

Acórdãos TCAS

## Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul

Processo: 2419/10.0BELRS  
Secção: CT  
Data do Acórdão: 28-11-2019  
Relator: ANA PINHOL  
Descritores: IRS;

Sumário: **LIQUIDAÇÃO ADICIONAL;  
FORMA DA NOTIFICAÇÃO.**  
I. De acordo com o artigo 149.º do CIRS [na redacção à data da notificação reportada nos autos (2007) «*in tempus regit actum*»] os actos de liquidação de IRS efectuados com base na declaração anual de rendimentos apresentada pelo contribuinte estão sujeitos a notificação por mera carta registada.

Votação: **UNANIMIDADE**

Aditamento:

1

Decisão Texto Integral:

**ACÓRDÃO****I.RELATÓRIO**

A **FAZENDA PÚBLICA** inconformada com a sentença do Tribunal Tributário de Lisboa que julgou procedente a oposição deduzida por deduzida por **JOÃO .....** ao processo de execução fiscal n.º ....., para cobrança de dívida relativa a IRS do ano de 2003, no montante total de € 89.121,71, dela veio interpor o presente recurso jurisdicional.

**Termina as suas alegações de recurso com as seguintes conclusões:**

«**A**) Visa o presente recurso demonstrar à evidência o desacerto do sentido preconizado pela dita decisão recorrida, que julgou totalmente procedente a Oposição deduzida por João ....., contra a execução fiscal n.º ....., que o Serviço de Finanças de Lisboa ... contra si instaurou, para cobrança de dívida relativa a IRS do ano de 2003, no montante total de € 89 121,71.

**B**) A discordância relativamente à decisão ora posta em crise e à fundamentação apresentada pelo Tribunal *a quo* terá de ser explicitada em dois momentos, sendo que a questão primordial dos autos se prende com o facto de a liquidação n.º 2007 ....., no montante a pagar de € 89 121,71, relativa a IRS de 2003, ter sido remetida ao ora Recorrido através do registo postal “RY.....PT” datado de 28/11/2007, e não por carta registada com aviso de recepção.

**C**) Na redacção ao tempo, operada pelo Decreto-Lei n.º 198/2001 de 3 de julho, a redacção do n.º 2 do art.º 149.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), era a seguinte,

*“As notificações a que se refere o artigo 66.º, quando por via postal, devem ser efectuadas por meio de carta registada com aviso de recepção”.*

Já o n.º 3 da disposição legal entretanto revogada pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, estipulava que *“As restantes notificações devem ser feitas por carta registada, considerando-se a notificação efectuada no 3.º dia posterior ao do registo ou no 1.º dia útil seguinte a esse, caso esse dia não seja dia útil”.*

**D**) As notificações a que se refere o artigo 66.º do CIRS são referentes aos atos de fixação ou alteração previstos no artigo 65.º do CIRS, nos termos do n.º 1 do art.º 66.º do CIRS, os quais apenas ocorrem, no caso particular do ato de fixação, quando se verifique algumas das situações ou factos previstos nos artigos 29.º, n.º 4, 39.º ou 52.º do CIRS ou não tenha sido apresentada a declaração prevista no artigo 57.º do CIRS, quando o deva ser – Cfr. art.º 65.º n.º 2 do CIRS na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 198/2001 de 3 de julho.

**E**) Já os atos de alteração poderiam ocorrer sempre que, não havendo lugar a atos de fixação conforme os descritos no parágrafo anterior, devessem ser efetuadas correções decorrentes de erros evidenciados nas próprias declarações, de omissões nelas praticadas ou correções

decorrentes de divergência na qualificação dos atos, factos ou documentos com relevância para a liquidação do imposto – Cfr. art.º 65.º n.º 4 do CIRS na redação dada pelo Decreto-Lei n.º 198/2001 de 3 de julho.

**F)** Pelo que, segundo dispunha o art.º 149.º do CIRS na redação ao tempo, apenas os atos de fixação ou de alteração da matéria tributável teriam de ser notificados por carta registada com aviso de receção, ficando a eficácia dos restantes atos dependente de notificação por via postal simples.

**G)** Refira-se, no entanto, que os referidos atos de fixação ou alteração da matéria tributável apenas teriam de ser objeto de notificação por carta registada com aviso de receção caso, conforme se encontra consagrado no n.º 2 do art.º 65.º do CIRS na redação ao tempo, os mesmos decorram de alguma das situações ou factos previstos nos artigos 29.º, n.º 4, 39.º ou 52.º do CIRS ou em resultado da não apresentação da declaração prevista no artigo 57.º do CIRS, quando o deva ser.

Uma vez que o art.º 149.º n.º 2 do CIRS remetia para o art.º 66.º do mesmo diploma legal, o qual, por sua vez remetia para os atos de fixação ou alteração previstos no artigo 65.º do CIRS, são apenas os atos de fixação ou alterações que resultem dos factos ou situações constantes do art.º 65.º do IRS, concretamente no seu n.º 2, que exigirão, para efeitos da sua eficácia, notificação por carta registada com aviso de receção.

**H)** Ora, no caso dos autos, houve, de facto, um ato de fixação da matéria tributável, resultante de uma ação inspetiva, conforme consta dos factos dados como provados, em particular do ponto H dos mesmos:

“Em 23/11/2007 e relativamente ao IRS de 2003 do ora Oponente, foi emitida a liquidação n.º 2007 ....., no montante a pagar de € 89 121,71, com origem na ação de fiscalização referida em A) – cfr. fls. 21 a 25 e 33 e 34 dos autos”.

No ponto A dos factos Provados, é dado como provado que “Ao abrigo da ordem de serviço n.º OI....., foi realizada ação de inspeção ao sujeito passivo João ....., ora

Oponente, pelos serviços de inspeção tributária (SIT) da Direção de Finanças de Lisboa, no âmbito da qual, em 09/10/2007, foi sancionado o relatório final (RIT), ora a fls. 21 a 25 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido”.

**I)** Pelo que, efetivamente, o ato de fixação da matéria tributável resultou de uma ação inspetiva levada a cabo pelos serviços de inspeção tributária da Direção de Finanças de Lisboa, não tendo tal ação inspetiva tido origem sequer na omissão declarativa do ora Recorrido relativamente ao ano de 2003.

Vejam os pontos I “*Objectivos, âmbito e extensão de acção inspetiva*” do Relatório de Inspeção

Tributária ao abrigo da ordem de serviço n.º OI..... constante dos autos, de fls. 21 a 25, “*No âmbito de uma acção inspetiva projectada a nível regional, à qual foi atribuído o código PNAIT 314.20, com o objectivo de detectar divergências entre os valores indicados na mod. 22/anexo G das sociedades de transparência fiscal e os montantes indicados no anexo D da declaração modelo 3 dos respectivos sócios, foi emitida a OI....., com o propósito de recolha e cruzamento de elementos disponíveis nomeadamente com recurso à base de dados posta à disposição pela DSPCI, destinados ao apuramento de rendimento, em sede de IRS, relacionado com o ano económico de 2003, do sujeito passivo João ....., NIF ..... com domicílio fiscal na Rua ....., n.º 134 – 1.º em Lisboa*”.

**J)** Pelo que, não teria tal ato de fixação da matéria tributável, uma vez que não resultou da falta de entrega da declaração de rendimentos relativa ao ano de 2003, mas de uma ação inspetiva ao abrigo da ordem de serviço n.º OI....., de ter sido notificado por carta registada com aviso de receção, mas tão só por carta registada como efetivamente foi.

**K)** Sendo a notificação requisito de perfeição do ato tributário de liquidação e, tendo sido cumprida a forma de notificação prevista na lei, ao tempo, o disposto no n.º 3 do art.º 149.º do CIRS na redação ao abrigo do Decreto-Lei n.º 198/2001 de 3 de julho, a carta registada, que se considera efetuada no 3.º dia posterior ao do registo ou no 1.º dia útil seguinte a esse,

caso esse dia não seja útil, considera-se que foi o ora Recorrido válida e eficazmente notificado da liquidação n.º 2007 ....., no montante a pagar de € 89 121,71.

**L)** Consta dos pontos I) e J) dos factos dados como provados, que “*A liquidação referida em H) foi remetida ao ora Oponente através do registo postal “RY.....PT” datado de 28/11/2007, o qual foi devolvido ao remetente em 12/12/2007 – cfr. fls. 36, 39 e 40 dos autos*” e “*Dá-se por integralmente reproduzido o teor de fls. 40 dos autos, relativo à informação constante do sítio informático dos CTT, sobre o registo postal n.º RY ..... PT*”.

**M)** Pois bem, ao abrigo do disposto no n.º 3 in fine do art.º 149.º do CIRS foi o ora Recorrido notificado da liquidação n.º 2007 ..... a 3 de dezembro de 2007, ressaltando da análise da sentença do Tribunal *a quo* um erro de julgamento, por errónea aplicação dos artigos 149.º, 65.º e 66.º do CIRS, na redação ao tempo.».

**N)** O artigo 268.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa, após a revisão de 1989, impõe à Administração “um dever de dar conhecimento aos interessados, mediante comunicação oficial e formal”, dos actos administrativos que lhes respeitem2».

**O)** A Lei Fundamental Portuguesa pretendeu, pois, assegurar aos interessados um conhecimento pessoal, oficial e formal dos atos administrativos, estipulando que só com a comunicação aos interessados o ato produz efeitos em relação a eles – Cfr. artigos 77.º, n.º 6, da LGT e 36.º, n.º 1 do CPPT.

**P)** As exigências que decorrem da consagração constitucional, em 1989, do dever de notificação dos atos administrativos, sobretudo em conjugação com a garantia da tutela jurisdicional efetiva e designadamente com o direito de impugnação de quaisquer atos administrativos lesivos dos direitos ou interesses legalmente protegidos dos cidadãos, implicam que seja dado conhecimento efetivo do ato aos interessados, o que implica a transmissão dos seus elementos essenciais e a respetiva fundamentação, de modo a que o destinatário possa decidir-se quanto à conveniência da sua impugnação contenciosa.

**Q)** Analisemos os vários atos objeto de notificação ao ora Recorrido, de forma cronológica.

O ora Recorrido foi notificado através do ofício dos SIT, n.º ..... de 25/09/2006, por carta registada com aviso de receção e para a morada “R ....., n.º 134 1 ....-... Lisboa”, para que no prazo de 15 dias, procedesse à entrega da declaração de rendimentos modelo 3 de IRS, respeitante ao ano de 2003 [Ponto B) dos factos dados como provados].

A 12/10/2006, através do ofício dos SIT, n.º ..... foi remetida, através de carta registada com aviso de receção e para a morada “R ....., n.º 134 1 ....-... Lisboa”, segunda notificação, para que no prazo de 15 dias, procedesse à entrega da declaração de rendimentos modelo 3 de IRS, respeitante ao ano de 2003 [Ponto D) dos factos dados como provados].

A 01/08/2007, através do ofício dos SIT, n.º ....., foi remetida através de carta registada, sob o registo n.º RR ..... PT, e para a morada “R ....., n.º 134 1 ....-... Lisboa”, notificação do projeto de correções do relatório de inspeção realizado ao abrigo da ordem de serviço n.º OL..... ao sujeito passivo João ....., pelos serviços de inspeção tributária (SIT) da Direção de Finanças de Lisboa [Pontos A) e F) dos factos dados como provados].

A 11/10/2007, através do ofício dos SIT, n.º ....., foi remetida através de carta registada com aviso de receção e para a morada “R ....., n.º 134 1 ....-... Lisboa”, notificação do relatório de inspeção supra referido [Pontos G) dos factos dados como provados].

E, a 28/11/2007, foi remetida a liquidação n.º 2007 ....., no montante a pagar de € 89 121,71 através do registo postal “RY.....PT” datado de 28/11/2007, o qual foi devolvido ao remetente em 12/12/2007 [Ponto I) dos factos dados como provados].

**R)** Pelo que, e considerando que todos os atos notificados ao ora Recorrido estavam intrinsecamente relacionados, o dever de notificar o destinatário dos atos, imposto pelo n.º 3 do art.º 268.º da CRP, constituindo um instrumento de realização do princípio da tutela jurisdicional consagrado no subsequente n.º 4, foi cabalmente cumprido, não se podendo, portanto, afirmar que o destinatário não tenha tido efetivo e oportuno conhecimento do ato suscetível de afetar a esfera jurídica do mesmo, de forma que não tenha tido possibilidade de se decidir quanto à conveniência da sua impugnação contenciosa.

S) Vejamos o segmento 2.2. do Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 462/2016, no âmbito do Processo n.º 64/16, publicado no Diário da República n.º 197/2016, Série II de 2016-10-13 “O artigo 20.º da Constituição garante a todos o acesso ao direito e aos tribunais para defesa dos seus direitos e interesses legítimos (n.º 1), impondo ainda que esse direito se efetive através de um processo equitativo (n.º 4).

*A jurisprudência do Tribunal Constitucional tem entendido que o direito de acesso aos tribunais ou à tutela jurisdicional implica a garantia de uma proteção jurisdicional eficaz ou de uma tutela judicial efetiva, cujo âmbito normativo abrange nomeadamente: (a) o direito de ação, no sentido do direito subjetivo de levar determinada pretensão ao conhecimento de um órgão jurisdicional; (b) o direito ao processo, traduzido na abertura de um processo após a apresentação daquela pretensão, com o consequente dever de o órgão jurisdicional sobre ela se pronunciar mediante decisão fundamentada; (c) o direito a uma decisão judicial sem dilações indevidas, no sentido de a decisão haver de ser proferida dentro dos prazos preestabelecidos, ou, no caso de estes não estarem fixados na lei, dentro de um lapso temporal proporcional e adequado à complexidade da causa; (d) o direito a um processo justo baseado nos princípios da prioridade e da sumariedade, no caso daqueles direitos cujo exercício pode ser aniquilado pela falta de medidas de defesa expeditas (veja-se, neste sentido, entre outros, o Acórdão n.º 440/94, acessível na internet em [www.tribunalconstitucional.pt/tc/acórdãos/](http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acórdãos/), assim como os restantes acórdãos adiante referidos sem outra menção expressa).*

*Como resulta também da vasta jurisprudência do Tribunal Constitucional sobre esta matéria, o direito de ação ou direito de agir em juízo, efetivado através de um processo equitativo, entendido num sentido amplo, significa não apenas que o processo deverá ser justo na sua conformação legislativa, mas também que deverá ser um processo informado pelos princípios materiais da justiça nos vários momentos processuais, de modo a que seja adequado a uma tutela judicial efetiva.*

*Neste mesmo sentido, a doutrina e a jurisprudência têm procurado densificar o princípio do processo equitativo através de outros princípios: (1) direito à igualdade de armas ou direito à igualdade de posições no processo, com proibição de todas as discriminações ou diferenças de tratamento arbitrárias; (2) o direito de defesa e o direito ao contraditório traduzido fundamentalmente na possibilidade de cada uma das partes invocar as razões de facto e de direito, oferecer provas, controlar as provas da outra parte, pronunciar-se sobre o valor e resultado destas provas; (3) direito a prazos razoáveis de ação ou de recurso, proibindo-se prazos de caducidade exíguos do direito de ação ou de recurso; (4) direito à fundamentação das decisões; (5) direito à decisão em tempo razoável; (6) direito ao conhecimento dos dados processuais; (7) direito à prova, isto é, à apresentação de provas destinadas a demonstrar e provar os factos alegados em juízo; (8) direito a um processo orientado para a justiça material sem demasiadas peias formalísticas. (Cfr: Gomes Canotilho e Vital Moreira, Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume I, 4.ª Edição Revista, Coimbra Editora, 2007, págs. 415 e 416).*

*Por outro lado, conforme tem sido entendimento do Tribunal Constitucional, se é certo que a exigência de um processo equitativo não afasta a liberdade de conformação do legislador na concreta modelação do processo, impõe, contudo, no seu núcleo essencial, que os regimes adjetivos proporcionem aos interessados meios efetivos de defesa dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, bem como uma efetiva igualdade de armas entre as partes no processo, não estando o legislador autorizado a criar obstáculos que dificultem ou prejudiquem, arbitrariamente ou de forma desproporcionada, o direito de acesso aos tribunais e a uma tutela jurisdicional efetiva.*

(...)

*O Tribunal Constitucional tem reiteradamente afirmado na sua jurisprudência que o direito ao processo, conjugado com o direito à tutela jurisdicional efetiva, impõe que se atribua prevalência à justiça material sobre a justiça formal, evitando-se soluções que, devido à exigência de cumprimento de «requisitos processuais», conduzam a uma decisão que, bem vistas as coisas, se poderá traduzir numa verdadeira denegação de justiça». (sublinhado nosso)*

T) Logo, a sentença do Tribunal *a quo* padece do vício de erro de julgamento, por errónea interpretação e aplicação da lei por tal interpretação violar a tutela jurisdicional efetiva consagrada no art.º 20.º e n.º 4 do art.º 268.º da Constituição da República Portuguesa.

Pelo que, nestes termos se impõe a sua revogação e substituição por acórdão que, julgue procedente o presente recurso, e, consequentemente procedente a presente Impugnação Judicial, nos termos das conclusões que seguem e que V. Exas melhor suprirão, julgando legal a sobredita correção.

Termos em que, com o mui douto suprimento de V. Exas., deverá ser considerado procedente o presente recurso e revogada a dita sentença, como é de Direito e Justiça.»

\*\*

**O Recorrido contra alegou, resumindo a sua posição em conclusões do seguinte teor:**

« (i) Constitui objecto do presente recurso a Sentença proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa, em 11 de Março de 2018, no âmbito do processo de Oposição à execução n.º 2419/10.0BEIRS e que considerou totalmente procedente o pedido formulado pelo RECORRIDO.

(ii) Sendo que, em causa nos aludidos autos de Oposição estava aferir se o Recorrente foi validamente notificado liquidação de IRS n.º 2007 ....., dentro do prazo de caducidade.

(iii) De acordo com o entendimento do RECORRIDO - e que foi sufragado pelo Tribunal Tributário de Lisboa na Sentença recorrida -, a referida notificação de liquidação foi enviada ao RECORRIDO, através de carta registada (sem aviso de recepção), portanto, não observou a forma legalmente prevista, ao abrigo do artigo 38º do CPPT e do 149º do CIRS (na redação em vigor em 2007) e que era a de carta registada com aviso de recepção.

(iv) Não se conformando com o teor da Sentença proferida, a Administração tributária interpõe recurso com fundamento, apenas, tanto quanto se descortina do conteúdo das suas alegações, em primeiro lugar numa interpretação do normativo aplicável sem qualquer fundamento legal ou jurisprudencial e em segundo lugar na sobreposição da Justiça Material sobre a Justiça Formal, o que não se aceita!

(v) Desde logo, em relação ao primeiro ponto levantado pela RECORRENTE, resulta da Jurisprudência, já citada como fundamento da dita sentença a quo, nomeadamente do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo datado de 15 de Novembro de 2017 o seguinte: "(...) II - **Uma liquidação adicional que materialize ou revele um ato de fixação ou alteração da matéria tributável declarada pelo contribuinte deve obrigatoriamente ser notificada por carta registada com A/R**, em conformidade com o disposto nos arts. 65º nº 4, 66º e 149º nº2 do CIRS." (negrito do RECORRIDO).

(vi) Assim constituindo tal liquidação um acto de correcção oficiosa e de alteração dos rendimentos sujeitos a tributação, da iniciativa da administração, impunha-se que a sua notificação fosse efectuada por carta registada com A/R, em conformidade com o disposto nos artigos 65.º n.º 4, 66º e 149º nº 2 do CIRS, o que não sucedeu no caso vertente.

(vii) Em segundo lugar, vem a RECORRENTE alegar que apenas se tratam de requisitos processuais, pelo que deverá prevalecer a Justiça Material, o que não se aceita na medida em que, tais requisitos tratam-se de uma garantia e salvaguarda da tutela judicial efectiva e da proibição da indefesa, decorrente do artigo 20.º da CRP em conjugação com o n.º 4 do seu artigo 268.º, essencialmente em actos ou decisões susceptíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes.

(viii) Perante o exposto, não existe qualquer fundamento válido alegado pela RECORRIDA nas suas Alegações.

(ix) Nesta medida, é imperativo concluir que o presente recurso, nos moldes em que foi configurado pela Administração Tributária, constitui um acto isolado, sem apoio legal, jurisprudencial ou doutrinal e, que, pelo seu teor, apenas contribui para prolongar o litígio em torno do acto de liquidação de IRS, não sendo compatível com os princípios da segurança jurídica, da colaboração das partes para com o Tribunal e da Boa Fé, a que a Administração tributária está adstrita, estando despojado de qualquer utilidade para, o que deve ser, por parte da Administração Tributária, a prossecução do interesse público.

(x) Em face de todo o aduzido, deverá, pois, o presente recurso ser julgado improcedente e, consequentemente, ser mantida a Sentença recorrida com todas as consequências legais daí advenientes.

NESTES TERMOS, E NOS DEMAIS DE DIREITO APLICÁVEIS, SEMPRE COM O DOUTO SUPRIMENTO DE VOSSAS EXCELÊNCIAS, DEVERÁ SER CONSIDERADO IMPROCEDENTE O RECURSO APRESENTADO PELA RECORRENTE, COM TODAS AS DEMAIS CONSEQUÊNCIAS LEGAIS.»

\*\*

Recebidos os autos neste Tribunal Central Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e a Procuradora-Geral Adjunta emitiu parecer no sentido de que seja negado provimento ao recurso.

\*\*

Colhidos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir.

\*\*

## **II. DELIMITAÇÃO DO OBJECTO DO RECURSO**

O objecto dos recursos é delimitado pelas conclusões das respectivas alegações (cfr. artigo 635.º, n.º 4 e artigo 639.º, n.ºs 1 e 2, do Código de Processo Civil), sem prejuízo das questões de que o tribunal *ad quem* possa ou deva conhecer oficiosamente, apenas estando este tribunal adstrito à apreciação das questões suscitadas que sejam relevantes para conhecimento do objecto do recurso.

Neste quadro, a questão a decidir é a de saber se a sentença recorrida fez correcto julgamento quando considerou que a notificação da liquidação de IRS que subjaz à dívida exequenda devia ter sido efectuada por carta registada e não por carta registada com A/R, por força do disposto no artigo 149.º, n.º 3 do CIRS.

\*\*

## **III. FUNDAMENTAÇÃO**

### **A. DOS FACTOS**

**Na sentença recorrida o julgamento da matéria de facto foi efectuado nos seguintes termos:**

«**A)** Ao abrigo da ordem de serviço n.º OI....., foi realizada ação de inspeção ao sujeito passivo João ....., ora Oponente, pelos serviços de inspeção tributária (SIT) da Direção de Finanças de Lisboa, no âmbito da qual, em 09/10/2007, foi sancionado o relatório final (RIT), ora a fls. 21 a 25 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido;

**B)** Através do ofício dos SIT, n.º ..... de 25/09/2006, ora a fls. 26 dos autos, e cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, foi remetida ao ora Oponente, através de carta registada com aviso de receção e para a morada "R ....., n.º 134 1 ....-... Lisboa", notificação, para que no prazo de 15 dias, procedesse à entrega da declaração de rendimentos modelo 3 de IRS, respeitante ao ano de 2003 - cfr. fls. 26 dos autos;

**C)** A correspondência referida em B) foi devolvida ao remetente (Direção de Finanças de Lisboa) com a indicação "não reclamado" - cfr. fls. 27 dos autos;

**D)** Através do ofício dos SIT, n.º ..... de 12/10/2006, ora a fls. 28 dos autos, e cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, foi remetida ao ora Oponente, através de carta registada com aviso de receção e para a morada "R ....., n.º 134 1 ....-... Lisboa", segunda notificação, para que no prazo de 15 dias, procedesse à entrega da declaração de rendimentos modelo 3 de IRS, respeitante ao ano de 2003 - cfr. fls. 28 dos autos;

- E)** A correspondência referida em D) foi devolvida ao remetente (Direção de Finanças de Lisboa) - cfr. fls. 29 dos autos;
- F)** Através do ofício dos SIT, n.º ....., datado de 01/08/2007, foi remetida ao ora Oponente através de carta registada, sob o registo n.º RR ..... PT, e para a morada "R ....., n.º 134 1 ....-... Lisboa", notificação do projeto de correções do relatório de inspeção referida em A) - cfr. fls. 259 a 261 dos autos;
- G)** Através do ofício dos SIT, n.º ....., datado de 11/10/2007, foi remetida ao ora Oponente através de carta registada com aviso de receção e para a morada "R ....., n.º 134 1 ....-... Lisboa", notificação do relatório de inspeção referida em A) - cfr. fls. 32 dos autos;
- H)** Em 23/11/2007 e relativamente ao IRS de 2003 do ora Oponente, foi emitida a liquidação n.º 2007 ....., no montante a pagar de € 89 121,71, com origem na ação de fiscalização referida em A) - cfr. fls. 21 a 25 e 33 e 34 dos autos;
- I)** A liquidação referida em H) foi remetida ao ora Oponente através do registo postal "RY.....PT" datado de 28/11/2007, o qual foi devolvido ao remetente em 12/12/2007 – cfr. fls. 36, 39 e 40 dos autos;
- J)** Dá-se por integralmente reproduzido o teor de fls. 40 dos autos, relativo à informação constante do sítio informático dos CTT, sobre o registo postal n.º RY ..... PT;
- K)** Em 27/11/2007 a Direção Geral dos Impostos, expediu registos CTT compreendidos entre os números RY.....PT e RY.....PT, relativos a liquidações de IR - cfr. fls. 294 e 39 e 40 dos autos;
- L)** A liquidação identificada em H) está compreendida no PEF ..... - cfr. fls 15 dos autos;
- M)** O Oponente foi citado no PEF ..... em abril de 2008 – cfr. fls. 15 dos autos;
- N)** O Oponente tem domicílio fiscal na Rua ....., n.º 134 – 1.º, ....-... Lisboa – cfr. intróito da PI a fls. 3 dos autos;

## 2.2 FACTOS NÃO PROVADOS.

Não existem factos a dar como não provados com interesse para a decisão.

## 2.3 FUNDAMENTAÇÃO DO JULGAMENTO

A decisão da matéria de facto resultou do exame dos documentos e informações oficiais, não impugnados que dos autos constam, tudo conforme referido a propósito de cada uma das alíneas do probatório.»

\*\*

## A.DO DIREITO

A Juiz do Tribunal Tributário de Lisboa, com fundamento na falta de notificação dentro de prazo de caducidade, julgou procedente a petição inicial de oposição apresentada pelo ora

Recorrido, à execução fiscal n.º ....., contra ele instaurada para cobrança coerciva de dívida de IRS do ano de 2003, no montante total de € 89.121,71.

Para tanto, depois de convocar o entendimento jurisprudencial espelhado no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido, em Recurso de Revista, no dia 15 de Novembro de 2017, no âmbito do processo n.º 0974/16, concluiu que: «*[r]esultando provado, no caso concreto, que a notificação do ato de liquidação n.º n.º 2007 ....., em causa no PEF ....., foi enviada ao sujeito passivo seu destinatário, ora Oponente, através de carta registada (sem aviso de receção), resta concluir que tal notificação não observou a forma legalmente prevista, no artigo 149.º do CIRS (na redação em vigor em 2007) e que era a de carta registada com aviso de receção.*».

Discorda do assim decidido a Fazenda Pública sustentando, em síntese útil, que a sentença sofre de erro de julgamento, por errónea aplicação do dispostos nos artigos 149.º, 65.º e 66.º

todos do CIRS.

Em defesa da sua tese apresenta os seguintes argumentos:

- os actos de fixação ou alteração da matéria tributável apenas teriam de ser objeto de notificação por carta registada com aviso de recepção, conforme se encontra consagrado no n.º 2 do artigo 65.º do CIRS;

- o acto de fixação da matéria tributável reflectido na liquidação que subjaz à dívida exequenda não resulta da falta de entrega da declaração de rendimentos relativa ao ano de 2003, mas de uma acção inspectiva e efectuada ao abrigo da ordem de serviço n.º OI....., como tal a forma utilizada para a notificação foi a prevista na lei, ou seja, carta registada remetida para o domicílio fiscal, por força do disposto no n.º 3 do artigo 149.º do CIRS.

Coloca-se, então, a questão de saber se a notificação da liquidação da dívida exequenda em causa nos autos devia ter sido efectuada, como foi, por carta registada, e não por carta registada com A/R, como se decidiu no Tribunal de 1.ª Instância.

Vejamos, antes de mais, a norma em causa.

O artigo 149.º do CIRS, na redacção em vigor à data da notificação do acto de liquidação que está na origem da dívida exequenda (28.11.2007- cfr. alínea I) do probatório) - «*in tempus regit actum*»- estabelecia, na parte que mais interessa considerar, o seguinte:

*« 1- As notificações por via postal devem ser feitas no domicílio fiscal do notificando ou do seu representante.*

*2 - As notificações a que se refere o artigo 66.º, quando por via postal, devem ser efectuadas por meio de carta registada com aviso de recepção.*

*3 - As restantes notificações devem ser feitas por carta registada, considerando-se a notificação efectuada no 3.º dia posterior ao do registo ou no 1.º dia útil seguinte a esse, caso esse dia não seja dia útil.*

*4 - ( ... )*

*5 - Em tudo o mais, aplicam-se as regras estabelecidas no Código de Procedimento e de Processo Tributário.*

No essencial, esta disposição estabelece que a regra no domínio das notificações relativas a IRS é que estas sejam efectuadas por mera carta registada (cfr. o n.º 3 do artigo 149.º do CIRS), apenas se efectuando através de carta registada com aviso de recepção as notificações a que se refere o artigo 66.º (do CIRS), ou seja, as notificações referentes a actos de fixação ou alteração da matéria tributável do imposto previstos no artigo 65.º daquele Código.

Na mesma linha se pronunciou o Supremo Tribunal Administrativo, no seu Acórdão de 15.11.2017, prolatado em recurso de revista no processo n.º 0974/16 (citado na sentença recorrida) que pela decisiva relevância para o que ora cumpre apreciar se transcreve:

*«O art. 149º do CIRS estabelece regras especiais sobre as notificações relativas a IRS.*

*Assim a regra no domínio das notificações relativas a IRS é que estas sejam efectuadas por mera carta registada (cfr. o n.º 3 do artigo 149.º do CIRS).*

*Porém dispõe o nº 2 do mesmo normativo que as notificações a que se refere o artigo 66.º (do CIRS), ou seja, as notificações referentes a actos de fixação ou alteração da matéria tributável do imposto previstos no artigo 65.º daquele Código deverão ser efectuadas através de carta registada com aviso de recepção.*

*O que está em consonância com o artº 38º, nº 1 do CPPT que prevê que as notificações são efectuadas obrigatoriamente por carta registada com aviso de recepção, sempre que tenham por objecto actos ou decisões susceptíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes ou a convocação para estes assistirem ou participarem em actos ou diligências.*

*Ou seja de acordo com os artº 149º do CIRS os actos de liquidação de IRS efectuados com base na declaração anual de rendimentos apresentada pelo contribuinte estão sujeitos a*



*notificação por mera carta registada. Todavia, estando em causa as notificações dos actos de alteração dos rendimentos declarados e dos actos de fixação pela administração dos rendimentos sujeitos a tributação, têm as mesmas de ser efectuadas por meio de carta registada com aviso de recepção.*

*No sentido de que uma liquidação adicional que materialize ou revele um ato de fixação ou alteração da matéria tributável declarada pelo contribuinte na declaração periódica deve obrigatoriamente ser notificada por carta registada com A/R, em conformidade com o disposto no art. 38º n.º 1 do CPPT e arts. 65º n.º 4, 66º e 149º n.º 2 do CIRS, se pronunciaram, entre outros, os acórdãos desta Secção proferidos em 13/04/2011, no proc. n.º 0546/10, em 28/11/2012, no proc. n.º 0685/11, em 28/03/2012, no proc. n.º 0491/11, em 05.11.2014, no processo 463/14, em de 05.02.2015, no Proc. 01940/13 e em 15.06.2016, no processo n.º 297/16.*

*Na doutrina vide também Jorge Lopes de Sousa, no seu Código de Procedimento e Processo Tributário, Áreas Edit., 6ª edição, Volume I, pág. 370.*

*No caso vertente resulta dos autos que a recorrente deduziu oposição à execução fiscal n.º ..... para cobrança de dívida exequenda referente a liquidações adicionais de IRS relativas aos anos de 2004 e 2005, na sequência de inspecção tributária incidente sobre aqueles exercícios e determinada pelas ordens de serviço OI.2008..... e OI.2008..... – cfr. probatório, pontos 1 e 3 e documentos juntos aos autos a fls. 56/59 e petição inicial de fls. 2 e segs. do I volume.*

*As liquidações adicionais em causa foram, no entanto, enviadas por carta registada simples.*

*E o acórdão recorrido, considerando estar-se em presença de liquidações referentes a impostos periódicos (IRS), entendeu que seria aplicável o regime do art. 149, n.º 3 do CIRS, ao tempo em vigor, sendo a notificação efectuada através de carta registada a enviar para o domicílio fiscal do notificando ou do seu representante.*

*Com base em tal entendimento concluiu-se no referido aresto que a A. Fiscal procedeu à correcta notificação da executada, e para o seu domicílio fiscal, das liquidações que consubstanciam a dívida exequenda e ainda que as cartas de notificação não foram devolvidas ao remetente, devendo ter-se por operante a presunção de notificação consagrada no examinado artº39, nº1, do CPPT.*

*Ora o acórdão recorrido, ao considerar estar-se em presença de liquidações referentes a impostos periódicos (IRS), olvida um dado essencial no caso subjudice: estamos perante liquidações adicionais subsequentes a actos inspectivos e que alteram a situação tributária do contribuinte.*

*Assim constituindo tais liquidações actos de correcção oficiosa e de alteração dos rendimentos sujeitos a tributação, da iniciativa da administração, impunha-se que a sua notificação fosse efectuada por carta registada com A/R, em conformidade com o disposto nos arts. 65º n.º 4, 66º e 149º n.º 2 do CIRS, o que não sucedeu no caso vertente.*

*Pelo que forçoso é concluir que as notificações não foram efectuadas na forma legal prevista no artº 149º, nº 2 do IRS, normativo que não se basta com a presunção de recebimento da notificação mas antes exige registo com aviso de recepção.*

*E, não tendo sido cumprida essa formalidade legal, não pode considerar-se validamente efectuada a notificação, pelo que procede o invocado fundamento de oposição à execução fiscal -falta de notificação dentro de prazo de caducidade, a determinar a procedência da oposição deduzida contra a execução fiscal.».* (disponível em texto integral em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).

Nos presentes autos, pode reiterar-se este entendimento, uma vez que - também aqui - a liquidação que subjaz à dívida exequenda foi emitida na sequência de acção de inspecção, na qual foi apurado que o Recorrido, na Declaração Modelo 3 de IRS apresentada respeitante ao ano de 2003, não procedeu à declaração de rendimentos da categoria B.

Estamos, pois, perante um verdadeiro acto de correcção/alteração dos rendimentos sujeitos a tributação, da iniciativa da administração, previsto nos artigos 65.º n.º 4 e 66.º do CIRS.

Nesta situação, a alteração dos rendimentos declarados devia ter sido notificada ao Recorrido por carta registada com aviso de recepção, com a respectiva fundamentação, face ao disposto

nos artigos 66.º e 149.º n.º 2 do CIRS, e não pela forma como foi feita por carta registada.

Significa isto, em consonância com o aresto que vimos acompanhando, que « (...) *não tendo sido cumprida essa formalidade legal, não pode considerar-se validamente efectuada a notificação, pelo que procede o invocado fundamento de oposição à execução fiscal - falta de notificação dentro de prazo de caducidade, a determinar a procedência da oposição deduzida contra a execução fiscal.*».

Assim, sem necessidade de outras considerações, haverá de julgar improcedentes todas as conclusões das alegações de recurso. Por conseguinte, será negado provimento ao recurso.

#### **IV. CONCLUSÕES**

**I.** De acordo com o artigo 149.º do CIRS [na redacção à data da notificação reportada nos autos (2007) «*in tempus regit actum*»] os actos de liquidação de IRS efectuados com base na declaração anual de rendimentos apresentada pelo contribuinte estão sujeitos a notificação por mera carta registada.

**II.** Todavia, estando em causa as notificações dos actos de alteração dos rendimentos declarados e dos actos de fixação pela administração dos rendimentos sujeitos a tributação, têm as mesmas de ser efectuadas por meio de carta registada com aviso de recepção.

#### **V. DECISÃO**

Nestes termos, acordam, em conferência, os juízes da 1ª Subsecção de Contencioso Tributário deste Tribunal Central Administrativo Sul em negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida que, em consequência, se mantém na ordem jurídica.

Custas a cargo da Recorrente.

Lisboa, 28 de Novembro de 2019

Ana Pinhol

Isabel Fernandes

Catarina Almeida e Sousa