Acórdãos STA

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo

Processo:	**01018/17**
Data do Acordão:	**27-06-2018**
Tribunal:	**2 SECÇÃO**
Relator:	**CASIMIRO GONÇALVES**
Descritores:	**NOTIFICAÇÃO** **CARTA REGISTADA** **CARTA REGISTADA COM AVISO DE RECEPÇÃO**
Sumário:	Notificado o relatório da inspecção tributária, mas tendo sido utilizada na notificação a formalidade de carta registada, embora acrescida de um aviso de recepção, impõe-se considerar a notificação efectuada no dia em que esse aviso de recepção foi assinado pelo destinatário, não relevando, portanto, a presunção a que se refere o nº 1 do art. 39º do CPPT.
Nº Convencional:	**JSTA000P23457**
Nº do Documento:	**SA22018062701018**
Data de Entrada:	**21-09-2017**
Recorrente:	**MINISTÉRIO PÚBLICO E AT - AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**
Recorrido 1:	**A..., LDA**
Votação:	**UNANIMIDADE**
Aditamento:	

Texto Integral

Texto Integral:

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. O Ministério Público e a Autoridade Aduaneira recorrem da sentença que, proferida em 31/3/2017, no TAF de Leiria, julgou procedente a impugnação judicial, intentada por A……., Lda., contra as liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios relativas ao exercício de 2008, no montante global de € 5.520,09.

1.2. O Ministério Público alegou, terminando com as conclusões seguintes:

«1. A norma do artigo 62º nº 2 do RCPIT que estabelece que o relatório final do procedimento inspectivo é enviado mediante carta registada não proíbe o seu envio por carta registada com aviso de recepção.

2. Este é aliás um meio que dá ao contribuinte maior segurança no que à notificação respeita.

3. O uso de carta registada com aviso de recepção não constitui pois qualquer ilegalidade, uma vez que a lei não a proíbe nem diminui os direitos do notificando.

4. Quando a notificação é efectuada por carta registada com aviso

de recepção a mesma é considerada como tendo ocorrido na data da assinatura de tal aviso, de acordo com disposto no art. 39º nº 3 do CPPT,
5. O que no caso em apreço sucedeu em 31/10/2012.
6. Sendo a partir de tal momento que se inicia a contagem do prazo para apresentação do pedido de revisão da matéria colectável previsto no art. 91º da LGT.
7. Não sendo de aplicar a presunção de notificação prevista no nº 1 do citado art. 39º do CPPT que se reporta a cartas registadas sem AR.
8. Ao considerar a data da notificação como sendo a que resulta da presunção calculada nos termos previstos no mencionado nº 1 do art. 39º a douta sentença recorrida violou tal preceito legal, bem como o disposto no nº 3 do mesmo normativo.
9. Em face do exposto a douta sentença recorrida deve ser revogada e substituída por outra que considere que a impugnante foi notificada em 31/10/2012, pelo que o pedido de revisão da matéria colectável pela mesma formulado foi intempestivo, julgando procedente a excepção suscitada pela AT e, em consequência, improcedente a impugnação.»

1.3. Também a Autoridade Aduaneira apresentou alegações, vindo a concluir como segue:
A) O Mmo. Juiz *a quo* entendeu que, à luz do art. 62°, n° 2 do RCPIT, a notificação do relatório de inspecção tributária teria de ser assegurada por mero correio registado, pelo que o facto de os SIT terem remetido o referido documento por correio registado com aviso de recepção, não podia servir de argumento para afastar a aplicação da presunção prevista no n° 1 do art. 39° do CPPT.
B) Deste modo, estabelecendo que o ofício da notificação do relatório de inspecção havia sido enviado por correio registado em 30/10/2012, defendeu que a destinatária devia presumir-se notificada em 02/11/2012, nos termos do art. 39°/1 do CPPT, pelo que o seu pedido de revisão, remetido por correio registado em 03/12/2012, era afinal tempestivo, uma vez que se mostrava apresentado no primeiro dia útil após o termo do prazo.
C) Inconformada a Fazenda Pública, vem defender que, nos termos conjugados dos artigos 38°, n° 1, art. 39°, n° 3, ambos do CPPT e, ainda, do art. 230°, n° 1 do CPC, aplicável *ex vi* art. 2° do CPPT, existindo aviso de recepção, a notificação em causa terá de considerar-se efectivada na data real da respectiva assinatura, e não numa data presumida.
D) Tanto o art. 40°, n° 3 do CPPT (notificação do mandatário), como o art. 62°, n° 2 do RCPIT (notificação do relatórios

inspectivo final) não contêm em si qualquer proibição na adopção de outra modalidade de notificação, para além daquela ali mencionada — carta registada.
E) A modalidade adoptada, face à natureza do acto notificado e à subsequente abertura de prazo legal para accionar um meio gracioso de defesa, de forma prudente, ofereceu um grau mais elevado de segurança quanto à data da efectivação da notificação visada, sem qualquer restrição ao acesso aos meios de defesa, sem qualquer encurtamento do prazo para apresentação do pedido de revisão do art. 91° da LGT ou qualquer diminuição (injustificada) das garantias de defesa do contribuinte.
F) Entendimento apoiado pela jurisprudência fixada pelo STA nesta matéria, designadamente, no Acórdão do STA de 2013/02/14, processo 01145/12 e no Acórdão do STA de 1993/12/15, processo 017307, ambos reportados, ainda, ao CPT, mas com total adequação às normas similares do actual CPPT e aqui chamadas à colação.
G) Verificada a notificação do relatório inspectivo final em 2012/10/31, na data da assinatura do aviso de recepção que lhe estava associado, a interposição do pedido de revisão apenas em 2012/12/03 inobservou o prazo acolhido no art. 91°, n° 1 da LGT, contado a partir da data (real) da notificação.
H) A decisão da AT, no sentido de indeferir tal pedido de revisão com base na intempestividade da sua apresentação não padece assim de qualquer erro, devendo manter-se, com as consequências expostas no n° 5 do art. 86° da LGT e do n° 1 do art. 117° do CPPT.
I) Verifica-se erro de julgamento consubstanciado na deficiente e desacertada interpretação dos normativos aplicáveis, designadamente, dos artigos 38°, n° 1, 39°, n°s 1 e 3, ambos do CPPT, do art. 230°, n° 1 do CPC (aplicável *ex vi* art 2° do CPPT), do artigo 62°, n° 2 do RCPIT e do artigo 91°, n° 1 da LGT, pelo que não deve manter-se.».

1.4. a recorrida A…… Lda. contra-alegou, vindo a terminar com as conclusões seguintes:
«A) — A questão decidenda coloca-se quanto à exceção da tempestividade da apresentação do pedido de revisão da matéria coletável, ao abrigo do art. 91° da LGT, cuja procedência obstaria ao conhecimento do mérito da impugnação.
B) — Dispõe o artigo 62° do RCPIT que o relatório de inspeção deve ser notificado ao contribuinte por carta registada e o mesmo dispõe também o n° 3 do art. 38° do CPPT quanto às notificações de correções à matéria tributável que tenha sido objeto de notificação para efeito de audição prévia.

C) — Não é de aplicar a notificação pessoal prevista no n° 2 do art. 38° do RGPIT, uma vez que a lei impõe como regra a notificação por via postal através de carta registada.
D) — No caso concreto, a AT usou de formalidade não prevista no procedimento ao enviar o relatório de inspeção através de carta registada com aviso de receção, quando a lei prescreve a notificação através de carta registada.
E) — Ao ter procedido diferentemente do que consta no n° 2 do art. 62° do RCPIT, a AT afastou a presunção prevista no n° 1 do art. 39° do CPPT, e com isto atuou de forma a encurtar o prazo para apresentação do pedido de revisão, o que representou a diminuição das garantias de defesa da recorrida, tanto mais que a não apresentação (ou apresentação intempestiva) deste pedido impediria de discutir o erro nos pressupostos e quantificação da matéria coletável por métodos indiretos, como bem refere a douta sentença recorrida.
F) — Assim, independentemente da a AT ter enviado a referida notificação através de carta registada com aviso de receção, em violação do art. 38° n° 3 do CPPT e do art. 62° n° 2 do RCPIT, a aqui recorrida beneficia da presunção do prazo estatuído no n° 1 do art. 39° do CPPT.
G) — Entender-se doutra forma implicaria o prejuízo da impugnante/recorrida que atendeu às normas legais aplicáveis, utilizando a presunção contida no n° 1 do art. 39° do CPPT na contagem do prazo para apresentação do pedido de revisão da matéria coletável, convicta de que o apresentou atempadamente.
H) — Não podem impor-se ao contribuinte as consequências agravantes decorrentes da AT ter atuado de forma diferente ao preceituado nas normas, sendo que no caso concreto a utilização de carta registada com aviso de receção diminuiu os direitos da impugnante/recorrida.
I) — Não obstante o aviso de receção assinado em 31/10/2012, terá que operar a presunção prevista para a carta registada (n° 1 do art. 39º do CPPT), que foi enviada em 30/10/2012, presumindo-se recebida em 02/11/2012, sendo tempestivo o pedido de revisão apresentado em 03/12/2012, no 1° dia útil após o termo do prazo.
J) — De resto, a presunção estabelecida no n° 1 do art. 39° do CPPT apenas pode ser ilidida pelo próprio notificado (não podendo ser efetuada oficiosamente nem pela AT, nem pelo Tribunal), para demonstrar que a notificação, por facto que não lhe é imputável, foi efetuada depois de decorridos os três dias, conforme dispõe o nº 2 da mesma norma.
L) — Termos em que, é de manter a douta sentença recorrida.
M) - Termos em que devem ser julgados improcedentes os

recursos admitidos, mantendo-se a douta sentença recorrida.».

1.5. O MP entendeu abster-se de emitir parecer, nos termos do art. 146º, nº 1 do CPTA, aplicável subsidiariamente.

1.6. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. Relativamente ao objecto do recurso, a matéria de facto dada como assente na 1ª instância foi a que segue:
«A. Através do ofício n° 5718 de 30.10.2012, enviado por correio registado com aviso de recepção, a Impugnante foi notificada do relatório de inspecção tributária que procedeu a correcções à matéria tributável, por métodos indirectos, referente a IVA e IRC, dos anos de 2008, 2009 e 2010 (cfr. ofício a fls. 20 e informação a fls. 39 do PAT apenso, que se dão por reproduzidos);
B. Em 31.10.2012, a Impugnante assinou o aviso de recepção (cfr. informação dos CTT, a fls. 41 do PAT apenso; facto não controvertido);
C. Por correio registado a 03.12.2012, a Impugnante apresentou junto da AT pedido de revisão oficiosa, ao abrigo do art. 91° da LGT (cfr. doc. 2 junto aos autos com a p.i., a fls. 34 a 44 dos autos, que se dá por reproduzido).

3.1. A sociedade A……., Lda. impugnou judicialmente as liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios relativas ao exercício de 2008, no montante global de € 5.520,09, alegando violação de lei relativamente à decisão de indeferimento (por intempestividade) do pedido de revisão, bem como errónea quantificação relativamente ao Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas (CMVMC) de 2008.
Na Contestação, a AT alegou, em sede de excepção, que a não apresentação tempestiva do pedido de revisão, implica que não possam ser apreciados os pressupostos da aplicação e quantificação da matéria tributável por métodos indirectos, uma vez que o procedimento previsto no art. 91º da LGT constitui condição de procedibilidade da impugnação judicial nesta matéria.
A sentença, apreciando desde logo esta questão «Da tempestividade da apresentação do pedido de revisão oficiosa», veio a concluir que o pedido de revisão que havia sido deduzido foi tempestivamente apresentado (dado que «... impondo a lei, neste caso, a regra da notificação por carta registada (...), o facto de os Serviços de Inspecção Tributária terem, por razões de maior certeza ou segurança, remetido o relatório de inspecção tributária por correio registado com aviso de recepção não pode

servir de argumento para afastar a aplicação da presunção prevista no n° 1 do art. 39° do CPPT ...» (presunção de notificação no 3º dia posterior ao do registo).
E assim, considerando que o ofício de notificação do relatório de inspecção foi enviado por correio registado a 30/10/2012, a sentença concluiu que deve presumir-se que tal notificação à impugnante ocorreu em 02/11/2012, à luz do regime que decorre do n° 1 do art. 39° do CPPT e que, desta forma, tendo o pedido de revisão oficiosa sido remetido por correio registado em 03/12/2012 (no 1º dia útil após o termo do prazo), foi tempestivamente apresentado.
Razão pela qual a sentença, considerando ter ficado prejudicada a apreciação dos demais vícios invocados pela impugnante, julgou procedente a impugnação judicial e anulou as impugnadas liquidações.

3.2. Do assim decidido recorrem O Ministério Público e a Fazenda Pública, ambos alegando, no essencial, como se viu, que a sentença (ao considerar que a data da notificação é a que resulta da presunção calculada nos termos previstos no nº 1 do art. 39º do CPPT), enferma de erro de julgamento, por violação do disposto nesse nº 1 e no nº 3 do mesmo artigo, uma vez que a presunção de notificação ali prevista se reporta a cartas registadas sem aviso de recepção.
Vejamos, pois.

4.1. No que ora releva, no art. 38º do CPPT (Avisos e notificações por via postal ou telecomunicações endereçadas) dispõe-se:
«1 - 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.
2 – (...)
3 - As notificações não abrangidas pelo nº 1, bem como as relativas às liquidações de tributos que resultem de declarações dos contribuintes ou de correcções à matéria tributável que tenha sido objecto de notificação para efeitos do direito de audição, são efectuadas por carta registada.
4 - As notificações relativas a liquidações de impostos periódicos feitas nos prazos previstos na lei são efectuadas por simples via postal.
5 - As notificações serão pessoais nos casos previstos na lei ou quando a entidade que a elas proceder o entender necessário.
6 - Às notificações pessoais aplicam-se as regras sobre a citação

pessoal.
(...)».
E no art. 39º do mesmo CPPT (Perfeição das notificações) dispõe-se:
1 - As notificações efectuadas nos termos do nº 3 do artigo anterior presumem-se feitas no 3º dia posterior ao do registo ou no 1º dia útil seguinte a esse, quando esse dia não seja útil.
2 - A presunção do número anterior só pode ser ilidida pelo notificado quando não lhe seja imputável o facto de a notificação ocorrer em data posterior à presumida, devendo para o efeito a administração tributária ou o tribunal, com base em requerimento do interessado, requerer aos correios informação sobre a data efectiva da recepção.
3 - Havendo aviso de recepção, a notificação considera-se efectuada na data em que ele for assinado e tem-se por efectuada na própria pessoa do notificando, mesmo quando o aviso de recepção haja sido assinado por terceiro presente no domicílio do contribuinte, presumindo-se neste caso que a carta foi oportunamente entregue ao destinatário.
(...)»
No nº 2 do art. 62º do RCPIT dispõe-se, igualmente, que o relatório final elaborado aquando da conclusão do procedimento de inspecção deve ser notificado ao contribuinte por carta registada nos 10 dias posteriores ao termo do prazo previsto no nº 4 do art. 60º (do mesmo RCPIT), considerando-se concluído o procedimento na data da notificação.

4.2. No caso presente o relatório de inspecção (no qual a AT procedeu a correcções, com recurso a métodos indirectos, à matéria tributável de IVA e IRC dos anos de 2008 a 2010), foi remetido, por ofício de 30/10/2012, à impugnante, por carta registada com aviso de recepção, o qual foi assinado em 31/10/2012.
E como se viu, a sentença entende que a impugnante deve presumir-se notificada em 2/11/2012 (à luz do regime que decorre do nº 1 do art. 39º do CPPT, por ser este o regime aplicável, mesmo que a AT tenha remetido carta registada com AR, assinado em 31/10/2012) e que, assim, o pedido de revisão remetido por correio registado em 3/12/2012, também é tempestivo.
Não sufragamos, contudo, tal entendimento.
Por um lado, independentemente de eventual irregularidade da notificação (se a lei impusesse o envio de carta registada sem aviso de recepção), sempre essa irregularidade se deveria ter, no caso, como sanada, uma vez que, apesar da preterição, a

finalidade legal inerente à respectiva imposição, tinha sido atingida.
Mas, por outro lado, e decisivamente, nem o nº 2 do art. 62º do RCPIT, nem o art. 38º dp CPPT, proíbem que a notificação do relatório naquele mencionado, seja efectuada mediante carta registada com AR, sendo certo, até, que este modo de notificação dá ao contribuinte maiores garantias quanto à data exacta em que recebe o documento que a lei impõe que chegue ao seu conhecimento.
Para efeito de garantias de defesa do contribuinte o que releva é o conhecimento do acto e não a forma por que este é notificado e os meios de defesa e respectivos prazos legais não foram afectados ou reduzidos por via da utilização da notificação por carta registada com AR. E como se pondera no ac. desta Secção de 5/11/2003, proc. nº 01231, fica tão ciente daquilo que lhe é transmitido por uma carta aquele que a recebe com aviso de recepção como aquele a quem tal aviso não é apresentado, e não é porque o destinatário precisa, ou não precisa, de assinar um aviso, confirmando a recepção, que a notificação se torna qualitativamente melhor: a função do aviso de recepção não é outra que proporcionar à AT uma prova inequívoca de que a notificação se concretizou, na pessoa devida, e numa determinada data.
Ora, no caso, sabendo-se, porque ficou provado, que a impugnante recebeu a notificação do relatório da inspecção, em 31/10/2012, e tendo sido utilizada na notificação a formalidade de carta registada (como impõe a lei), embora acrescida de um aviso de recepção (que visa apenas tornar segura e certa a data de recepção da carta registada), impõe-se considerar a notificação efectuada no dia em que esse aviso de recepção foi assinado pelo destinatário, independentemente de esse ser o dia seguinte ao do envio da carta, ou qualquer outro, deixando de relevar, portanto, a presunção a que se refere o nº 1 do art. 39º do CPPT.
Ou seja, tendo a notificação postal sido operada com recurso a carta registada com aviso de receção, que foi assinado na data de recebimento da carta, impõe-se convocar o regime previsto no nº 3 do dito art. 39º do CPPT, não havendo lugar, por isso, para a aplicação de presunção quanto a tal recebimento ou entrega.
Sendo que, ao invés do alegado pela recorrida, e como acima se sublinhou, não há aqui diminuição do prazo de apresentação do pedido de revisão, que sempre será de 30 dias, conforme previsto no nº 1 do art. 91º da LGT.
Entendimento jurisprudencial semelhante (embora reportando à vigência do CPT), decorre, aliás, também, dos acs. do STA, de 14/02/2013, proc. nº 01145/12, 05/11/2003, proc. nº 01231/03 e

15/12/1993, proc. nº 017307.
Assim, como alegam os recorrentes, tendo a impugnante/recorrida sido notificada do relatório da inspecção em 31/10/2012 e tenho o pedido de revisão sido apresentado em 3/12/2012, é o mesmo intempestivo (nº 1 do art. 91º da LGT); pelo que, constituindo esse pedido um pressuposto/condição de procedibilidade da impugnação judicial fundada, como sucede no caso presente, em erro na quantificação da matéria tributável ou na aplicação de métodos indirectos e qualificação (86º nº 5 da LGT e 117º, nº 1 do CPPT), se impõe agora, em procedência de ambos os recursos, determinar a revogação da sentença recorrida (a qual, apesar de ter dado por prejudicado o conhecimento dos demais vícios invocados pela impugnante, bem como a excepção deduzida pela Fazenda Nacional, decidiu, ainda assim, julgar procedente a impugnação e anular as liquidações) e a consequente absolvição da instância da Fazenda Pública, quanto à presente impugnação judicial [arts. 288°, nº 1, al. e), e 493° do CPC].

DECISÃO
Nestes termos acorda-se em, dando provimento a ambos os recursos, revogar a sentença recorrida e julgando procedente a excepção suscitada pela Fazenda Pública, absolver esta da instância na presente impugnação judicial.
Custas pela recorrida.

Lisboa, 27 de Junho de 2018. – Casimiro Gonçalves (relator) – Francisco Rothes – Aragão Seia.