

**Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo**[Acórdãos STA](#)

**Processo:** 0347/10.8BEPRT 0615/17  
**Data do Acórdão:** 17-10-2018  
**Tribunal:** 2 SECÇÃO  
**Relator:** DULCE NETO  
**Descritores:** NOTIFICAÇÃO DO RELATÓRIO  
INSPECÇÃO TRIBUTÁRIA  
CARTA REGISTADA  
DEVOLUÇÃO DE CARTA REGISTADA

**Sumário:** I - A notificação para o exercício do direito de audição relativamente ao projecto de relatório final no procedimento de inspecção tributária deve ser efectuada por carta registada a enviar para o domicílio fiscal do sujeito passivo.  
II - A forma de proceder a essa notificação encontra-se especialmente regulada no RCPIT e perante o disposto no seu art.º 43º é irrelevante a devolução da carta em ordem a demonstrar que a notificação não foi validamente efectuada sempre que a devolução haja ocorrido porque o destinatário, apesar de lhe ter sido deixado aviso no seu domicílio fiscal para reclamar a carta na estação dos correios, não o fez.

**Nº Convencional:** JSTA000P23736  
**Nº do Documento:** SA2201810170347/10  
**Data de Entrada:** 23-05-2017  
**Recorrente:** AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA  
**Recorrido 1:** A.....  
**Votação:** UNANIMIDADE  
**Aditamento:**

▼ **Texto Integral**

Texto Integral:

**Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo**

1. A Fazenda Pública recorre da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por A..... contra o acto de liquidação adicional de IVA referente ao exercício de 2006, procedência que se fundou na invocada preterição de formalidade legal no procedimento de inspecção, por falta de notificação para o exercício do direito de audição prévia sobre o respectivo relatório final.

1.1. Rematou as suas alegações de recurso com o seguinte quadro conclusivo:

A. A sentença recorrida considera que o impugnante não foi notificado do projecto de relatório inspectivo para exercer o direito de audição prévia antes da liquidação ou relatório final, considerando que a Administração Fiscal não podia presumir a notificação do impugnante, por devolução da notificação e errónea aplicação do art.º 39º n.º 1 e art.º 38º n.º 3 do CPPT ao caso em concreto.

B. Ora nos termos do art.º 43º n.º 1 do RCPIT, aplicável ao caso em concreto, face à natureza de a comunicação do projecto de relatório inspectivo, existe a presunção de notificação, veja-se *“presumem-se notificados os sujeitos passivos e demais obrigados tributários contactados por carta registada e em que tenha havido devolução de carta remetida para o seu domicílio fiscal com indicação de não ter sido levantada, de ter sido recusada ou de que o destinatário está ausente em parte incerta.”*

C. Assim nunca poderiam ser exigidas as diligências constantes do art.º 39º n.º 1 e art.º 38º n.º 3 do CPPT conforme sentença recorrida.

D. No caso em concreto e em cumprimento do art.º 43º n.º 1 do RCPIT, a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante AT), cumpriu todas as formalidades da notificação exigidas para a comunicação do projecto de relatório inspectivo e exercício do direito de audição.

E. Este art.º 43º n.º 1 do RCPIT com regime de especialidade face ao art.º 39º n.º 1 e art.º 38º n.º 3 do CPPT, visa essencialmente com a presunção legal, garantir uma efectividade e evitar situações que se arrastem em manobras dilatórias dos eventuais visados, com a devolução da carta, presume-se a notificação do impugnante ao 3º dia útil posterior ao registo ou no 1º dia útil seguinte a esse, quando o 3º dia não seja útil.

F. A AT presumiu, correctamente, a notificação do impugnante com a devolução da notificação com as menções “*Não atendeu em 22/05/2019*” e “*Objecto não reclamado*” conforme folhas 36 do PA.

G. E prosseguiu a inspecção com os demais actos do procedimento inspectivo.

H. Face ao normativo legal e factos provados, há que considerar, assim, errado o julgamento da sentença recorrida, na parte em que “*terá de proceder a impugnação por ter sido preterida formalidade essencial decorrente da falta de notificação para exercício de audição prévia sobre o relatório inspectivo. Fica prejudicado o demais alegado*”.

I. Com a validação da notificação conforme art.º 43º n.º 1 do RCPIT são validados todos os actos subsequentes à mesma, estando assim a impugnação destinada à improcedência, sendo todo o procedimento inspectivo válido com a consequente liquidação.

J. Pelo que a sentença encontra-se viciada de erro de julgamento na matéria de direito não podendo manter-se na ordem jurídica, e nunca poderiam ser exigidas as diligências constantes do art.º 39º n.º 1 e art.º 38º n.º 3 do CPPT, no âmbito do procedimento inspectivo, na notificação do projecto do relatório inspectivo e direito de audição prévia, sendo antes de aplicar o normativo do art.º 43º n.º 1 do RCPIT, presumindo-se efectuada a notificação ao impugnante.

**1.2.** O recorrido não apresentou contra-alegações.

**1.3.** O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu douto parecer no sentido de que o recurso merecia provimento, com a seguinte fundamentação:

«1. *A notificação do contribuinte para o exercício do direito de audição no procedimento tributário deve ser efectuada por carta registada a enviar para o domicílio fiscal do contribuinte (art. 60º n.º 4 LGT).*

*O regime das notificações no procedimento de inspecção tributária está regulado nos arts. 37º e sgs Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPIT).*

*Nos termos do art.º 43º n.º 1 RCPIT presumem-se notificados os sujeitos passivos e demais obrigados tributários contactados por carta registada em que tenha havido devolução de carta remetida para o seu domicílio fiscal com indicação de não ter sido levantada, de ter sido recusada ou de que o destinatário está ausente em parte incerta.*

*Sendo especial, a norma transcrita prevalece sobre o regime geral das notificações constante dos arts. 38º n.º 3 e 39º n.º 1 CPPT, aplicável aos actos e decisões em matéria tributária não susceptíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes.*

**2.** *A distinção dos regimes jurídicos tem fundamento material bastante:*

*- a menor exigência do regime de notificação no procedimento de inspecção (dispensando o envio de segunda carta registada no caso de a primeira carta não*

*ter sido levantada) explica-se pela necessidade de compatibilizar o conhecimento pelo sujeito passivo dos actos do procedimento com a observância dos prazos legais para a sua conclusão;*

*- não tendo aqueles actos natureza lesiva autónoma, a tutela jurisdicional efectiva está assegurada pela possibilidade de impugnação (graciosa ou contenciosa) dos consequentes actos tributários lesivos de alteração da matéria colectável ou de liquidação, resultantes das correcções efectuadas no relatório de inspeção.*

*A interpretação da norma constante do art. 39º nº 2 CPPT em conformidade com a garantia constitucional da notificação dos actos administrativos (art. 268º nº 3 CRP), efectuada na jurisprudência dos tribunais superiores transcrita na fundamentação da sentença (fls. 58), é inaplicável à norma constante do art.º 43º nº 1 RCPIT, a qual expressamente prevê a subsistência da presunção de notificação dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários, ainda que a carta registada remetida para o seu domicílio fiscal tenha sido devolvida com a indicação de não ter sido levantada.*

*Inexistindo preterição de formalidade legal no procedimento de inspeção, por falta de notificação para o exercício do direito de audição prévia antes da conclusão do relatório da inspeção tributária com eficácia invalidante, o consequente acto tributário de liquidação deve manter-se na ordem jurídica.».*

**1.4.** Colhidos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir.

**2.** Na sentença recorrida julgou-se como provada a seguinte factualidade:

1. O impugnante foi alvo de um procedimento inspectivo de âmbito parcial ao IRC e IVA do exercício de 2006 e 2007, ao abrigo da Ordem de Serviço nº OI200901440, de que resultaram correcções aritméticas à matéria colectável para o exercício de 2006 e aplicação de métodos indirectos para 2007 — Cfr. fls. 37/58 do PA.

2. Em 27.04.2009 o impugnante foi notificado para apresentar elementos relacionados com a actividade desenvolvida em 2007 — Cfr. fls. 08 do processo físico.

3. No âmbito do procedimento inspectivo referido em 1) foi elaborado em 15.05.2009 um projecto de Relatório nos termos constantes de fls. 15/26 do PA.

4. A AT remeteu ao impugnante para a morada – Av. ...., nº ....., ....., 4300 000 Porto -, através de ofício de 19.05.2009, o projecto de relatório referido no ponto anterior, para o mesmo se pronunciar em 15 dias em sede de audição prévia “nos termos previstos no artigo 60º da LGT e artigo 60º do RCPIT” — Cfr. fls. 13/36 do PA.

5. O ofício referido no ponto anterior foi remetida ao Serviço de Finanças com a menção “Não atendeu em 22.05.2009” e “Objecto não reclamado” — Cfr. fls. 36 do PA cujo teor se tem por integralmente reproduzido para os devidos efeitos legais.

6. Em 09.06.2009 foi elaborado o Relatório final Inspectivo nos termos constantes de fls. 37/50 do PA cujo teor se tem por integralmente reproduzidas para os devidos efeitos legais.

7. Em resultado da acção inspectiva referida em 1) e 6) foram alterados os elementos declarados pelo impugnante em sede de IRS no exercício de 2006 e 2007 — Cfr. fls. 59/60 e 62/64 do PA.

8. A AT remeteu ao impugnante, sob assunto: “Notificação de Relatório de

*Inspecção Tributária...*”, os ofícios de 09.07.2009, 27.07.2009 e 15.09.2009 — Cfr. fls. 62/82 do PA de RH cujo teor se tem por integralmente reproduzidas para os devidos efeitos legais.

9. Os ofícios de 27.07.2009 e 15.09.2009, referidos em 8) foram remetidos através de carta registada com aviso de recepção — Cfr. fls. 70/82 do PA de RH.

10. Os ofícios referidos em 8) foram devolvidos à AT com a menção “*Não atendeu*” e “*Objecto não Reclamado*” — Cfr. fls. 74 e 81 do PA de RH.

11. Na sequência da acção inspectiva atrás referida foi liquidado adicionalmente IVA de 2006 e juros compensatórios, no total de € 5.866,31 — Cfr. fls. 87 do PA.

**3.** A questão submetida a este tribunal de recurso consiste unicamente em saber se a sentença recorrida padece de erro de julgamento em matéria de direito ao ter julgado que ocorrera a preterição de uma formalidade legal no procedimento inspectivo (de âmbito parcial ao IRC e IVA dos exercícios de 2006/2007, da qual resultaram, além do mais, correcções à matéria coletável do exercício de 2006 e que provocaram o impugnado acto de liquidação adicional de IVA), por falta de notificação do sujeito passivo para o exercício do direito de audição prévia sobre o projecto de relatório final dessa acção inspectiva.

Segundo a sentença recorrida não se pode afirmar que «*o impugnante tenha, de facto, sido notificado do projecto de relatório e para exercer o direito de audição prévia antes da liquidação ou relatório final. E não podia sequer a Administração Fiscal presumir que o impugnante tivesse sido notificado, nos termos do artigo 39º do CPPT, na medida em que a carta foi devolvida à AT, como se disse e espelha o ponto 5) do probatório.*».

Como nela se deixou exarado, embora lei imponha a notificação por mera carta registada do projecto de relatório da acção inspectiva para efeitos de audição prévia – o que foi cumprido, tendo a Administração Tributária enviado o relatório por carta registada remetida para o domicílio fiscal do impugnante –, o certo é que tal «*objecto postal foi devolvido ao mesmo Serviço de Finanças/remetente, com a indicação “Não atendeu” e “Não reclamado”. Por assim ser, apesar de decorrer do artigo 39º nº 1 do CPPT que a notificação se presume efectuada no terceiro dia, tal não tem aplicação in casu pois a carta foi devolvida. // Deste modo, deveria a AT, perante a devolução da carta para notificação e mercê da sua não concretização e entrega, proceder a nova expedição para a mesma morada de modo a assegurar o efectivo direito de participação do impugnante, em vez de se bastar com o facto de ter expedido uma só carta para exercício do direito de audição prévia, não obstante saber que a carta/notificação não chegou ao seu destinatário desde logo porque foi devolvida e consta essa indicação do PA.*».

Em suma, julgou-se que a presunção de notificação «*apenas vale nos casos em que a carta não seja devolvida, como se pressupõe no nº 2 do art.º 39º do CPPT, em que apenas se admite a possibilidade de ilidir a presunção demonstrando que a notificação ocorreu em data posterior à presumida e já não quando a notificação não tiver ocorrido, nomeadamente porque a carta foi devolvida.*».

É contra esta decisão que se insurge a Fazenda Pública, ora Recorrente, porquanto, na sua óptica, a presunção de notificação foi correctamente aplicada face à matéria de facto fixada no ponto 5. do probatório da sentença e ao disposto no art.º 43º nº 1 do RCPIT, já que por força deste preceito legal se têm de presumir notificados os sujeitos passivos contactados por carta registada enviada para o domicílio fiscal e a devolução se tenha ficado a dever ao facto de a carta não ter sido reclamada na estação dos correios, padecendo a sentença de erro ao julgar em sentido contrário.

E a razão está, sem dúvida, do lado da Recorrente.

Sendo inquestionável que a aludida notificação devia ser realizada, como foi, por mera carta registada – em conformidade com o disposto no art.º 60º n.º 4 da Lei Geral Tributária (LGT) e nos art.ºs 60º e 38º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT) – o Mmº Juiz incorreu, porém, em erro ao julgar validamente efectuada a notificação numa situação, como a dos autos, em que a carta enviada para o domicílio fiscal do sujeito passivo foi devolvida com uma dupla menção: “**não atendeu em 22.05.2009**” e posteriormente “**objecto não reclamado**” (cfr. ponto 5. do probatório), pois segundo o disposto no art.º 43º n.º 1 do RCPIT «*Presumem-se notificados os sujeitos passivos e demais obrigados tributários contactados por carta registada e em que tenha havido devolução de carta remetida para o seu domicílio fiscal com indicação de não ter sido levantada, de ter sido recusada ou de que o destinatário está ausente em parte incerta*».

Perante esta inequívoca norma legal, a jurisprudência dos tribunais superiores tem reiteradamente afirmado que a notificação para efeitos de exercício do direito de audição do projecto de relatório no procedimento de inspeção tributária encontra-se especialmente regulada no RCPIT e perante este diploma é irrelevante a devolução da carta registada em ordem a demonstrar que a notificação não foi validamente efectuada sempre que essa devolução haja ocorrido porque o destinatário, apesar de lhe ter sido deixado aviso para reclamar a carta na estação dos correios, não o fez – neste sentido, entre outros, os acórdãos do STA de 13/03/2013, no recurso n.º 01394/12, de 28/01/2015, no recurso n.º 0803/14 e de 15/06/2016, no recurso n.º 01863/13

Como se deixou referido no acórdão proferido no recurso n.º 01394/12, que analisou caso similar, «*Assente que ficou que a notificação podia ser efectuada por carta registada, não faz sentido esgrimir com a devolução da carta em ordem a demonstrar que a notificação não foi validamente efectuada, uma vez que essa devolução apenas ocorreu porque o destinatário, apesar de lhe ter sido deixado aviso para o efeito, não a foi levantar na estação dos correios onde a carta ficou depositada. Na verdade, o art.º 43º, n.º 1, do RCPIT, diz: «Presumem-se notificados os sujeitos passivos e demais obrigados tributários contactados por carta registada e em que tenha havido devolução de carta remetida para o seu domicílio fiscal com indicação de não ter sido levantada, de ter sido recusada ou de que o destinatário está ausente em parte incerta*».

*Só assim não seria, admitimos, caso não se demonstrasse que foi deixado o aviso ao destinatário, mas da factualidade que foi dada como assente – e só dessa nos podemos servir, uma vez que esta Supremo Tribunal Administrativo funciona como tribunal de revista – resulta que o ora Recorrido foi avisado para esse efeito.*

*Na verdade, a fórmula estandardizada que foi referida na alínea C) dos factos provados – “Não reclamado” – significa que foi deixado aviso para levantamento da correspondência na estação, e ignorado, no prazo concedido, pelo avisado. O não recebimento da correspondência é, pois, imputável ao destinatário.*

*Não há sequer, contrariamente ao que parece sustentar a Juíza do Tribunal a quo, que invocar aqui o disposto no n.º 5 do art.º 39º do CPPT, pela simples razão de que, no que respeita à presunção de notificação no caso em que esta é a efectuar por carta registada, o RCPIT dispõe de norma própria, o que parece significar que o legislador quis optar por um regime diferente, porventura menos rigoroso, do que o estabelecido no CPPT para a generalidade dos actos em matéria tributária (lex specialis derogat legi generali).*

*Nem se diga que o CPPT, porque é ulterior ao RCPIT, terá derogado o regime neste previsto. Desde logo, porque art.º 7.º do CC dispõe, no seu n.º 3, que «[a] lei geral não derroga a lei especial, excepto se outra for a intenção inequívoca do legislador».*

*Depois, porque o RCPIT, após a entrada em vigor do CPPT, conheceu alterações e o art.º 43.º, n.º 1, do RCPIT, manteve-se inalterado.*

*Finalmente, porque está garantida ao destinatário a possibilidade de ilidir a*

*presunção, afastando assim qualquer dúvida quanto à conformidade constitucional desta solução.».*

Em suma, a falta de reclamação/levantamento deste tipo de correspondência junto da estação dos correios implica que se tenha de imputar ao destinatário a sua falta de recebimento, fazendo espoletar a presunção legal de notificação contida no art.º 43º n.º 1 do RCPIT; e porque o destinatário não invocou nem demonstrou a inexistência de qualquer aviso para levantamento da carta, nada nos autos permite dar por ilidida a referida presunção.

Razão por que não pode manter-se o julgado, sendo de revogar a sentença e de julgar improcedente a impugnação judicial uma vez que, conforme decorre da petição inicial, nenhum outro vício foi imputado ao acto de liquidação impugnado.

4. Termos em que acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar improcedente a impugnação judicial.

Custas em ambas as instâncias pelo Impugnante/Recorrido, mas sem taxa de justiça no recurso por não ter tido nele qualquer impulso processual.

Lisboa, 17 de Outubro de 2018. – Dulce Neto (relatora) – Pedro Delgado – Isabel Marques da Silva.