

Processo n.º 943/2025

(Autos de recurso de decisões jurisdicionais do TA)

Relator: Fong Man Chong

Data : 21 de Maio de 2026

Assuntos:

- Impugnação facultativa e necessária e silêncio do órgão competente e consequência

SUMÁRIO:

I – O acto do superior hierárquico que decide a impugnação facultativa reveste, em princípio, a natureza meramente confirmativa, sendo, por isso um acto que nada acrescenta, pois limita-se a reiterar, com os mesmos fundamentos, um acto definitivo anteriormente praticado e como tal por decorrência do disposto no n.º 1 do artigo 31.º do CPAC, esse acto é contenciosamente irrecorrível. Ao invés, o acto que decide um meio de impugnação necessária, *maxime* um recurso hierárquico necessário, mesmo quando confirme a decisão do subalterno não assume natureza meramente confirmativa, pelo que se encontra sujeito, enquanto acto verticalmente definitivo, a recurso contencioso.

II - No caso de silêncio do órgão competente para a decisão, quando foi deduzida uma reclamação facultativa, não pode considerar-se, nos termos do n.º

4 do artigo 28.º do CPAC, tacitamente indeferida uma impugnação administrativa necessária apresentada fora de tempo, também não é possível, na mesma circunstância, considerar tacitamente indeferida uma impugnação administrativa facultativa.

III - Não obstante a Recorrente ter suscitado questões novas na sua reclamação, sobre elas a Administração não estava obrigada a pronunciar-se visto que aquilo que releva para apreciar a mera confirmatividade do acto que decide uma impugnação administrativa não são as questões colocadas pelo impugnante, mas os fundamentos da decisão. Tratando-se de um indeferimento tácito de uma reclamação facultativa, não é possível afirmar que o autor do acto, ao manter-se em silêncio, não decidindo expressamente essa reclamação, pois aditou fundamentos não coincidentes com os do acto reclamado.

O Relator,

Fong Man Chong

Processo n.º 943/2025

(Autos de recurso de decisões jurisdicionais do TA)

Data : 21 de Maio de 2026

Recorrente : **A Limitada** (A 有限公司)

Objecto do Recurso : **Despacho que rejeitou liminarmente o recurso contencioso** (初端駁回司法上訴的批示)

Entidade Recorrida : **Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos da Direcção dos Serviços de Finanças** (財政局所得補充稅複評委員會)

*

ACORDAM OS JUÍZES NO TRIBUNAL DE SEGUNDA INSTÂNCIA DA RAEM:

I - RELATÓRIO

A Limitada (A 有限公司), não se conformando com o despacho proferido pelo Tribunal Administrativo, datada de 24/07/2025, veio, em 29/08/2025, recorrer jurisdicionalmente para este TSI com os fundamentos constantes de fls.190 a 200, tendo formulado as seguintes conclusões:

1. 本案問題的關鍵在於，聲明異議是否如上訴法院所理解般，屬單純確認行為。
2. 上訴人於 2024 年 9 月 3 日就有關於 2017 年度至 2021 年度共 5 個稅務年度，被財政局以採用估定收益方式，評定年度可課稅收益並徵收相應所得稅稅款之事宜，向被上訴實體遞交申駁。

3. 及後，上訴人於 2024 年 10 月 31 日向被上訴實體遞交聲明異議，並於該聲明異議中強調，其 2017 年度的評稅結果是根據錯誤資訊而作出，被上訴實體倘若維持相關決議，上訴人之利益將完全受到損害。

4. 需要強調的是，上訴人在聲明異議中提出了新的問題，主要涉及被上訴決議存有事實前提錯誤之瑕疵。

5. 有別於申駁僅指出上訴人相關背景資料及指出認為被上訴實體對可課稅收益計算的方法並不合理外，被上訴實體則在聲明異議中強調，被上訴決議是建立於錯誤之事實前提；其所依據之事實基礎並非真實，對相關事實之認定亦有誤，並以上述錯誤作為作出行政行為之理由。

6. 當利害關係人在聲明異議中提出新的問題時，行政當局有義務對該等新問題作出明確表態，否則其行為不應被視為單純確認行為。尤其在本案中，被上訴實體不僅未對所提出的實體性問題作出明確回覆，亦未進行任何實質審理，甚至完全保持沉默，未作出任何回應。

7. 綜合而言，若行政當局未就新問題作出決定，該行為不僅僅是對原決定的確認，仍應具有可訴性。

8. 需要強調的是，被上訴實體不論是對上訴人作出的申駁、抑或是聲明異議，均從來沒有審理及考慮過上訴人的相關背景及所提出的事實依據。

9. 財政局以在欠缺收益申報書的情況下採用 B 組別的評定收益方式估定上訴人 2017 年度至 2019 年度收益與 2016 年度收益結果相同，並且 2020 年度以及 2021 年度收益金額逐年調升約 10%。上訴人認為被上訴實體以估定及推算為基礎的量化方法評定可課稅收益不合理亦不公平，並直接損害了上訴人的權益。

10. 雖然法律賦予被上訴實體之自由載量權屬技術性自由載量權，但這顯然不符合公平性及合理性原則。尤其是上訴人在唯一承接的工程項目完成後，自 2017 年開始便未再承接任何工程項目，且沒有任何營運收入。

11. 由此可見，被上訴實體所依據的事實基礎非為真實，被上訴實體錯誤地認定相

關事實，並以此作為理由作出行政行為。

12. 行政行為之事實基礎是尚未獲得證實或不符合實際真相的事實，屬行政行為可撤銷的原因之一。

13. 由於有關行政行為存在可撤銷之原因，且上訴人在聲明異議中提出了新的問題，故被上訴實體有義務對這些新問題發表意見。

14. 因此，不應認為被上訴實體的默示駁回僅具單純確認性質，該默示駁回仍屬可訴範圍。

綜上所述請求尊敬的法官 閣下裁定上訴人之上訴理由成立，撤銷被上訴裁判，接納上訴人提出之司法上訴並在行政法院繼續有關司法上訴程序。

*

A Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos da Direcção dos Serviços de Finanças (財政局所得補充稅複評委員會), Entidade Recorrida, a apresentar as suas contra-alegações constantes de fls. 209 a 216, tendo alegado o seguinte:

1. 本案背景及上訴標的：

1. 在本案中，上訴人因不服原審法院所作出的批示(載於卷宗第 180 頁至第 182 頁)而提起本上訴，該批示指出上訴人針對被上訴實體就其於 2024 年 10 月 31 日所提交的聲明異議的默示駁回所提起的司法上訴，原審法院認為該司法上訴所針對的標的屬僅具單純確認性質的行政行為(acto administrativo meramente confirmativo)，故明顯不具可訴性，根據《行政訴訟法典》第 46 條第 2 款 c)項規定，初端駁回有關司法上訴。

2. 其後，上訴人於 2025 年 8 月 29 日向原審法院提交上訴聲請，經載於卷宗第 186 頁批示接納該上訴聲請後，於 2025 年 10 月 6 日提交了上訴陳述書，其上訴理據認為被上訴實體的默示駁回不屬於僅具單純確認性質的行政行為，因為上訴人在 2025 年 10 月 31 日所提交的聲明異議中提出了新的問題，而被上訴實體有義務對這些新問題發表意見，按照法律見解該默示駁回並非單純確認行為，故被上訴實體，駁回的決定仍屬可訴範圍。

3. 誠言，經細閱上訴人所提交的所有訴辯書狀(包括其最初提交的起訴狀、經補正

後的起訴狀，以及上訴陳述書)，在充分且應有的尊重下，被上訴實體認為上訴人對於涉案的行政行為屬本案司法上訴標的仍存有混淆，以及對於如何適用《所得補充稅規章》關於可課稅收益的核定的申駁(reclamação da fixação do rendimento colectável)及針對被上訴實體往後作出的決議的聲明異議(reclamação graciosa)及司法上訴(recurso contencioso)的申訴機制的理解，從而導致適用法律方面有所錯誤；另一方面，原審法院已就上述默示駁回屬於僅具單純確認性質的行政行為這一法律問題作出詳細闡述，被上訴實體贊同原審法院所提出的理據，並懇請上級法院維持原審法院的初端駁回的批示，判處上訴人上訴理據不成立。

接下來，我們看看以下分析理由：

II. 事實及法律分析：

4. 上訴人曾於 2024 年 9 月 3 日就 2017 至 2021 年度(共 5 個稅務年度)的所得補充稅 A 組可課稅收益評定結果提出了申駁(reclamação da fixação do rendimento colectável)。

5. 其後，被上訴實體於 2024 年 9 月 19 日按上述年度就上訴人提出的申駁均作出了決議，認為該等申駁書不是在法定期間內提交，故此不對有關內容發表意見，並維持了原評定的可課稅收益。

6. 上訴人於 2025 年 10 月 18 日收悉上述 5 份決議，並於 2025 年 10 月 31 日就該等決議按照第 21/78/M 號法律所核准的《所得補充稅章程》第 76 條及第 77 條規定再向被上訴實體提出了聲明異議(reclamação graciosa)。

7. 然而，上訴人沒有就該等決議向行政法院提起任何的司法上訴(recurso contencioso)。

8. 上訴人聲稱一直未收到聲明異議的審議結果，故於 2025 年 4 月 10 日委託律師向被上訴實體請求發出聲明異議決定的證明，而於 2025 年 4 月 29 日，被上訴實體向上訴人發出了相關證明。

9. 於 2025 年 6 月 12 日，上訴人針對於被上訴實體對其於 2024 年 10 月 31 日所提交的聲明異議的默示駁回(indeferimento tácito relativo à reclamação graciosa)提起本次司法上訴。

10. 本案中，上訴人應首要了解的是如何進行相關的行政申訴流程：關於可課稅收

益核定的申駁(reclamação da fixação do rendimento colectável), 是根據第 21/78/M 號法律所核准的《所得補充稅章程》第 80 條結合第 44 條規定所進行, 該申訴機制規定利害關係人(納稅人)必須先向複評委員會作出申駁, 而其後利害關係人可就複評委員會所作出的決議, 根據同一法律第 80 條第 2 款及第 82 條規定, 直接向行政法院提出司法上訴。

11. 這是關於所得補充稅可課稅收益的核定進行申駁的特別規定, 因為在此階段中法律僅允許使用申駁來向複評委員會作出異議, 因此不能以一般的申駁流程來進行; 然而, 針對複評委員會就申駁所作出的決議, 除了向行政法院提出司法上訴, 上訴人仍可以根據第 21/78/M 號法律所核准的《所得補充稅章程》第 76 條及第 77 條規定再向被上訴實體提出聲明異議(reclamação graciosa)。

12. 然而, 由於上指法律第 80 條第 2 款已經明確規定針對複評委員會的決議得提出司法上訴, 亦即按法律規定此決議已屬確定性的行政行為(acto administrativo definitivo), 因此根據《行政訴訟法典》第 28 條第 1 款規定, 倘利害關係人仍繼續進行申訴程序, 則必須向行政法院提出司法上訴。

13. 而至於聲明異議(reclamação graciosa)的部分, 正如原審法院在批示中所述, 此行政申訴方式並不屬必要行政申訴手段, 而該聲明異議的效力按照上指法律第 79 條規定並無中止執行的效力(têm efeito meramente devolutivo), 故利害關係人縱然選擇此手段來進行申訴, 但由於該決議的效力沒有被聲明異議提起而中止, 即已對利害關係人產生效力, 所以亦不會中止計算該司法上訴的期間。

14. 那麼, 結合上述的法律規定及本案情節, 上訴人自其收到被上訴實體於 2024 年 9 月 19 日所作出的決議後, 應選擇:

i) 向行政法院提出司法上訴(recurso contencioso), 期間為 45 日(根據第 15/96/M 號法律第 7 條規定); 又或

ii) 除了提出司法上訴外, 同時仍可以向被上訴實體提出聲明異議(reclamação graciosa)。

然而, 上訴人卻僅僅選擇向被上訴實體針對上述決議提出聲明異議而沒有適時向行政法院提起司法上訴, 故此有關訴權經已失效。

15. 然而, 上訴人在經補正後的起訴狀中指出本次司法上訴的標的為被上訴實體針

對於 2024 年 10 月 31 日聲明異議的默示駁回，以及在其上訴陳述書中主張其所提起的聲明異議涉及了新的事實及法律爭議，故不屬單純確認行為(上訴陳述書第 14 條至第 21 條)，那麼，則會進入原審法院在初端駁回的批示中所審理的問題，亦是本案核心問題：**該聲明異議的默示駁回是否屬被上訴實體於 2024 年 9 月 19 日所作出決議的單純確認行為(acto meramente confirmativo)**。

16. 根據本案卷宗資料所示，被上訴實體針對可課稅收益核定的申駁所作出的決議內容及其後針對上訴人提起聲明異議的默示駁回，可以得悉**兩者均由於上訴人不在法定期間內向複評委員會提出申駁**，故一直沒有就任何實體問題發表意見。

17. 或許被上訴實體亦同樣引用上訴人在其陳述書中所引用關於澳門終審法院第 15/2012 號中的內容來釐清本案的法律問題。在該判決中指出：“[...]用 *Freitas do Amaral* 的話說，為使某一行政行為被定義為單純的確認行為，必須同時滿足下列要件： - 被確認的行為具確定性； - 利害關係人知曉被確認的行為，可以對其提出上訴；並且 - 在被確認的行為與確認行為之間存在主體、客體以及決定上的同一性。而**“要存在決定上的同一性，僅僅存在具體個案中解決方案的一致性是不夠的，還需要存在理由說明方面的一致性以及決定之條件或前提的一致性。(E “para haver identidade de decisão importa não apenas a existência de identidade da resolução dada ao caso concreto, mas também identidade da fundamentação da decisão e identidade das circunstâncias ou pressupostos da decisão.)**如果這幾項得不到滿足，那麼第二個行為便不是對第一個行為的簡單確認[...]”。

(葡萄牙文部分、粗體及底線均為我方加上)

18. 涉案的兩個行政行為，不論在理由說明上或是前提條件上均具有完全相同的性質中，除了在主體上(上訴人及被上訴實體)及在客體上(由所得補充稅複評委員會於 2024 年 9 月 19 日所作出的決議)完全一致外，還可以證實到在決定上的完全一致，即完全滿足了上述學說中所包含的要件。

19. 而法律方面的理由陳述，原審法院已就該問題作出闡述，認為該默示駁回與明示作出的單純確認行為無異，故此該標的不具有司法上訴的可訴性，而有關理據已載於在該批示內，在此無需重複。

20. 最後，針對上訴人在上訴陳述書中指出被上訴實體是建立於錯誤的事實前提，

故此根據《行政程序法典》第 124 條規定，上訴人有權依法提起撤銷(上訴陳述書第 10 條至第 13 條)，除了應有的尊重外，被上訴實體不認同有關理據。

21. 關於事實前提的錯誤的法律理解，可參閱澳門終審法院第 93/2022 號合議庭判決：“[...] **“事實前提的錯誤”是行政行為非有效的其中一項原因，屬於一種構成實質性違法情況的違反法律的瑕疵，因為違反法律的是行政行為本身的内容。**

該瑕疵指的是，行為人在作出最終行政決定時所基於的前提與實際發生的具體情況不一致，因為在行政決定中考慮了未經證實或者與實際情況不符的事實。

這樣，若被上訴行為所基於的(事實)前提不成立，則該行為因“事實前提的錯誤”而存有“違法”瑕疵。”

(粗體及底線均為我方加上)

22. 結合到本案中，根據被上訴實體於 2024 年 9 月 19 日針對可課稅核定的申駁所作出的決議中，該內容僅指出：“[...]由於該申駁書不是在二十天的法定期間內遞交[...]故對此**不發表意見**[...]”，當中的事實只是關於上訴人沒有按照法律規定在法定期間內遞交申駁，並沒有審理到上訴人所提出申駁的任何事實；而其後於 2024 年 10 月 31 日提起聲明異議亦只被默示駁回，似乎並非如上訴人所說被上訴實體所作出的該等決議(不論是 2024 年 9 月 19 日所作出的決議，或是針對聲明異議的默示駁回)存有任何事實前提錯誤的瑕疵，因為該等決議均沒有發表任何意見，故此當中所基於的前提與實際發生的具體情況沒有任何不一致。

23. 但無論如何，對於如何進行申訴亦應按照第 14 點的機制，上訴人需要針對 2024 年 9 月 19 日所作出的決議就向行政法院提起司法上訴來審理其主張的事實及法律依據。

24. 綜上所述，被上訴實體認為本案上訴人在明顯缺乏理據的情況下提出本上訴，而原審法院在初端駁回批示中的理據及決定均沒有存有任何瑕疵，本案上訴標的因屬單純確認行為而不具有可訴性，應維持原審法院初端駁回的批示。

綜上所述，被上訴實體人懇請法官 閣下，判處上訴人上訴理據不成立，應維持原審法院初端駁回的批示，並一如既往作出公正裁決。

*

O Digno. Magistrado do Ministério Público junto do TSI emitiu o douto parecer constante de fls. 241 a 243 dos autos, pugnando pelo

improvemento do presente recurso jurisdicional.

* * *

Foram colhidos os vistos legais.

Cumpra analisar e decidir.

* * *

II – PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

Este Tribunal é o competente em razão da nacionalidade, matéria e hierarquia.

O processo é o próprio e não há nulidades.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária e são dotadas de legitimidade *“ad causam”*.

Não há exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

* * *

III – FACTOS

São os seguintes elementos considerados assentes pelo TA, extraídos do processo principal e do processo administrativo com interesse para a decisão da causa:

- 2024年9月3日, 司法上訴人就2017至2021年度可課稅收益評定結果(所得補充稅A組)提出申駁(見卷宗第45頁至第47頁)。

- 2024年9月19日, 被上訴實體按不同年度就司法上訴人提出的申駁作出決議, 相關決議的共同內容如下:

“.....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**.....

基於此, **維持**原評定的可課稅收益.....

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。” (見卷宗第 109 頁至第 118 頁)。

- 2024 年 10 月 18 日, 司法上訴人收悉被上訴實體所作決議 (見卷宗第 119 頁至第 123 頁)。
- 2024 年 10 月 31 日, 針對上述決議, 司法上訴人向被上訴實體提出聲明異議 (見卷宗第 124 頁至第 133 頁)。
- 2025 年 4 月 10 日, 因一直未收到聲明異議的審議結果, 故司法上訴人委託律師向被上訴實體請求就審議結果發出證明 (見卷宗第 140 頁)。
- 2025 年 4 月 29 日, 被上訴實體向司法上訴人發出證明, 內容為被上訴實體於 2024 年 9 月 19 日就可課稅收益評定結果之申駁所作決議 (見卷宗第 134 頁至第 139 頁)。
- 2025 年 6 月 12 日, 司法上訴人針對被上訴實體對其聲明異議的默示駁回提起本司法上訴 (見卷宗第 2 頁)。

* * *

IV - FUNDAMENTOS

Como o presente recurso tem por objecto o despacho proferido pelo Tribunal Administrativo, importa ver o que este decidiu. Este proferiu a douta decisão com base nos seguintes argumentos:

應本院要求作出補正後，司法上訴人明確指出，被上訴實體未在法定期間內就其 2024 年 10 月 31 日之聲明異議作出任何決定，屬默示駁回情況，現針對默示駁回提起司法上訴，請求本院以事實前提錯誤為由撤銷被上訴行為（見卷宗第 153 頁至第 179 頁）。

*

經審閱起訴狀及卷宗資料，本院認為，司法上訴所針對之行為明顯不具可訴性，妨礙司法上訴繼續進行，應按照《行政訴訟法典》第 46 條第 2 款 c) 項的規定初端駁回司法上訴。

首先，根據司法上訴人的陳述及卷宗所載資料，可以認定以下重要事實：

(.....)

*

如司法上訴人所言，針對其 2024 年 10 月 31 日就申駁結果提出的聲明異議，被上訴實體並未在 15 日期間內作出最終決定，而司法上訴人於 2025 年 4 月查詢聲明異議的結果時，被上訴實體亦是以先前就申駁作出的決議作為回覆，可見被上訴實體從未就聲明異議作出明示決定。因此，根據《行政程序法典》第 102 條及第 152 條的規定，應視司法上訴人提出的聲明異議被默示駁回，司法上訴人得使用法定申訴方法。

問題在於可否對被上訴行為——被上訴實體對聲明異議的默示駁回——提起司法上訴。

根據《行政訴訟法典》第 28 條第 1 款及第 31 條的規定，對產生對外效力而不受必要行政申訴約束之行政行為，可提起司法上訴。如已將被司法上訴所針對之行為確認之行為通知司法上訴人或依法公布，或司法上訴人就該被確認之行為已提出行政申訴或提起司法爭訟，則須以司法上訴所針對之行為具單純確認行為之性質為依據，拒絕受理有關司法上訴。就必要行政申訴作出決定之行為，不具單純確認行為之性質。

聲明異議原則上不屬於必要行政申訴手段，不具中止被申訴行為之效力（《行政程序法典》第 150 條第 2 款），而本案亦非例外情況。

《所得補充稅規章》第 80 條有如下規定：

“第八十條

(與可課稅收益的核定有關的特別規定)

一、對於可課稅收益的核定，只有按照第四十四條規定的方式及期限向複評委員會提出申駁，而無其他申駁及行政上訴。

二、對複評委員會的決議得提出司法上訴。”（下劃線由我們自行添加）

而《所得補充稅規章》第 82 條規定，司法上訴係向行政法院提起。

毫無疑問，被上訴實體於 2024 年 9 月 19 日就司法上訴人提出的申駁所作的決議屬確定性行政行為，不受必要行政申訴約束，可直接成為司法上訴的標的。而被上訴實體就相關決議向司法上訴人作出通知時已明確指出，除聲明異議外，可在接獲通知起 45 日期限內向行政法院提起司法上訴。

既然司法上訴人提出的聲明異議並非必要行政申訴手段，那麼接下來要分析的是：被上訴實體對聲明異議的默示駁回是否為其 2024 年 9 月 19 日所作決議的單純確認行為。如屬單純確認行為，則不可被提起司法上訴，因其僅限於轉錄被確認行為的含義，採用此原則之目的在於阻止違反對可撤銷行為司法上訴定出行為期間的規定（見終審法院第 7/2015 號案的合議庭裁判）。

理論學說曾指出，就定義而言，單純確認行為指的是明示行為：確認先前作出的確定性行為的明示行為，然而，有關單純確認行為不可訴的規定同樣適用於默示行為。具體而言，如利害關係人提出的聲明異議或任意訴願被明示駁回，且一級行為（被申訴的行為）與二級行為（對聲明異議或訴願的決定）之間存在主體、客體以及決定上的同一性，則二級行為屬於單純確認行為，不可對之提起司法上訴（《行政訴訟法典》第 31 條第 1 款）。如利害關係人提出的聲明異議或任意訴願被視為默示駁回，則同樣不可對默示駁回提起司法上訴，因為利害關係人不應享有比明示駁回情況下更為優惠的待遇（見 José Cândido de Pinho 著《Notas e Comentários ao Código de Processo Administrativo Contencioso》，第一冊，CFJ 出版，2018 年，第 231 頁，以及 Mário Esteves de Oliveira、Pedro Costa Gonçalves 及 J. Pacheco de Amorim 合著《Código do Procedimento Administrativo Comentado》，第二版，Almedina 出版，1998 年，第 794 頁）。

依循上述見解，在本案中，司法上訴人提出的聲明異議並非必要行政申訴，被上訴實體對其聲明異議的默示駁回與明示作出的單純確認行為無異，均不具有可訴性，具有可訴性的是被提出聲明異議的行為——被上訴實體於 2024 年 9 月 19 日就可課稅收益評定結果之申駁所作決議，而該決議已於 2024 年 10 月 18 日成功通知予司法上訴人。

綜上所述，根據《行政訴訟法典》第 28 條及第 31 條的規定，被上訴實體對司法上訴人 2024 年 10 月 31 日的聲明異議的默示駁回與單純確認行為無異，明顯不具可訴性，故此，須依據同一法典第 46 條第 2 款 c) 項的規定初端駁回本司法上訴。

*

綜上所述，本院裁定：

因司法上訴所針對之行為明顯不具可訴性，妨礙司法上訴繼續進行，故根據《行政

訴訟法典》第 46 條第 2 款 c) 項的規定，初端駁回本司法上訴。

訴訟費用由司法上訴人承擔，司法費訂為 4UC。

*

登錄及作出通知。

*

Quid Juris?

Relativamente às questões suscitadas neste recurso, o Digno. Magistrado do MP junto deste TSI teceu as seguintes doughtas considerações:

“(…)

1.

A, Limitada, sociedade comercial melhor identificada nos presentes autos, interpôs no Tribunal Administrativo recurso contencioso em reacção ao indeferimento tácito da reclamação gracioso que dirigiu contra a deliberação da **Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos da Direcção dos Serviços de Finanças** (doravante, Comissão de Revisão), datada de 19 de Setembro de 2024 que decidiu no sentido de que a reclamação da fixação do rendimento colectável em imposto complementar respeitante aos anos de 2017 a 2021 foi apresentada fora prazo e, por isso, sobre a mesma não se pronunciou, mantendo o rendimento colectável fixado.

Por doughto despacho que se encontra a fls. 180 a 183 dos presentes autos foi o recurso contencioso liminarmente rejeitado com fundamento na irrecorribilidade do acto recorrido.

Inconformada com a dita decisão veio a Recorrente contenciosa interpor o presente recurso jurisdicional, pugnando pela respectiva revogação.

2.

(i)

Parece-nos, salvo o devido respeito por opinião diversa, que o doughto despacho recorrido mostra-se correctamente fundamentada e não sofre, por isso, do erro de julgamento que a Recorrente lhe imputa.

As razões deste nosso modesto entendimento, que, no essencial, coincidem

com aquelas que serviram de justificação à decisão *a quo*, enunciam-se em termos breves.

A questão a decidir é esta: a de saber se é contenciosamente recorrível o indeferimento tácito de uma reclamação administrativa facultativa.

Vejamos.

(ii)

(ii.1)

Tal como o recurso hierárquico, também a reclamação, que é deduzida, como se sabe e resulta da alínea a) do n.º 2 do artigo 145.º do Código do Procedimento Administrativo (CPA), perante o autor do acto, pode revestir natureza necessária ou facultativa, consoante dependa, ou não, da sua prévia utilização o acesso ao recurso contencioso ou, no caso da reclamação, ao recurso hierárquico necessário. É o que se extrai do disposto no n.º 1 do artigo 154.º do CPA.

Para o que agora nos interessa, o carácter facultativo ou necessário de uma impugnação administrativa (reclamação ou recurso hierárquico) projecta-se, desde logo, num decisivo aspecto. Que é este. O acto do superior hierárquico que decide a impugnação facultativa reveste, em princípio, a natureza meramente confirmativa, sendo, pois, um acto que nada acrescenta por isso que se limitar a reiterar, com os mesmos fundamentos, um acto definitivo anteriormente praticado, e, como tal, por decorrência do disposto no n.º 1 do artigo 31.º do CPAC, esse acto é contenciosamente irrecorrível. Ao invés, o acto que decide um meio de impugnação necessária, *maxime* um recurso hierárquico necessário, mesmo quando confirme a decisão do subalterno não assume natureza meramente confirmativa pelo que se encontra sujeito, enquanto acto verticalmente definitivo, a recurso contencioso. É isto o que, inequivocamente, resulta do disposto no n.º 2 do artigo 31.º do CPAC (a doutrina, desde há largo tempo, vem reconhecendo que, em relação à decisão de um recurso hierárquico facultativo não é de excluir a possibilidade de recurso contencioso na parte em que a mesma por assentar em fundamentos diversos do acto do subalterno não seja meramente confirmativa: assim, MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA/PEDRO COSTA GONÇALVES/J. PACHECO DE AMORIM, *Código do Procedimento Administrativo Comentado*, 2.ª edição,

Coimbra, 1998, p. 791).

(ii.2)

Noutra perspectiva, também interessante para a decisão do presente recurso jurisdicional, importa referir que as impugnações administrativas podem ser ou não objecto de decisão expressa. Nas situações em que a impugnação tem natureza facultativa, a falta de decisão expressa nada acrescenta à posição do impugnante, uma vez que ele já tinha aberta a possibilidade de deduzir directamente impugnação contenciosa, pelo que, se o não fez, permitiu que o acto que impugnou por via administrativa facultativa se tornasse contenciosamente inimpugnável, com força de caso decidido ou resolvido (cfr. MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA/PEDRO COSTA GONÇALVES/J. PACHECO DE AMORIM, *Código...*, p. 794). Importa não perder de vista, com efeito, que, no que tange à reclamação, do disposto no artigo 151.º, n.ºs 1 e 2 resulta que só a reclamação necessária tem efeito suspensivo sobre o prazo de recurso hierárquico necessário e que a reclamação facultativa não suspende nem interrompe os prazos de recurso. Significa isto que a apresentação de reclamação facultativa não desonera o interessado de, consoante o caso, apresentar recurso hierárquico necessário ou recurso contencioso.

Assim, não será legalmente possível recorrer contenciosamente do «indeferimento tácito» de uma reclamação ou de um recurso hierárquico facultativos. É isto, aliás, o que também resulta de uma interpretação adequada do disposto nos n.ºs 3 e 4 do artigo 28.º do CPAC. Na verdade, embora a hipótese prevista na letra das referidas normas verse sobre o recurso hierárquico necessário, o regime resultante vale também para as situações de impugnação facultativa, uma vez que, também neste caso, a falta de impugnação contenciosa do acto impugnado administrativamente faz com que o mesmo se torne caso decidido ou resolvido. Assim, do mesmo modo que, em caso de silêncio do órgão competente para a decisão, não pode considerar-se, nos termos do n.º 4 do artigo 28.º do CPAC, tacitamente indeferida uma impugnação administrativa necessária apresentada fora de tempo, também não é possível, na mesma circunstância, considerar tacitamente indeferida uma impugnação administrativa facultativa.

Tudo isto foi explicitado, com clareza e segura ciência, na fundamentação da douta sentença recorrida e disponibiliza-nos sem necessidade de maiores acrescentos, a resposta para a antes enunciada questão a decidir no presente recurso jurisdicional. Essa resposta é a seguinte: não cabe recurso contencioso do indeferimento tácito de uma reclamação facultativa. Só a decisão que foi objecto dessa reclamação facultativa é contenciosamente impugnável.

(ii.3)

Salvo o devido respeito, a Recorrente labora em manifesto equívoco ao pretender que, pelo facto de ter suscitado questões novas na sua reclamação, a Administração estava obrigada a pronunciar-se sobre essas questões e, por isso, o acto não se pode qualificar de meramente confirmativo. Dizemos tratar-se de um manifesto equívoco da Recorrente porquanto aquilo que releva para apreciar a mera confirmatividade do acto que decide uma impugnação administrativa não são as questões colocadas pelo impugnante, mas os fundamentos da decisão. Ora, em se tratando de um indeferimento tácito de uma reclamação facultativa, não é possível afirmar que o autor do acto, ao manter-se em silêncio, não decidindo expressamente essa reclamação, aditou fundamentos não coincidentes com os do acto reclamado (uma nota final: para referir que, contrariamente ao doutamente alegado pela Recorrente, não existe qualquer similitude entre a situação controvertida nos presentes autos e que foi objecto do acórdão do Tribunal de Última Instância de 6.6.2012, proferido no processo n.º 15/2012).

Chegados ao fim deste breve percurso, fica demonstrada, estamos modestamente em crer, a nossa asserção inicial quanto ao acerto do douto despacho recorrido e à correspondente falta de fundamento da impugnação que, através do presente recurso jurisdicional, contra ele foi deduzida pela Recorrente.

3.

Face ao exposto, salvo melhor opinião, somos de parecer de que deve ser negado provimento ao presente recurso jurisdicional, mantendo-se na ordem jurídica o douto despacho recorrido.”

*

Quid Juris?

Concordamos com a douta argumentação acima transcrita da autoria do Digno. Magistrado do MP junto deste TSI, que procedeu à análise de todas as questões levantadas, à qual integralmente aderimos sem reserva, sufragando a solução nela adoptada, entendemos que a sentença recorrida não padece dos vícios imputados pela Recorrente, razão pela qual é de negar provimento ao recurso e manter a sentença recorrida nos seus precisos termos.

*

Síntese conclusiva:

I – O acto do superior hierárquico que decide a impugnação facultativa reveste, em princípio, a natureza meramente confirmativa, sendo, por isso um acto que nada acrescenta, pois limita-se a reiterar, com os mesmos fundamentos, um acto definitivo anteriormente praticado e como tal por decorrência do disposto no n.º 1 do artigo 31.º do CPAC, esse acto é contenciosamente irrecorrível. Ao invés, o acto que decide um meio de impugnação necessária, *maxime* um recurso hierárquico necessário, mesmo quando confirme a decisão do subalterno não assume natureza meramente confirmativa, pelo que se encontra sujeito, enquanto acto verticalmente definitivo, a recurso contencioso.

II - No caso de silêncio do órgão competente para a decisão, quando foi deduzida uma reclamação facultativa, não pode considerar-se, nos termos do n.º 4 do artigo 28.º do CPAC, tacitamente indeferida uma impugnação administrativa necessária apresentada fora de tempo, também não é possível, na mesma circunstância, considerar tacitamente indeferida uma impugnação administrativa facultativa.

III - Não obstante a Recorrente ter suscitado questões novas na sua

reclamação, sobre elas a Administração não estava obrigada a pronunciar-se visto que aquilo que releva para apreciar a mera confirmatividade do acto que decide uma impugnação administrativa não são as questões colocadas pelo impugnante, mas os fundamentos da decisão. Tratando-se de um indeferimento tácito de uma reclamação facultativa, não é possível afirmar que o autor do acto, ao manter-se em silêncio, não decidindo expressamente essa reclamação, pois aditou fundamentos não coincidentes com os do acto reclamado.

*

Tudo visto, resta decidir.

* * *

V - DECISÃO

Em face de todo o que fica exposto e justificado, os juízes do Tribunal de 2ª Instância **acordam em negar provimento ao recurso interposto pela Recorrente, mantendo-se a decisão recorrida.**

*

Custas pela Recorrente, que se fixam em 6 UCs.

*

Notifique e Registe.

*

RAEM, 21 de Maio de 2026.

Fong Man Chong

(Relator)

Seng Ioi Man

(1º Juiz-Adjunto)

Jerónimo Alberto G. Santos

(2º Juiz-Adjunto)

(A parte do acórdão redigida na língua Chinesa
foi-me traduzida para a língua português)

Álvaro António Mangas Abreu Dantas

(Delegado Coordenador)

(Fui presente)