

## **Processo n.º 139/2002**

(Recurso Jurisdicional)

Data: 13/Novembro/2003

### **Assuntos:**

- Infracção fiscal no âmbito do RIVM;
- Tramitação do processo de transgressão fiscal;
- Audição prévia no processo sancionatório;
- Princípio do contraditório.

### **SUMÁRIO:**

1. Se uma norma concreta do RIVM (Regulamento do Imposto de Veículos Automóveis), art. 38º, nº 1, dispunha que a aplicação das multas se deve efectuar mediante processo de transgressão, nos termos previstos no DIL (Diploma Legislativo) nº 922, de 24/4/46 e sendo certo que este tipo de processo contempla a liquidação provisória e prazo para a respectiva contestação, tais procedimentos devem ser adoptados.
  
2. Já no DIL 922, de 24/4/4, se evidenciava um princípio em sede de infracções fiscais, posteriormente desenvolvido e erigido em direito

fundamental do contribuinte, com as diversas regulamentações concernentes à relação jurídica tributária, qual seja o do direito de audiência e princípio do contraditório.

3. No âmbito de um procedimento sancionatório, a audiência prévia traduz a expressão do direito à participação dos cidadãos nos procedimentos tributários da Administração de forma a garantir a sua participação na formação das decisões ou deliberações que lhes disserem respeito.
4. O facto de os particulares terem ao seu dispor os meios impugnatórios gratuitos contemplados nas als. do n.º 2 do art. 45.º do RIVM, onde designadamente se inclui a reclamação para o autor do acto, em nada contende com o direito de defesa.

O Relator,  
***João A. G. Gil de Oliveira***

**Processo n.º 139/2002**  
(Recurso Jurisdicional)

Data: 13/Novembro/2003

Recorrente: Director dos Serviços de Finanças

Recorrida: Agência de Automóveis (N), Lda.

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

I - **RELATÓRIO**

A "Agência de Automóveis (N), Lda." interpôs em devido tempo recurso contencioso de anulação do acto do Director dos Serviços de Finanças que indeferiu o recurso hierárquico necessário apresentado do despacho sancionatório datado de 27/07/1998 do, à data, chefe do Departamento de Contribuições e Impostos (DCI).

Despacho esse que lhe aplicou uma multa de 100,000 patacas, nos termos das alínea a) do n.º 2 do artigo 30º do Regulamento do Imposto sobre os Veículos Motorizados em vigor à data dos factos, ou seja, a Lei.

n.º 20/96/M, de 19 de Agosto (RIVM).

A aplicação da multa decorreu da infracção ao disposto no n.º 1 do artigo 8.º do RIVM, ou seja, não ter comunicado a alteração dos preços de venda ao público previamente declarados.

Por sentença proferida pelo M. Juiz do Tribunal Administrativo em 8/09/2000, no âmbito do processo n.º 187/199-CF, foi o pedido indeferido e, conseqüentemente, apresentado recurso da mesma junto do Tribunal de Segunda Instância pela "Agência de Automóveis (N), Lda."

Por Acórdão proferido em 28/06/2001, foi por esta Instância dado provimento ao recurso, revogada a identificada Sentença do Tribunal Administrativo e determinado o prosseguimento da lide para conhecimento do mérito,

Apreciação que conduziu à procedência do recurso apresentado e, em consequência, declarado nulo o acto praticado pela chefe do DCI por Sentença proferida pelo Tribunal Administrativo em 16/04/2002.

**É desta decisão que ora se recorre.**

**Carlos F. A. Ávila**, na qualidade de Director dos Serviços de Finanças, tendo recorrido da sentença proferida pelo Mmo juiz do Tribunal Administrativo que anulara o despacho contenciosamente impugnado pela "*Agência de Automóveis (N), Lda*", declarou nulo o seu despacho de 23/9/98, o qual, em sede de recurso hierárquico, havia mantido acto sancionatório do Chefe de Departamento de Contribuições e Impostos,

considerando o acto nulo por não ter sido respeitado o direito ao contraditório do transgressor e por não ter sido accionado o processo de transgressão fiscal ou equivalente relativamente a uma multa de MOP\$100,000.00 (cem mil patacas), nos termos da alínea a) do n.º2 do artigo 30º do Regulamento do Imposto sobre Veículos Motorizados (aprovado pela Lei n.º 20/96/M, de 19 de Agosto, e alterado pela Lei n.º 7/98/M), veio apresentar as suas **alegações de recurso**, alegando, fundamentalmente:

A Sentença do Tribunal Administrativo, de 16/04/2002, enferma de erro na interpretação e aplicação dos artigos 38.º e 39.º do RIVM.

A conjugação do disposto nos n.ºs 1 e 4 do artigo 38.º e o n.º 1 do artigo 39.º do RIVM afasta a aplicação do parágrafo único do artigo 6.º do Diploma Legislativo n.º 922, de 27 de Abril de 1946.

As disposições legais supra citadas são normas excepcionais assumindo tal excepcional idade natureza substancial, afastando o princípio geral de direito invocado pelo M. Juiz e fundamentado no disposto do n.º 1 do artigo 89.º do CPA, na versão aprovada pelo DL 35/94/M.

Existindo manifesta incompatibilidade entre o previsto nas normas do RIVM com o disposto no parágrafo único do artigo 6º do DIL n.º 922, não pode a douta sentença, negando o sentido e valor da estatuição do RIVM, ultrapassar o previsto na lei principal (RIVM) aplicando uma norma secundária (DIL n.º 922).

O princípio da estrita legalidade das normas de direito penal

fiscal, no que aos seus elementos essenciais concerne, proíbe a interpretação analógica, donde, se encontram sujeitas à respectiva alteração do Órgão Legislativo competente.

Termos em que, **conclui**, dever a sentença recorrida ser revogada em conformidade, mantendo-se o despacho da chefe do DCI de 27/07/1998, dando-se provimento ao recurso.

\*

**Não foram apresentadas contra alegações.**

\*

**O Digno Magistrado do Ministério Público emitiu douto parecer, sustentando, em síntese:**

Pretende o ora recorrente que, atento o n.º 4 da mesma norma e o n.º 1 do art. 39º do mesmo diploma - os quais dispõem que o despacho sancionatório é notificado ao infractor no prazo de 15 dias, devendo as multas ser pagas no prazo de 10 dias a contar da data de notificação daquele despacho - e não determinando o RIVM a efectivação de qualquer liquidação provisória do imposto ou multa, nem prevendo qualquer prazo para contestação do despacho sancionatório, a interpretação efectuada pelo tribunal *"contraria o princípio de unidade do sistema fiscal..."*, violando a dita sentença em crise os princípios gerais do direito subjacentes às normas específicas do RIVM supra mencionadas.

Mas, francamente, não se vê onde e porquê.

É uma norma concreta do RIVM (art. 38º, n.º 1) que dispõe que a aplicação das multas se deve efectuar mediante processo de transgressão,

nos termos previstos no DIL 922, de 24/4/46 e este tipo de processo contempla expressamente a liquidação provisória e prazo para a respectiva contestação.

O "*despacho sancionatório*" a que se reportam o n° 4 do art. 38° e o n° 1 do art. 39°, deve ser entendido como o acto proferido após, no culminar do processo de transgressão a que se reporta o n° 1 da primeira norma referida, não se vislumbrando em que medida se não possam compatibilizar tais dispositivos, assim entendidos.

O facto de os particulares terem ao seu dispor os meios impugnatórios gratuitos contemplados nas als. do n° 2 do art. 45°, onde designadamente se inclui a reclamação para o autor do acto, em nada contende com o direito de defesa contemplado no DIL 922: se assim fosse, ter-se-ia que pôr em crise a via graciosa, em todos os casos em que os interessados têm o direito a ser ouvidos no procedimento previamente à decisão final (audiência prévia) o que, obviamente, se configura como perfeito absurdo.

Finalmente, se houvesse que recorrer à invocada "interpretação actualista", o sentido da mesma seria, inexoravelmente, em sentido inverso ao pretendido pelo recorrente : hoje, mais que nunca, nos novos valores organizacionais da Administração, a salvaguarda das garantias dos particulares, permitindo-lhes o direito de defesa, oposição ou resposta, constitui matéria inquestionável, por forma a equacionar e ponderar devidamente os valores e interesses em jogo e, por fim, adoptar uma decisão equilibrada, racional e lógica.

\*

Oportunamente, foram colhidos os vistos legais.

\*

## II - FACTOS

Com pertinência, têm-se por assentes os factos seguintes, que, aliás, não vêm postos em crise pelo Recorrente:

Em 27 de Julho de 1998, o Chefe do Departamento de Contribuições e Impostos da Direcção dos Serviços de Finanças notificou a recorrente do recurso contencioso (Agência da Automóveis (N), Lda), a quem, por ter declarado preços de venda ao público de veículos inferiores aos preços reais, nos termos da alínea a) do n.º2 do artigo 30º do Regulamento do Imposto sobre Veículos Motorizados (aprovado pela Lei n.º 20/96/M, de 19 de Agosto e alterado pela Lei n.º 7/98/M), lhe foi aplicada a multa de MOP\$100,000.00 (cem mil patacas), desta decisão cabendo reclamação para o Chefe de Departamento de Contribuições e Impostos ou recurso hierárquico necessário para o Director dos Serviços de Finanças.

Em 13 de Agosto de 1998, dessa decisão sancionatória a então recorrente (N) interpôs recurso hierárquico para o Director dos Serviços de Finanças.

Acolhendo os argumentos invocados pela então recorrente (N), na informação n.º 190/DTJ/98 – 235/RFM/98, entendeu-se que, tendo em conta a falta da menção da data da decisão sancionatória, propôs-se, ao

abrigo do disposto à alínea b) ao artigo 67º do Código do Procedimento Administrativo de 1994, se repetisse a notificação, reformulando-se o conteúdo do acto notificado.

O Director dos Serviços de Finanças acolheu tal parecer.

O Chefe do Departamento de Contribuições e Impostos repetiu a notificação em 30 de Outubro de 1998.

O teor da primeira notificação é este :

*“DEPARTAMENTO DE CONTRIBUIÇÕES E IMPOSTOS”*

*IMPOSTO SOBRE VEÍCULOS MOTORIZADOS*

*MANDADO DE NOTIFICAÇÃO*

*ORIETA, LAU IOC IP, Chefe do Departamento de contribuições e Impostos.---*

*Proc. N.º 260/98/AUTO/DIFT*

*NOTIFICO*

*AG. AUTOMÓVEIS (N) LDA.*

*MORADOR EM Avenida Dr. Francisco Vieira Machado, n.ºxx, R-C, Macau*

*DIFT*

*de que lhe foi aplicada, a multa de \$100,000.00 (cem mil patacas) nos termos da alínea a) do n.º2 do artigo 30º do Regulamento do Imposto Sobre Veículos Motorizados, aprovado pela Lei n.º 20/96/M, de 19 de Agosto, que deverá ser paga no prazo de dez (10 dias) conforme previsto no n.º1 do artigo 38º do mesmo Regulamento,*

*em virtude de ter declarado preços de venda inferiores aos preços reais (de venda), infringindo o n.º1 do artigo 8º do mesmo Regulamento. A falta do pagamento da multa durante o referido prazo, importa o relaxe das respectivas dívidas nos termos do artigo 40º do citado Regulamento.*

*Do presente acto, poderá apresentar :*

*Reclamação para o Chefe do Departamento de Contribuições e Impostos no prazo de quinze (15) dias a contar da data de notificação (n.º1 e alínea a) do n.º2 do artigo 44º e alínea a) do artigo 45º do RIVM).....*

*Recurso hierárquico necessário para o director da DSF no prazo de trinta (30) dias a contar da data de notificação (n.º1 e alínea b) do n.º2 do artigo 44º e n.º1 do artigo 47º do RIVM).....*

*Macau, aos 27 de Julho de 1998*

*A Chefe do Departamento de Contribuições e Impostos*

*Assin....”*

**A segunda notificação :**

**“DEPARTAMENTO DE CONTRIBUIÇÕES E IMPOSTOS”**

**IMPOSTO SOBRE VEÍCULOS MOTORIZADOS**

**MANDADO DE NOTIFICAÇÃO**

**ORIETA, LAU IOC IP, Chefe do Departamento de contribuições e**

**Impostos.---**

**Proc. N.º 260/98/AUTO/DIFT**

**NOTIFICO**

**AG. AUTOMÓVEIS (N) LDA.**

*MORADOR EM Avenida Dr. Francisco Vieira Machado, n.º xx, R-C, Macau*

*DEFT*

*Em substituição da notificação anteriormente feita e datada de 27/7/1998 da Exma. Chefe do Departamento de Contribuições e Impostos, lhe foi aplicada em virtude de, conforme se verificou dos respectivos elementos da escrita referentes ao período de Setembro de 1997 a Abril de 1998, não ter procedido à alteração dos preços de venda ao público previamente declarados através da declaração M/3, conforme determina o artigo 8º, n.º1 (2ª parte) do Regulamento do Imposto sobre Veículos Motorizados e atendendo ainda às demais circunstâncias que rodearam a prática da infracção, nomeadamente e seu grau de ilicitude e a culpa do infractor, a multa da \$100,000.00 (cem mil patacas) de acordo com os artigos 37º e 31º, n.º1 e n.º2, alínea a), do mencionado Regulamento.*

*Mais notifico que poderá, a contar da data da notificação :*

*Proceder, no prazo de 10 (dez) dias ao pagamento da citada multa, sob pena de relaxe ;*

*Apresentar, com efeito meramente evolutivo :*

*Reclamação graciosa para a autora do acto, no prazo de 15 (quinze) dias ;*

*Recurso hierárquico necessário para o Director dos Serviços de Finanças de Macau, no prazo de 30 (trinta) dias. É garantido recurso contencioso das decisões proferidas pelo Director dos Serviços de Finanças, no âmbito do recurso hierárquico necessário, nos termos da alínea a) do artigo 49º do RIVM.”*

*O despacho do Director dos Serviços de Finanças é do seguinte*

*teor :*

*“Ao DIJ, concordo com o proposto. Cópia : DCI.*

*Ass. 23/9/98”*

*As propostas sucederam-se nestes termos :*

*“Parecer :*

*Exma. Senhora Subdirectora*

*Julga-se que a nova notificação de acordo com a minuta que se propões, elaborada em rigorosa observância do disposto no artigo 67º do C.P.A. merece a concordância superior, tendo resultado da cooperação com o D.C.I. e afigurando-se em condições de ser remetida à recorrente, deste modo corrigindo-se, como se propõe, a notificação inicial do despacho sancionatório objecto do recurso hierárquico, em apreço.*

*À consideração superior.*

*10.09.98”*

*“Sr. Director :*

*Conclui o presente parecer que à notificação efectuada à Ag. Automóveis (N) Lda. Falta unicamente a indicação da data da prática do acto pelo que se deverá proceder a nova notificação com essa indicação. Propõe-se também uma minuta de notificação a usar, com a qual julgamos que v. Ex<sup>a</sup> deve concordar. Em tudo o mais é de manter o acto recorrido, fazendo realçar as conclusões obtidas a análise da questão prévia, isto é da necessidade da sociedade ratificar o acto da Dra. Ana Soares que tem agido no caso em apreço como gestora de negócios,*

21.09.98”

Era, assim a informação inicial :

*“Agência de Automóveis (N) Lda.*

*Recurso hierárquico necessário em sede de IVM.*

*Exma. Senhora Subdirectora :*

*Em cumprimento do despacho do Senhor Chefe de Departamento Técnico Jurídico, cumpre-nos emitir parecer sobre o recurso hierárquico interposto para o Senhor Director dos Serviços de Finanças pela contribuinte supra referida, tendo por objecto o despacho sancionatório da Senhora Chefe do Departamento de Contribuições e Impostos, de aplicação de multa ao abrigo da alínea a) do n.º2 do artigo 30º do Regulamento do Imposto sobre Veículos Motorizados (RIVM), aprovado pela Lei n.º 20/96/M, de 19 de Agosto.”*

### **III - FUNDAMENTOS**

*O objecto do presente recurso – se a sentença do Tribunal Administrativo de 16/4/02 que, julgando procedente impugnação contenciosa deduzida por "Agência de Automóveis (N), Lda" contra o Director de Serviços de Finanças, declarou nulo o despacho deste, de 23/9/98, o qual, em sede de recurso hierárquico, havia mantido acto sancionatório do Chefe de Departamento de Contribuições e Impostos, assacando-lhe, ao que se colhe das "Conclusões" das respectivas alegações, erro de direito, mais concretamente incorrecta interpretação e aplicação dos dispositivos legais contemplados nos artigos 38º e 39º do*

*RIVM (Regulamento do Imposto sobre Veículos Motorizados), deve ou não ser revogada* – passa, no essencial, pela questão de saber se, perante infracção fiscal ocorrida em 1998, no âmbito do RIVM, o respectivo processo sancionatório deveria ou não ter-se pautado pelos trâmites do processo de transgressão previstos no DIL (Diploma Legislativo) n.º 922, de 27/4/46.

Entendeu o Mmo juiz *a quo* que aqueles preceitos estipulam que, levantado o auto de transgressão, é garantido ao presumido transgressor o direito de contestação, ou seja o direito do contraditório, uma formalidade procedimental de natureza garantística e essencial, cuja preterição origina vício a todo o procedimento, mormente à decisão final.

E ainda, independentemente do referido diploma ter transitado para a RAEM face ao normativo do artigo 4.º/8 da Lei de Reunificação, aprovada em 20/12/1999, sempre importaria respeitar o direito de contraditório do transgressor em procedimento sancionatório, sob pena de nulidade da decisão, pois, este direito de contraditório, enquanto direito fundamental, determinando a sua inobservância a nulidade da decisão, ao abrigo do disposto no artigo 114.º / 2 – d) do então vigente CPA (Código de Procedimento Administrativo), o que sai reforçado com o facto de actualmente o DL (Decreto Lei) n.º 52/99/M, de 4 de Outubro, no seu artigo 11.º, consagrar claramente que será nula a decisão se não for garantido o direito de audiência e de defesa do transgressor administrativo, direitos estes erigidos em direitos fundamentais em processo administrativo sancionatório.

Pelo que *"a decisão padece de vício determinante de anulabilidade por preterição de formalidade essencial, nomeadamente não ter accionado o processo de transgressão fiscal ou equivalente"*.

Discorda o ora Recorrente, porquanto a interpretação que é efectuada pelo Tribunal Administrativo, quanto à aplicação ao caso concreto da infracção verificada em 1998 da norma prevista no parágrafo único do artigo 6.º do Diploma Legislativo n.º 922, contraria o princípio da unidade do sistema fiscal considerando que a aplicação deste diploma relativamente ao processo de transgressão continua a ser aplicável fruto de uma interpretação actualista e, em algumas fases, só subsidiariamente, acrescentando que a decisão sancionatória da chefe do DCI (Departamento de Contribuições e Impostos) é susceptível da devida impugnação graciosa, donde se encontrarem garantidos os direitos do contribuinte .

Mais afirma que a remissão do legislador para o DIL n.º 922, afirmada pelo M. Juiz, não é a que decorre do espírito e da letra da lei do RIVM, considerando que, a ser como se defende na sentença ora recorrida, verifica-se uma antinomia entre as disposições aplicáveis, ou seja, o parágrafo único do artigo 6.º do Diploma Legislativo n.º 922 e o disposto no n.º 4 do artigo 38.º e n.º 1 do artigo 39.º do RIVM. Prescrevendo expressamente o RIVM que o despacho sancionatório é notificado ao infractor e que este dispõe de um prazo de 10 dias para pagar a multa a contar do seu recebimento, encontra-se afastado pelo legislador o procedimento previsto no parágrafo único do artigo 6.º do Diploma Legislativo n.º 922.

Se se pretendesse aplicar, na sua totalidade, as normas do Capítulo II do DIL n.º 922 não se verificaria a estipulação da imediata notificação do despacho sancionatório nem se preveria o prazo de 10 dias para o pagamento.

Não se acompanha o entendimento explanado pelo ora Recorrente, pese embora o seu engenho, no sentido de afastar o regime estabelecido para as infracções fiscais, decorrente da expressa remissão do n.º1 do artigo 38º do RIVM que dispõe "As multas são aplicadas mediante processo de transgressão, nos termos previstos no Diploma Legislativo n.º 922, de 27/4/1946".

Pela clareza do raciocínio somos a acompanhar a douta posição do Digno Magistrado do MP neste processo, ao interrogar-se "Desde logo, se uma norma concreta do RIVM (art. 38º, n.º 1) dispõe que a aplicação das multas se deve efectuar mediante processo de transgressão, nos termos previstos no DIL 922, de 24/4/46 e sendo certo que este tipo de processo contempla a liquidação provisória e prazo para a respectiva contestação, como pode afirmar-se que o RIVM não prevê tais procedimentos?

O n.º 1 do artigo 38º do RIVM não faz parte do RIVM?

É certo que o DIL 922 apresenta uma idade respeitável - 56 anos - mas, não é menos certo que foi o legislador, através da Lei 7/98/M, de 24/8 - já em sede alterações ao regime jurídico do IVM - quem, manifesta e expressamente **quis** que no regime do respectivo regulamento o processo

de aplicação das multas se efectivasse nos termos daquele vetusto diploma.”

Mais: não se alcança que haja qualquer contradição entre a regulamentação prevista no artigo 6º do RIL como disposto no nº 4 do art. 38º e nº 1 do art. 39º do RIVM com a redacção em vigor à data da infracção.

O n.º 1 do artigo 38.º do RIVM (com a redacção resultante das alterações introduzidas pelas Leis n.ºs 7/98/M e 1/99/M de, respectivamente, 24/08 e 19/04) determina que as multas são aplicadas mediante processo de transgressão, nos termos previstos no Diploma Legislativo n.º 922, de 27 de Abril de 1946 (DIL 922).

O n.º 3 do artigo 38.º do RIVM determina que o despacho sancionatório, devidamente fundamentado, é notificado ao infractor no prazo de 15 dias.

O n.º 1 do artigo 39.º do RIVM determina que as multas devem ser pagas no prazo de 10 dias contados da data da notificação do despacho sancionatório. Por seu turno, o artigo 6º do Diploma Legislativo n.º922 determina:

“Levantado o auto nos termos dos artigos 3º, 4º e 5º, será ele remetido ou entregue no prazo de três dias ao Secretário ou Delegado de Fazenda, se não for ele autuante”.

O parágrafo único deste artigo dispõe :

“O Secretário ou Delegado de Fazenda proferirá despacho, no qual, expondo o objecto da transgressão e a lei ou regulamento infringido, liquidará provisoriamente a

contribuição ou imposto devido, a multa e selos ; de tal despacho fará depois notificar o transgressor para, no prazo de 5 dias, contestar a transgressão, sob pena de condenação e procedimento executivo para cobrança da contribuição ou imposto, multa e selos devidos, ....”

Não se vê como uma tramitação possa colidir com a outra, sendo patente que já no diploma de 1946 se evidenciava um princípio em sede de infracções fiscais, posteriormente desenvolvido e erigido em direito fundamental do contribuinte, com as diversas regulamentações concernentes à relação jurídica tributária, qual seja o do direito de audiência e princípio do contraditório. Parece evidente que o "*despacho sancionatório*" a que se reportam o n.º 4 do art. 38.º e n.º 1 do art. 39.º, deve surgir como o acto proferido após a adequada tramitação do processo de transgressão, a desenvolver de acordo com o citado diploma.

E no âmbito daquele procedimento, a audição prévia, na verdade, traduz a expressão do direito à participação dos cidadãos nos procedimentos tributários da Administração de forma a garantir a sua participação na formação das decisões ou deliberações que lhes disserem respeito.<sup>1</sup>

Nem tais direitos se podem confundir com a possibilidade de impugnação graciosa contemplada no art. 45.º do RIVM então em vigor. Realçando as palavras do parecer do MP, “o facto de os particulares terem ao seu dispor os meios impugnatórios graciosos contemplados nas als. do

---

<sup>1</sup> - Vítor Faveiro, O Estatuto do Contribuinte, 2002, 976

nº 2 do art. 45º, onde designadamente se inclui a reclamação para o autor do acto, em nada contende com o direito de defesa contemplado no DIL 922: se assim fosse, ter-se-ia que pôr em crise a via graciosa, em todos os casos em que os interessados têm o direito a ser ouvidos no procedimento previamente à decisão final (audiência prévia) o que, obviamente, se configura como perfeito absurdo.

Uma coisa é o direito de defesa, de audiência, previamente à tomada de decisão e outra bem diferente, o direito de impugnar a mesma, seja graciosa, seja contenciosamente.”

No que respeita à pretensa "interpretação actualista", ainda aqui se afasta tal posição, na medida em que, como acima se disse, a regulamentação jurídica tributária, em especial a regulação do procedimento contravencional em sede administrativa fiscal comete à Administração o dever de ouvir o interessado antes de lhe impor qualquer sanção. É assim que o novo RIVM aprovado pela Lei 5/2002, por via do artigo 36º, ao determinar a aplicação de multas mediante o processo de infracção administrativa, nos termos previstos no Dec-Lei 52/99/M, de 4/10, consagra expressamente que “Sob pena de nulidade da decisão sancionatória, são assegurados ao infractor os direitos de audiência e defesa” (n.º2 do artigo 11º do último diploma citado).

Finalmente, um último apontamento quanto à eventual quebra da “unidade do sistema”. A dispersão da regulamentação processual tributária que à data se vivia não pode ser argumento para afastar a aplicabilidade

expressa de um diploma específico recepcionado pelo diploma regulador de um determinado imposto ao tempo da infracção. Em Macau, nessa altura, não existia um diploma que concentrasse as normas disciplinadoras quer do julgamento da legalidade dos actos tributários dos agentes da Administração Fiscal, quer do julgamento das transgressões cometidas pelos contribuintes ou terceiros, quer quanto à cobrança coerciva das dívidas fiscais. Encontravam-se dispersas pelo DIL n.º 922, de 27/4/1946, Código das Execuções Fiscais (Dec. n.º 38088, de 12/12/1950) e diversos regulamentos tributários. E o DIL n.º 922, de 27/4/1946, embora muito desactualizado, apresentava-se, ainda que só parcelarmente com referência a algumas matérias, como um código de processo tributário comum a diversos impostos, sendo patente a necessidade que urgia e urge de sistematizar o processo ou procedimento tributário comum a todos os impostos.<sup>2</sup>

Nesta conformidade, sem necessidade de maiores desenvolvimentos, resta decidir.

#### **IV - DECISÃO**

Pelas apontadas razões, acordam em **negar provimento ao recurso.**

Sem custas, por delas estar isenta a entidade recorrente.

---

<sup>2</sup> - Rato Rainha, Apontamentos de Dto Fiscal, Macau, 1996, 28

Macau, 13 de Novembro de 2003,

*João A. G. Gil de Oliveira (Relator) - Chan Kuong Seng - Lai Kin  
Hong*

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