Processo n.º 532/2018

(Recurso de decisões jurisdicionais do TA)

Relator: Fong Man Chong

Data: 17 de Outubro de 2019

Assuntos:

- Infração administrativa de natureza fiscal e regime sancionatório aplicável

SUMÁRIO:

I – Estando em causa uma infracção administrativa, com base nos factos de inobservância das normas fiscais (não estão em causa actos tributário típicos), o regime aplicável é o constante do Decreto-Lei n.º 52/99/M (*Regime geral das infracções administrativas e respectivo procedimento*), de 4 de Outubro (e não o regime constante do DL n.º 16/84/M, de 3 de Outubro), que disciplina, entre outras matérias, a de prescrição do procedimento através do artigo 7º.

II – Uma vez que o procedimento sancionatório só veio a concluir-se dois anos depois, verificou-se prescrição do mesmo, o que determina ilegais os títulos executivos referentes às respectivas infracções administrativas imputadas.

O Relator,

Fong Man Chong

Processo n.º 532/2018

(Recurso de decisões jurisdicionais do TA)

Data : 17/Outubro/2019

Recorrente : **Director dos Serviços de Finanças (財政局局長)**

Recorrido : **A**

*

ACORDAM OS JUÍZES NO TRIBUNAL DE SEGUNDA INSTÂNCIA DA RAEM:

I - RELATÓRIO

Director dos Serviços de Finanças (財政局局長), Recorrente, devidamente identificado nos autos, não se conformando com a decisão proferida pelo Tribunal Administrativo, datada de 15/03/2018, veio, em 09/05/2018, recorrer para este TSI com os fundamentos constantes de fls. 71 a 82, tendo formulado as seguintes conclusões :

1) Vem o presente recurso interposto da dita sentença de fls.55 a fls.63 e verso, de 15 de Março de 2018, que julgou procedente a Oposição à Execução Fiscal do **A**, e declarou a extinção do presente processo executivo, com o motivo da prescrição do procedimento por infracção administrativa.

2) Entende o Meritíssimo Juiz "a quo " que a regra da notificação e aviso prevista no DL 16/84/M não é aplicável ao presente caso, porque, as notificações em causa destinaram dar conhecimento ao Executado sobre os factos de infracção, para que exerça o

seu direito de defesa, e não destinaram dar conhecimento ao contribuinte sobre os factos tributariamente relevante, portanto, as notificações em causa devem seguir as regras constante do art.72º do CPA.

3) A Entidade Exequente não conforma com o entendimento do tribunal "a quo ", porque, nos termos do art. 1º, nº 2, al. b) e nº 2 da Lei nº 15/96/M, a eficácia jurídica das sanções aplicadas pela Administração em matéria fiscal depende da observância do disposto no DL nº 16/84/M de 24 de Março.

4) E segundo as disposições do art.2º, nº 3 do DL nº 16/84/M, as notificações e avisos efectuados nos termos dos números anteriores, presumem-se feitos no quinto dia posterior ao do registo postal, ou no primeiro dia útil seguinte a esse, quando o não seja. O Executado foi notificado em 13 de Novembro de 2012.

5) O Executado nunca conseguiu ilidir, com êxito, a presunção consagrada no nº 4 do art.2º do DL nº 16/84/M, não comprovando que não lhe fosse imputável o facto de não ter sido pessoalmente notificado para exercer o seu direito de defesa e pagamento voluntário da dívida exequenda

6) Mesmo que as cartas da notificação tivessem sido devolvidas, tais factos não significariam a falta da notificação, porque nos termos dos art.1º e 3º, nº 1 do DL 16/84/M, o infractor não necessita de ser notificado pessoalmente, bastam a respectiva notificação ou aviso enviados para o domicílio indicado pelo mesmo

7) Por remissão do art.7º, nº 3 do DL nº 52/99/M- os prazos de prescrição do procedimento e das sanções suspendem-se e interrompem-se nos termos das disposições adequadas da lei penal, as notificações de acusação, segundo as disposições do art.112º, nº 1, al. b) do CP, suspenderam a contagem do tempo para a prescrição do procedimento, que volta a correr a partir do dia de aplicação da multa.

8) O prazo de prescrição do procedimento é de 2 anos, e segundo o art. 112º, nº 2 do CP, o período da suspensão não pode ultrapassar 3 anos, a partir da notificação da acusação (a data de presunção da notificação é 13 de Novembro de 2012).

9) A Directora da DSF proferiu as decisões sancionatórias em 2 de Abril de 2015, de acordo com o art.2º, nº 3 do DL 16/84/M, o Executado foi notificado em 23 de Abril de 2015, e o mesmo não pagou a multa aplicada, nem apresentou a reclamação dentro do prazo legal, as decisões sancionatórias tornaram-se todos inimpugnáveis em 9 de Maio de 2015.

10) A Repartição das Execuções fiscais instaurou em 19 de Agosto de 2015 três autos de execução fiscal contra o mesmo e foi citado em 2 de Abril de 2017, quer seja o procedimento por infracção administrativa, quer seja a multa aplicada, todos não estão prescritos, dentro do prazo previsto no art.89º do RIS.

11) A Entidade Exequente entende que nos termos do art.112º, nº 1, al. b) do CP, a 1ª notificação suspende o prazo prescricional do procedimento por infracção administrativa, a 2ª notificação por meio edital datada em 2 de Dezembro de 2014 que é a medida para recolher os dados úteis, e dá-lhe mais uma oportunidade de exercer o seu direito de defesa, na qual se refere que os factos idênticos, essa não é a nova acusação.

12) E salvo o devido respeito, que é muito, nesta conformidade, da dívida exequenda não está prescrita, a 1ª notificação dos factos de infracção suspende o prazo prescricional do procedimento por infracção administrativa, as decisões sancionatórias foram proferidas e notificadas dentro do prazo legal, pelo que o **A** é responsável pelo pagamento da multa aplicada acrescido do montante em relação aos encargos do processo de execução fiscal - juros e demais encargos inerentes aos autos de execução - no valor total de MOP\$1,510,899.00., pela exequibilidade do Título, e exigibilidade da dívida proveniente da multa da Direcção dos Serviços de Finanças por violação do art.63º do RIS.

*

A (A), Recorrido, notificada do recurso interposto pelo Recorrente, veio, em 23/05/2018, a apresentar a sua resposta constante de fls. 94 a 98, tendo formulado as seguintes conclusões:

1. 在本案中，財政局上訴的主要依據是，第 16/84/M 號法令第 2 條第 3 款訂立的

推定機制可適用於本案，因此被上訴人於 2012 年 11 月 13 日已被通知，相關處罰的程序時效於該日起中止，所以本案行政違法處罰程序時效沒有屆滿。

2. 對此，尊敬的行政法院法官在判決書中，已就第 16/84/M 號法令第 2 條第 3 款訂立的推定機制的可適用性做出了清晰的說明。

3. 關於在違反《印花稅規章》導致的處罰，包括通傳或通知，《印花稅規章》沒有作出特別規定。

4. 由於《印花稅規章》和第 52/99/M 號法令均沒有對於以掛號郵遞方式作出的通傳或通知進行規定，財政局提交的上訴之陳述第 11 點同樣承認：「Em procedimento da infracção administrativa, quer seja o DL nº52/99/M, quer seja o próprio RIS, ambos não prevêm o regime da notificação...」

5. 因此，根據第 52/99/M 號法令第 3 條第 3 款，關於違反《印花稅規章》導致的處罰的通傳或通知，應補充適用《行政程序法典》第 72 條的規定。

6. 因此，本案例中行政處罰程序的通知，是在 2014 年 12 月 2 日以公示方式完成的，當時已經超過了兩年，時效屆滿。

7. 至於財政局提到的第 15/96/M 號法律第 1 條第 2 款援引了第 16/84/M 號法令，被執行人必須指出，這個援引對於第 52/99/M 號法令第 3 條而言，並不會構成任何效力，因為第 15/96/M 號法律並不是「規定及處罰該等行為之法律或規章」。

8. 從未有任何法律規定，對於關於稅務的行政違法程序，應以掛號郵遞方式作出的通傳或通知，因此，即使從第 16/84/M 號法令本身而言，亦不應適用本個案。

9. 正如 尊敬的行政法院法官在判決書中提到的，第 16/84/M 號法令序言以明確指出了其適用範圍限於「知會納稅人在繳稅方面各種重要事項」，而不是就行政違法行為作出通知。

10. 從實質正義而言，在行政違法程序中，僅憑發出掛號信，就推定已經作出通知，不僅是對第 52/99/M 號法令第 11 條規定的對違法者之保障制度的嚴重侵犯，也是對澳門法律體系中辯論原則的不可接受的侵犯。

*

O Digno. Magistrado do Ministério Público junto do TSI emitiu o seguinte douto parecer (fls.155 e 156):

Vem o presente recurso jurisdicional interposto da sentença de 15 de Março de 2018, exarada a fls. 55 e seguintes, que, no âmbito da oposição à execução movida contra **A** por falta de pagamento de multas aplicadas em processo por infracção administrativa, julgou procedente a oposição e declarou extinta a execução.

A única questão que o recorrente, **Director dos Serviços de Finanças**, suscita no presente recurso é a da prescrição do procedimento infraccional, que a sentença considerou ter ocorrido durante a tramitação conducente à aplicação das multas, e na qual se louvou para considerar ilegais os títulos executivos.

No fundo, está apenas em causa saber se a notificação da acusação podia ser feita nos termos do DL n.º 16/84/M, presumindo-se efectuada no quinto dia posterior ao do registo postal, conforme estatuído no artigo 2.º desse diploma, e se, com a notificação assim efectuada, resultava suspensa a prescrição do procedimento infraccional nos termos do artigo 112.º, n.º 1, alínea b), do Código Penal, aplicável *ex vi* do artigo 7.º, n.º 3, do DL 52/99/M.

A resposta não pode deixar de ser negativa, como bem decidiu a sentença recorrida, em consonância, aliás, com o parecer do Ministério Público exarado a fls. 52 e seguintes, para o qual, com a devida vénia, remetemos.

Na verdade, no que toca a infracções administrativas, rege o Decreto-lei 52/99/M, que manda aplicar às infracções administrativas os regimes material e procedimental fixados nas leis ou regulamentos que as prevêm e sancionam, e impondo que esses regimes se conformem com as suas - do DL 52/99/M - disposições e que, na ausência dessa regulamentação, se observem subsidiária e sucessivamente as disposições do próprio DL 52/99/M, as do Código do Procedimento Administrativo, com as devidas adaptações, e os princípios gerais do direito e do processo penal - artigo 3.º.

É um facto que o Regulamento do Imposto de Selo, que prevê e sanciona as infracções por que o oponente foi punido não contém regras relativas às respectivas notificações, também as não prevendo o DL 52/99/M. Então, nos termos do referido artigo 3.º, haverá que lançar mão das regras a esse propósito previstas no Código do Procedimento

Administrativo, que apontam preferencialmente para a notificação pessoal, podendo ainda usar-se a notificação edital, se as demais formas de notificação pessoal se mostrarem inviáveis.

A Administração não procedeu desta forma, tendo recorrido à notificação com registo simples, cuja carta foi devolvida, e não tendo adoptado os procedimentos posteriores para assegurar que a notificação fosse efectivamente levada ao conhecimento do destinatário que ia ser sancionado.

Uma tardia notificação edital demonstra, até, que a Administração não tinha por seguro que a notificação ensaiada e a presunção daí resultante, de que agora pretende prevalecer-se, eram aptas a determinar a suspensão do procedimento infraccional.

Não pode, pois, ter-se por suspensa a prescrição do procedimento, nos termos do artigo 112.º do Código Penal, em resultado da carta enviada nos termos do DL n.º 16/84/M.

Ante o exposto, e tal como a sentença considerou, a decisão punitiva ocorreu quando já estava prescrito o procedimento infraccional, o que acarreta a invalidade do título executivo e leva à procedência da oposição e sequente extinção da execução.

Improcedem, assim, os argumentos do recorrente tendentes a demonstrar o contrário, pelo que deve negar-se provimento ao recurso.

* * *

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, extraídos do processo principal e do processo administrativo com interesse para a decisão da causa:

– 2012年2月21日，財政局向被執行人寄發三份依職權結算印花稅通知書，通知被執行人須就移轉房屋紀錄編號40872-32-B32、40872-01-A1-22及40872-01-A1-23分別繳納印花稅澳門幣486,833.00元及補償性利息澳門幣40,314.00元、印花稅澳門幣8,400.00元及補償性利息澳門幣696.00元和印花稅澳門幣8,400.00元及補償性利息澳門幣696.00元。按《印花稅規章》第63條規定上述稅款應自該通知書發出日起計30天內繳交，並告誡倘被執行人未如期繳稅，欠款將移交稅務執行處催徵，且不妨礙科以最高等於所欠稅款三倍的罰款（詳見行政卷宗第33頁至第34頁、第42頁至第43頁及第51頁至第52頁）。

– 2012年7月19日，因被執行人未如期繳納稅款，財政局制作三份行政違法筆錄（分別編號為0742/NIS/DOI/RFM/2012、0744/NIS/DOI/RFM/2012及0746/NIS/DOI/RFM/2012）以開展相應程序（詳見行政卷宗第65頁、第67頁及第69頁）。

– 2012年11月6日，財政局向被執行人發出三份分別編號為4680/NT-O/DAIJ/12/C、4681/NT-O/DAIJ/12/C及4682/NT-O/DAIJ/12/C公函，並於同年11月8日透過被執行人所聲明的地址以掛號郵遞方式寄出，以通知其提交書面答辯，上述三份公函於2013年1月10日因無人領取而被退回（詳見行政卷宗第97頁至第98頁、第104頁、第135頁至第137頁及第175頁至第177頁）。

- 2014 年 12 月 2 日，財政局按照《行政程序法典》第 72 條第 2 款的規定，於“澳門日報”及“Hoje Macau”刊登告示，向被執行人作公示通知，指出被執行人可按照《行政程序法典》第 93 條及第 94 條的規定向財政局提交書面答辯(詳見行政卷宗第 107 頁及第 108 頁背頁)。

- 2015 年 4 月 2 日，被執行人沒有於指定期間內提交書面答辯，**財政局局長**於編號 28/NT-I/DAIJ/15 建議書上作出批示，指出因按照《印花稅規章》第 82 條的規定對被執行人科處相當於其所欠稅款三倍的罰款，於 2015 年 4 月 14 日發出三份通傳令並於同年 4 月 18 日寄出，以通知被執行人須於 10 日內繳交對其科處之罰款，金額分別為澳門幣 1,460,499.00 元、澳門幣 25,200.00 元及澳門幣 25,200.00 元，其後有關通傳令全部因無人領取而被退回(詳見行政卷宗第 111 頁至第 113 頁及背頁、第 116 頁、第 144 頁至第 147 頁、第 155 頁及第 184 頁至第 187 頁)。

- 2015 年 5 月 29 日，財政局代局長透過編號 2156/NT-O/DAIJ/15 公函通知被執行人該局局長於 2015 年 4 月 16 日作出例外地不對被執行人沒有在申報不動產移轉之文件作出日起計 30 日內結算及繳納印花稅之三項違法行為科處罰款之決定(詳見行政卷宗第 73 頁)。

- 2015 年 8 月 4 日，財政局代局長簽發編號 162/DAIJ/2015 催徵證明書，向被執行人徵收因違反《印花稅規章》第 63 條之規定，即未能自印花稅附加結算繳納通知作出日 30 天內繳納稅款的罰款澳門幣 1,460,499.00 元(見編號 2015/93/036773/00 稅務執行卷宗第 3 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

- 同日，財政局代局長簽發編號 163/DAIJ/2015 催徵證明書，向被執行人徵收因違反《印花稅規章》第 63 條之規定，即未能自印花稅附加結算繳納通知作出日 30 天內繳納稅款的罰款澳門幣 25,200.00 元(見編號 2015/93/036774/00 稅務執行卷宗第 3 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

- 同日，財政局代局長簽發編號 164/DAIJ/2015 催徵證明書，向被執行人徵收因違反《印花稅規章》第 63 條之規定，即未能自印花稅附加結算繳納通知作出日 30 天內繳納稅款的罰款澳門幣 25,200.00 元(見編號 2015/93/036775/00 稅務執行卷宗第 3 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

- 2017 年 3 月 16 日，財政局稅務執行處助理處長作出批示，將編號 2015/93/036774/00 及 2015/93/036775/00 稅務執行卷宗併入編號 2015/93/036773/00 稅務執行卷宗(見編號 2015/93/036773/00 稅務執行卷宗第 7 頁)。

- 2017 年 4 月 2 日，被執行人接收由財政局稅務執行處發出之傳喚令及有關債務證明之副本 (見編號 2015/93/036773/00 稅務執行卷宗第 11 頁)。

- 2017 年 4 月 12 日，被執行人透過簡單聲請書方式針對上述稅務執行提出反對。

* * *

IV - FUNDAMENTOS

Como o presente recurso tem por objecto a sentença proferida pelo Tribunal Administrativo, importa ver o que este decidiu. Este afirmou:

一、案件概述

A, 詳細身分資料載於卷宗內(下稱被執行人)就財政局(下稱請求執行實體)以稅務執行程序向其追收三筆因未如期繳交依職權結算之印花稅而科處合共澳門幣 1,510,899.00 元的罰款，另加憑單印花、以月息一厘計算的過期利息及庫房收益，透過簡單聲請書之方式提出反對，依據是待被執行債務時效已過、已獲支付又或經適當證明已被撤銷及雙重徵稅。

*

請求執行實體認為被執行人提出反對之理由不成立，要求駁回被執行人提出之請求。

*

駐本院檢察官發表意見，指出針對被執行人逾期繳交稅款而導致的行政違法行為，按《印花稅規章》第 89 條第 1 款及第 104 條第 2 款所定的兩年程序期間早已完成，故建議終止本執行程序 (見卷宗第 51 頁至第 54 頁及背頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

*

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。

不存在待解決之無效、抗辯或其他先決問題。

二、事實

根據本卷宗及其行政卷宗之資料，本院認定以下對案件審判屬重要之事實：

(.....)

*

三、理由說明

被執行人以經 1950 年 12 月 12 日第 38.088 號命令核准之《稅務執行法典》第 169 條 b) 項、c) 項及 d) 項的規定為據，指待被執行債務時效已過、已獲支付或經適當證明已被撤銷及雙重徵稅，針對本稅務執行以簡單聲請書方式提出反對。

經初步分析其反對理據，一如請求執行實體及檢察院分別於答辯狀及意見書中所提出的，本院發現被執行人的聲請書內多處出現稅務執行標的界定錯誤的問題。對此宜先作分析：

由本卷宗及行政卷宗資料可見，本案中被執行人乃因未於《印花稅規章》(下稱《規章》)第 63 條的規定的 30 天期限內繳交稅務當局依職權結算的印花稅，故被科處三項罰款合共金額澳門幣 1,510,899.00 元，現稅務當局針對該欠繳之罰金提起了稅務執行程序。換言之，本案不涉及印花稅稅款徵收及結算權利的時效問題。

因此，被執行人聲稱時效已過的欠繳之印花稅債務未能成為稅務執行的標的。

然後，被執行人還聲稱根據《規章》第 102 條及第 103 條規定，其違反《稅務執行法典》第 58 條或是第 63 條規定而被科處罰款的 5 年時效均已完成，財政局不得提起稅務執行程序。

但觀其援用《規章》第 103 條為法律依據，該規定乃針對違例處罰程序時效 (o procedimento para a imposição das penas por transgressão)，而本案所涉及的罰款按《規章》第 85 條的規定應被定性為行政違法處罰，並通過行政違法程序 (o procedimento de infracção

administrativa) 作出，有關程序時效問題應適用《規章》第 89 條第 1 款及第 104 條第 2 款規定。儘管被執行人對有關罰款的法律定性有誤，但不妨礙本院在下文按其認為正確的法律定性作出審理。

而在被執行人提出的其他反對理據中，同樣存在執行標的界定的問題：

被執行人稱待被執行債務獲支付又或經適當證明已被撤銷。其理由是其已於 2014 年 12 月 31 日繳納全部稅款，以及稅務當局已透過公函通知被執行人“例外決定不對該 3 個案科處罰款”，故被執行人應免於處罰。

如上所述，本稅務執行所針對的是因被執行人未如期繳稅而被科處的罰款，卷宗沒有資料顯示被執行人亦繳付有關罰款，而其已繳納稅款的事實與本案無關，不能成為本案中的反對依據。

另一方面，所謂稅務當局已“決定例外地不對該 3 個案科處罰款”，正如檢察院意見書所言及卷宗資料所印證，該例外決定是針對被執行人未履行《規章》第 58 條第 1 款之規定而實施的行政違法行為，即“沒有自申報不動產移轉之文件作出日起計三十天內結算及繳納印花稅的違法事實”（參見行政卷宗第 73 頁），但本案所指的行政違法事實為被執行人違反《規章》第 63 條：“在依職權結算或附加結算後計出的印花稅款，應自繳納通知作出之日起三十日內向澳門財稅廳繳納”規定的沒有依時繳交有關稅款。卷宗資料並未顯示該等行政違法事實的處罰曾得以豁免。

基於上述同樣理由，被執行人對有關稅務當局涉嫌雙重徵稅的質疑難以成立。因為，無論被執行人聲稱已繳納的稅款，或是已被免除的罰款，均非開立本稅務執行程序所旨在徵收的債務，其各自成因及內容均不同，不存在就同一可課稅事實多次徵稅的問題，雙重徵稅無從談起。

因此，被執行人提出的反對理由，從其認定的稅務執行標的來看，皆不成立。

*

在將本稅務執行的標的梳理明確後，本院再分析由被執行人提出卻錯誤定性的罰款時效問題，而對此一問題，檢察院於意見書內已提出主張。

而請求執行實體反駁如下：行政違法程序的時效應自開展處罰程序時（即請求執行實體發函並於2012年11月8日通知被執行人進行書面聽證當日）開始計算，於同月13日依法推定被執行人獲通知日起產生為期三年的時效中止，故直至請求執行實體於2015年4月2日作出處罰決定時，時效尚未完成。

須先予明確的是：行政違法的程序時效(*prescrição de procedimento*)與行政違法的罰金時效（*prescrição de pena de multa*）不同。行政違法程序之時效非《稅務執行法典》第169條c)項所指的稅債時效，程序時效屆滿將導致有關科處罰款之決定的合法性存疑。

宜先處理的問題是：上指的合法性是否適宜作為反對本稅務執行的依據提出並在本案予以審查？

現將《稅務執行法典》的相關規定摘錄如下：

“Art.º 165.º A oposição só pode ter os fundamentos previstos por este código. Em caso algum poderá versar matéria que, segundo os respectivos regulamentos, deva constituir objecto de reclamação ou recurso contencioso.

§ 1.º Se a oposição não tiver por fundamento qualquer dos mencionados nos números dos artigos 169.º e 176.º e se não for acompanhada dos documentos de prova ou indicação de testemunhas, será logo rejeitada in limine pelo juiz, que mandará prosseguir na execução.

O despacho que rejeitar a oposição será notificado ao executado no prazo de quarenta e oito horas.

Art.º 169.º A oposição por simples requerimento só pode ter alguns dos fundamentos seguintes:

- a) Ilegitimidade da pessoa citada, por esta não ser o próprio devedor nem o responsável pelo pagamento da dívida exequenda, seja qual for a sua proveniência;*
- b) Pagamento da dívida exequenda ou sua anulação devidamente comprovada;*
- c) Prescrição da dívida exequenda;*
- d) Duplicação de colecta por, estando paga por inteiro uma contribuição ou imposto, se*

exigir, da mesma ou de diferente pessoa, uma outra de igual natureza, referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo;

e) Falta ou nulidade de primeira citação para a execução, quando o executado não tenha intervindo no processo.

§ 1.º O fundamento da alínea d) deste artigo só é admissível se o executado o não tiver anteriormente invocado em qualquer recurso, e, da mesma forma, não poderá ser invocado em recurso se anteriormente tiver sido alegado em oposição à execução.

§ 2.º Para observância do disposto no parágrafo anterior, o secretário de Fazenda dará, por escrito, a sua informação, que será junta aos autos

Art.º 176.º Além dos fundamentos mencionados no artigo 169.º a oposição por meio de embargo poderá ter mais os seguintes:

1.º Ilegalidade da contribuição lançada ao executado, por essa espécie de contribuição não existir nas leis em vigor ou por não estar autorizada a sua cobrança na lei orçamental

2.º Falsidade do documento que servir de base à execução;

3.º Litígio pendente ou instaurado depois da penhora acerca dos bens penhorados;

4.º Não pertencerem ao executado os bens penhorados.”

首先，儘管上引的法律條文指出僅得以本法典所規定的理據提出反對（葡文“A oposição só pode ter os fundamentos previstos por este código”），但在司法實踐中法院認為，鑒於該法典在澳門特別行政區的適用屬過渡性質，考慮到被執行人依法享有全面的、切實的保障（princípio da plenitude da garantia da via judiciária），其他上述法律條文未述及的理據也容許作為反對理由提出，例如執行依據的可執行性問題（參閱中級法院第 94/2003 號、第 130/2003 號及第 171/2003 號合議庭裁判）。

然而，即便立足於給予被執行人全面的司法保障及救濟，可引為稅務執行反對依據的理由也非不受限制。從上述條文規定可知，涉及結算行為之具體合法性（legalidade concreta）且導致該行為沾有可撤銷性瑕疵的問題不能成為稅務執行反對的理由，皆因針對該可撤銷之行為，法律已賦予利害關係人權利循一般行政程序及行政訴訟程序規定的途徑（即聲明異議、訴願

及司法上訴)尋求救濟,以消除有關違法行為所產生的效果。當然,有關行為的無效瑕疵除外,利害關係人可依法於任何時候向法院主張(見《行政程序法典》第123條規定)(參見中級法院第458/2016號合議庭裁判)。

與此同時,亦須兼顧終審法院第28/2012號合議庭裁判中所表達的觀點:若利害關係人在稅務執行程序前未有機會對稅債合法性提出爭執,可在稅務執行程序中作為反對理據提出。

現將相關裁判書的見解轉錄如下:

“...É que vários dos fundamentos de oposição à execução fiscal por meio de embargos, previstos nos n.ºs 1.º e 2.º do artigo 176.º do Código das Execuções Fiscais, também são ilegalidades prévias ou a montante da execução fiscal, que a lei prevê que devem ser suscitadas, como se disse, na execução fiscal e não perante a entidade que lançou o imposto.

Referimo-nos aos fundamentos de embargos atinentes à ilegalidade da contribuição lançada e à falsidade do documento que serviu de base à execução.

São fundamentos que já existiam antes de iniciada a instância executiva, mas da competência desta, por o interessado não ter tido a oportunidade de as suscitar anteriormente e não fazer sentido a suspensão da execução para prosseguir a discussão da questão noutra local (decisão da administração, seguida de eventual recurso contencioso perante um tribunal).

É também uma questão de economia processual.

Aliás, nenhuma norma do Código das Execuções Fiscais, ou de outro diploma conexo, prevê que qualquer questão respeitante à ilegalidade do imposto ou do procedimento, que o executado não tenha tido oportunidade de suscitar anteriormente, o seja perante outra entidade que não a que superintende na execução fiscal...”

本案中,稅務當局通過2015年4月2日的處罰決定,確定有關罰款,作出被執行債務之金額的結算行為。倘被執行人認為有關處罰決定的程序期間在此之前已經屆滿,而稅務當局在程序時效完成後方作出處罰決定屬違反法律有關程序時效的規定(無論是《規章》的102條、第103條或第104條),其本可以在法定期限內提起行政上訴或行政司法上訴提出爭執,要求因該行為違反法律而予以撤銷。

但是，由行政卷宗資料可見，財政局於 2015 年 4 月 14 日所發出的載有**財政局局長**作出的三項處罰決定的通傳令皆因無人領取而被退回（詳見第 113 頁背頁、第 147 頁及第 187 頁），確定有關罰款之最終決定未能成功通知被執行人，而其首次獲悉有關科處罰款的決定應是在執行程序中接收傳喚令之時。因此，可以認為，在行政處罰程序中，其從未獲機會對產生該決定之程序的時效問題提出爭執。倘本院中止本稅務執行之訴訟程序，迫使其輾轉再循行政程序或行政司法訴訟提出爭執，既於情不合也不符合訴訟經濟原則。

因此，基於上述理由，本院決定對上述時效問題進行審理。

請求執行實體在答辯狀中辯解程序時效未過，為此還援用 3 月 24 日第 16/84/M 號法令第 2 條第 3 款的規定，其認為：由於對被執行人就行政違法事實進行書面聽證的通知已依法推定於 2012 年 11 月 13 日通知被執行人，導致程序時效於該日起中止，故截至有關處罰決定於 2015 年 4 月 23 日按上述條文的規定推定通知到被執行人時，程序時效尚未屆滿。

如上文所述，在處罰程序時效的法律適用方面，宜適用《規章》第 89 條第 1 款及第 104 條第 2 款的規定，為期兩年，由作出違法事實之日開始計算。

此外，還補充適用 10 月 4 日第 52/99/M 號法令《行政上之違法行為之一般制度及程序》的相關規定，依該法令第 7 條第 3 款規定，“*程序時效及處罰時效之期間，按刑法中之有關規定中止或中斷。*”

上指“刑法中有關程序時效中止或中斷”的條文載於澳門《刑法典》第 112 條及第 113 條。

其中，第 112 條規定：

“一、除法律特別規定之情況外，追訴時效亦在下列期間內中止：

a) 因無法定許可或無非刑事法院所作之判決，或因必須將一審理前之先決問題發回予非刑事法庭，又或因訴訟程序之暫時中止，而依法不能開始或繼續刑事程序期間；

b) 自作出控訴通知時起刑事程序處於待決狀態期間，但屬缺席審判之訴訟程序除

外；或

c) 行為人在澳門以外服剝奪自由之刑罰或保安處分期間。

二、如屬上款b項所規定之情況，中止之時間不得超逾三年。

三、時效自中止之原因終了之日起再度進行。”

適用上述條文尤其第 112 條第 1 款 b) 項之規定，結合本案具體情況，有關行政違法程序時效應自稅務當局作出行政違法行為之控訴通知日起中止計算。可以看出，控訴通知日的確定對本案的審理具備重要性，而現在問題的關鍵在於針對有關的通知行為應適用何法例。

請求執行實體主張適用 3 月 24 日第 16/84/M 號法令第 2 條第 3 款訂立的推定機制。根據上述法令第 1 條規定：“對因稅務性質法例之規定而應以掛號郵遞方式作出的通傳或通知則引用本法令所訂定之制度。”

儘管《印花稅規章》並無條文對以掛號郵遞方式作出的通傳或通知作出明文規範，但參考其他的稅務法例，如經 9 月 9 日第 21/78/M 號法律核准的《所得補充稅章程》的部分規定，可以推知，一般稅務法例對通傳或通知的方式明確要求以掛號郵遞方式進行的行為包括：對可課稅收益的通知（見《所得補充稅章程》第 43 條第 3 款及第 5 款規定）及稅務的徵收行為（見《所得補充稅章程》第 60 條第 1 款規定）等等。

上述稅務行為究其性質而言，才是 3 月 24 日第 16/84/M 號法令序言所指的“作為知會納稅人在繳稅方面各種重要事項的方法”，故能夠且應該成為該法令所適用之客體。惟本案所涉及之通知乃於行政違法之處罰程序中作出，目的非令納稅人知悉有關繳稅的事項，而是將行政違法事實及擬作出的處罰決定通知違法者，便於其行使辯護權利，陳明有關情事，供行政當局決定之用。

因此，本院充分認同檢察院意見書所表達的立場，即 3 月 24 日第 16/84/M 號法令所訂的規範不適用於本案，故請求執行實體援用該規定所指的通知推定規則，得出程序時效未屆滿的結論不能成立。

考慮經 10 月 4 日第 52/99/M 號法令《行政上之違法行為之一般制度及程序》第 3

條第3款準用《行政程序法典》的相關規定，本案所涉及的通知行為及通知方式宜適用該法典第72條的規定：

“第七十二條
(通知之方式)

一、按可能性及適當性而定，通知應直接向本人為之，或以公函、電報、專線電報、圖文傳真或電話為之。

二、如不能採用上述直接通知本人之任何方式，或不知應被通知之利害關係人為何人，又或基於利害關係人之人數採用該等通知方式為不可行者，則作出公示通知，為此須張貼告示於常貼告示處，並須刊登公告於本地區較多人閱讀之兩份報章上，其中一份為葡文報章，另一份為中文報章。

三、如以電話作出通知，須在緊接之工作日以第一款所定之其他任一方式予以核實，但通知仍視為在首次通知之日作出。”

本卷宗及行政卷宗資料顯示，稅務當局在決定開展行政違法處罰程序時，於2012年11月6日發函並以掛號郵遞方式通知被執行人提交書面答辯，但有關公函於2013年1月10日全部被退回（見行政卷宗第104頁、第136頁及第176頁）。在無法以郵遞通知的情況下，稅務當局直至2014年12月2日方以公示方式通知被執行人（見行政卷宗第107頁及第108頁背頁）。也就是說，直至該日，稅務當局才真正完成了行政處罰程序的通知並通過該通知正式宣示其針對有關行政違法行為提起控訴的立場，自該宣示行為起產生按照法律足以中止行政違法程序時效的效果。

然而，上指的公示通知日（2014年12月2日）距離行政違法的違法事實作出之日（即便由請求執行實體主張提起行政違法處罰程序之日即2012年11月6日起算）明顯已逾兩年。換言之，早在公示通知日前，本案行政違法處罰程序時效已屆滿，依法難再行追究，而嗣後的通知行為更不能產生中止時效的效果。因此，稅務當局作出的處罰決定違反《印花稅規章》第89條第1款及第104條第2款有關程序時效的規定，出現違法性瑕疵。

是故，在該違法決定基礎上提起的本稅務執行程序亦應告終止。

四、決定

綜上所述，本院裁定本稅務執行之反對成立，終止本稅務執行程序。

*

請求執行實體因獲得主體豁免，無需支付本案訴訟費用。

*

登錄本判決並適當通知。

*

適時將本卷宗送回財政局稅務執行處。

Quid Juris?

A única questão que o Recorrente, **Director dos Serviços de Finanças**, suscita no presente recurso é a da prescrição do procedimento infraccional, que a sentença considerou ter ocorrido durante a tramitação conducente à aplicação das multas, e com base na qual o TA julgou ilegais os títulos executivos.

Ou seja, discute-se a questão de saber se a notificação da acusação podia ser feita nos termos do artigo 2.º do DL n.º 16/84/M, de 24 de Março, presumindo-se efectuada no quinto dia posterior ao do registo postal, e se sim, com a notificação assim efectuada, se suspendia ou não o prazo da prescrição do procedimento infraccional nos termos do artigo 112.º, n.º 1, alínea b), do Código Penal, aplicável, *ex vi* do artigo 7.º, n.º 3, do DL n.º 52/99/M, de 4 de Outubro.

O Recorrente (Entidade Exequente) defende a aplicabilidade do regime de presunção, fixado pelo art.º 2.º, n.º 3 do Decreto-Lei n.º 16/84/M, de 24 de Março.

Importa ver o que o legislador pretende disciplinar com o DL n.º

16/84/M. O seu artigo 1º e 2º dispõem respectivamente:

Artigo 1.º

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

Artigo 2.º

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

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

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

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

É de ver que o diploma legal em causa visa regular exclusivamente

o regime de notificações em matéria fiscal.

A primeira conclusão que podemos retirar é a de que tal diploma só pode ser invocado em matéria fiscal *stritu sensu!*

Mas, o que está em causa nos presentes autos não é um acto tributário, mas sim sanção administrativa, resultante da alegada violação de normas fiscais. Pois, ao Recorrido foram aplicadas 3 multas. Ele tinha de ser notificado para cumprir voluntariamente a decisão ou para a impugnar.

Nesta óptica, não se aplicando a norma do artigo 2º do Decreto-Lei n.º 16/84/M, de 24 de Março, não se verifica a alegada presunção da notificação e da suspensão do prazo de prescrição pelo Recorrente.

Em matéria de infracção administrativa, existe um regime próprio, constante do Decreto-Lei n.º 52/99/M (*Regime geral das infracções administrativas e respectivo procedimento*), de 4 de Outubro, dispondo o seu artigo 3º (**Regime aplicável**):

1. Os regimes material e procedimental aplicáveis às infracções administrativas são fixados nas leis ou regulamentos que as prevêm e sancionam.

2. Os regimes referidos no número anterior devem conformar-se com as disposições do presente diploma.

3. Na ausência de regulamentação nas leis ou regulamentos previstos no n.º 1, aplicam-se subsidiária e sucessivamente as disposições do presente diploma e, com as necessárias adaptações, as adequadas do **Código do Procedimento Administrativo** e os princípios gerais do direito e do processo penal.

Por força do art.º 3.º, n.º 3 do citado Decreto-Lei n.º 52/99/M, deve recorrer-se ao art.º 72.º do CPA que tem o seguinte teor:

(Forma das notificações)

1. As notificações devem ser feitas pessoalmente ou por ofício, telegrama, telex, telefax, ou por telefone, consoante as possibilidades e as conveniências.

2. Se qualquer das referidas formas de notificação pessoal se revelar impossível ou ainda se os interessados a notificar forem desconhecidos ou em número tal que inviabilize essas formas de notificação, é feita notificação edital, afixando-se editais nos locais de estilo e publicando-se anúncios em dois dos jornais mais lidos do Território, um em língua portuguesa, outro em língua chinesa.

3. Sempre que a notificação seja feita por telefone, é a mesma confirmada por uma das outras formas previstas no n.º 1, no dia útil imediato, sem prejuízo de a notificação se considerar feita na data da primeira comunicação. "

Ora, conforme os dados considerados assentes, são as seguintes datas relevantes para apreciar o ponto em análise:

- Em 19/07/2012 foram elaborados 3 autos de infracções contra o Recorrido;

- Em 08/11/2012 foram enviados 3 ofícios para o Recorrido para notificar as infracções imputadas, tendo sido devolvidos em 10/01/2013;

- Em 02/12/2014 foi feita a notificação edital em jornais de língua chinesa e portuguesa.

Começando a contar a partir de 19/07/2012 (data da elaboração dos autos de infracções, ou eventualmente em data ainda mais cedo), este procedimento administrativo infraccional devia concluir-se até 18/07/2014! Pois, o artigo 7º (Prescrições) do citado DL nº 52/99/M estipula um regime de 2 anos de prescrição, mandando ele:

1. O procedimento para aplicação das sanções prescreve decorridos 2 anos sobre a data da prática da infracção.

2. As sanções prescrevem decorridos 4 anos sobre a data em que a decisão sancionatória se tenha tornado inimpugnável.

3. Os prazos de prescrição do procedimento e das sanções suspendem-se e interrompem-se nos termos das disposições adequadas da lei penal.

A notificação edital só veio a ter lugar em 02/12/2014! Como passaram mais do que 2 anos, o respectivo procedimento já prescreveu!

Aliás, o Digno. Magistrado do MP junto deste TSI tem a mesma leitura dos factos, quando observou:

“(…) A Administração não procedeu desta forma, tendo recorrido à notificação com registo simples, cuja carta foi devolvida, e não tendo adoptado os procedimentos

posteriores para assegurar que a notificação fosse efectivamente levada ao conhecimento do destinatário que ia ser sancionado.

Uma tardia notificação edital demonstra, até, que a Administração não tinha por seguro que a notificação ensaiada e a presunção daí resultante, de que agora pretende prevalecer-se, eram aptas a determinar a suspensão do procedimento infraccional.

Não pode, pois, ter-se por suspensa a prescrição do procedimento, nos termos do artigo 112.º do Código Penal, em resultado da carta enviada nos termos do DL n.º 16/84/M.

Ante o exposto, e tal como a sentença considerou, a decisão punitiva ocorreu quando já estava prescrito o procedimento infraccional, o que acarreta a invalidade do título executivo e leva à procedência da oposição e sequente extinção da execução.

Improcedem, assim, os argumentos do recorrente tendentes a demonstrar o contrário, pelo que deve negar-se provimento ao recurso.”

Quanto ao demais, é do nosso entendimento que, em face das considerações e impugnações da Recorrente/Comissão, a argumentação produzida pelo MMo. Juíz do Tribunal *a quo* continua a ser válida, a qual não foi contrariada mediante elementos probatórios concretos, trazidos por quem tem o ónus de prova, nesta medida, ao abrigo do disposto no artigo 631º/5 do CPC, *ex vi* do disposto no artigo 1º do CPAC, é de manter a decisão recorrida.

*

Síntese conclusiva:

I – Estando em causa uma infracção administrativa, com base nos factos de inobservância das normas fiscais (não estão em causa actos tributário típicos), o regime aplicável é o constante do Decreto-Lei n.º 52/99/M (*Regime geral das infracções administrativas e respectivo procedimento*), de 4 de

Outubro (e não o regime constante do DL n.º 16/84/M, de 3 de Outubro), que disciplina, entre outras matérias, a de prescrição do procedimento através do artigo 7.º.

II – Uma vez que o procedimento sancionatório só veio a concluir-se dois anos depois, verificou-se prescrição do mesmo, o que determina ilegais os títulos executivos referentes às respectivas infracções administrativas imputadas.

*

Tudo visto, resta decidir.

* * *

V - DECISÃO

Em face de todo o que fica exposto e justificado, os juízes do TSI acordam em **negar provimento ao presente recurso jurisdicional**, mantendo-se a sentença recorrida proferida pelo Tribunal Administrativo.

*

Sem custas por isenção subjectiva.

*

Notifique e Registe.

*

RAEM, 17 de Outubro de 2019.

Fong Man Chong

Ho Wai Neng

José Cândido de Pinho

Fui presente

Joaquim Teixeira de Sousa