

O caminho para a não concretização da notificação da liquidação Falta de comunicação da alteração do domicílio fiscal

Márcia Antunes Gomes

I. Estado da arte

A liquidação só produz efeitos em relação ao contribuinte e só estabelece para ele a obrigação de pagar o tributo a partir do momento em que lhe é validamente notificada (cfr. artigo 36.º, n.º 1, do CPPT e artigo 77.º, n.º 6, da LGT). Sempre que a liquidação comporte a alteração da situação tributária do contribuinte, dever-lhe-á ser notificada obrigatoriamente via carta registada com aviso de receção (cfr. artigo 38.º, n.º 1, do CPPT). No caso de liquidações de tributos que resultem de declarações dos contribuintes ou de correções à matéria tributável que tenham sido objeto de notificação para efeitos do direito de audição, esta será efetuada por carta registada (cfr. artigo 38.º, n.º 3, do CPPT). As notificações relativas a liquidações de impostos periódicos feitas nos prazos previstos na lei são realizadas por simples via postal (cfr. artigo 38.º, n.º 4, do CPPT)¹.

A notificação da liquidação do tributo pode, ainda, ser efetuada por transmissão eletrónica de dados, através do serviço público de notificações eletrónicas associado à morada única digital ou da caixa postal eletrónica,

¹ A este respeito vide JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário, Lisboa, Áreas Editora, volume I, 2011 (6.ª edição), p. 371; DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, Lei Geral Tributária Anotada e Comentada, Lisboa, Encontro da Escrita, 2012 (4.ª edição), pp. 681 e 682; SERENA CABRITA NETO e CARLA CASTELO TRINDADE, Contencioso Tributário, Coimbra, Almedina, volume I, 2017, p. 306.

equivalendo ambas à remessa por via postal registada ou por via postal registada com aviso de receção (cfr. artigo 38.º, n.º 9 do CPPT).

Naturalmente, as notificações são dirigidas para o domicílio fiscal do sujeito passivo. O artigo 19.º, n.º 1, da LGT, determina que para as pessoas singulares o domicílio fiscal é o local da residência habitual e para as pessoas coletivas é o local de sede ou direção efetiva, ou na falta destes, do seu estabelecimento estável em Portugal. Acompanhando a modernização informática, o legislador veio esclarecer no n.º 2, do artigo 19.º, da LGT, que o domicílio fiscal integra ainda o domicílio fiscal electrónico, que inclui o serviço de notificações eletrónicas associado à morada única digital, bem como a caixa postal eletrónica.

Dada a importância do domicílio fiscal, designadamente, para a tomada de conhecimento das comunicações enviadas pela Administração Tributária para o sujeito passivo, o legislador consagrou a obrigatoriedade de participação do respetivo domicílio e a ineficácia e inoponibilidade da sua alteração enquanto não for lhe for comunicada (cfr. artigo 19.º, n.ºs 3 e 4, da LGT e artigo 43.º, n.º 2, do CPPT).

Ora, a liquidação do tributo tem necessariamente de ser notificada ao contribuinte dentro do prazo previsto para o efeito, em regra quatro anos, sob pena de caducidade do direito à liquidação (cfr. artigo 45.º, da LGT)². Coloca-se, então, a questão de saber o que sucede nas situações em que a Administração Tributária procura notificar o sujeito passivo da liquidação do tributo, via carta registada com aviso de receção – face à impossibilidade de o notificar por transmissão eletrónica de dados³ –, enviada para o domicílio fiscal que lhe foi comunicado, mas a

² “A notificação do contribuinte deve ser validamente feita no decurso do prazo de quatro anos. Sem o que, o prazo decorrerá. Com efeito, a “notificação, e só ela, torna a dívida tributária certa e exigível”. Cfr. DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, Lisboa, Encontro da Escrita, 2012 (4.ª edição), p. 359.

³ Repare-se que só os sujeitos passivos referidos no artigo 19.º, n.º 12, da LGT, são obrigados a possuir caixa postal eletrónica e a comunicá-la à Administração Tributária no prazo de 30 dias a contar da data de início de atividade ou da data do início do enquadramento no regime normal do imposto sobre o valor acrescentado, quando o mesmo ocorra por alteração. Com efeito, só nestes

notificação vem devolvida com a incidência de “mudou-se”, concluindo-se, deste modo, que o sujeito alterou o seu domicílio e não o comunicou à Administração, incumprindo a obrigação que decorre quer do artigo 19.º, n.º 3, da LGT, quer do artigo 43.º, n.º 2, do CPPT. Poder-se-á considerar que a notificação da liquidação produz os seus efeitos para obstar à caducidade do direito à liquidação e à inexigibilidade da dívida?⁴

O legislador não deu guarida, pelo menos de forma expressa, às situações de inviabilização da notificação nestes termos, mas a jurisprudência já se pronunciou relativamente à problemática colocada, embora em sentido divergente.

Vejamos.

II. O entendimento da jurisprudência

Há jurisprudência que defende que, nas circunstâncias em que a Administração Tributária procura notificar o sujeito passivo de acordo com o procedimento estabelecido na lei e dentro do prazo previsto no artigo 45.º, da LGT, e a carta vem devolvida com a informação de “mudou-se”, a notificação da

casos e naqueles em que o sujeito passivo voluntariamente tenha aderido a alguma das formas de notificação por transmissão eletrónica de dados poderá a Administração Tributária utilizar esta forma de notificação. Quanto à descrição dos sujeitos obrigados a possuir caixa postal eletrónica vide MANUEL FAUSTINO, “Notificações e Citações Tributárias Através do “Serviço Público de Caixa Postal Eletrónica”, in: AA.VV., *Ciência Técnica e Fiscal*, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros, Autoridade Tributária e Aduaneira, n.º 430, janeiro >junho de 2013, pp. 52 e 53.

⁴ O decurso do prazo de caducidade do direito à liquidação determinará a preclusão do direito do Estado promover a liquidação dos impostos, conforme se firmou no acórdão do TCA-S de 11/10/2018, processo n.º 418/15.4BEFUN, disponível em <http://www.dgsi.pt>. E “[s]e é certo que a liquidação (...) mais não representa, em relação à obrigação de imposto, do que a simples concretização ou fixação do seu conteúdo, não é menos verdade que aquele acto adquire extraordinária importância no processo tributário, já que sem ele não seria possível atingir a finalidade da lei criadora do imposto – a arrecadação das receitas públicas”. Cfr. ANTÓNIO DA SILVA CAMPOS LAIRES, “Alguns Aspectos da Prescrição e da Caducidade, Os Prazos para Exercício do Direito à Liquidação dos Impostos no Sistema Tributário Português”, in: *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 217-219, Direção-Geral das Contribuições e Impostos, Lisboa, janeiro-março de 1977, p. 78.

liquidação não deixa de produzir efeitos apesar da devolução, não ocorrendo a caducidade do direito à liquidação, pois que a falta de notificação é inoponível à Administração Tributária, na medida em que foi o sujeito passivo que omitiu a obrigação legal de comunicar a alteração de domicílio⁵. Para chegar a esta conclusão é adotado o seguinte raciocínio:

- Admite-se que a presunção prevista no artigo 39.º, n.º 5, do CPPT, só funciona nos casos de recusa de recebimento da carta pelo destinatário e de não levantamento da mesma no prazo previsto no regulamento dos serviços postais sem que se comprove que, entretanto, o sujeito passivo comunicou a alteração do domicílio, sendo certo que esta segunda situação pressupõe que foi feita qualquer comunicação ao destinatário para levantar a carta registada, pois só fornecendo-lhe a possibilidade de ter conhecimento de que ela se encontra depositada nos serviços postais, pode exigir-se que ele a vá levantar;
- Quando o ofício vem devolvido com a incidência de “mudou-se”, não é possível demonstrar que tenha sido deixado o aviso no domicílio do sujeito passivo de que a carta contendo a notificação da liquidação podia ser levantada, pelo que a presunção de notificação estabelecida no n.º 5, do artigo 39.º, do CPPT não funciona;

⁵ A este propósito vide o acórdão do STA de 27/06/2012, processo n.º 0966/11, disponível em <http://www.dgsi.pt>. Este acórdão foi alvo de recurso para o Tribunal Constitucional, pretendendo o Recorrente a apreciação da constitucionalidade do artigo 39.º, n.ºs 5 e 6, do CPPT, na interpretação que segundo o mesmo foi realizada no acórdão recorrido (alega que o acórdão considerou verificada a presunção de notificação, estabelecida no artigo 39.º, do CPPT, independentemente do cumprimento dos requisitos legais estabelecidos na lei). Todavia, o Tribunal Constitucional considerou que o acórdão recorrido não interpretou as normas cuja apreciação da constitucionalidade foi suscitada no sentido que o Recorrente diz que o mesmo interpretou. Vide o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 30/2013, processo n.º 687/12, disponível em www.tribunalconstitucional.pt. Ainda no âmbito da vigência do Código de Processo Tributário, o STA, no acórdão de 05/04/1995, processo n.º 018445, disponível em <http://www.dgsi.pt>, firmou o seguinte: “Tem-se por regularmente efectuada a notificação por carta registada com aviso de recepção, quando a mesma tenha sido devolvida só porque o contribuinte altera o seu domicílio, sem que tenha, oportunamente, cumprido o dever de actualizar, nos termos da lei que introduziu o número fiscal - art. 8/2 do DL 463/79, de 30.11, na redacção do DL 266/91, de 6.8”.

– Todavia, é irrelevante que o agente dos serviços postais deixe o aviso para levantamento das cartas, porque o resultado seria sempre o mesmo, por o objetivo que se pretende com o seu depósito na caixa de correio – dar conhecimento ao notificado da existência da carta – não poder ser adquirido por um sujeito que se “mudou”. Em face do incumprimento da obrigação legal de comunicar a mudança do domicílio, esta não é oponível à Administração Tributária e, assim sendo, a notificação da liquidação produz os seus efeitos;

– Tal interpretação não viola o n.º 3, do artigo 268.º, da CRP, que consagra os direitos fundamentais de notificação e fundamentação dos atos administrativos, porquanto a referida inoponibilidade só se verifica no caso de ser desenvolvido todo o procedimento de notificação previsto na lei e nunca na ausência deste procedimento;

– Os princípios da legalidade e da igualdade e o dever de colaboração do contribuinte com a Administração Tributária impõem esta interpretação, sob pena de nos distanciarmos daquilo que é expresso pela própria letra da lei e desabarmos em soluções absurdas de consentir soluções que premeiam o sujeito passivo não cumpridor e infrator das normas tributárias;

– Desta feita, fazendo a Administração Tributária tudo o que estava ao seu alcance para notificar o sujeito passivo da liquidação do tributo, cumprindo o disposto no artigo 39.º, do CPPT e dando satisfação à 2.ª parte, do n.º 2, do artigo 43.º, do CPPT, opera a condição de eficácia aí prevista, ou seja, a não oponibilidade em relação à Administração Tributária da mudança do domicílio.

Outra parte da jurisprudência – diremos que dominante – tem defendido que, tendo sido enviada para o domicílio fiscal do contribuinte a notificação da liquidação do tributo e tendo a mesma vindo devolvida com a informação de “mudou-se” e, portanto, não tendo ficado provado que foi deixado aviso no seu domicílio para levantamento das notificações, a presunção prevista no artigo 39.º,

n.º 5, do CPPT não funciona – uma vez que, para o efeito, é necessário que o contribuinte tenha condições de poder tomar conhecimento efetivo do aviso, ou seja, que este tenha sido depositado no seu receptáculo postal –, o que até aqui não contraria a jurisprudência anteriormente referida. Defende-se, no entanto e contrariamente ao entendido pela anterior corrente jurisprudencial, que no cenário descrito a notificação não produz efeitos, verificando-se a falta de notificação da liquidação do tributo dentro do prazo de caducidade. Ou seja, esta corrente jurisprudencial limita-se a concluir que, não funcionando a presunção prevista no artigo 39.º, n.º 5, do CPPT, independentemente das tentativas de notificação despoletadas pela Administração Tributária e do facto de o sujeito passivo ter incumprido o seu dever de comunicação de alteração do domicílio fiscal, ocorre a falta de notificação da liquidação⁶. Aliás, alguns segmentos desta corrente jurisprudencial chegam mesmo a defender que não está preenchido o requisito legal para que a Administração Tributária possa recorrer ao envio da segunda carta nos 15 dias seguintes, por forma a que possa operar a presunção de notificação constante no n.º 6, do artigo 39.º, do CPPT, ou seja, a não oponibilidade perante a Administração Tributária da falta de recebimento da comunicação, nos termos do artigo 43.º, n.º 2, do CPPT⁷.

6 A este respeito vide o acórdão do STA de 08/07/2009, processo n.º 0460/09, acórdão do STA de 03/05/2018, processo n.º 032/18, acórdão do TCA-N de 12/05/2016, processo n.º 02083/04, todos disponíveis em <http://www.dgsi.pt>. O acórdão do TCA-S de 30/09/2020, processo n.º 547/10.oBESNET, disponível em <http://www.dgsi.pt>, segue a mesma linha de raciocínio legal e chega mesmo a afirmar que não é suficiente para se considerar provado que o sujeito passivo se mudou a simples indicação dos serviços postais nesse sentido.

7 Neste sentido decidiu o acórdão do STA de 03/05/2018, processo n.º 032/18, disponível em <http://www.dgsi.pt>. Para sustentar este entendimento, faz-se referência ao acórdão do STA de 06/05/2009, processo n.º 0270/09. Todavia, importa realçar que neste último acórdão a situação fática era distinta, na medida em que não era claro que tivesse havido uma alteração do domicílio não comunicada ou apenas um erro no preenchimento da ficha de inscrição para o pedido de número de identificação do contribuinte, ao que acresce o facto de a notificação enviada ter sido devolvida à Administração Tributária – não é indicado com que menções – e de esta Entidade não ter procedido à sua repetição, ou seja, não foi desenvolvido qualquer esforço adicional no sentido de tentar notificar o sujeito passivo.

Esta corrente jurisprudencial faz uma interpretação literal do artigo 43.º, n.º 2, do CPPT, restringindo a inoponibilidade da alteração do domicílio fiscal às situações em que o distribuidor postal tenha deixado ao destinatário aviso para levantamento da carta na morada que aquele comunicou à Administração e para onde foi dirigida a correspondência, sendo que nos episódios em que a carta vem devolvida com a incidência de “mudou-se” não é colocado qualquer aviso para o seu levantamento (se já lá não está ninguém, não faz sentido deixar qualquer aviso)⁸.

Numa moldura assim ocorrida, não conseguindo a Administração Tributária notificar o sujeito passivo da liquidação do tributo, verifica-se a inexigibilidade da dívida e, decorrido o respetivo prazo, a caducidade do direito à liquidação.

III. O sentido das disposições legais aplicáveis

Parece que o legislador não apresentou uma solução para os cenários de inviabilização da notificação da liquidação do tributo, em virtude da mudança, não comunicada, do domicílio fiscal. E neste contexto impera o recurso à interpretação, tendo como pilar que “uma boa interpretação” é aquela “que numa perspectiva prático-normativa utiliza bem a norma como critério da justa decisão do problema concreto”⁹.

Caminhemos, então, no sentido de interpretar as disposições legais aplicáveis em matéria de notificação da liquidação do tributo e da obrigatoriedade

8 Cfr. acórdão do TCA-N de 12/05/2016, processo n.º 02083/04, disponível em <http://www.dgsi.pt>. Também neste acórdão se faz referência ao acórdão do STA de 06/05/2009, processo n.º 0270/09, para se sustentar o entendimento da falta de notificação da liquidação, mas reitera-se, uma vez mais, que se trata de situações fáticas distintas.

9 Cfr. A. CASTANHEIRA NEVES, *Metodologia Jurídica: Problemas Fundamentais*, Coimbra, Coimbra Editora, 1993, p. 84.

de comunicação do domicílio fiscal, por forma a encontrar uma justa solução para a problemática levantada.

A este propósito, consagra o n.º 2, do artigo 43.º, do CPPT, que a falta de recebimento de qualquer aviso ou comunicação expedida nos termos previstos na lei, devido à não comunicação da alteração do domicílio no prazo de 15 dias, não é oponible à Administração Tributária, sem prejuízo do que a lei dispõe quanto à obrigatoriedade da citação e da notificação e dos termos por que devem ser efectuadas.

Ora, no que concerne à notificação via carta registada com aviso de receção, esta considera-se efectuada na data em que for assinado o aviso de receção (cfr. artigo 39.º, n.º 3, do CPPT). Contudo, nos episódios em que o aviso de receção vier 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, impõe-se uma repetição da notificação, que será efectuada nos 15 dias seguintes à devolução, por nova carta registada com aviso de receção, presumindo-se a notificação – no 3.º dia posterior ao do registo ou no 1.º dia útil seguinte a esse, quando esse dia não seja útil – 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 legalmente fixado (cfr. artigo 39.º, n.ºs 5 e 6, do CPPT).

Desta feita, é notório que com a parte final do n.º 2, do artigo 43.º, do CPPT, o legislador pretendeu salvaguardar o procedimento previsto no artigo 39.º, n.ºs 3, 5 e 6, do CPPT. Contudo, é um facto que, se o sujeito passivo alterou a sua residência, o aviso de receção não virá assinado e também não poderá funcionar a presunção prevista no artigo 39.º, n.ºs 5 e 6, do CPPT, porque não houve recusa do destinatário em receber a carta e, em princípio, não é deixado qualquer aviso para o seu levantamento para que estejamos perante um episódio de não levantamento da carta no prazo previsto no regulamento dos serviços postais.

Porém, é nossa convicção que a interpretação das disposições legais aplicáveis e dos princípios norteadores do procedimento tributário conduzem à conclusão de que, apesar de a notificação da liquidação ter vindo devolvida pelas razões já explicadas, a mesma tem-se por realizada, por forma a evitar a caducidade do direito à liquidação e a inexigibilidade da dívida.

Senão vejamos.

O legislador consagrou no artigo 45.º, n.º 6, da LGT, que para efeitos de contagem do prazo de caducidade do direito à liquidação, as notificações sob registo consideram-se validamente efectuadas no 3.º dia posterior ao do registo ou no 1.º dia útil seguinte a esse, quando esse dia não seja útil. Repare-se que esta norma é expressamente salvaguardada pelo artigo 39.º, n.º 13.º, do CPPT, pelo que as regras de perfeição das notificações aqui previstas não prejudicam o regime do n.º 6, do artigo 45.º, da LGT. Aqueloutra disposição normativa (artigo 45.º, n.º 6, da LGT) contém uma presunção inilidível de notificação, para efeitos de contagem do prazo de caducidade, que tem um âmbito de aplicação restrito e destinado a assegurar que o ato de liquidação foi efetivamente praticado pela Administração Tributária no prazo legal, sob pena de caducidade e é precisamente este efeito restrito que justifica a admissibilidade da presunção inilidível aí prevista¹⁰. De

¹⁰ A propósito do artigo 45.º, n.º 6, DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, da LGT explicam o seguinte: “Trata-se de uma presunção inilidível, como se depreende do uso da palavra <sempre>, que não deixa margem para qualquer restrição quanto à amplitude de aplicabilidade da presunção, e da expressão <consideram-se> e não <presumem-se> como se refere no art. 39.º, n.º 1, do CPPT para situação semelhante, neste último caso com possibilidade de ilisão, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo. Aliás, é precisamente essa impossibilidade de ilisão o alcance útil desde o n.º 6 do art. 45.º, uma vez que para a generalidade das notificações por carta registada está já prevista uma presunção idêntica, nos arts. 39.º, n.º 1, e 38.º, n.º 3, do CPPT. Porém, como resulta da parte inicial deste n.º 6, a presunção inilidível aqui prevista vale apenas <para efeitos de contagem do prazo referido no n.º 1>, pelo que a notificação não se presume efetuada para qualquer outro efeito, designadamente o de determinar o início dos prazos de impugnação administrativa e contenciosa, nem afasta a possibilidade de o destinatário utilizar o meio previsto no art. 37.º do CPPT para obter o aperfeiçoamento de notificações insuficientes”. Cfr. DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, Lisboa, Encontro da Escrita, 2012 (4.ª edição), pp. 359 e 360. No mesmo sentido JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, Lisboa, Áreas Editora, volume I, 2011 (6.ª edição), p. 388.

facto, “fazer depender a não verificação da caducidade do conhecimento efectivo por parte do particular da notificação, sendo numerosas as situações que podem ocorrer de indisponibilidade do particular para a receber, facilmente se verificaria a situação de a Administração Tributária, embora dentro do prazo para exercer o seu direito, se ver impedida de o fazer valer, acabando ela por ser sancionada como se tivesse agido com inércia”¹¹.

Eis, então, que uma boa interpretação dos artigos 45.º, n.º 6, da LGT e 39.º, n.º 13.º, do CPPT, é aquela que permite concluir que o legislador pretendeu evitar a caducidade do direito à liquidação nas circunstâncias em que o sujeito passivo não tomou conhecimento da liquidação do tributo, por motivo a si imputável e apesar de terem existido tentativas de notificação. E bem pode assim acontecer no caso da problemática exposta, em que a Administração Tributária realizou esforços no sentido de notificar o sujeito passivo da liquidação mas não logrou fazê-lo porque este alterou a sua residência sem ter cumprido a obrigação legal de comunicar a respetiva mudança¹². Nestes cenários não ocorre, não pode ocorrer, a caducidade do direito à liquidação.

O próprio artigo 43.º, n.º 2, do CPPT, conjugado com o princípio da igualdade tributária e com o princípio da colaboração, conduzem à mesma conclusão, permitindo que se considere preenchida a condição para que possa operar a inoponibilidade da falta de recebimento da notificação da liquidação prevista nesta disposição normativa.

Repare-se.

Todos devem estar sujeitos às imposições públicas e na repartição dos encargos tributários deve existir tratamento igual do que é igual e tratamento distinto do que é diferente. É esta a máxima que decorre do princípio da igualdade

¹¹ Cfr. acórdão do STA de 12/04/2012, processo n.º 0331/11, disponível em <http://www.dgsi.pt>.

¹² No sentido de que as notificações via carta registada com aviso de recepção se consideram abrangidas pela presunção inilidível prevista no artigo 45.º, n.º 6, da LGT, vide acórdão do STA de 12/04/2012, processo n.º 0331/11, disponível em <http://www.dgsi.pt>.

tributária (cfr. artigo 55.º, da LGT). De facto, este princípio tem presente a ideia de generalidade ou universalidade, no sentido de que todos os cidadãos se encontram adstritos ao cumprimento do dever de pagar impostos, mas tem também subjacente a noção de uniformidade, que quer dizer que a repartição dos impostos pelos cidadãos obedece ao mesmo critério idêntico, que é o critério da capacidade contributiva¹³.

Pois bem, considerar que estamos perante uma situação de falta de notificação da liquidação, nas ocasiões que temos vindo a descrever, conduzirá, a final, à inexigibilidade da dívida e, muito possivelmente, à caducidade do direito à liquidação. Isto fará com que estes sujeitos, que quiçá não comunicaram a alteração do domicílio fiscal propositadamente, fiquem desobrigados do pagamento do tributo, sujeitos esses que estavam nas mesmas circunstâncias de muitos outros que cumpriram as suas obrigações, designadamente, a obrigação de comunicar a alteração do seu domicílio fiscal e de pagamento dos tributos a que estavam adstritos. É notório, por isso, que o próprio princípio da igualdade reclama por uma interpretação que permita que se considere que a notificação da liquidação produziu os seus efeitos.

Por sua vez, o princípio da colaboração, do lado do contribuinte, pressupõe que este cumpra as obrigações acessórias previstas na lei e preste os esclarecimentos que a Administração Tributária lhe solicitar sobre a sua situação tributária, bem como sobre as relações económicas que mantenha com terceiros (cfr. artigo 59.º, n.º 4, da LGT)¹⁴. Ora, a comunicação da alteração do domicílio é

¹³ Neste sentido vide MANUEL HENRIQUE DE FREITAS PEREIRA, *Fiscalidade*, Coimbra, Almedina, 2005, p. 137 e 138. Segundo SÉRGIO VASQUES “o problema central ao princípio da igualdade tributária está na escolha e justificação do critério distintivo ou tertium comparationis que há-de servir de base à comparação das pessoas ou situações a tratar pela lei” e mais adiante, a propósito da escolha dos critérios que devem servir à repartição dos tributos públicos, conclui que “só dois se afiguram materialmente adequados ao efeito, o critério da capacidade contributiva no tocante aos impostos e o critério da equivalência no tocante a taxas e contribuições”. Cfr. SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2015, pp. 290 e 292.

¹⁴ A propósito do dever de “cooperação”, vide JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra, Coimbra Editora, 2014 (5.ª edição), p. 113.

precisamente uma obrigação acessória que recai sobre o sujeito passivo (cfr. artigo 19.º, n.ºs 3 e 4, da LGT e 43.º, n.ºs 1 e 2, do CPPT). Com efeito, a violação de tal obrigação constitui uma infração ao princípio da colaboração, impondo-se, portanto, que o sujeito seja sancionado com a consequência prevista na lei, ou seja, a não oponibilidade em relação à Administração Tributária da falta de recebimento da notificação nestas circunstâncias. A mencionada inoponibilidade faz com que a notificação produza os seus efeitos quando a Administração Tributária respeitou o procedimento previsto na lei e o sujeito passivo só não tomou conhecimento da liquidação porque incumpriu a obrigação acessória a que estava adstrito.

Acresce que, como bem defende a primeira corrente jurisprudencial explanada, a interpretação inversa daquela que temos vindo a defender fará com que nos afastemos da letra da lei, da intenção do legislador e com que caiamos no absurdo de consentir soluções que premeiam o sujeito passivo não cumpridor das normas tributárias.

Vamos até mais longe. Em bom rigor, o não acolhimento desta interpretação poderá levar, em determinadas situações, à criação de um caminho legal de fuga ao pagamento dos tributos, porque, como já reiterámos, a falta de notificação da liquidação conduz à inexigibilidade da dívida e, não conseguindo a Administração notificar o sujeito passivo no prazo previsto para o efeito, à caducidade do direito à liquidação¹⁵. É certo que se poderá defender que nestes casos deverá ser utilizada a notificação pessoal, mediante contacto pessoal do funcionário com o notificando, nos termos do artigo 38.º, n.ºs 5 e 6, do CPPT. Porém, nem sempre é fácil saber

¹⁵ No caso das sociedades e pessoas coletivas, em princípio, a Administração Tributária não terá dificuldades acrescidas na notificação da liquidação dos tributos, na medida em que, nos termos do artigo 41.º, n.º 1, do CPPT, estas serão notificadas na sua caixa postal eletrónica ou na área reservada do portal das finanças (quando não tenham comunicado a sua caixa postal eletrónica à Administração Tributária, no prazo previsto para o efeito, cfr. artigo 38.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT) ou, ainda, na pessoa de um dos seus administradores ou gerentes, na sua sede, na residência destes ou em qualquer lugar em que se encontrem. Todavia, quando estejamos perante pessoas singulares, excluídas da obrigação de possuírem caixa postal eletrónica (cfr. artigo 19.º, n.º 12, da LGT) e que não tenham, voluntariamente, aderido a alguma das formas de notificação por transmissão eletrónica de dados, a Administração Tributária ver-se-á impedida de as notificar da liquidação do tributo quando estas alterem o seu domicílio fiscal e não comuniquem essa alteração.

onde encontrar o sujeito passivo e esta dificuldade torna-se acrescida quando a Entidade que pretende realizar a notificação não seja o “Serviço de Finanças”, mas antes uma outra que também se enquadre no conceito amplo de Administração Tributária, como por exemplo uma Autarquia Local que pretenda notificar a liquidação de uma taxa, uma Universidade que tenha por finalidade notificar o estudante da liquidação da propina, etc.¹⁶

Ainda que com algumas reservas, crê-se que o artigo 268.º, n.ºs 3 e 4, da CRP, não fica prejudicado, na medida em que não estamos perante uma situação de falta de notificação, no sentido de a Administração Tributária não ter notificado o sujeito passivo, mas antes perante casos em que esta entidade tudo faz para notificar o sujeito, cumprindo as formalidades previstas na lei e expedindo a respetiva notificação¹⁷. Não poderá utilizar-se o imperativo constitucional da obrigatoriedade de notificação aos interessados dos atos que afetem direitos e interesses legalmente protegidos para permitir que se verifique a inexigibilidade da dívida e a caducidade do direito à liquidação, quando foram os próprios interessados que se colocaram numa posição de impossibilidade de receção das notificações que lhe são direcionadas. Importa aqui adotar o princípio da concordância prática¹⁸, por forma a conciliar os direitos em conflito, concretamente, o interesse público subjacente à arrecadação da receita tributária¹⁹

16 Quanto ao conceito amplo de Administração Tributária, vide JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra, Coimbra Editora, 2014 (5.ª edição), pp. 17 e 18.

17 Contra este entendimento parece insurgir-se JORGE LOPES DE SOUSA que defende que “tratando-se de actos que afectem a esfera patrimonial dos contribuintes, não poderá considerar-se efectuada uma notificação quando se demonstra que ela não foi efectivamente efectuada, como sucede nos casos em que a carta enviada para notificação seja devolvida”, apenas considerando inoponíveis à Administração as faltas de notificação derivadas da alteração do domicílio quando não esteja em causa um ato que afeta a esfera jurídica do interessado. Cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, Lisboa, Áreas Editora, volume I, 2011 (6.ª edição), p. 408.

¹⁸ A propósito do princípio da concordância prática ou da harmonização vide J.J.GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Coimbra, Almedina, 2013 (7.ª Edição), pp. 1225 e ss.

¹⁹ O interesse público tal como vem configurado na Constituição não pode, é certo, ser confundido com o interesse da arrecadação da receita tributária, mas não é menos verdade, por outro lado, que

e o princípio da igualdade, por um lado, e o direito do contribuinte a ser notificado dos atos que alteram a sua situação tributária, por outro lado. E crê-se que tal concordância pode ser alcançada nos seguintes termos: a notificação da liquidação produz efeitos nos episódios relatados, mas tais efeitos ficam circunscritos ao impedimento da caducidade do direito à liquidação e da inexigibilidade da dívida, salvaguardando-se a não preclusão do direito de impugnação do ato de liquidação, cujo prazo se iniciará apenas a partir do momento em que o sujeito passivo tenha conhecimento efetivo do conteúdo da liquidação.

Sem prescindir de tudo o que aqui foi dito, não podemos deixar de salientar que a problemática exposta e a divergência jurisprudencial existente sobre a mesma só ocorre porque o legislador não contemplou, de forma clara, uma solução para as situações que se têm vindo a explicar. Muito ajudaria uma intervenção legislativa nesta matéria. Procurar-se-á, de seguida, dar alguns contributos neste sentido.

IV. Soluções a pensar

Com a Lei de Orçamento do Estado para 2019 (Lei n.º 71/2018, de 31 de Dezembro) foi aditado o artigo 38.º-A ao Código de Procedimento e de Processo Tributário, aí se contemplando uma nova forma de notificação e citação, permitindo-se a sua realização, em determinadas circunstâncias²⁰, por transmissão

aquele depende deste. De facto, o interesse público está associado às ideias de bem-estar coletivo e equilíbrio social, sendo que estes são conseguidos através do sistema fiscal, que visa precisamente a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza (cfr. artigo 103.º, n.º 1, da CRP). “A “repartição justa da riqueza e do rendimento” como fim visado pelo sistema tributário abrange, pois, cumulativamente o fim da aplicação do tributo à realização integral da coletividade e das pessoas que a constituem, em termos de formação idónea de cada um e de todos para uma justa correção dos desequilíbrios sociais, e o princípio da justa repartição do dever de contribuir segundo a capacidade contributiva de cada um”. Cfr. VÍTOR FAVEIRO, *O Estatuto do Contribuinte, A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra, Coimbra Editora, 2002, p. 88.

²⁰ No n.º 1 da disposição normativa em causa são descritos os casos em que as notificações e citações são realizadas através da área reservada do portal das finanças.

eletrónica de dados, na respetiva área reservada no Portal das Finanças. Por exemplo, utilizar-se-á obrigatoriamente esta forma de notificação nos casos em que os sujeitos passivos, sendo obrigados a possuir caixa postal eletrónica, nos termos do n.º 12 do artigo 19.º da LGT, não a tenham comunicado à Administração Tributária no prazo legal para o efeito (alínea a), do n.º 1, do artigo 38.ºA, do CPPT).

Neste contexto, poder-se-ia equacionar a possibilidade de notificação dos sujeitos passivos através da área reservada do portal das finanças, quando a Administração Tributária não logrou notificá-los via carta registada com aviso de receção, porque estes alteraram o seu domicilio fiscal sem lhe comunicar tal mudança²¹. Relativamente a esta situação, em conformidade com o artigo 5.º, da Portaria n.º 223/2019, de 25 de julho – que veio regulamentar o regime das notificações e citações efetuadas por transmissão eletrónica de dados em área reservada no Portal das Finanças –, impor-se-ia que a Administração Tributária efetuasse o registo oficioso no sistema de “Notificações e Citações Eletrónicas – Portal das Finanças” e, posteriormente, notificasse o interessado de que foi efetuado aquele registo oficioso. Contudo, admitimos que não conseguindo a Administração Tributária notificar o sujeito passivo da liquidação do tributo, em virtude da alteração da morada que não lhe foi comunicada, também não conseguirá notificá-lo do mencionado registo.

Uma outra hipótese de resolução da problemática exposta seria a consagração legal de notificação por meio de éditos nas circunstâncias descritas²². Esta foi a solução que o legislador encontrou quando no âmbito do processo de execução fiscal se torna necessário citar ou notificar o executado e ou a sua

21 Aqui se subsumirão os casos das pessoas singulares, excluídas da obrigação de possuir caixa postal eletrónica, nos termos do artigo 19.º, n.º 12, da LGT e que não tenham, voluntariamente, aderido a alguma das formas de notificação por transmissão eletrónica de dados.

22 No acórdão do TCA-N de 04/05/2017, processo n.º 905/16.7BEALM, disponível em <http://www.dgsi.pt>, defendeu-se, no âmbito da vigência do Código de Processo Tributário, “que pese embora não esteja prevista na lei a notificação edital, haverá aqui que fazer apelo, face à manifesta similitude das situações, à aplicação subsidiária do disposto no art. 276.º do CPT”.

Este artigo 276.º, do CPT tem uma redação idêntica à do atual artigo 192.º, n.º 2, do CPPT.

residência é desconhecida ou é prestada a informação de que o interessado reside em parte incerta ou devolvida a carta ou postal com a nota de não encontrado (cfr. artigo 192.º, n.º 4, do CPPT)²³. O edital é afixado na porta da casa da última residência ou sede que o citando teve no país, seguindo-se a publicação de anúncio no Portal das Finanças em acesso público (cfr. artigo 192.º, n.ºs 7 e 8, do CPPT). Com efeito, o legislador poderia importar esta solução legal para as situações em que a notificação da liquidação do tributo, enviada via carta registada com aviso de receção, vem devolvida com a incidência de “mudou-se” e depois de tentada a notificação por contacto pessoal com o sujeito passivo.

Trata-se de soluções a pensar.

V. Conclusões

É, pois, importante delinear as conclusões retiradas de todo o segmento de texto que até aqui se expôs, o que se faz nos seguintes termos:

i) Embora o legislador tenha consagrado a obrigatoriedade de notificação da liquidação do tributo, em determinadas situações via carta registada com aviso de receção e, ainda, a obrigatoriedade de comunicação por parte do sujeito passivo do respetivo domicílio fiscal e a ineficácia e inoponibilidade da sua alteração enquanto não for comunicada à Administração Tributária (cfr. artigo 19.º, n.ºs 3 e 4, da LGT e artigo 43.º, n.º 2, do CPPT), a verdade é que não esclareceu, de forma clara, o que acontece quando a Administração Tributária procura notificar o sujeito da liquidação do tributo e a notificação vem devolvida com a incidência de “mudou-se” porque este incumpriu a obrigação legal que sobre si recai;

ii) A jurisprudência já se pronunciou sobre esta problemática, embora em sentidos divergentes, havendo quem defenda que a notificação da liquidação não

²³ De notar, no entanto, que a “[a] citação edital é uma formalidade que só pode ser utilizada em último recurso, com a segurança absoluta de se terem realizado todas as diligências possíveis no sentido de se obter informação sobre o paradeiro do citando”, cfr. acórdão do TCA-S de 25/05/2017, processo n.º 905/16.7BEALM, disponível em <http://www.dgsi.pt>.

deixa de produzir efeitos, não ocorrendo a caducidade do direito à liquidação e, pelo contrário, quem pugne que, não funcionando a presunção de notificação prevista no artigo 39º, nº 5, do CPPT, verifica-se a falta de notificação da liquidação, a qual conduz à inexigibilidade da dívida e à caducidade do direito à liquidação;

iii) Propendemos em defesa da primeira corrente jurisprudencial explanada, ainda que minoritária, sob pena de nos afastarmos da letra da lei, da intenção do legislador, de cairmos no absurdo de consentir soluções que premeiam o sujeito passivo não cumpridor das normas tributárias e da criação de um caminho legal de fuga ao pagamento dos tributos;

iv) Poder-se-ia equacionar resolver a problemática exposta através da consagração de uma solução legal expressa. Consideramos que serão soluções a pensar e a aperfeiçoar a notificação da liquidação do tributo por transmissão eletrónica de dados, através da área reservada do portal das finanças, ou por meio de éditos.

Bibliografia

A. CASTANHEIRA NEVES, *Metodologia Jurídica: Problemas Fundamentais*, Coimbra, Coimbra Editora, 1993;

ANTÓNIO DA SILVA CAMPOS LAIRES, “Alguns Aspetos da Prescrição e da Caducidade, Os Prazos para Exercício do Direito à Liquidação dos Impostos no Sistema Tributário Português”, in: *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 217-219, Direção-Geral das Contribuições e Impostos, Lisboa, janeiro-março de 1977;

DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, Lisboa, Encontro da Escrita, 2012 (4.ª edição);

J.J.GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Coimbra, Almedina, 2013 (7.ª Edição);

JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra, Coimbra Editora, 2014 (5.º edição);

JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, Lisboa, Áreas Editora, volume I, 2011 (6.ª edição);

MANUEL FAUSTINO, “Notificações e Citações Tributárias Através do “Serviço Público de Caixa Postal Eletrónica””, in: AA.VV., *Ciência e Técnica Fiscal*, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros, Autoridade Tributária e Aduaneira, n.º 430, janeiro > junho de 2013;

MANUEL HENRIQUE DE FREITAS PEREIRA, *Fiscalidade*, Coimbra, Almedina, 2005;

SERENA CABRITA NETO e CARLA CASTELO TRINDADE, *Contencioso Tributário*, Coimbra, Almedina, volume I, 2017;

SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2015;

VÍTOR FAVEIRO, *O Estatuto do Contribuinte, A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra, Coimbra Editora, 2002.