno, pelo que o recurso a interpor será naturalmente o recurso hierárquico necessário.

Não é o lugar próprio para, em tese, se desenvolver aqui a problemática relacionada com a necessidade do recurso hierárquico prévio ao recurso contencioso sempre que seja proferido um acto lesivo de direitos ou interesses legítimos.⁵

5. Nos termos da LPTAF (DL 276/85 de 16 de Julho), artigo 25º, só eram recorríveis os actos definitivos e executórios, diversamente do que o CPAC, no seu artigo 28º veio a dispor: “ 1. São actos administrativos contenciosamente recorríveis os que produzindo efeitos externos, não se encontrem sujeitos a impugnação administrativa necessária.

³ - Marcello Caetano, Manual de Dto Adm, 10ª ed., I, 468

⁴ - Esteves de Oliveira e outros, Cód. Proc. Adm., 2ª ed., 771

⁵ - Cândido de Pinho, Breve Ensaio sobre a Competência Hierárquica, 51 e segs

2. A sujeição a impugnação administrativa necessária não obsta, porém, à recorribilidade contenciosa dos actos quando estes sejam, por força de lei ou de decisão administrativa, de execução imediata.”

A questão da sindicabilidade contenciosa e da impugnação administrativa necessária não se coloca quando a lei determina expressamente uma ou outra forma de reacção.

Pode ainda a lei atribuir competência ao subalterno e não se colocam dificuldades se uma norma de reacção dispuser que da decisão há recurso contencioso directo, recurso hierárquico facultativo ou recurso hierárquico necessário com efeito não suspensivo da eficácia do acto, situação em que a lesão é actual e directa.

Mas pode acontecer que se atribua competência dispositiva apenas ao subalterno, nada se prevendo quanto aos modos de impugnação da decisão tomada no exercício dessa competência.

É esta a situação dos autos, importando apurar se a competência do subalterno é exclusiva ou se o superior continua a ter competência dispositiva idêntica à daquele, devendo esgotar-se a cadeia hierárquica antes de interpor o recurso contencioso.

A competência própria exclusiva do subalterno é excepcional, só existindo nos casos em que a lei expressamente a consagra, doutrina tradicional⁶ consagrada no ordenamento jurídico de Macau, como decorre dos artigos 123º, 145º, 146º e 153º do CPA em vigor à data dos factos e, actualmente, artigos 153º, 154º, 131º e 161º do CPA, traduzindo a

⁶ - Freitas do Amaral, Curso de Dto Adm., 1988, IV 39

“orientação do legislador, antes e após a implementação da RAEM, no sentido de limitar ou mitigar a desconcentração administrativa, o que corresponde a um decréscimo da competência do subalterno e um robustecimento do controle do superior”, usando a expressão feliz do Digno Magistrado do MP nesta instância aquando do seu douto parecer.

Em todo o caso, procurando o critério de aferição da necessidade de recurso hierárquico, a fim de determinar se um acto é ou não verticalmente definitivo, há, como ensina o Prof. Freitas do Amaral, que procurar a resposta através da lei, porque é ela que nos diz quais são os órgãos da Administração que têm capacidade para praticar actos verticalmente definitivos.⁷

6. Na situação em apreço, não se vê que a competência do Chefe de Repartição de Finanças não seja concorrencial com a do superior hierárquico, a quem caberá resolver, dentro da pirâmide administrativa, a questão da base tributável, dando então ao acto a característica de definitivo e executório, só então susceptível de recurso contencioso, assim se materializando o poder tutelar instituído através da organização das Direcções de Serviços, devidamente espelhada nas leis orgânicas.

A alínea b) do nº 2 do artigo 45º do RIVM, com a redacção dada pela Lei 20/96/M de 19/8, previa a existência de um recurso hierárquico necessário para o Director da DSF, nos termos gerais, como forma de concretizar o direito que os particulares têm de solicitar a suspensão,

⁷ - Ob. cit. III, 236

revogação ou modificação das decisões e actos praticados ao abrigo daquele Regulamento, para além da reclamação para o autor do acto (al.a)). E a al. c) do n.º2 do artigo 45º referia expressamente que existia recurso hierárquico facultativo para o Chefe do Executivo das decisões sobre isenções fiscais e das decisões sobre reclamações das liquidações tributárias.

Assim se vê que a doutrina geral acima delineada se concretiza nesta sede, já que o Chefe de Repartição de Finanças, enquanto órgão subalterno, actua com competência separada mas não reservada ou exclusiva, havendo, em regra, recurso hierárquico necessário dos seus actos para o seu superior, o Director dos Serviços de Finanças, deles não cabendo recurso contencioso directo.

O Mmo Juiz *a quo* assim não entendeu, baseando-se, por um lado, no disposto na al. b) do artigo 49º do RIVM que dispõe ser garantido o recurso contencioso contra "as decisões ou actos que imponham ou agravem deveres, encargos, ónus ou sanções", afigurando-se-lhe que todos os actos previstos no artigo 8º, n.º 6 daquele diploma se encontram nessas condições, podendo, consequentemente, ser objecto autónomo de recurso contencioso e, por outro, no facto da al. b) do art. 45º do citado RIVM prever o recurso hierárquico necessário nos termos gerais, termos gerais estes que seriam os decorrentes do disposto no art. 146º, nº1 do CPAM de 1994, ao estabelecer que "*o recurso hierárquico é necessário ou facultativo, consoante o acto a impugnar seja ou não insusceptível de recurso contencioso*".

Parte-se do pressuposto de que aquela decisão do Chefe de

Repartição de Finanças, tomada no âmbito de competência não reservada ou exclusiva, é dotada de definitividade vertical, constituindo a última palavra da Administração e que a lesão por ela causada é actual e directa.

Para tanto invoca-se ainda o disposto no artigo 47º, nº1 em conjugação com o artigo 46º, nº2 c) do citado RIVM, argumentando-se que a lei previa um recurso hierárquico facultativo para o então Governador em matéria de fixação do montante do imposto liquidado pelo Chefe de Repartição, após reclamação da liquidação para o autor do acto, meio de impugnação este que determinaria a excepção ao regime geral do recurso hierárquico necessário para o DSF.

Analisando o acto praticado pelo Chefe de Repartição de Finanças de Macau, verifica-se que se trata de um acto de fixação do valor tributável, o que não pode, em circunstância alguma, ser considerado como liquidação nem confundido com esta, haja em vista o que dispõe o artigo 15º do referido RIVM.

Quando se altera a base tributável do imposto não se está ainda na fase de liquidação a que se reporta a dita sentença recorrida.

A liquidação só terá lugar quando, em cumprimento da alínea b) do artigo 14º do RIVM, se procede à comercialização efectiva dos veículos motorizados, o que pode ocasionar, pelo artigo 15º do RIVM, uma efectiva liquidação oficiosa.

Até lá o acto é pura e simplesmente de fixação, ficando diferida a obrigação final, no que concerne a um eventual pagamento acrescido, para a ocasião da transmissão dos veículos.

E assim se compreende que o legislador patrocine um segundo grau de apreciação por via hierárquica numa fase de fixação, em que haverá, porventura, maior discricionariedade, abrindo a via de um recurso hierárquico necessário, nesta fase, e restringindo-o já numa fase de liquidação, a realizar de acordo com critérios mais objectivos.

Na verdade, não estando a ora Recorrente ainda sujeita a qualquer acto de liquidação adicional não se poderia, em conformidade, apelar ao instituto da reclamação, contido no artigo 47º do RIVM aplicável ao caso, razão por que os meios de impugnação se devem limitar aos que decorrem do artigo 45º desse Regulamento.

Pelo que se entende que o legislador, nas situações de fixação do rendimento tributável, quis excluir tais actos da faculdade de recurso hierárquico facultativo imediato, a par do contencioso, sendo para ele seguro que os actos típicos de reacção graciosa são a reclamação para o autor do acto ou o recurso hierárquico necessário para o director da DSF, sem embargo de apelo hierárquico facultativo, nos termos gerais.

7. Finalmente, sempre se constata que, aquando da notificação do Exmo Chefe da Repartição de Finanças, a Recorrente foi notificada da possibilidade de:

- reclamar para o autor do acto no prazo de 15 dias;
- recorrer obrigatoriamente para o Director dos Serviços de Finanças no prazo de 30 dias.

E aquando da notificação do Exmo. Director dos Serviços de Finanças, a Recorrente foi notificada da possibilidade de:

- recorrer contenciosamente para o Tribunal Administrativo de Macau no prazo de 45 dias.

Resulta das alíneas c) e d) do artigo 67º do Código do Procedimento Administrativo, aplicável ao caso, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 35/94/M de 18 de Julho, que, do conteúdo da notificação, deve constar o órgão competente para a impugnação do acto, o prazo para este efeito e a indicação de o acto ser ou não susceptível de recurso contencioso.

Tais elementos das notificações são essenciais, sendo que a sua ausência ou, mais grave, a sua falsa indicação, violam claramente o conteúdo do dever da legal e correcta notificação dos actos administrativos aos interessados.

Ora, perante uma comunicação que não contenha os elementos que se mostram essenciais, pode o interessado lançar mão da prerrogativa prevista no artigo 31º da LPTA e se é verdade que a falta de comunicação destes elementos não afecta a validade do acto, não produzindo efeitos enquanto o interessado não os conhecer na íntegra, o certo é que este não pode ficar prejudicado por uma incorrecta indicação por parte da Administração quanto aos meios e prazos impugnatórios a adoptar.

No entanto, o dever de esclarecimento da Administração reporta-se tão somente aos meios e prazos de impugnação administrativa, pelo que o

particular não deixa de ter legitimidade e o dever de apreciar da oportunidade da impugnação contenciosa.⁸

Razão por que, em todo o caso, não seria de atender à argumentação reclamada em face da referida insuficiência de notificação, relevando apenas, nos termos expostos, a incorrecção da notificação quanto aos meios de impugnação graciosa.

8. Nesta conformidade, a data para o início da contagem do prazo para interposição do recurso contencioso de anulação deve partir da data da notificação do despacho do Senhor Director dos Serviços e não da notificação da fixação oficiosa do Senhor Chefe da Repartição de Finanças de Macau, pelo que o recurso contencioso se considera interposto em tempo.

*

IV - DECISÃO

Pelas apontadas razões, acordam em conceder **provimento ao recurso e revogar a decisão recorrida**, devendo o Tribunal *a quo* receber o recurso interposto e conhecer do mérito, a menos que a ocorrência de qualquer outra circunstância a tal obste.

Sem custas.

Macau, 3 de Abril de 2003,

⁸ - Santos Botelho, Pires Esteves, Cândido de Pinho, CPA Anotado, 2000, 316 e Esteves de

Oliveira, Pedro Gonçalves e Pacheco Amorim, CPA, Coment., 2001, 356

João A. G. Gil de Oliveira (Relator) – Chan Kuong Seng – Lai Kin Hong
Magistrado do M.º. P.º. presente - Victor Manuel Carvalho Coelho