

上訴案第 202/2025 號

日期：2026 年 2 月 12 日

主題： - 申請稅務復議期間的計算
- 推定收到信件日期
- 善意原則
- 合理障礙的陳述

摘 要

1. 第 15/96/M 號法律第 3 條第 2 款明確規定：就現行《行政程序法典》第 74 條 a) 款的規定而言，根據第 16/84/M 號法令第 2 條第 3 款推定發出的通知，應視為行政復議時效的起算點。
2. 如果無法證明實際收到通知的日期，或者實際收到通知的日期早於發出通知或公告後的第五天，則推定該通知已發出。
3. 僅援引“新型冠狀病毒肺炎”疫情，由於缺乏對“正當障礙”的（理由）的（充分）陳述（並附事實說明），以及（完全）未能及時提供正當證據，不足以構成任何疏忽或過失行為的正當理由。
4. 只有令當事人絕對無法作出行為（而不是難於作出行為）的事由，方能視為合理障礙。

裁判書製作人
蔡武彬

上訴案第 202/2025 號

上訴人：(A)集團有限公司 ((A) Grupo Limitada)

被上訴人：財政局所得補充稅複評委員會

(Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos
da Direcção dos Serviços de Finanças)

澳門特別行政區中級法院合議庭判決書

一、案情敘述

上訴人(A)集團有限公司對被上訴人財政局所得補充稅複評委員於 2022 年 8 月 24 日作出的決議提出訴訟。

澳門特別行政區行政法院對上述司法訴訟於 2024 年 11 月 21 日作出裁定，裁定司法上訴人(A)集團有限公司提出的司法上訴理由不成立，維持被上訴行為。

上訴人因不服判決現向本中級法院提出上訴，其內容如下：

1. 原審法庭裁定維持財政局所得補充稅複評委員會的決定，其主要認為上訴人未能推翻於掛號郵遞日的第五天後收到通知的推定，以及“6.18”疫情所產生的影響只對上訴人構成困難，而非障礙(見被上訴判決第 11 頁至第 16 頁)。
2. 除了應有的尊重外，上訴人並不認同其理據。
3. 首先根據卷宗第 37 頁資料顯示，行政當局於 2022 年 6 月 15 日以掛號郵遞方式將 M/5 式收益評定通知書寄予上訴人的法人住

所。

4. 受益於第 16/84/M 號法令第 2 條第 3 款的規定，應推定上訴人在掛號郵遞日期後之第五天即是 6 月 20 日收到通知。
5. 然而，正如被上訴判決獲證事實第 4 點及第 6 點指出，因 “6.18” 疫情的影響，郵政局於 6 月 20 日至 7 月 1 日暫停對外開放各服務點，於 7 月 4 日至 7 月 8 日期間掛號郵件只派遞掛號通知書，且僅部分服務點有限度運作。
6. 由此可見，考慮到郵政局直至 7 月 4 日才恢復有限運作，那麼按照第 16/84/M 號法令第 2 條第 3 款的規定，應至少視上訴人於 2022 年 7 月 4 日收到財政局之收益評定通知書。
7. 根據第 115/2022 號及第 119/2022 號批示，自 7 月 11 日至 7 月 23 日零時(稱為「相對靜止管理」期間)，所有從事工商業活動的公司、實體及場所繼續暫停營運，並要求所有人員須留在住所。
8. 其後，本澳進入俗稱「鞏固期」，根據第 123/2022 號行政長官批示，規定自 2022 年 7 月 23 日零時至 7 月 30 日零時，除了維持社會必要運作及居民生活所需的公司或場所繼續正常運營之外，其他從事工商業活動的公司或場所在遵守衛生當局的防疫指引要求的前提下可有限度運營；而政府公共部門亦從 7 月 23 日至 8 月 1 日僅提供有限度的對外公眾服務。
9. 直至於 2022 年 8 月 1 日，根據第 139/2022 號行政長官批示宣佈澳門疫情自 8 月 2 日進入「疫情穩定期」，繼而解除相關防疫措施。
10. 故此，上訴人認為從 7 月 11 日至 7 月 30 日共長達 20 日的期間內，立法者為利害關係人所設定的 15 日申駁期間應中止計算。
11. 這是因為，於有關期間內，上訴人之負責人作為一般市民，須遵守政府制定的各種嚴厲的居家防疫措施，根本無法如一般收到收益評定通知書的納稅人那樣，自由且毫無限制地在法律規定的通常連續計算的 15 日內外出，前往公司起草準備向複評委員會提

交的申駁書，以及收集相關的資料(包括 2021 年度任何會影響計算收益評定的支出及收入單據等)。

12. 上述事件導致上訴人無法自由地進行必要的外出活動以收集、整理或獲取準備申駁所需的資料。
13. 這種限制毫無疑問嚴重影響了上訴人的準備工作，使其因缺乏必要資源而無法完成，而這並非是原審法庭所認為可以克服的困難。
14. 既然上訴人的行動自由受到為防止疫情傳播的限制，倘若在此繼續計算其申駁期間，那麼此舉將對上訴人造成不平等的對待。
15. 從公平性和合理性角度來看，任何人不應因不可控因素(即公共部門運作暫停和出行限制)而受到不利影響。在這種情況下，由於當事人沒有合理的途徑去滿足其要求，所以上訴人認為應給予額外的時間來彌補這段時間內的不便。
16. 基於此，上述因不可預見且不可歸責於上訴人的外在因素導致上訴人向當局提出申駁的權利無法及時行使，正是屬於典型的合理障礙的情況。
17. 根據中級法院的見解，認為“只有在行政當局之舉動傷害私人對該舉動長期寄予的信任時，主張違反善意原則才有意義”(詳見中級法院於卷宗編號 693/2010 及 686/2012 所作出之裁判)。
18. 從 7 月 11 日至 7 月 30 日期間，上訴人之負責人積極遵守澳門特別行政區的防疫措施，停止營業並留在住所暫停外出，不僅是為著避免增加感染病毒的風險而加重本澳的醫療負擔，而且違反防疫措施亦使其負上刑事責任。
19. 同時，上訴人的負責人作為普通市民，由於上述期間所有政府部門的對外行政程序均因是次“6.18”疫情的影響無法正常運作，故上訴人有理由相信針對其收到 2021 年度的收益評定後具有於法定期間內提出申駁的權利亦不會正常計算。
20. 倘若當局一方面要求上訴人之負責人遵守防疫政策，暫停外出營業並留在住所，另一方面卻要求上訴人謹慎、盡責地履行其向政

府部門提出申駁的權利，這顯然是不合理及矛盾的，亦將使得上訴人處於進退兩難的境地，並且傷害上訴人作為普通市民響應政府防疫政策的信任。

21. 綜上所述，行政當局應秉持善意原則行事，全面地審視要求上訴人於原定的法定期間內提交申駁書是否合理。
22. 這樣，上訴人認為其於 2022 年 8 月 2 日提交申駁書時尚未超逾法律規定的期間，故此被上訴之決定因違反《行政程序法典》第八條之規定，應撤銷被上訴的行政行為之決定。

綜上所述，和依據法官閣下之高見，應裁定本上訴理由成立，並撤銷財政局所得補充稅複評委員會的決定！

被上訴人財政局所得補充稅複評委員會對上訴人提出的上訴作出回覆：

I. DO OBJECTO DO RECURSO

O presente recurso tem por objecto a douda sentença do Tribunal Administrativo, de 21.11.24, que julgou improcedente o recurso contencioso apresentado pela Recorrente da deliberação da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos, de 24.08.22, que decidiu não se pronunciar sobre a reclamação apresentada pela Recorrente por ter sido apresentada fora do prazo legal nos termos dos artigos 2.º e 3.º do DL n.º 16/84/M, de 24 de Março e artigos 3.º e 4.º da Lei n.º 15/96/M, de 12 de Agosto, mantendo o valor da matéria colectável fixada de Mop\$1,243,295.00.

A sentença recorrida fez correcta aplicação da lei.

II. Presunção prevista no n.º 3 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 16/84/M Epidemia como dificuldade e não obstáculo à Recorrente

1. A sentença resolveu e bem as questões relacionadas com o momento da notificação da fixação do rendimento colectável e da verificação da existência de justo impedimento que possibilitasse a impugnação da fixação de rendimento.
2. Alega a Recorrente em sede de recurso jurisdicional que devido à suspensão dos serviços de correios de 20 de Junho a 1 de Julho e funcionamento limitado de 4 a 8 de Julho e considerando que a Direcção dos Serviços de Correios só retomou o o seu funcionamento limitado em 4 de Julho deve-se considerar que a Recorrente recebeu a notificação de fixação de rendimento no dia 4 de Julho de 2022 por aplicação do n.º 3 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 16/84/M.
3. Ora, nos termos do n.º 3 do artigo 2.º do DL n.º 16/84/M, de 24 de Março, aquela notificado de rendimento do Imposto Complementar de Rendimentos (modelo M/5) presume-se feita no quinto dia posterior ao do registo postal, ou no primeiro dia útil seguinte a esse, quando não o seja.
4. Tendo sido enviada sob registo em 15.06.22 significa, portanto, que a notificação considera-se efectuada a 20.06.21.
5. Nos termos do n.º 4 do artigo 2.º invocado pela Recorrente “A presunção do número anterior só pode ser ilidida¹ 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 conta, seja requisitada aos mesmos serviços informação sobre a data em que foi promovida a entrega”.
6. Ora, a Recorrente para além de nem sequer indicar o dia em que

¹ Bold e sublinhado nosso.

recebeu a notificação também não requisitou aos CTT informação sobre a data em que foi promovida a entrega a que era obrigada nos termos do n.º 4 do artigo 2.º que invoca para ilidir a presunção de notificação.

7. Sem prejuízo da presunção que não foi ilidida pela ora Recorrente contando-se a mesma a 20.06.22, repete-se que segundo informação dos correios a mesma recebeu a notificação em 16.06.22 ou seja, ainda em data anterior à da presunção, embora tal não sirva para a ilidir (cfr Ac. do TSI de 15 de Março de 2012, Proc. n.º 764/2011).
8. Conclusão a que chegou a Sentença ora recorrida de acordo com as regras legais aplicáveis (artigo 43.º, n.º 3 do RICR e no n.º 1 do artigo 2.º do DL n.º 16/84/M, n.º 3 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 16/84/M, n.º 4 do Decreto-Lei n.º 16/84/M).
9. Com efeito, o Tribunal considerou que o n.º 4 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 16/84/M é uma norma criada pelo legislador exclusivamente no interesse do notificado, a quem compete alegar e provar que a responsabilidade pelo facto da notificação ter sido feita em data posterior à presumida é dos CTT sendo que essa prova não é da responsabilidade da Administração nem do Tribunal não podendo a Recorrente em nome do princípio da Boa Fé imputar à Administração o ónus que é seu.
10. Entendeu a sentença recorrida de acordo com as normas legais aplicáveis que a Recorrente tem o ónus de alegar e provar que: 1) a notificação só foi recebida depois da data presumida; e 2) que a mora se deveu a causa dos correios. No caso sub judice a Recorrente apenas alegou vagamente o facto de suspensão ou limitação dos serviços de correios não se provando que tal facto tenha conduzido à recepção da notificação da fixação de

rendimentos após o dia de recepção presumida de 20.06.22 por forma a ilidir a presunção prevista no n.º 3 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 16/84/M.

11. Tendo ainda referido que, de acordo com o registo de expedição postal constante dos autos, é muito provável que o recorrente tenha sido notificado em 16 de Junho.

III. Suspensão do prazo da reclamação entre 11 de Julho e 30 de Julho

Justo Impedimento

Violação do princípio da Boa Fé artigo 8º CPA

12. Ora, contando-se o prazo legal para apresentação da reclamação para a Comissão de Revisão a partir do dia 20.06.22, logo, o último dia, desse prazo ocorreria a 05.07.22, nos termos do artigo 4.º da Lei 15/96/M, de 12 de Agosto.
13. Entende a Recorrente que o prazo de 15 dias para a reclamação deve ser suspenso por um período de 20 dias, de 11 de Julho a 30 de Julho, porque o seu responsável tinha de cumprir as medidas rigorosas de prevenção e controlo da epidemia no domicílio decretadas pelo Governo sendo impossível ter-se dirigido à sociedade para elaborar a reclamação bem como recolher as respectivas informações, ou seja, as medidas do Governo que impossibilitaram a Recorrente de realizar livremente as necessárias deslocações para recolher, organizar ou obter os elementos necessários à preparação da reclamação. Restrição que afectou gravemente a preparação daquela impossibilitando a sua conclusão por falta de recursos necessários, considerando que não é uma dificuldade ultrapassável como considerou o Tribunal. Entende a Recorrente que não devendo ninguém ser prejudicado por

factores incontroláveis (suspensão do funcionamento dos serviços públicos e as restrições às deslocações) lhe deve ser concedido um tempo adicional para reparar os inconvenientes causados durante este período que dado a factores externos imprevisíveis e não imputáveis à Recorrente, fizeram com que o direito de reclamação da Recorrente junto das autoridades não possa tenha sido exercido atempadamente constituindo uma situação típica de Justo Impedimento.

14. Cita a Recorrente os Acórdãos do TSI com os n.ºs 693/2010 e 686/2012 que concluem que “A invocação da violação do princípio a boa fé só faz sentido ante uma atitude da Administração que fira a confiança que nela o particular depositou ao longo do tempo, levando-o crer que diferente decisão estaria para ser tomada”.
15. Entende a Recorrente que as exigências da Administração durante o período em que os serviços estiveram encerrados ou suspensos não funcionando normalmente levaram a Recorrente a acreditar que após a recepção da fixação do rendimento relativo ao ano de 2021 que o prazo para reclamação não seria contado normalmente, uma vez não poder-se exigir o cumprimento das medidas do Governo e ao mesmo tempo exigir-se o cumprimento do prazo de reclamação no mesmo período, que o cumprimento dos ditames da boa fé determinam que a reclamação seja considerada dentro do prazo e que não o tendo feito a decisão recorrida viola o artigo 8.º CPA².

² Artigo 8º (Princípio da boa fé)

1. No exercício da actividade administrativa, e em todas as suas formas e fases, a Administração Pública e os particulares devem agir e relacionar-se segundo as regras da boa fé.
2. No cumprimento do disposto no número anterior, devem ponderar-se os valores fundamentais do direito, relevantes em face das situações consideradas e, em especial:
 - a) Da confiança suscitada na contraparte pela actuação em causa;

Vejamos,

16. A DSF prestou serviços limitados ao público no período entre 4 e 8 de Julho e a fim de evitar aglomeração de pessoas foi exigida a marcação prévia do serviço pretendido, tendo sido publicados na página electrónica da DSF e WeChat anúncios referentes à abertura de serviços limitados e prorrogações de prazo no âmbito de várias obrigações fiscais.
17. No período de prestação de serviços limitados, de 05.07.22 a 08.07.22, a DSF manteve ainda um serviço de recepção de requerimentos/documentos para todos os cidadãos independentemente de marcação prévia através da colocação de uma caixa para o efeito à entrada da DSF.
18. Aliás em conformidade com o ofício circular da Direcção dos Serviços de Administração e Função Pública com o n.º 0141/SAFP-DRTSP/OFC/2022 sobre o assunto “orientações de trabalho para os serviços públicos durante o período entre 4 e 8 Julho” é referido que tendo em conta as exigências de prevenção da epidemia causada pelo novo tipo de corona vírus, bem como, a necessidade de prestação de serviços públicos adequados ao público, emitiram-se orientações de trabalho aos serviços e entidades públicos durante o período entre 4 e 8 de Julho no sentido de se prestarem serviços limitados ao público, devendo o pedido de serviços ser feito mediante marcação prévia online ou por telefone, e serem prestados em horas faseadas, por forma a reduzir , na medida do possível, a aglomeração de pessoas e o risco de propagação do vírus.
19. A DSF prestou igualmente serviços limitados ao público no período entre 25 e 29 de Julho e em 1 de Agosto e a fim de evitar

b) Do objectivo a alcançar com a actuação empreendida.

aglomeração de pessoas foi exigida a marcação prévia do serviço pretendido.

20. Tendo sido publicados na página electrónica da DSF e WeChat anúncios referentes à abertura de serviços limitados e prorrogações de prazo no âmbito de várias obrigações fiscais.
21. Aliás em conformidade com o ofício circular da Direcção dos Serviços de Administração e Função Pública com o n.º 0150/SAFP-DRTSP/OFC/2022 sobre o assunto “orientações de trabalho para os serviços públicos durante o período compreendido entre 23 e 29 de Julho”, é referido que tendo em conta as exigências de prevenção da epidemia causada pelo novo tipo de corona vírus, a necessidade de prestação de serviços públicos adequados ao público, emitem-se as seguintes orientações de trabalho aos serviços e entidades públicos durante o período entre 23 e 29 de Julho - Os serviços públicos prestam apenas, durante esse período, serviços limitados ao público devendo o pedido de serviços ser feito mediante marcação prévia on line ou por telefone, e serem prestados em horas faseadas, por forma a reduzir, na medida do possível, a aglomeração de pessoas e o risco de propagação do vírus.
22. Também por ofício circular da Direcção dos Serviços de Administração e Função Pública com o n.º 0157/SAFP-DRTSP/OFC/2022 sobre o assunto “orientações de trabalho para os serviços públicos durante o período compreendido entre 30 de Julho e 1 de Agosto”, é referido que tendo em conta as exigências de prevenção da epidemia causada pelo novo tipo de corona vírus, a necessidade de prestação de serviços públicos adequados ao público, emitem-se as seguintes orientações de trabalho aos serviços e entidades públicos durante o período

entre 30 de Julho e 1 de Agosto - Os serviços públicos prestam apenas, durante esse período, serviços limitados ao público devendo o pedido de serviços ser feito mediante marcação prévia on line ou por telefone, e serem prestados em horas faseadas, por forma a reduzir, na medida do possível, a aglomeração de pessoas e o risco de propagação do vírus.

23. Período de 25.07.22 a 01.08.22 em que igualmente a DSF manteve ainda um serviço de recepção de requerimentos/documentos para todos os cidadãos independentemente de marcação prévia através da colocação de uma caixa para o efeito à entrada da DSF.
24. Tendo em atenção que a DSF suspendeu a prestação de serviços ao público entre 20 de Junho a 1 de Julho de 2022, tendo começado a prestação de serviços limitados a partir de 4 de Julho, os processos fiscais cujo o período de impugnação ocorreu entre 20 de Junho a 1 de Julho de 2022, foram estendidos até final de Julho sendo transferido para o dia útil seguinte 1 de Agosto de 2022.
25. Sendo assim mais uma vez a reclamação apresentada pela ora Recorrente, com entrada nestes Serviços a 02.08.22 foi efectuada fora do prazo legal, uma vez que claramente podia ter sido interposto dentro daquele prazo legal.
26. A douda sentença recorrida também assim concluiu na medida em que só se considera justo impedimento o que obsta absolutamente à prática tempestiva do acto pelas partes e não a mera dificuldade, o motivo que impede absolutamente o interessado de praticar o acto e não o motivo que torna difícil a sua prática (Vide acórdão do TUI, de 17 de Junho de 2020, Processo n.º 26/2020).

27. Com o funcionamento limitado dos serviços públicos - em cumprimento do ofício circular dos SAFP a DSF prestou serviços limitados ao público nos períodos de 4 a 8 de Julho e de 25 a 29 de Julho de 2022 - podendo os cidadãos deslocar-se ainda aos diferentes locais de trabalho da DSF para tratar de assuntos fiscais, necessitando apenas de efectuar a marcação prévia através da “conta única de acesso comum” ou da sua página electrónica, bem como usar máscara, medir a temperatura e exibir o código de saúde ao entrar no edifício. Estas informações foram divulgadas atempadamente na página electrónica dos SAFP na página electrónica da DSF e na conta pública de Wechat bastando apenas um pequeno acompanhamento para se ter conhecimento. Concluindo-se que a Recorrente não se encontrava absolutamente impossibilitada de apresentar a reclamação na DSF necessitando apenas de ultrapassar certas dificuldades as quais não são suficientes para constituir justo impedimento.
28. Do mesmo modo, considerou a sentença recorrida e bem que embora o Despacho do Chefe do Executivo exija a todos os trabalhadores que permaneçam nas suas residências durante o período compreendido entre 11 de Julho e 1 de Agosto de 2022 tal não constitui um obstáculo uma vez que tal despacho permite a execução das tarefas necessárias à aquisição de bens de primeira necessidade, ou outros motivos urgentes que obriguem a sair de casa (vide o artigo 9.º dos factos) não estando assim o representante da Recorrente completamente proibido de sair de casa, podendo a apresentação da reclamação para evitar a extemporaneidade, constituir justificação para uma curta ausência do domicílio.
29. Nestes termos, considerou a sentença recorrida que o prazo

para a Recorrente reclamar da fixação do rendimento colectável continua a ser 5 de Julho de 2022 - contado a partir de 20.06.22 - data em que se presume recebida a notificação da fixação do rendimento colectável - uma vez que embora entre 20 de Junho e 1 de Julho de 2022 a DSF tenha suspenso a prestação de serviços ao público foi retomada a prestação de serviços limitados em 4 de Julho de 2022 conseguindo a Recorrente apesar de ter de ultrapassar certas dificuldades apresentar reclamação naquele prazo.

30. Apenas o “evento” que impeça, em absoluto, a prática atempada do acto pode ser considerado “justo impedimento, excluindo-se, assim, a “simples dificuldade”” daquela; (cfr., v.g., R. Bastos in, “Notas ao C.P. C.” Vol. I, pág. 321).
31. Considerou a sentença, igualmente, e bem a nosso ver, que mesmo que se invoque que a data da retoma dos serviços ao público é muito próxima das data do termo do prazo da reclamação não se pode ignorar que após o período de funcionamento limitado da DSF a recorrente ainda não conseguiu apresentar a reclamação só a tendo apresentado no dia 02.08.22 o que já ultrapassou qualquer âmbito de tolerância razoável.
32. Ou seja, a douda sentença recorrida entendeu que residindo o núcleo do justo impedimento previsto no artigo 96.º CPC na não imputabilidade às partes, aos seus representantes ou mandatários judiciais, na prática do acto fora do prazo, ou seja, na não existência de culpa ou negligência na sua conduta, se a Recorrente não concordasse com a fixação do rendimento colectável, bastava-lhe prestar atenção às informações divulgadas pela DSF ou telefonar para a linha aberta do Núcleo

de Informações Fiscais para efectuar marcação prévia e o tratamento da reclamação.

33. A Recorrente não prestou a devida atenção e cautela nas questões que envolvem os seus próprios interesses, para evitar o atraso na apresentação da reclamação considerando-se a sua conduta culposa, não se podendo admitir reclamação apresentada fora do prazo com fundamento em justo impedimento.
34. Por outro lado, é condição de procedência do justo impedimento previsto no artigo 96.º CPC, desde logo, que a parte impossibilitada de praticar o acto o invoque imediatamente oferecendo logo a respectiva prova.
35. Nesse sentido o acórdão do STA de 14.09.17 proferido no âmbito do processo n.º 01081/16 pronunciou-se no sentido de que a “dedução do justo impedimento em procedimento administrativo, sendo admissível, impõe a observância de todas as regras previstas no artigo 146º do CPC”³.
36. O artigo diz “A parte que alegar o justo impedimento oferece logo a respectiva prova; O juiz ouvida a parte contrária, admite o requerente a praticar o acto fora do prazo se julgar verificado o impedimento e reconhecer que a parte se apresentou a requerer logo que ele cessou”
37. Da mesma forma dispõe o artigo 96.º do CPC de Macau:
 - “1. Considera-se justo impedimento o evento não imputável à parte nem aos seus representantes ou mandatários; que obste à prática atempada do acto.
 2. A parte que alegar o justo impedimento deve oferecer logo a

³ Artigo 96º CPC de Macau.

respectiva prova; o juiz, ouvida a parte contrária, admite o requerente a praticar o acto fora do prazo, se julgar verificado o impedimento e reconhecer que a parte se apresentou a requerer logo que ele cessou”.

38. Ou seja, impõe-se ao Requerente o ónus de requerer a prática extemporânea do acto mediante alegação e instrução do pedido com a indicação e junção dos meios de prova dos factos integradores desse justo impedimento, fora ou dentro do prazo, mas logo que cesse a causa impeditiva.
39. Ora a Recorrente não alegou o justo impedimento nem os factos integradores desse mesmo justo impedimento quando apresentou a sua reclamação em 02.08.22 e atendendo que o ónus de alegar constitui exigência prévia à prova, desnecessário é que nos pronunciemos sobre a óbvia falta de prova apresentada - requisito necessário para poder proceder tal invocação.
40. Não tendo alegado o justo impedimento perante a Comissão de Revisão não tinha esta face à ultrapassagem do prazo para a reclamação acrescido do prazo concedido em virtude do encerramento dos serviços que' admitir esta fora do prazo.
41. E assim concluiu, e bem, a sentença recorrida que nos termos do artigo 96.º CPC, entendeu que para ser admitido o justo impedimento a parte que o alegar tem de o requer logo que o impedimento seja levantado e com o requerimento oferecer as respectivas provas.
42. Dos elementos constantes dos autos e das alegações da própria recorrente, não se vislumbra que a mesma, ao apresentar a reclamação no dia 02.08.22 tenha alegado a existência de justo impedimento e apresentado as respectivas provas, pelo que a

recorrente não assumiu a responsabilidade de alegar e provar o justo impedimento no respectivo procedimento administrativo, nos termos do artigo 96.º n.º 2 CPC.

43. E não é em sede de recurso contencioso a altura para invocar o justo impedimento que devia ter sido alegado com concretização factual do “justo impedimento” e provado aquando da interposição da reclamação para a Comissão de Revisão.
44. Como referido no Acórdão do TUI, de 17.06.20, proferido no Processo n.º 26/2020, a epidemia abstractamente não constitui motivo adequado para justificar o atraso.
45. Quanto à pretensão da Recorrente de que o prazo para reclamação, dever ser suspenso entre os dias 11 e 30 de Julho ao abrigo do justo impedimento, e que nesse caso apresentou a reclamação ainda dentro do prazo legal no dia 2 de Agosto.
46. Cita-se aquele Acórdão do TUI, de 17.06.20:
“(…)
2. O “justo impedimento” constitui uma “excepção” à regra de que o decurso do prazo peremptório opera a extinção do direito de praticar o acto, (“regra” consagrada no nº 3 do art. 95º do C.P.C.M.).
3. O efeito do justo impedimento não é nem o de impedir o início do curso do prazo, nem o de interromper tal prazo quando em curso, (no momento em que ocorre o facto que se deva considerar como justo impedimento, inutilizando o tempo já decorrido), mas tão só o de suspender o termo de um prazo, deferindo-o para o dia imediato àquele que tenha sido o último de duração do impedimento.⁴

⁴ Bold e sublinhado nosso

4. A mera invocação do surto da “Pneumonia causada pelo novo coronavírus”, por falta de (adequada) alegação (com concretização factual) do (motivo do) “justo impedimento”, e (absoluta) falta de oportuno oferecimento da sua prova, não constitui motivo adequado para justificar eventual conduta processual menos diligente (ou negligente) e não desculpável.”
47. A invocação do acórdão do TSI nº 693/2010 e 686/2012, não tem aplicação no caso em apreço, tendo a DSF actuado com Boa Fé na sua relação com a Recorrente.
48. Assim, para além de não se ter verificado qualquer impedimento ao cumprimento do prazo da Recorrente, também o “Justo impedimento” ora invocado não foi atempadamente alegado em sede própria, não sendo de apreciar em recurso contencioso.
49. Pelo exposto, não se verificam quaisquer dos vícios assacados pela Recorrente à douda sentença recorrida.

Termos em que se requer a V.Exa, que seja o presente recurso declarado improcedente e, consequentemente, mantida a douda sentença recorrida.

駐本院助理檢察長對上訴人提出了法律意見書，認為上訴理由不能成立，應該予以駁回。

卷宗上呈後，各助審法官已對卷宗進行檢閱。

現對案件進行審理。

二、事實：

根據載於卷宗之證據，本院認為以下事實屬重要並視為獲得證實：

1. 司法上訴人(A)集團有限公司，法人住所設於澳門...，於商業及動產登記局登記編號為...，納稅人編號為...(以下稱為“上訴人”) (見卷宗第2頁)。
2. 財政局所得補充稅評稅委員會評定司法上訴人2021年度可課稅收益為澳門幣1,243,295.00元，隨後於2022年6月15日以掛號郵遞方式將M/5式收益評定通知書寄予司法上訴人的法人住所 (見卷宗第37頁)。
3. 2022年6月16日，上述掛號信成功派遞(見卷宗第38頁及背頁)。
4. 根據第99/2022號、第100/2022號、第104/2022號及第116/2022號行政長官批示，為防止新型冠狀病毒肺炎在澳門特別行政區的傳播，於2022年6月20日至24日、6月27日至7月1日及7月11日至7月17日關閉澳門特別行政區的公共部門，但向公眾提供緊急及必需服務的部門除外。
5. 2022年7月3日，行政公職局於網頁發佈第0141/SAFP-DRTSP/OFC/2022號傳聞公函，就公共部門及實體於2022年7月4日至8日期間的工作安排發出指引：
“.....1. 公共部門在此期間僅維持有限度的對外公眾服務，且有關的服務應事先透過網上或電話預約申請，在對外服務地點分時分段提供服務，以最大程度減少人員聚集降低病毒傳播的風險；.....”
(見卷宗第43頁至第44頁背頁)。
6. 2022年7月4日至8日，財政局提供有限度的對外公眾服務，為此，先後於財政局網頁及微信公眾號發佈如下公告：
“財政局於7月4日(星期一)起恢復有限度服務，為避免人群聚集，市民必須透過移動應用程式“一戶通”內的“服務櫃檯取籌及預約”及其網頁版(<http://booking.gov.mo>)作出服務預約。此外，所有進入大樓人士均須配戴口罩及出示健康碼。

於早前暫停開放期間到期申報及繳納的相關稅項，其申報及繳納

期將獲適當延長至 2022 年 7 月 31 日，包括：(1)繳納期為 6 月份的房屋稅；(2) 6 月份不定期繳納憑單 (MB 格式)；(3) 期限為 6 月份之各項稅務申報。經延長後的繳納及申報期限充足，市民毋須急於遞交。……”(見卷宗第 39 頁至第 42 頁)

7. 2022 年 7 月 21 日及 29 日，行政公職局於網頁發佈第 0150/SAFP-DRTSP/OFC/2022 號及第 0157/SAFP-DRTSP/OFC/2022 號傳閱公函，就公共部門及實體於 2022 年 7 月 23 日至 8 月 1 日期間的工作安排發出指引：

“...1. 公共部門在此期間僅維持有限度的對外公眾服務，且有關的服務應事先透過網上或電話預約申請，在對外服務地點分時分段提供服務，以最大程度減少人員聚集及降低病毒傳播的風險；……”(見卷宗第 16 頁及第 49 頁至第 54 頁背頁)。

8. 2022 年 7 月 25 日至 29 日，財政局提供有限度的對外公眾服務，為此，先後於財政局網頁及微信公眾號發佈如下公告：

“財政局於 7 月 25 日至 29 日 (星期一至五) 提供有限度對外服務，為避免人群聚集，市民必須透過移動應用程式“一戶通”內的“服務櫃檯取籌及預約”或其網頁版(<http://booking.gov.mo>)作出服務預約，所有進入大樓人士均須配戴 KN95 或以上標準之口罩，並配合測量體溫、出示健康碼及掃描場所二維碼。

因應新冠肺炎疫情的影響，(1) 2021 年度所得補充稅 A 組收益申報書的遞交期限延長至 2022 年 8 月 15 日，(2) 2022 年 5 月及 6 月份旅遊稅繳納憑單 M/7 格式表的遞交期限至 2022 年 8 月 1 日屆滿；納稅人可前往財政局三個辦公地點：南灣財政局大樓、政府綜合服務大樓或離島政府綜合服務中心辦理。南灣財政局大樓第二服務中心將設立相關專櫃，納稅人可於辦公時間致電 28336886 稅務諮詢熱線作出安排。倘選擇在政府綜合服務大樓或離島政府綜合服務中心辦理，須事先透過上述“一戶通”的預約渠道作出服務預約，敬請留意。……”(見卷宗第 45 頁至第 48 頁)

9. 根據第 115/2022 號、第 119/2022 號、第 123/2022 號及第 137/2022 號行政長官批示，為防止新型冠狀病毒肺炎在澳門特別行政區的傳播，自 2022 年 7 月 11 日零時至 8 月 2 日零時，所有人員須留在住所，但因執行必要的工作、購買生活物資，又或其他緊急原因必需外出者除外；人員外出時須佩戴口罩，而成年人須佩戴 KN95 或以上標準的口罩。
10. 根據第 139/2022 號行政長官批示，自 2022 年 8 月 2 日零時起，解除第 102/2022 號行政長官批示所採取的特別措施，包括：
- “.....(一)關閉所有的電影院、劇院、室內遊樂場、遊戲機及電子遊戲室、網吧、桌球室、保齡球場、蒸氣浴室、按摩院、美容院、健身院、健康俱樂部、“卡拉 OK”場所、酒吧、夜總會、的士高、舞廳、歌舞廳、理髮店及向公眾開放的泳池；
- (二)停止所有的餐廳、飲料場所及飲食場所向公眾提供在有關場地內進食及飲用飲品的服務，但不妨礙外賣服務的提供。.....”。
11. 2022 年 8 月 2 日，司法上訴人針對可課稅收益的評定向財政局遞交申駁書（見卷宗第 8 頁）。
12. 2022 年 8 月 24 日，財政局所得補充稅複評委員會作出如下決議：
- “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二零二二年六月十六日。而對於上述年度的申駁書遞給本局的日期為二零二二年八月二日。
- 基於此，維持原評定的可課稅收益為澳門元 1,243,295.00。.....”
- （見卷宗第 8 頁）。
13. 2022 年 9 月 17 日，司法上訴人收到複評委員會上述決議之通知（見起訴狀第 1 點）。

14. 2022 年 10 月 20 日，司法上訴人針對上述決議向本院提起司法上訴（見卷宗第 2 頁）。

三、法律適用：

（一）關於期限的計算

上訴人在其司法上訴中，主張在 2022 年 7 月 11 日至 30 日期間，應暫停計算法定的 15 天期限。

1.1. 查閱卷宗第 8 頁可知，上述決定明確表明，其目的在於處理上訴人依據《所得補充稅條例》第 80 條第 1 款提出的申訴。

根據第 15/96/M 號法律第 3 條第 2 款的規定，經修訂後，可以得出結論：現行《行政程序法典》第 74 條適用於計算上述第 80 條規定的法定投訴期限。第 80 條明確規定：計算期限應遵循以下規則：

- a) 期限開始計算之日不計入期限計算；
- b) 期限持續有效，不論是否經過任何手續應開始計算；
- c) 若期限屆滿日恰逢服務機構非營業日或非工作日，則順延至下一個工作日。

在本案中，上訴人並未對法官所列舉的第 8 項已證實事實提出異議。法官在該項事實中表示，財政局在 2022 年 7 月 25 日至 29 日期間向公眾提供了有限的服務。

由此可見，「上訴人認為從 7 月 11 日至 7 月 30 日共長達 20 日的期間內，立法者為利害關係人設定的 15 日申明期間應中止計算」的版本沒有法律依據，因此不成立。

1.2. 請注意，上訴人尚未對法官在上述判決中列出的第 8 點事實提出質疑，因此可以確定，上訴人於 2022 年 6 月 16 日有效收到了案卷第 38 頁文件中提到的通知。

第 15/96/M 號法律第 3 條第 2 款明確規定：就現行《行政程序法典》

第 74 條 a) 款的規定而言，根據第 16/84/M 號法令第 2 條第 3 款推定發出的通知，應視為行政復議時效的起算點。

另一方面，正如我們一直所堅持與上訴人所理解的“有效司法保護原則”相反的解釋的，根據該原則，立法者在第 16/84/M 號法令第 2 條第 3 款和第 4 款中規定，如果無法證明實際收到通知的日期，或者實際收到通知的日期早於發出通知或公告後的第五天，則推定該通知已發出。⁵

那麼，就本案而言，原審截止日期並非上述 2022 年 6 月 16 日，而是 2022 年 6 月 20 日，即根據第 16/84/M 號法令第 2 條第 3 款推定通知的日期。

然而，我們認為本司法上訴主張的第 6 項結論（...應至少觀看上訴人於 2022 年 7 月 4 日收到財政局之收益評定通知書）並不合理，即便 DSF 在 2022 年 6 月 20 日至 2022 年 7 月 3 日期間確實不對公眾開放。

此外，對《行政程序法典》第 74 條和第 15/96/M 號法律第 3 條第 2 款的規定進行平衡解釋.....使我們有理由推斷，2022 年 6 月 16 日實際收到的款項並不否定 2022 年 6 月 20 日推定收到的通知，也不能作為《行政程序法典》第 74 條 c) 項所規定的到期日跳轉的依據。

1.3. 值得指出的是，即使我們接受上訴理由的第 6 點結論（...應至少觀看上訴人於 2022 年 7 月 4 日收到財政局之收益評定通知書），上訴人向復評委員會提交的申訴也已超過時效。

因為在上述所提到的情況中，第 15/96/M 號法律第 4 條規定的 15 天期限已於 2022 年 7 月 19 日終止，並且根據行政長官第 120/2022 號批示第 1 款和《行政程序法典》第 74 條 c 款的規定，該期限應延至 2022 年 7 月 25 日——即財政局在正常時期向公眾提供有限服務的日期，而事實上，上述異議已於 2022 年 8 月 2 日提交至複評委員會。

（二）關於違反善意原則的指控

⁵ 參見中級法院在第 764/2011 號案件中的判決。

上訴人也援引合理障礙的理由，聲稱涉案判決違反了善意原則，辯稱「20.涉案信號人要求喇叭人負責人防疫政策，暫停戶外說明，提出申辯的權利，這顯然是不合理矛盾及的，亦將促使信號人進退兩難的境地，並作為普通市民響應政府防疫政策的信任」。

就《民事訴訟法典》第 96 條規定的正當障礙經必要調整後，適用於行政程序的問題，尊敬的終審法院以及中級法院一直認同葡萄牙法律體系既定的理論和判例作出了相應的見解：

關於“新型冠狀病毒肺炎”作為一個理由的問題，尊敬的終審法院作出如下的見解：僅援引“新型冠狀病毒肺炎”疫情，由於缺乏對“正當障礙”的（理由）的（充分）陳述（並附事實說明），以及（完全）未能及時提供正當證據，不足以構成任何疏忽或過失行為的正當理由。⁶

根據這最權威的判例，並尊重不同意義上的最佳理解，我們認同原審法院所做出的推理中所指出的理由：

“之於本案，首先，從卷宗所載資料及司法上訴人自己的陳述中，看不出其於 2022 年 8 月 2 日逾期提交申駁書時曾指稱存有合理障礙並提供有關證據，因此，司法上訴人未能按照《民事訴訟法典》第 96 條第 2 款的規定在相關行政程序中承擔提出及證明合理障礙的責任。

此外，即便認為司法上訴人提出的“6.18”疫情屬於重大衛生事件，屬於無須陳述及證明明顯事實，應由行政當局依職權審查是否存在合理障礙，⁷亦須指出，在司法上訴人泛泛提出的事由中，僅疫情導致公共部門關閉能夠被視為合理障礙，而這一障礙在公共部門於 2022 年 7 月 4 日恢復有限度對外服務時便已解除，並不妨礙司法上訴人及時提交申駁書。

如前文所述，只有令當事人絕對無法作出行為（而不是難於作出行為）的事由，方能視為合理障礙。

⁶ 參見終審法院在第 26/2020 號案件中的判決。

⁷ 此觀點，見 Cândida da Silva Antunes Pires 與 Viriato Manuel Pinheiro de Lima 上引著作，在第 213 頁，在比較法層面，見 José Lebre de Freitas 與 Isabel Alexandre 合著《Código de Processo Civil Anotado》，第一冊，第四版，Almedina 出版，2018 年，第 391 頁。

根據此標準，為防止疫情傳播，包括財政局在內的公共部門應行政長官批示要求在 2022 年 6 月 20 日至 24 日、6 月 27 日至 7 月 1 日及 7 月 11 日至 7 月 17 日關閉（見事實第 4 條），確實令司法上訴因不可歸責於自身的原因而無法提交申駁書，可以視為合理障礙。

與此不同的是公共部門的有限度運作。實際上，遵循行政公職局的傳閱公函，財政局於 2022 年 7 月 4 日至 8 日、7 月 25 日至 29 日期間提供有限度的對外服務，市民仍可前往財政局不同辦公地點辦理稅務事宜，所需要的只是透過“一戶通”或其網頁版作出服務預約，並在進入大樓時戴口罩、量體溫及出示健康碼，而該等資訊已及時在行政公職局的網頁、財政局的網頁及微信公眾號發佈，只需稍加留意即可知悉。在此情景下，司法上訴人並非完全無法前往財政局提交申駁書，只是需要克服一定困難，而單純的困難不足以構成合理障礙。

同理，市民被要求居家抗疫亦是困難，而非障礙。行政長官批示雖然要求所有人員在 2022 年 7 月 11 日至 8 月 1 日期間留在住所，但亦指出“因執行必要的工作、購買生活物資，又或其他緊急原因必需外出者除外”（見事實第 9 條），可見，司法上訴人沒有被完全禁止外出，本可以正當提出前往財政局提交申駁書以免逾期，作為短暫外出的全理理由。

基於此，司法上訴人針對可課稅收益評定提出申駁的期間自 2022 年 6 月 20 日推定收到可課稅收益評定通知之日起算，至 2022 年 7 月 5 日屆滿，彼時，能夠被視為合理障礙的事實——財政局因應防疫措施而在 2022 年 6 月 20 日至 24 日、6 月 27 日至 7 月 1 日期間關閉——已於 2022 年 7 月 4 日隨著財政局恢復有限度的對外服務而解除，司法上訴人雖需克服一定困難，但依然能夠提出申駁，因此，申駁期間的完結日期依然是 2022 年 7 月 5 日。

即使聲稱障礙解除之日過於接近申駁期間的完結日期，主張給予司法上訴人合理寬限，但不容忽視的是，司法上訴人在財政局此後的有限度運作期間依然未能提交申駁書，直至 2022 年 8 月 2 日方提交，已超出合理寬限的範圍。”

基於上述理由，並參考 TUI 和 TSI 關於善意誠信原則的判例（例如，參見 TSI 第 625/2013 號案件判決），我們認為，複評委員會的上述決定和

原審法官的判決並未違反上述原則。

綜上所述，上訴人的上訴理由不能成立，應予以駁回。

四、決定：

綜上所述，本院合議庭裁定上訴人(A)集團有限公司上訴理由不成立，予以駁回。

本程序的訴訟費用由上訴人支付。

依法登錄本裁判並作出通知。

澳門特別行政區，2026 年 2 月 12 日

蔡武彬（裁判書製作人）

羅睿恆（第一助審法官）

(Foi-me traduzido o acórdão para a língua portuguesa)

盛銳敏（第二助審法官）

米萬英
(檢察院助理檢察長)