

Processo n.º 39/2022

(Autos de recurso de decisões jurisdicionais do TA)

Relator: Fong Man Chong

Data : 28 de Abril de 2022

Assuntos:

- Reclamação administrativa extemporânea e objecto de recurso contencioso

SUMÁRIO:

I - A Recorrente foi notificada do acto de fixação de rendimento colectável em sede de imposto complementar de rendimentos respeitante ao ano de 2015, e na sequência dessa notificação, apresentou reclamação do referido acto de fixação, tendo a Comissão de Revisão deliberado, no dia 10 de Setembro de 2020, não se pronunciar sobre tal reclamação por considerar que a mesma não foi apresentada no prazo legal.

II - A deliberação da Comissão de Revisão é um acto administrativo recorrível, mas, não é isso, que está em causa, a única decisão juridicamente conformadora contida nesse acto é a de abstenção quanto ao conhecimento da reclamação apresentada pela Recorrente em virtude da respectiva intempestividade e só nessa medida poderia o mesmo constituir objecto de recurso contencioso. A manutenção do rendimento colectável fixado que se refere na deliberação da Comissão de Revisão não consubstancia, em rigor, qualquer decisão em sentido técnico-jurídico, mas é apenas a verbalização contextual da consequência

prática da verdadeira e única decisão tomada, a de não apreciação da reclamação, pelo que não merece censura a decisão de não atender ao pedido de apreciar a deliberação.

O Relator,

Fong Man Chong

Processo n.º 39/2022

(Autos de recurso de decisões jurisdicionais do TA)

Data : 28 de Abril de 2022

Recorrente : **Consultadoria de Engenharia Civil XXX Limitada**
(XXX 土木工程顧問有限公司)

Recorrida : **Comissão de Revisão da Direcção dos Serviços de**
Finanças (財政局複評委員會)

*

ACORDAM OS JUÍZES NO TRIBUNAL DE SEGUNDA INSTÂNCIA DA RAEM:

I - RELATÓRIO

Consultadoria de Engenharia Civil XXX Limitada (XXX 土木工程顧問有限公司), Recorrente, devidamente identificada nos autos, não se conformando com a sentença proferida pelo Tribunal Administrativo, datada de 21/09/2021, que *julgou improcedente o recurso contencioso*, veio, em 16/11/2021, recorrer para este TSI com os fundamentos constantes de fls. 69 a 71, tendo formulado as seguintes conclusões:

1. 行政法院認為被上訴實體於 2020 年 9 月 10 日所作出之決議僅僅是一個“拒絕接受訴願”的決定。
2. 為此，行政法院認為有關行政決定屬不可訴，故認為本司法上訴的各項依據皆不成立。
3. 就被上訴實體所作出之決議，上訴人認為是一個由有權限審理申駁之機關針對上

訴人提出之申駁作出最終的行政決定。

4. 上訴人認為被上訴實體沒有不接納申駁。

5. 被上訴實體已針對上訴人提出之申駁作出最終行政決定：“基於此，維持原評定的可課稅收益為澳門元 2,013,151.00”。

6. 再者，被上訴實體在決議中向上訴人表示“茲通知就複評委員的決議，得提起撤銷性司法上訴”。

7. 因此，應可針對該行政決定提起司法上訴。

*

O Digno. Magistrado do Ministério Público junto do TSI emitiu o douto parecer constante de fls. 124 a 126 dos autos, pugnando pelo improvimento do presente recurso jurisdiccional.

* * *

Foram colhidos os vistos legais.

Cumpre 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:

- 2020年6月11日，財政局局長發出M/5格式所得補充稅收益評定通知書，通知司法上訴人2015年度所得補充稅A組可課稅收益評定為澳門幣2,013,151.00元，核定收益所徵總稅款為澳門幣169,579.00元（見行政卷宗第18頁）。

- 2020年8月17日，司法上訴人針對上述收益評定之決定向財政局公共審計暨稅務稽查訟務廳提出申駁（見行政卷宗第31頁至第32頁）。

- 2020年9月10日，被上訴實體就司法上訴人所提出的申駁作出決議如下：

“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二零二零年七月一日。而對於上述年度的申駁書遞給本局的日期為二零二零年八月十七日。

基於此，維持原評定的可課稅收益為澳門元2,013,151.00。

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。”（見行政卷宗第28頁背頁，有關內容在此視為完全轉錄）

- 2021年1月11日，司法上訴人之訴訟代理人針對上述決定向本院提起本稅務司法上訴。

* * *

IV - FUNDAMENTOS

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

一、 案件概述

司法上訴人 **XXX 土木工程顧問有限公司**，詳細身份資料及聯絡地址記錄於卷宗內；
針對

被上訴實體**財政局複評委員會**，就其於 2020 年 9 月 10 日議決維持原評定之 2015 年度可課稅收益為澳門幣 2,013,151.00 元，向本院提起司法上訴。

司法上訴人以起訴狀第 12 頁至第 16 頁所載之理據：

- 被上訴行為欠缺說明理由；
- 被上訴行為事實前提錯誤；及
- 被上訴實體欠缺履行調查義務；

請求撤銷被上訴行為。

*

被上訴實體獲傳喚後提交答辯狀，請求駁回司法上訴人的請求，維持被上訴行為(見卷宗第 31 頁至第 42 頁)。

*

於法定期間內，訴辯雙方均無提交非強制性陳述。

*

駐本院檢察官發表意見，認為司法上訴理由不成立，建議駁回，其具體內容轉錄如下：

“司法上訴人 **XXX 土木工程顧問有限公司** 針對被訴實體**財政局複評委員會**於 2020 年 9 月 10 日不接納司法上訴人就涉及 2015 年的可課稅利潤的申駁及維持原評定的可課稅收益的決議提出是次司法上訴，該決議駁回司法上訴人的申駁的理由是司法上訴人的申駁書不是在法定

期間內遞交，故此被訴實體決定不對申駁發表意見及維持原評定的可課稅收益為澳門幣 2,013,151.00 元。

司法上訴人不服，主張被訴行為欠缺說明理由、事實前提錯誤及調查不足。

* * *

對此，我們意見如下：

按照司法上訴人在起訴狀的描述，司法上訴人清楚指出本案的被訴行為是被訴實體於 2020 年 9 月 10 日作出的不對司法上訴人提出的申駁發表意見及維持原評定的可課稅收益為澳門幣 2,013,151.00 元的決議。

按照被訴行為的內容，雖然被訴行為在最後部分表示維持原評定的可課稅收益的決定，但從被訴行為的首部分清楚可見，被訴實體駁回司法上訴人提出的申駁，其根本及唯一理由，是由於認定司法上訴人提出的申駁是逾時遞交，因為按照被訴實體的記錄，向司法上訴人發出的收益評定通知書的掛號郵遞日期為 2020 年 7 月 1 日，依據第 16/84/M 號法令第 2 條第 3 款，推定司法上訴人在掛號郵遞日期後之第 5 天，即 2020 年 7 月 6 日被通知，並依據第 15/96/M 號法律第 4 條，須在被通知之日起 15 日內提出申駁，但司法上訴人僅在 2020 年 8 月 17 日才提出申駁，屬逾時遞交，因此駁回司法上訴人的申駁。

換言之，被訴行為決定維持原評定的可課稅收益，並非由於認為司法上訴人提出的申駁理由不成立，而是因為申駁屬逾時遞交而衍生的必然後果而已。

根據第 21/78/M 號法律第 81 條，保障納稅人有權以**不合法為理由**，對於**複評委員會的決議**、罰款的執行及其他確定性與執行性的行動等提起司法上訴。

然而，司法上訴人在起訴狀主張的上訴理由，並非針對被訴行為認定的逾時遞交申駁是否違反法律的問題，而是實際上針對被訴實體之前在 2020 年 6 月 11 日發出收益評定通知書內所載的決定內容。也就是說，司法上訴人沒有真正意義上質疑被訴行為駁回其申駁的事實及法律理據。

我們認為，第 21/78/M 號法律第 80 條清楚規定，對可課稅收益的評定提出申駁屬於必要行政爭議手段，亦只有針對申駁的決議才能提出司法上訴；第 15/96/M 號法律第 4 條規定的 15 日期間屬法定期間，司法上訴人沒有在法定期間內提出申駁，即申駁屬逾時遞交，被訴實體無義務作出決定及發表意見，而由於司法上訴人欠缺提出法定的必要行政爭議，根據《行政訴訟法典》第 28 條第 1 款及第 3 款規定，被訴行為必然欠缺可上訴性。

同時，司法上訴人沒有提出任何被訴行為的無效瑕疵，亦未見被訴行為沾有明顯的無效瑕疵。

*

基於此，我們認為，應根據《行政訴訟法典》第 46 條第 2 款 c 項規定，駁回本司法上訴。”(見卷宗第 48 頁及背頁)

本院對此案有管轄權。

本案訴訟形式恰當及有效。

訴訟雙方具有當事人能力及正當性。

不存在待解決的無效、抗辯或其他先決問題以妨礙審理本案的實體問題。

二、事實

根據本卷宗所載資料，本院認定以下對案件審判屬重要的事實：

(.....)

三、理由陳述

據司法上訴人起訴狀所主張，被上訴實體的行為之所以可被撤銷，分別在於：

- 當其決定維持原評定收益時，沒有充分說明理由，尤其“因在相同的借用大判配額的情況下，財政局僅接納 YY 建築的收據，而否定了 ZZ 建築的收據”（見起訴狀第 15 條至第 20 條）；及
- 因僅僅考慮 YY 建築工程有限公司的收據作為司法上訴人的營業成本支出，導致其評稅行為出現事實前提錯誤的瑕疵，與此同時，還存有未盡調查義務的欠缺（見起訴狀第 21 條至第 33 條）。

在我們看來，上文所列的司法上訴理據明顯不能成立。究其原因，在於司法上訴人錯誤認定了其上訴所應針對之標的。為此，扼要分析如下：

由被上訴決議行文清晰可見，被上訴實體是因納稅人逾時提交申駁書，故不對申駁依據發表意見，繼而基此維持 M/5 格式所得補充稅收益評定通知書所載已評定的可課稅收益。

不妨指出，嚴格來講，被上訴行為的如是表述從邏輯上欠缺自洽性，且不免引發爭議。因為法律意義上，維持或確認訴願所針對之行為的決定應是在有權限機關實質性審理訴願的前提下作出的（見《行政程序法典》第 161 條第 1 款規定）。而且，唯有對“必要申訴作出決定之行為”才是一般意義上可通過司法上訴予以爭執的，即具備垂直確定性的次級行政行為（acto administrativo de segundo grau）或確認性行為（acto confirmativo）（見《行政訴訟法典》第 31 條第 2 款規定）。

但倘若出現任何可導致妨礙審理訴願的情節，行政機關既然不能對訴願之任何理據進行審查，也無從就申訴事宜依《行政程序法典》第 161 條第 1 款規定作出決定——惟有“拒絕受理訴願”（見《行政程序法典》第 160 條規定）。僅此而已。

所以，顯而易見，對於任何一項訴願，行政當局不能既主張妨礙訴願審理的抗辯情節，同時卻對訴願的請求作出決定，明示維持有關行為，這並非妥當，以致於如我們所見，誤導司法上訴人使之不能準確判斷擬爭執之行為的含義。

但是，另一方面，面對表面上存在歧義的行政行為，司法上訴人本人也應具備一定的解讀能力：既然被上訴實體已經明確表態因申駁逾時提出，“故對此不發表意見”，則理應在邏輯上就此排除其繼續審理申駁的各項依據，繼而維持原評稅行為的可能性。是故，被上訴行為實際上是一項《行政程序法典》第 161 條第 1 款所指的拒絕受理申駁的行為，而其結論中的有關表述——維持原評定的可課稅收益為澳門幣 2,013,151.00 元——應具體解讀為：由於拒絕受理申駁，在原評稅行為未受爭議的條件下，必然維持該行為之效果。事實上，我們無需大費周章便可確定有關行為的“應有之義”。

而在正確理解被上訴行為的含義的條件下，司法上訴人並不會喪失對此適時訴諸司法救濟的權利——其本可對認定申駁逾時的理據提出爭辯，以駁回申駁之行為違法為由要求予以撤銷，迫使被上訴實體有針對性的審理其依據，最後，對於倘有的不利決定再提出撤銷性司法上訴。

但現在，如我們所見，本案中，司法上訴人並未爭議申駁逾時的問題，其司法上訴聚焦於行政當局從未在行政程序中審查並表態的內容（無論明示，或者默示亦然）。所以，法院難以取代具權限審理申駁的行政機關，直接對有關主張作出決定。

基此，本司法上訴的各項依據皆不能成立。

四、決定

綜上所述，本院裁定本司法上訴的訴訟理由不成立，維持被上訴行為。

*

訴訟費用由司法上訴人承擔，司法費訂為 5 UC。

*

登錄本判決及依法作出通知。

*

Quid Juris?

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

“1.

Consultadoria de Engenharia Civil XXX Limitada, sociedade comercial melhor identificada nos presentes autos, interpôs recurso contencioso da deliberação da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos da Direcção dos Serviços de Finanças (doravante, Comissão de Revisão), datada de 10 de Setembro de 2020 que decidiu que a reclamação apresentada pela Recorrente da fixação do rendimento colectável em imposto complementar respeitante ao ano de 2015 foi apresentada fora prazo e, por isso, sobre a mesma não se pronunciou.

Por dought sentence that se encontra a fls. 48 a 52 dos presentes autos foi o recurso contencioso julgado.

Inconformada com a dita sentence, veio a Recorrente contenciosa interpor o presente

recurso jurisdicional, pugnando pela respectiva revogação e pedindo o consequente reenvio do processo ao Tribunal Administrativo.

A Comissão de Revisão não apresentou contra-alegações de recurso.

2.

Parece-nos, salvo o devido respeito por opinião diversa, que a douta sentença recorrida não enferma do erro de julgamento que a Recorrente lhe imputa e por isso não poderá o presente recurso jurisdicional deixar de soçobrar.

As razões deste nosso modesto entendimento, que coincidem com aquelas que serviram de fundamento à decisão *a quo*, enunciam-se em termos breves.

(i)

A Recorrente foi notificada do acto de fixação de rendimento colectável em sede de imposto complementar de rendimentos respeitante ao ano de 2015 no montante de 2.013.151,00 patacas.

Na sequência dessa notificação, apresentou reclamação do referido acto de fixação, tendo a Comissão de Revisão deliberado, no dia 10 de Setembro de 2020, não se pronunciar sobre tal reclamação por considerar que a mesma não foi apresentada no prazo legal.

Esta deliberação constituiu objecto do recurso contencioso.

Na petição inicial desse recurso, a Recorrente limitou-se a invocar os vícios de falta de fundamentação do acto recorrido e de erro nos pressupostos de facto, sem que tenha questionado a decisão administrativa que impugnou no que tange à questão da tempestividade da reclamação, uma vez que, quanto ela, não invocou qualquer invalidade.

Todavia, estamos em crer que a Recorrente fez assentar a sua pretensão impugnatória num pressuposto errado, qual seja o de que a Comissão de Revisão se pronunciou sobre a reclamação do acto de fixação do rendimento colectável por si apresentada quando, na verdade, tal não ocorreu.

(ii)

É certo que a Comissão de Revisão, na sua deliberação, de modo equívoco, concluiu pela manutenção do rendimento colectável fixado. No entanto, daí não se pode extrair que essa manutenção seja o resultado de um juízo substantivo ou de mérito, vamos dizer assim, sobre a reclamação apresentada pela Recorrente. Pelo contrário, aliás. O texto da deliberação da Comissão de Revisão não pode deixar de ser interpretado no sentido de que a mesma se não pronunciou sobre a reclamação do Recorrente em virtude da existência de um obstáculo a tal pronúncia, no caso a respectiva intempestividade. E embora saibamos bem que a interpretação do acto administrativo não se esgota no seu teor literal e que outros elementos devem ser considerados, a verdade é que, em concreto, não vemos que outro sentido se pode hermenêuticamente extrair da decisão administrativa impugnada contenciosamente que não seja aquele referimos.

Deste modo, parece-nos evidente que, pretendendo a Recorrente obter a anulação da fixação da matéria colectável e estando o respectivo acto sujeito a reclamação necessária perante a Comissão de Revisão, de tal modo que só o acto desta é que é contenciosamente recorrível, estava a mesma obrigada, num primeiro momento, a obter a anulação do acto da dita Comissão que considerou intempestiva a reclamação apresentada e se absteve, com esse fundamento, de sobre a mesma se pronunciar, invocando as ilegalidades que, em seu entender, pudessem justificar tal anulação.

Assim, tendo a Recorrente atacado o acto recorrido como se o mesmo tivesse conhecido do mérito reclamação que apresentou e a tivesse indeferido e, portanto, nesse equivocado pressuposto, não tendo invocado qualquer vício relevante, *vis-à-vis* aquilo que é o conteúdo decisório do acto e a respectiva fundamentação, é para nós claro que, como bem decidiu a sentença recorrida, o recurso contencioso não podia deixar de improceder.

Sem dúvida que, como alega a Recorrente no recurso jurisdicional, a deliberação da Comissão de Revisão é um acto administrativo recorrível (cfr. as conclusões 3 e 7 das duntas alegações de recurso). Não é isso, no entanto, o que está em causa. Como acima dissemos, a única decisão juridicamente conformadora contida nesse acto é a de abstenção quanto ao conhecimento da reclamação apresentada pela Recorrente em virtude da respectiva intempestividade e só nessa

medida poderia o mesmo constituir objecto de recurso contencioso. A manutenção do rendimento colectável fixado que se refere na deliberação da Comissão de Revisão não consubstancia, em rigor, qualquer decisão em sentido técnico-jurídico, mas é apenas a verbalização contextual da consequência prática da verdadeira e única decisão tomada, a de não apreciação da reclamação, pelo que é errada, em nosso modesto entendimento, a conclusão 5 das duntas alegações do recurso.

Demonstra-se, pois, estamos modestamente em crer e sem necessidade de maiores considerações, a nossa asserção inicial quanto ao acerto da dunta sentença recorrida e à respectiva falta de fundamento da impugnação que contra ela 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 a dunta sentença recorrida.”

Concordamos com a dunta argumentação acima transcrita, da autoria do Digno. Magistrado do MP junto deste TSI, à qual integralmente aderimos sem reservas, sufragando a solução nela adoptada, entendemos que a decisão recorrida não enferma dos vícios imputados, tendo sido feita uma correcta aplicação de Direito, sendo de negar provimento ao recurso contencioso e mantendo-se a decisão recorrida.

*

Síntese conclusiva

I - A Recorrente foi notificada do acto de fixação de rendimento colectável em sede de imposto complementar de rendimentos respeitante ao ano de 2015, e na sequência dessa notificação, apresentou reclamação do referido acto de fixação, tendo a Comissão de Revisão deliberado, no dia 10 de

Setembro de 2020, não se pronunciar sobre tal reclamação por considerar que a mesma não foi apresentada no prazo legal.

II - A deliberação da Comissão de Revisão é um acto administrativo recorrível, mas, não é isso, que está em causa, a única decisão juridicamente conformadora contida nesse acto é a de abstenção quanto ao conhecimento da reclamação apresentada pela Recorrente em virtude da respectiva intempestividade e só nessa medida poderia o mesmo constituir objecto de recurso contencioso. A manutenção do rendimento colectável fixado que se refere na deliberação da Comissão de Revisão não consubstancia, em rigor, qualquer decisão em sentido técnico-jurídico, mas é apenas a verbalização contextual da consequência prática da verdadeira e única decisão tomada, a de não apreciação da reclamação, pelo que não merece censura a decisão de não atender ao pedido de apreciar a deliberação.

*

Tudo visto, resta decidir.

* * *

V - DECISÃO

Em face de todo o que fica exposto e justificado, os juízes do Tribunal de 2ª Instância **negar provimento ao recurso**, mantendo-se a sentença recorrida do TA.

*

Custa pela Recorrente que se fixam em 6 UCs.

*

Notifique e Registe.

*

RAEM, 28 de Abril de 2022.

(Relator)

Fong Man Chong

(Segundo Juiz-Adjunto)

Ho Wai Neng

(Primeiro Juiz-Adjunto)

Tong Hio Fong

Mai Man Ieng