## SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO | FISCAL

Acórdão

| Processo | Data do documento | Relator |
|---|---|---|
| 01940/13 | 5 de fevereiro de 2015 | Dulce Neto |

## DESCRITORES

IRS > Liquidação adicional > Forma da notificação > Caducidade do direito à liquidação

---

## SUMÁRIO

I - Após a alteração introduzida na redacção do art. 149º do CIRS pelo DL nº 198/2001, de 3 de Julho, apenas são efectuadas por carta registada com a.r. as notificações a que se refere o art. 66º do CIRS, ou seja, as notificações referentes a actos de fixação ou alteração da matéria tributável previstos no art. 65º desse Código. E, portanto, uma liquidação adicional de IRS, na medida em que materialize e revele um desses actos, terá de ser notificado por carta registada com aviso de recepção.

II - Dado que o art. 149º do CIRS estabelece no seu nº 5 que ao regime das notificações se aplicam as regras estabelecidas no CPPT, há que observar o disposto no nº 3 do art. 39º do CPPT, segundo o qual havendo aviso de recepção, a notificação considera-se efectuada na data em que ele for assinado, sendo que, nos termos do nº 5, no caso de o aviso de recepção ser devolvido ou não vier assinado por o destinatário se ter recusado a recebê-lo ou não o ter levantado no prazo previsto no regulamento dos serviços postais e não se comprovar que entretanto o contribuinte comunicou a alteração do seu domicílio fiscal, a notificação será efectuada nos 15 dias seguintes à devolução por nova carta registada com aviso de recepção, presumindo-se a notificação se a carta não tiver sido recebida ou levantada, sem prejuízo de o notificando poder provar justo impedimento ou a impossibilidade de comunicação da mudança de residência no prazo legal.

## TEXTO INTEGRAL

**Acordam, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:**

**1.** A FAZENDA PÚBLICA recorre da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, exarada a fls. 142 e segs. dos autos, que julgou procedente a impugnação judicial que A..... deduziu contra o acto de liquidação adicional de IRS referente ao ano de 2002 e dos respectivos juros

compensatórios, no montante global de € 13.876,57, procedência essa assente na julgada caducidade do direito a essa liquidação por falta de válida notificação até 31 de Dezembro de 2006.

**1.1.** Terminou a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

I. Visa o presente recurso reagir contra a douta sentença que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por A....., NIF ..... contra a liquidação adicional de IRS do ano de 2002, no montante de € 13.876,57.

II. Na douta sentença recorrida foi julgada verifica a caducidade do direito da AT liquidar o imposto legalmente devido pela impugnante porque "a liquidação de IRS do ano de 20024 não foi validamente notificada à Impugnante até 31-12-2006".

III. É importante referir que a carta registada com aviso de recepção destinada a notificar a liquidação foi remetida em 11-12-2006 e devolvida ao remetente em 20-12-2006. E que posteriormente foi enviada, em 14-12-2006, uma segunda notificação, que foi devolvida ao remetente em 02-01-2007.

IV. Pelo que não pode a Fazenda Pública concordar com a decisão do Tribunal a quo de julgar verificada a caducidade do direito de liquidação.

V. O prazo de caducidade do direito de liquidação do IRS de 2002 iniciou-se em 01-01-2003 e terminou em 31-12-2006 (cf. nº 4 do art. 45º da LGT).

VI. As liquidações de IRS são notificadas nos termos do nº 3 do art. 149º do CIRS que estabelece que as "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".

VII. "Apenas se efectuando através de carta registada com aviso de recepção as notificações a que se refere o artigo 66º do CIRS, ou seja, as notificações referentes a actos de fixação ou alteração da matéria tributável do imposto previstos no artigo 65º daquele Código" (Acórdão STA de 28-11-2012, Proc. 685/2011).

VIII. Pelo que seguindo a melhor doutrina e a jurisprudência superior verificamos que a liquidação, ora em crise, deveria ter sido notificada à impugnante por carta registada e não por carta registada com aviso de recepção.

IX. Ora, o excesso de forma não pode invalidar o acto tributário, nem fazer com que se abandone o âmbito da presunção de notificação consagrada no nº 3 do art. 149º do CIRS.

X. Pelo contrário, a notificação por carta registada com aviso de recepção é, por, maioria de razão, válida ("Qui licet quod est plus, licet utique quod est minus" - quem pode o mais, pode o menos).

XI. O legislador no nº 3 do art. 149º do CIRS, ao considerar a notificação da liquidação efectuada no 3º dia posterior ao do registo, não distinguindo a carta registada, da carta registada com aviso de recepção, está, por maioria de razão, a incluir neste preceito todas as formas de registo.

XII. Este preceito está em linha com o nº 6 do art. 45º da LGT que estatui que "as notificações sob registo consideram-se validamente efectuadas no 3º dia posterior ao do registo ou no 1º dia útil seguinte a esse, quando esse dia não seja útil" e que consagra "uma presunção inilidível de notificação para efeitos de contagem do prazo de caducidade do direito de liquidação. No sentido da natureza inilidível da presunção aponta o teor literal do preceito, ao utilizar a expressão «consideram-se» em vez de «presumem-se» não deixa margem pare qualquer restrição quanto à amplitude de aplicabilidade da presunção, ao contrário de

como se refere, por exemplo, no art. 39º, nº1, do CPPT para situação semelhante, mas com regime de presunção ilidível" (cf. Acórdão STA de 14-02-2013, Proc. 01137/12 que cita um excerto de JORGE LOPES DE SOUSA in CÓDIGO DE PROCEDIMENTO E PROCESSO TRIBUTÁRIO ANOTADO E COMENTADO, 6ª EDIÇÃO, 2011, pág. 388).

XIII. Este entendimento não é contrário à Constituição da República Portuguesa porque a exigência de notificação consagrada no nº 3 do art. 268º da Lei Fundamental, não é mais do que uma garantia fundamental dos cidadãos que tem subjacente ou está conexionada com o direito de impugnação de actos administrativos lesivos, que não é colocado em causa por uma presunção inilidível que está em linha com o regime da caducidade no direito civil (cf. nº 1 do art.º 331º do CC) e cuja razão de ser é a de preestabelecer um prazo peremptório durante o qual o direito pode ser exercido (cf. neste sentido os Acórdãos STA de 12-04-2012, Proc. 0331/11 e de 27-06-2012, Proc. 0966/11, bem como na Doutrina, LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES E JORGE LOPES DE SOUSA in LEI GERAL TRIBUTARIA ANOTADA E COMENTADA, 4ª EDIÇÃO, 2012, pág. 360).

XIV. Nestes termos, a Fazenda Pública conclui que a liquidação do IRS relativo ao ano de 2002 impugnada foi efectuada dentro do prazo de caducidade pelo que pugna pela substituição da decisão que julgou verificada a caducidade do direito à liquidação por uma outra que, com as legais consequências, considere totalmente correcta e fundamentada a posição da AT.

**1.2.** A Recorrida apresentou contra-alegações para sustentar a bondade e o acerto do julgado, que rematou com as respectivas conclusões e com o seguinte pedido: «Face ao exposto, deve o recurso ser julgado improcedente, mantendo-se a decisão recorrida. Caso assim se não entenda: (a) Devem os autos ser remetidos para a primeira instância, ordenando-se a apreciação das questões que não foram apreciadas em sede de decisão de primeira instância e que foram consideradas prejudicadas pela mesma; (b) Caso assim se não entenda, devem ser apreciadas as mesmas questões por via do presente recurso, julgando-se procedente a impugnação.».

**1.3.** O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu douto parecer no sentido de que o recurso não devia obter provimento, esgrimindo com a seguinte argumentação:

«De acordo como o nº 1 do art. 45º da LGT, o direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro. No caso, como bem se refere na sentença recorrida, será aplicável o prazo-regra dos 4 anos.

Assim, respeitando o IRS ao ano de 2002 o mesmo tinha que ser liquidado e notificado ao sujeito passivo do imposto até 31.12.2006, sob pena de caducidade do direito à liquidação. (…)

Sucede que no caso em apreço a carta registada para notificação do acto de liquidação foi devolvida ao remetente em 20.12.2006 e uma segunda carta registada, remetida antes da devolução da primeira, mais propriamente em 14.12.2006, igualmente foi devolvida ao remetente. Nem no primeiro nem no segundo caso foram assinados os respectivos avisos de recepção (cfr. factualidade dada como provada para apreciação da excepção da caducidade do direito de acção).

**É certo, pois, que a contribuinte, ora recorrida, não foi notificada do questionado acto de**

**liquidação adicional e havendo essa certeza não há que presumir, sem mais, que a notificação teve lugar**.

Com efeito, como refere Jorge Lopes de Sousa, em anotação ao art. 39º do CPPT, "(t)al presunção apenas vale nos casos em que a carta não seja devolvida, como se pressupõe no nº 2, 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"[Ob. cit. p.]. No mesmo sentido se pronuncia o Exmº Conselheiro Valente Torrão, no voto de vencido que lavrou no douto Ac. deste Supremo Tribunal de 12-04-2012 - P. 0331/11, sustentando que "(...) não existe diferença entre carta registada e carta com aviso de recepção, apenas esta última dando mais garantias à Administração Tributária do recebimento da carta pelo destinatário, pelo que há que aplicar o mesmo regime em ambos os casos".

Considera, assim, que: "(...), perante a devolução das cartas, haveria que efectuar nova notificação, só depois se podendo, eventualmente, presumir feita a notificação ao abrigo do art. 39º nº 6 citado.

Não tendo sido cumpridas estas formalidades da notificação, esta não pode considerar-se efectuada, nem mesmo presumidamente (...)".

No caso dos autos é manifesto que a FP não observou as formalidades prescritas no art. 39º nº 5 do CPPT e a observância dessas formalidades era, salvo melhor entendimento, indispensável para que pudesse funcionar a presunção de notificação do acto de liquidação a que aludem as normas citadas e assim será quer se entenda, como entendeu o Mmº juiz "a quo", que a notificação teria que ser efectuada por carta registada com aviso de recepção quer se perfilhe o entendimento supramencionado, a que inteiramente se adere, quanto ao funcionamento da presunção a que alude o art. 38º nº 1 do CPPT, nos casos em que seja certo inexistir notificação, tendo sido devolvida a carta registada expedida para o efeito.

Nesta conformidade, sou de parecer que o presente recurso deverá ser julgado improcedente e, consequentemente, mantido o julgado.».

**1.4.** Colhidos os vistos dos Exmºs Juízes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir.

**2.** Na sentença recorrida julgaram-se como provados os seguintes factos:

A) Em 27/11/2006, foi efectuada a liquidação n.º 2006 5004578907, relativa a IRS do ano de 2002, em nome de A....., no valor a pagar de € 10 666,54 - cfr. fls. 89;

B) A liquidação, referida em A, foi enviada por carta registada, sob o registo dos CTT RY387675846PT, em nome de A..... para o endereço: "..... ....., ....., 2645-..... .....", com a indicação que "A demonstração de compensação e a correspondente nota de cobrança seguem em envelope separado" - cfr. fls. 89;

C) A carta, referida em B, foi devolvida ao remetente com data de 20/12/2006 - cfr. fls. 88 e 89 dos autos e print a fls. 147 do processo administrativo apenso;

D) A nota de cobrança - demonstração de compensação referida na liquidação nº 2006 5004578907, indica data limite de pagamento: 10/01/2007 - cfr. fls. 89 e 91;

E) A data limite de pagamento foi corrigida para 19/01/2007 - cfr. prints de fls. 142 e 145 do processo administrativo apenso;

F) Pelo ofício com data de 13/12/2006, foi remetida segunda notificação do conteúdo da liquidação referida em A, sob registo dos CTT R0375899078PT, mediante carta registada com aviso de recepção, com data de 14/12/2006 – cfr. fls. 90 a 93;

G) A carta de 14/12/2006, referida em F, foi devolvida ao remetente, por assinar o aviso de recepção, em 02/01/2007 - cfr. fls. 90 a 94 dos autos e print de fls. 161 do processo administrativo apenso;

H) Por fax emitido em 10/04/2007, foram apresentados os presentes autos de impugnação judicial – cfr. fls. 3.

I) Em 07/04/1999, por escritura lavrada a fls. 80 do L.º 278-B no 24º Cartório Notarial de Lisboa, a Impugnante adquiriu a fracção autónoma designada pela letra ....., correspondente ao .....andar ....., do prédio urbano designado por lote ....., sito em ....., freguesia de ....., inscrito na matriz sob o artigo 526 – cfr. fls. 33 a 48;

J) O preço declarado foi de 62 349,74 € (12 500 000$00) – cfr. fls. 33 a 48;

K) Para pagamento do preço contraiu um empréstimo no montante de 62 349,74 € (12 500 000$00) junto da Caixa Económica Montepio Geral, garantido através de hipoteca da fracção adquirida - cfr. fls. 33 a 48;

L) Em 07/04/1999, celebrou com a Caixa Económica Montepio Geral, um contrato de mútuo com hipoteca e fiança, para obter empréstimo do valor de 24 939,89 € (5 000 000$00) para melhoramentos na fracção referida em I - cfr. fls. 49 a 62;

M) Em 18/09/2002, por escritura lavrada a fls. 79 do L.º 344-H do 18º Cartório Notarial de Lisboa, vendeu pelo preço de 64 843,73 €, a fracção referida em I - cfr. fls. 63 a 74;

N) Em 18/09/2002, por escritura lavrada a fls. 86 do L.° 344-H do 18º Cartório Notarial de Lisboa adquiriu pelo preço de 72.325,70 €, um prédio urbano, designado por lote ....., moradia unifamiliar, sita no lugar de ....., freguesia de ....., concelho de Cascais - cfr. fls. 75 a 87;

O) Em 17/11/2006, foi assinado aviso de recepção da carta dirigida a A....., "..... ....., Lote ....., 2645-..... .....", sob registo dos CTT: RO487312362PT, do qual destaco o seguinte teor:

"Assunto: IRS - Imposto de Mais-valias - categoria G - ano de 2002 2.ª Notificação

Fica V. Exa. por este meio notificado para, no prazo de (5) dias a contar da assinatura do Aviso de Recepção, apresentar nestes Serviços de Finanças, os seguintes elementos:

Duplicado da declaração mod. 3 de IRS do ano de 2002

Documentos comprovativos de ter declarado a venda no ano de 2002, de um prédio urbano, sito no concelho de Cascais e inscrito na matriz sob o art. 5241 fracção F da freguesia de ....., pelo valor de 64.843,73 €, devendo apresentar documentos que provem a data e valor de aquisição do referido imóvel ou fazer prova de que o mesmo estará fora do alcance da incidência.

(...)

Mais fica notificado para querendo, no mesmo prazo, exercer o direito de audição prévia (...)" – cfr. fls. 107 e 108 do processo administrativo tributário apenso.

**3.** Vem o presente recurso interposto da sentença que julgou procedente a impugnação judicial que a impugnante, ora recorrida, deduziu contra o acto de liquidação adicional de IRS referente ao ano de 2002 e respectivos juros compensatórios, impugnação que teve por fundamento, além do mais, o vício de

caducidade do direito à liquidação por falta de notificação do acto tributário impugnado dentro do prazo legal de caducidade.

Na apreciação do vício, o Meritíssimo Juiz do Tribunal "a quo" começou por analisar e decidir a questão de saber qual o prazo de caducidade aplicável, e depois de concluir que era o de quatro anos previsto no nº 1 do art. 45º da LGT, passou à análise da questão de saber se a liquidação fora ou não notificada dentro desse prazo, isto é, se fora notificada até 31/12/2006. Na análise da questão seguiu o seguinte raciocínio argumentativo:

Sendo uma liquidação efectuada fora do prazo normal (cfr. prazos previstos no artigo 77º do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) e determinando imposto a pagar deverá ser notificada ao contribuinte, mediante carta registada com aviso de recepção, nos termos do artigo 38º, nº 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), que dispõe: "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...".

E, nos termos do artigo 39º, nºs 3 e 5, do CPPT "3- Havendo aviso de recepção, a notificação considera-se efectuada na data em que ele for assinado (...). 5- Em caso de o aviso de recepção ser devolvido (...) e não se comprovar que entretanto o contribuinte comunicou a alteração do seu domicílio fiscal, a notificação será efectuada nos 15 dias seguintes à devolução por nova carta registada com aviso de recepção, presumindo-se a notificação se a carta não tiver sido recebida ou levantada, sem prejuízo de o notificando poder provar justo impedimento ou a impossibilidade de comunicação da mudança de residência no prazo legal".

Resulta do probatório que a carta registada com aviso de recepção destinada a notificar a liquidação de IRS de 2002 foi devolvida, com aviso de recepção por assinar, ao remetente em 20/12/2006 (cfr. factos A a C).

O artigo 39º, nº 5 do CPPT, supra referido, prevê que em caso de o aviso de recepção ser devolvido, a notificação será efectuada nos quinze dias seguintes à devolução por nova carta registada com aviso de recepção. Tendo sido devolvido o aviso de recepção por assinar em 20/12/2006, deveria ter-se procedido ao envio de nova carta registada no prazo de quinze dias contados da data da devolução.

Porém, tal não foi cumprido. Foi enviada em 14/12/2006, em data anterior à devolução, uma segunda notificação mediante carta registada com aviso de recepção, que foi devolvida ao remetente, em 02/01/2007, com aviso de recepção por assinar.

Aplicando o direito ao caso dos autos, verifico que a liquidação de IRS do ano de 2002 não foi validamente notificada à Impugnante até 31/12/2006, ocorrendo a caducidade do direito à liquidação. Não tem aplicação a presunção de notificação prevista no artigo 39º, nº 5, do CPPT supra referida, por não terem sido cumpridos os prazos e formalismos de notificação ali previstos. // Do exposto e em suma, julgo verificada a caducidade do direito à liquidação do imposto relativo a IRS do ano de 2002.».

É desta sentença que recorre a Fazenda Pública.

Todavia, lidas atentamente as alegações e conclusões do recurso, conclui-se que ela não põe em causa o julgado no que toca ao prazo legal de caducidade considerado aplicável (quatro anos), nem que a ausência de notificação da liquidação até 31/12/2006 determinava a caducidade do direito de liquidar o tributo, nem,

tão-pouco, que as cartas registadas com aviso de recepção (doravante a.r.) destinadas à notificação dessa liquidação adicional de IRS, remetidas em 11/12/2006 e em 14/12/2006, vieram devolvidas em 20/12/2006 e em 2/01/2007, respectivamente, sem que os respectivos a.r. tivessem sido assinados, e que a 2ª carta foi enviada dois dias depois da 1ª carta e muito antes da devolução desta.

O desacordo da recorrente reside unicamente no seguinte: (i) na sua óptica, a notificação do acto de liquidação impugnado deveria ter sido efectuada por carta registada e não por carta registada com a.r., por força do disposto no nº 3 do art. 149º do CIRS, segundo o qual as "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", só se efectuando por carta registada com a.r. as notificações a que alude o art. 66º do CIRS, ou seja, as notificações de actos de fixação ou alteração da matéria tributável, pelo que o excesso de forma não pode invalidar o acto impugnado nem fazer com que se abandone o âmbito da presunção de notificação contido no nº 3 do art. 149º do CIRS; (ii) não tendo o legislador distinguindo, nesse nº 3 do art. 149º do CIRS, a mera carta registada da carta registada com a.r, está a incluir no preceito todas as formas de registo postal, pelo que todas as notificações sob registo (com ou sem a.r.) devem considerar-se validamente efectuadas no 3º dia posterior ao do registo (ou no 1º dia útil seguinte quando aquele seja dia não útil), o que constitui uma presunção inilidível de notificação para efeitos de contagem do prazo de caducidade do direito de liquidação.

Estes são, pois, os únicos argumentos jurídicos esgrimidos pela recorrente para sustentar o erro de julgamento que imputa à sentença recorrida e que importa analisar.

Vejamos.

Como se sabe, o art. 38º do CPPT preceitua, no seu nº 1, 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».

O que significa que, estando em causa actos ou decisões susceptíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes, a lei impõe a notificação por carta registada com aviso de recepção; e como os actos ou decisões susceptíveis de alterar a situação tributária são, não só, os actos de alteração, pela administração, dos rendimentos declarados e os actos de fixação, pela administração, dos rendimentos sujeitos a tributação, como, também, os actos de liquidação de impostos, entendia-se, antes de alteração introduzida no CIRS pelo Dec. Lei nº 198/2001, de 3 de Julho, que os actos de liquidação deste tributo, ainda que efectuados com base na declaração anual de rendimentos apresentada pelo contribuinte no prazo legal, deviam ser notificados através de carta registada com aviso de recepção.( Cfr. neste sentido, Alfredo José de Sousa e Silva Paixão, no "Código de Processo Tributário, Comentado e Anotado", 2ª Ed., anotação 4 ao art. 65º, bem como Jorge Lopes de Sousa, no "Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado", anotação 3 ao art. 38º. No mesmo sentido se tem pronunciado a jurisprudência do STA: os actos de liquidação de tributos são susceptíveis de alterar a situação tributária dos contribuintes - cfr., entre outros, os Acs. do STA, de 15.11.2000, Rec. 25.233, de 27.9.2000, Rec. 25.273, de 18.10.2000, Rec. 25.310.)

Todavia, o referido Dec. Lei nº 198/2001 introduziu uma alteração na redacção do art. 149º do CIRS e,

abrindo uma excepção àquela regra, passou a estipular que apenas as notificações a que se refere o art. 66º do CIRS devem ser efectuadas por meio de carta registada com aviso de recepção (nº 2), sendo que as restantes 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. (nº 3). Isto é, apenas a notificação dos actos de alteração dos rendimentos declarados e dos actos de fixação pela administração dos rendimentos sujeitos a tributação, têm de ser efectuadas por meio de carta registada com aviso de recepção, ficando os actos de liquidação de IRS efectuados com base na declaração anual de rendimentos apresentada pelo contribuinte sujeitos a notificação por mera carta registada.

Por conseguinte, após a alteração introduzida na redacção do art. 149º do CIRS pelo Dec. Lei nº 198/2001, de 3 de Julho, apenas são efectuadas por carta registada com a.r. as notificações a que se refere o art. 66º do CIRS, ou seja, as notificações referentes a actos de fixação ou alteração da matéria tributável previstos no art. 65º desse Código. E, portanto, uma liquidação adicional de imposto, na medida em que materialize e revele um desses actos, terá de ser notificado por carta registada com aviso de recepção.

Neste sentido, de que a liquidação adicional de IRS deve ser notificada ao sujeito passivo por carta registada com aviso de recepção, em conformidade com o disposto no art. 38º nº 1 do CPPT e arts. 65º nº 4, 66º e 149º nº 2 do CIRS, podem ver-se os acórdãos desta Secção proferidos em 13/04/2011, no proc. nº 0546/10, em 28/11/2012, no proc. nº 0685/11, e em 28/03/2012, no proc. nº 0491/11.

No caso vertente, está em causa uma liquidação de IRS efectuada pelos serviços da administração tributária por virtude de a impugnante não ter apresentado com a declaração anual de rendimentos respeitante ao ano de 2002 o anexo com a declaração das mais-valias decorrentes da alienação de um imóvel que nesse ano realizou. Em suma, por virtude de a impugnante não ter declarado determinado rendimento tributável. Razão por que a administração elaborou e emitiu um Documento de Correcção Único, fazendo acrescer o referido rendimento, que resultou na liquidação adicional de IRS nº 20065004575907.

Tratando-se de liquidação adicional resultante de um acto de correcção/alteração dos rendimentos sujeitos a tributação, da iniciativa da administração tributária e previsto nos arts. 65º e 66º do CIRS, dúvidas não podem subsistir de que carece de razão a Fazenda Pública quando defende que a sentença padece de erro de julgamento na medida em que a notificação do acto de liquidação podia/devia ter sido efectuada por mera carta registada por força do disposto no nº 3 do art. 149º do CIRS.

Razão por que não pode, de modo algum, proceder o discurso argumentativo tecido pela recorrente para censurar a sentença, alicerçado exclusivamente na aplicação da norma contida no nº 3 do art. 149º do CIRS.

Neste contexto, e visto que a recorrente não apresenta qualquer outra razão ou argumentação jurídica para sustentar o erro de julgamento e a aplicabilidade, ao caso vertente, da notificação por mera carta registada, não resta a este tribunal de recurso senão passar à análise da segunda questão colocada, sabido, como é, que os recursos são entre nós recursos de reponderação e não de reexame, em que o tribunal superior não é chamado a apreciar de novo a acção e a julgá-la como se fosse pela primeira vez, limitando-se a controlar a correcção da decisão recorrida à luz das razões da divergência enunciadas pelo recorrente, isto é, à luz da concreta crítica que ele dirige à decisão recorrida, salvo, como é óbvio, o

conhecimento de questões de conhecimento oficioso.

Segundo a recorrente, dado que a norma contida no nº 3 do art. 149º do CIRS estipula que as notificações devem ser feitas por carta registada e que elas se consideram efectuadas no 3º dia posterior ao do registo, e dado que ela não distingue a mera carta registada, da carta registada com a.r, devem incluir-se na norma todas as formas de registo postal, pelo que todas as notificações sob registo (com ou sem a.r.) devem considerar-se validamente efectuadas no 3º dia posterior, e tal constitui uma presunção inilidível de notificação para efeitos de contagem do prazo de caducidade do direito de liquidação.

Todavia, não lhe assiste a mínima razão.

Desde logo, porque ao caso não é aplicável, como vimos, a norma contida no nº 3 do art. 149º do CIRS, mas a norma contida no seu nº 2, segundo a qual «As notificações a que se refere o artigo 66º, quando por via postal, devem ser efectuadas por meio de carta registada com aviso de recepção», já que o nº 3 se reporta às restantes notificações, preceituando 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».

E uma vez que o art. 149º do CIRS também estabelece, no seu nº 5, que ao regime das notificações se aplicam as regras estabelecidas no CPPT, há que observar o disposto no nº 3 do art. 39º do CPPT, segundo o qual, «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…», sendo que, nos termos do nº 5, «Em caso de o aviso de recepção ser devolvido ou não vier assinado por o destinatário se ter recusado a recebê-lo ou não o ter levantado no prazo previsto no regulamento dos serviços postais e não se comprovar que entretanto o contribuinte comunicou a alteração do seu domicílio fiscal, a notificação será efectuada nos 15 dias seguintes à devolução por nova carta registada com aviso de recepção, presumindo-se a notificação se a carta não tiver sido recebida ou levantada, sem prejuízo de o notificando poder provar justo impedimento ou a impossibilidade de comunicação da mudança de residência no prazo legal.».

Ora, tal como se deixou salientado na sentença, a carta registada com a.r. destinada a notificar a liquidação impugnada veio devolvida em 20/12/2006, com a.r. por assinar, pelo que se impunha proceder, no prazo de quinze dias contados da data dessa devolução, ao envio de nova carta registada com a.r.

Isto é, ante a devolução dessa carta, impunha-se que, nos termos do art. 39º, nº 5, do CPPT, a administração tributária procedesse à notificação através de nova carta registada com a.r., a enviar no prazo de 15 dias a partir da devolução da primeira carta, para que fosse possível fazer funcionar, em caso de nova devolução, a presunção de que a notificação se concretizara através desta segunda carta, isto é, a presunção de que a notificação ocorrera no 3º dia posterior ao do seu registo (ou, não sendo este dia útil, no 1º dia útil seguinte).

Porém, tal não foi cumprido, na medida em que, como se viu, a segunda carta foi enviada logo a seguir à primeira (dois dias depois) e muito antes da devolução desta, tendo sido também devolvida em 02/01/2007, com a.r. por assinar.

Pelo que é manifesto que não foram observadas as formalidades prescritas no art. 39º nº 5 do CPPT, formalidades cuja observância era indispensável para que pudesse funcionar a presunção de notificação do

acto de liquidação prevista nessa norma.

Razão por que não merece censura a sentença recorrida, improcedendo todas as conclusões da alegação de recurso.

4. Face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 5 de Fevereiro de 2015. – Dulce Neto (relatora) - Ascensão Lopes – Casimiro Gonçalves.

**Fonte:** http://www.dgsi.pt