

Processo n.º 587/2017

(Recurso de decisão jurisdicional)

Relator: Fong Man Chong

Data: 7/Dezembro/2017

Assuntos:

- Oposição à execução fiscal por falta de notificação da liquidação adicional do imposto do selo
- Ónus de prova da notificação
- Consequência de falta da notificação

SUMÁRIO:

I – O ónus de prova traduz-se, para a parte a quem compete, no dever de fornecer a prova do facto visado, sob pena de sofrer as desvantajosas consequências da sua falta.

II – Os “*prints*” (folhas impressas), extraídos da base de dados interna da Direcção dos Serviços de Finanças (DSF), que documentam que, em data X, foi feita notificação da liquidação adicional, provam apenas que funcionários da repartição oficial processaram tal informação no registo informatizado, já não provam que foram efectivamente praticados actos

notificativos, nomeadamente actos de remessa efectiva de cartas, com vista a levar ao conhecimento do seu destinatário da respectiva liquidação adicional oficiosamente feita.

III – Se a exequente não cumpriu o ónus de prova, comprovando que efectivamente procedeu à notificação da liquidação adicional do imposto do selo, não pode executar as obrigações fiscais coactivamente, muito menos lançar mão de cobrança coerciva com juros de mora de 3% sobre a dívida fiscal.

IV – A falta de notificação da liquidação adicional do imposto do selo determina a inexigibilidade da dívida fiscal, reclamada pela DSF (Fazenda Pública), e a inexigibilidade da obrigação fiscal conduz à inexecutabilidade do título que suporta tal dívida. O que é bastante para julgar improcedente o recurso jurisdicional interposto pela DSF quando neste a Fazenda Pública invocou que tivesse procedido à notificação da liquidação adicional em causa.

O Relator,
Fong Man Chong

Processo n.º 587/2017

(Recurso da decisão jurisdicional)

Data: 7/Dezembro/2017

Recorrente: 財政局 (Direcção dos Serviços de Finanças)

Recorridos: 1) - A 有限公司
(A)
2) - B
(B)

*

**ACORDAM OS JUÍZES NO TRIBUNAL DE
SEGUNDA INSTÂNCIA DA RAEM:**

I - RELATÓRIO

A (A 有限公司), sociedade comercial com sede na XXX, Macau, pessoa colectiva n.º XXX (SO), Executada nos autos identificados, e B (B), tendo tomado conhecimento da execução fiscal para executar a quantia exequenda de MOP1,391,925,00, acrescida de selo, juros, dívidas e receitas do cofre, em 02/06/2016 e junto do Tribunal Administrativo, ao abrigo do disposto no artigo 169º, al. d), do Código das Execuções *(aprovado pelo Decreto n.º 38.088, de 12 de Dezembro de 1950)*, deduziram oposição por simples requerimento à execução fiscal sob o n.º 2009-08-903385, Guia n.º 2006-08-906219-0-0, por dívida na quantia exequenda acima referida, proveniente da liquidação adicional em sede de

imposto do selo, em relação à transmissão definitiva, em 25/08/2015, de um terreno rústico sito na Povoação de Sam Ka, Taipa.

* * *

Como fundamento da oposição invocaram que não foi feita a notificação da liquidação adicional do imposto do selo em causa e como tal a falta de notificação gera inexigibilidade da dívida fiscal.

* * *

Em 17/02/2017 (fls.58 a 62) foi proferida a douta sentença pela juíza do Tribunal Administrativo, pela qual foi julgada procedente a oposição e consequentemente declarada extinta a execução.

* * *

Em 27/04/2017, o Director dos Serviços de Finanças, sendo também, por inerência de funções, **Chefe da Repartição das Execuções Fiscais**, da referida sentença veio interpor o presente recurso jurisdicional (fls. 90 a 105), com os seguintes fundamentos:

1) A Sociedade "A", doravante designado Executado/Oponente - deduziu oposição à execução que lhe foi movida pela Repartição das Execuções Fiscais, decorrente do não pagamento no prazo de cobrança voluntária de dívidas fiscais provenientes de Imposto de Selo por transmissão definitiva de bem imóvel, na data de 25 de Agosto de 2005, por dívida no valor de \$1,391,925.00 (um milhão e trezentos e noventa e um mil, e novecentas e vinte cinco patacas, a que acresce selo de verba - cfr. artigo 33º da Tabela Geral anexa ao Regulamento do Imposto do Selo (RIS) aprovado pela Lei nº 17/88/M de 27/06, juros de mora à taxa de 1 % ao mês - cfr. Decreto Provincial nº 33/74 de 28/12, 3% de dívida - cfr. artigo 307.º do Decreto nº 38.088 de

12 de Dezembro de 1950, que aprovou o Código das Execuções Fiscais (CEF), e receitas do cofre - cfr. artigo 23.º do CEF.

2) A quantia exequenda reporta-se ao seguinte título executivo:

- Certidão de relaxe n.º 2009-08-903385, Guia n.º 2006-08-906219-0-0, por dívida na quantia exequenda de MOP \$1,391,925.00, proveniente da liquidação adicional em sede de Imposto de Selo, em relação à transmissão definitiva de bem imóvel, na data de 25 de Agosto de 2005.

3) Com efeito, no seguimento da notificação da liquidação adicional do imposto de selo, decorrido o período do pagamento voluntário do imposto, isto é por iniciativa do contribuinte, e pelo mesmo não ter sido efectuado, procedeu-se ao relaxe da dívida fiscal.

4) Na data de 2 de Junho de 2016 o Executado/Oponente opôs-se à execução, por simples requerimento, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 169.º CEF, com os fundamentos que, sucintamente, passamos a transcrever:

i. A Executada, não imputa ao acto tributário em apreço, qualquer vício que o possa afectar de nulidade ou inexistência jurídica.

ii. A Executada considera-se devedora na parte que lhe compete, 20%, da quantia relativa á liquidação adicional na importância de MOP \$1,391,925.00. Todavia não se considera devedora das importâncias relativas aos encargos do processo de execução fiscal acrescidos àquele montante, no que concerne ao selo de verba - cfr. artigo 33º do RIS, juros de mora à taxa de 1 % ao mês - cfr. Decreto Provincial n.º 33/74 de 28/12, 3% de dívida - cfr. artigo 307.º CEF, e receitas do cofre - cfr. artigo 23.º do CEF, no valor total de MOP \$877,138.00.

iii. Para os devidos efeitos, invoca que não teve conhecimento da notificação, e portanto não conhecia o prazo para o pagamento voluntário da dívida em apreço.

iv. Termos em que requer ser extinta a execução fiscal devendo o Executada ser notificada pela primeira vez para proceder ao pagamento do imposto do selo, uma vez que não há incumprimento.

5) Todavia, nos termos dos factos que passamos a enunciar, o devedor foi devidamente notificado, bem como, por consequência do não pagamento voluntário do imposto, motivada a execução coerciva de imposto, acionada dentro dos prazos legais.

6) Neste sentido, a entidade recorrida - ora recorrente - ofereceu o articulado de fls. cujo o teor se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos, sustentando a legalidade do acto posto em crise, e concomitantemente, pugnando pela improcedência do pedido deduzido.

7) O Meritíssimos Juiz "*a quo*" proferiu, então, a douta sentença de fls. 58 a fls. 62 e verso, de 17 de Fevereiro de 2017, julgando procedente a Oposição á Execução Fiscal da Sociedade executada "A", e neste sentido, anulando a deliberação em relação aos juros e demais encargos inerentes dos autos de execução, pela inexequibilidade do título, por se verificar nos autos a falta de exigibilidade da dívida proveniente da liquidação oficiosa do imposto do selo sobre a aquisição do terreno rústico sito na Povoação de Sam Ka, Taipa, e a consequente inexequibilidade do respectivo título.

8) Por não se conformar com o, aliás douto, entendimento do tribunal "*a quo*", veio a ora recorrente interpor recurso daquela decisão, que constitui, assim, o objecto das presentes alegações.

DOS FUNDAMENTOS DO PRESENTE RECURSO.

9) Com o respeito, que é muito, e salvo melhor opinião em contrário, permitimo-nos discordar do entendimento do tribunal "*a quo*", pelas razões que se passam a

enunciar.

10) Da alegada falta e invalidade da notificação da liquidação adicional e respectivo pagamento, esclareça-se que a Sociedade contribuinte foi devidamente notificada nos termos legais. Vejamos a ordem dos factos para os devidos efeitos:

i. Na data de 6 de Outubro de 2005, os nossos Serviços - a Comissão de Avaliação de Imóveis (CAI) - procedeu à avaliação do imóvel sito na Povoação de Sam Ka, s/n, Freguesia de Nossa Senhora do Carmo, Taipa, descrito na Conservatória do Registo Predial de Macau (a "CRP") sob o n.º 14023, a fls. 169 do Livro B37, adquirido pela oponente em 25 de Agosto de 2005.

ii. A 7 de Novembro de 2005 foi decidida a liquidação adicional na quantia de MOP\$1,391,925.00, e notificada a Sociedade pelo Ofício n.º 2622/RFM/DOI/NIS, com data de registo de 7 de Novembro.

iii. A 17 de Novembro de 2005, a Sociedade reclamou da avaliação realizada pelos nossos serviços, e por inerência do valor da liquidação adicional do imposto, requerendo nova avaliação do imóvel, sem argumentos e factos que sustentassem a sua pretensão, conforme exige o artigo 146.º do Código de Procedimento Administrativo (abreviadamente designado CPA).

iv. Termos em que, apesar da falta de fundamentação do pedido realizado pela contribuinte, por não observar o disposto no artigo 146.º do CPA, a título excepcional, a reclamação foi apreciada pelos nossos serviços e remetida à Comissão de Revisão do Imposto de Selo (doravante designada CRIS).

v. A CRIS procedeu a segunda avaliação, em 22 de Fevereiro de 2006, em sede da qual, decidiu manter o acto de liquidação do Imposto de Selo no valor previamente atribuído.

vi. Conforme o disposto expressamente na acta n.º 43/CRIS/2006, a Sociedade não compareceu como sujeito passivo, nem designou Louvado para estar presente na reunião de revisão do valor atribuído ao imóvel, desconhecendo-se a razão desta ausência, visto que não apresentou nenhuma justificação.

vii. Sem novos factos ou argumentos que fundamentassem outro valor atribuir ao imóvel, a CRIS negou provimento à reclamação da contribuinte, mantendo o valor fixado pela Comissão de Avaliação de Imóveis.

viii. Na data de 23 de Março de 2006 notificou-se a contribuinte do valor atribuído na Avaliação, e a importância devida de imposto resultante da liquidação adicional no valor de MOP \$1,391,925.00.

ix. No dia 24 de Março de 2006, nos termos do registo obtidos pelos Correios, a contribuinte recebeu a notificação da avaliação do imóvel.

11) Posteriormente à recepção da notificação, a oponente não reclamou do valor para a Comissão de Revisão do Imposto de selo, nem realizou o pagamento voluntário do imposto no prazo devido, e procedeu-se à extração da certidão de relaxe n.º 2009-08-903385, Guia n.º 2006-08-906219-0-0, e cobrança coerciva do imposto em dívida, para no prazo de dez dias, a Sociedade pagar a dívida exequenda, selo e custas do processo, sob pena da penhora dos seus bens - cfr. artigos 164.º, 169.º e artigo 176.º do CEF.

12) Quando notificada da cobrança coerciva, a Sociedade opôs-se á execução, alegando a falta de notificação na sua sede, e portanto, não conhecia o prazo da liquidação adicional, não podendo ser considerado o incumprimento do pagamento do imposto, nem susceptível à cobrança coerciva com juros de mora 3% de dívidas.

13) Conforme os factos reunidos, a oponente foi devidamente notificada do valor da avaliação e do pagamento do imposto de selo que resultou da liquidação adicional, para o endereço indicado pela própria, visto que impende sobre a contribuinte o ónus de manter actualizada a morada para efeitos fiscais.

14) Ademais, partindo do princípio que todos os contribuintes que adquirem a título oneroso um imóvel estão vinculados ao pagamento de imposto do selo, nos termos do Regulamento do Imposto do Selo, e em relação ao imóvel constava na declaração M/2, a indicação de valor provisório sujeito a avaliação, o mesmo foi revisto pela Comissão de Avaliação de Imóveis, e a contribuinte reclamou do valor atribuído, é expectável que tenha conhecimento das suas obrigações inerentes.

15) Como é sabido, a contribuinte reclamou do valor atribuído ao imóvel pela Comissão de Avaliação de Imóveis, e discordou da liquidação adicional do imposto. Todavia não compareceu, nem justificou a ausência como sujeito passivo ou com louvado designado na reunião da CRIS, em 22 de Fevereiro de 2006.

16) Nesta sequência de procedimentos, é legítimo assumir que a Sociedade contribuinte teria também a obrigação de saber qual o procedimento a seguir, designadamente, as suas obrigações, visto que reclamou, mas não alegou novos factos ou apresentou argumentos que fundamentassem outro valor atribuir ao imóvel - cfr. 146.º do CPA.

17) Sendo a notificação uma forma de comunicar individualmente o conteúdo de determinados actos administrativos, dando-os a conhecer àqueles que nele são directamente interessados, pelas formas previstas no artigo 69º do CPA, esta é, sem dúvida alguma, uma forma de expressão do princípio da colaboração. Através dela, devem ser dados a conhecer ao interessado todos os elementos necessários, quer de facto, quer de direito, susceptíveis de influenciar uma decisão da Administração.

18) Certo é que os actos administrativos, nos quais se incluem os actos tributários, estão sujeitos à notificação dos interessados.

19) No cumprimento do dever de notificação destes actos, a que a Administração Fiscal está vinculada - cfr. artigo 70º e seguintes do CPA, a lei exige que a deliberação da Comissão de Revisão seja dada a conhecer ao contribuinte, a fim de garantir o recurso aos meios legítimos de protecção dos direitos dos contribuintes, designadamente, neste caso, cabia o recurso contencioso imediato - cfr. artigos 91.º, 92.º, 93.º, 94.º do RIS.

20) Este entendimento é imposto pelos princípios da boa-fé e da tutela jurisdicional efectiva, que impedem que o interessado sofra as consequências do erro imputável à Administração - o que não é o caso.

21) A notificação do acto de liquidação adicional foi realizado devidamente pelos nossos Serviços, e cumpre, assim, a dupla finalidade de anunciar a obrigatoriedade da realização do pagamento adicional do imposto em dívida e de proporcionar o exercício do recurso, se o contribuinte tiver algo a objectar.

22) Nesta conformidade, esta notificação, como as anteriores, foram efectuadas e enviadas para a morada indicada nas declarações apresentadas pela contribuinte - cfr. artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 16/84/M, de 24 de Março -, devendo, no processo tributário, conjugar-se os artigos 1º e 3º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 16/84/M, de 24 de Março - que fixa o regime dos avisos e notificações em matéria fiscal -, com o artigo 3º da Lei n.º 15/96/M, de 12 de Agosto - que afasta a aplicação, em matéria fiscal, do disposto nos artigos 66º e 69º do CPA - significa isto que as notificações enviadas para o domicílio indicado pelo contribuinte não necessitam de ser pessoais, presumindo-se estes notificados "no quinto dia posterior ao do registo postal, ou no primeiro dia útil seguinte a esse, quando o não seja", nos termos do artigo 2, n.º 3 do Decreto-Lei n.º 16/84/M, de 24 de Março -, mesmo que a carta tenha sido devolvida.

23) Aliás, interpretação confirmada por esse V. Tribunal, em Acórdão de 10/01/2001, proferido no processo n.º 220/2001.

24) A presunção de notificação funciona em situações de recusa do contribuinte em receber a notificação e quando este não procede ao levantamento da carta no prazo previsto no regulamento dos serviços postais. Pretende-se, com isto, evitar eventuais fraudes e evasivas por par

25) Relativamente ao caso concreto, como se verifica pela matéria fáctica descrita, os avisos expedidos sob registo postal ao contribuinte a comunicar o valor do imóvel deliberado pela Comissão, bem como o valor de imposto a pagar na forma de liquidação adicional do imposto do selo, foram remetidos para a morada indicada pela contribuinte, em cumprimento do n.º 1 do artigo 3º do Decreto-Lei n.º 16/84/M de 24 de Março.

26) Refira-se que as disposições do Decreto-Lei n.º 16/84/M, de 24 de Março, estão em consonância com o Código de Processo Civil, que, em quase tudo, dá idêntico tratamento a esta temática, atendendo-se aqui também ao domicílio declarado no respectivo processo.

27) Deste modo, a Administração Fiscal mais não fez que cumprir o que está determinado legalmente, tendo realizado devidamente a notificação do acto de liquidação em 23 de Março de 2006, e com indicação do registo da recepção pela contribuinte, em 24 de Março de 2006.

28) Entendemos por tudo o que se deixa exposto, que a notificação não enferma de quaisquer vícios que lhe são assacados.

Em sede das **CONCLUSÕES**, a Recorrente/exequente defende :

1) Vem o presente recurso interposto da douda sentença de fls. 58 a fls. 62 e verso, de 17 de Fevereiro de 2017, que julgou procedente a Oposição à Execução Fiscal da Sociedade executada "A", e anulou, conseqüentemente, a deliberação em relação aos juros e demais encargos inerentes dos autos de execução.

2) Entende o Meritíssimo Juiz "*a quo*" que o Título é inexecutável, por se verificar nos autos a falta de exigibilidade da dívida proveniente da liquidação oficiosa do imposto do selo sobre a aquisição do terreno rústico sito na Povoação de Sam Ka, Taipa, e a conseqüente inexecutabilidade do respectivo título. Pelo que é ilegítima a remessa das certidões de relaxe em causa para efeitos de execução.

3) Da alegada falta e invalidade da notificação do acto de liquidação adicional do imposto do selo, refira-se que a Sociedade contribuinte foi devidamente notificada.

4) Com efeito, na data de 6 de Outubro de 2005, os nossos Serviços - a Comissão de Avaliação de Imóveis (CAI) - procedeu à avaliação do imóvel sito na Povoação de Sam Ka, s/n, Freguesia de Nossa Senhora do Carmo, Taipa, descrito na Conservatória do Registo Predial de Macau (a "CRP") sob o n.º 14023, a fls. 169 do Livro B37, adquirido pela oponente em 25 de Agosto de 2005.

5) Decidida a liquidação adicional na quantia de MOP\$1,391,925.00, a 7 de Novembro de 2005 foi notificada a Sociedade pelo Ofício n.º 2622/RFM/DOI/NIS.

6) A 17 de Novembro de 2005, a Sociedade reclamou da avaliação realizada pelos nossos serviços, e por inerência do valor da liquidação adicional do imposto, requerendo nova avaliação do imóvel, sem argumentos e factos que sustentassem a sua discordância e pretensão, conforme exige o artigo 146.º do CPA.

7) Apesar da falta de fundamentação do pedido realizado pela contribuinte, por

não observar o disposto no artigo 146.º do CPA, a título excepcional, a reclamação foi apreciada pelos nossos serviços e remetida à Comissão de Revisão do Imposto de Selo (doravante designada CRIS).

8) Conforme o disposto expressamente na acta n.º 43/CRIS/2006, a Sociedade não compareceu como sujeito passivo, nem designou Louvado para estar presente na reunião de revisão do valor atribuído ao imóvel, desconhecendo-se a razão desta ausência, visto que não apresentou nenhuma justificação.

9) Sem novos factos ou argumentos que fundamentassem outro valor atribuir ao imóvel, a CRIS negou provimento à reclamação da contribuinte, mantendo o valor fixado pela Comissão de Avaliação de Imóveis, em 22 de Fevereiro de 2006.

10) Na data de 23 de Março de 2006 notificou-se a contribuinte do valor atribuído na Avaliação, e a importância devida de imposto resultante da liquidação adicional no valor de MOP\$1,391,925.00.

11) No dia 24 de Março de 2006, nos termos do registo obtidos pelos Correios, o contribuinte recebeu a notificação da avaliação do imóvel.

12) A oponente não reclamou do valor para a Comissão de Revisão do Imposto de selo, nem realizou o pagamento voluntário do imposto no prazo devido, e procedeu-se à extração da certidão de relaxe n.º 2009-08-903385, Guia n.º 2006-08-906219-0-0, e cobrança coerciva do imposto em dívida, para no prazo de dez dias, a Sociedade pagar a dívida exequenda, selo e custas do processo, sob pena da penhora dos seus bens - cfr. artigos 164.º, 169.º e artigo 176.º do CEF.

13) Quando notificada da cobrança coerciva, a Sociedade opôs-se á execução, alegando a falta de notificação da liquidação adicional, na sua sede.

14) A Executada considera-se devedora na parte que lhe compete, 20%, da quantia

relativa á liquidação adicional na importância de MOP\$1,391,925.00, Todavia não se considera devedora das importâncias que acrescem àquele montante, a título de encargos do processo fiscal, relativos ao selo de verba - cfr. artigo 33º do RIS, juros de mora à taxa de 1% ao mês - cfr. Decreto Provincial n.º 33/74 de 28/12, 3% de dívida - cfr. artigo 307º CEF, e receitas do cofre - cfr. artigo 23º do CEF, no valor total de MOP\$877,138.00.

15) Termos em que requer ser extinta a execução fiscal devendo o Executada ser notificada pela primeira vez para proceder ao pagamento do imposto do selo, sem qualquer penalização uma vez que não há incumprimento.

16) Contudo, porem, a oponente foi devidamente notificada do valor da avaliação e do pagamento do imposto de selo que resultou da liquidação adicional, para o endereço indicado pela própria, visto que impende sobre a contribuinte o ónus de manter actualizada a morada para efeitos fiscais.

17) Ademais, a contribuinte reclamou do valor atribuído ao imóvel pela Comissão de Avaliação de Imóveis, discordou da liquidação adicional do imposto, mas posteriormente, não compareceu, nem justificou a ausência como sujeito passivo ou com louvado designado na reunião da CRIS, em 22 de Fevereiro de 2006.

18) É legítimo assumir que a Sociedade contribuinte teria também a obrigação de saber qual o procedimento a seguir, designadamente, as suas obrigações, visto que reclamou, mas não alegou novos factos ou apresentou argumentos que fundamentassem outro valor atribuir ao imóvel – cfr. 146º do CPA.

19) Como se sabe, a notificação constitui uma forma de comunicar individualmente o conteúdo de determinados actos administrativos, dando-os a conhecer àqueles que nele são directamente interessados, pelas formas previstas no artigo 69º do CPA, esta é, sem dúvida alguma, uma forma de expressão do princípio da colaboração. Através dela, devem ser dados a

conhecer ao interessado todos os elementos necessários, quer de facto, quer de direito, susceptíveis de influenciar uma decisão da Administração.

20) Certo é que os actos administrativos, nos quais se incluem os actos tributários, estão sujeitos à notificação dos interessados.

21) No cumprimento do dever de notificação destes actos, a que a Administração Fiscal está vinculada - cfr. artigo 70º e seguintes do CPA, a lei exige que a deliberação da Comissão de Revisão seja dada a conhecer ao contribuinte, a fim de garantir o recurso aos meios legítimos de protecção dos direitos dos contribuintes, designadamente, neste caso, cabia o recurso contencioso imediato - cfr. artigos 91º, 92º, 93º, 94º do RIS.

22) Este entendimento é imposto pelos princípios da boa-fé e da tutela jurisdicional efectiva, que impedem que o interessado sofra as consequências do erro imputável à Administração - o que não é o caso.

23) De acordo com estes pressupostos a Administração Tributária procedeu à notificação do acto de liquidação adicional, e cumpriu, assim, a dupla finalidade de anunciar a obrigatoriedade da realização do pagamento adicional do imposto em dívida e de proporcionar o exercício do recurso, se o contribuinte tiver algo a objectar.

24) Quanto a esta notificação, como as anteriores, foram efectuadas e enviadas para a morada indicada nas declarações apresentadas pela contribuinte - cfr. artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 16/84/M, de 24 de Março -, devendo, no processo tributário, conjugar-se os artigos 1º e 3º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 16/84/M, de 24 de Março - que fixa o regime dos avisos e notificações em matéria fiscal - com o artigo 3º da Lei n.º 15/96/M, de 12 de Agosto - que afasta a aplicação, em matéria fiscal, do disposto nos artigos 66º e 69º do CPA - isto significa que as notificações enviadas para o domicílio indicado pelo contribuinte não necessitam de ser pessoais, presumindo-se estes notificados "no quinto dia posterior ao do registo postal, ou no primeiro dia

útil seguinte a esse, quando o não seja", nos termos do artigo 2º, n.º 3 do Decreto-Lei n.º 16/84/M, de 24 de Março - mesmo que a carta tenha sido devolvida.

25) Entendimento confirmado por esse V. Tribunal, em Acórdão de 10/01/2001, proferido no processo n.º 220/2001.

26) A presunção de notificação funciona em situações de recusa do contribuinte em receber a notificação e quando este não procede ao levantamento da carta no prazo previsto no regulamento dos serviços postais. Pretende-se, com isto, evitar eventuais fraudes e evasivas por parte dos notificados.

27) Refira-se que as disposições do Decreto-Lei n.º 16/84/M, de 24 de Março, estão em consonância com o Código de Processo Civil, que, em quase tudo, dá idêntico tratamento a esta temática, atendendo-se aqui também ao domicílio declarado no respectivo processo.

28) Chegados aqui, e sem mais delongas, da matéria fáctica descrita verifica-se que os avisos expedidos sob registo postal ao contribuinte a comunicar o valor do imóvel deliberado pela Comissão de Revisão, e o valor de imposto a pagar na forma de liquidação adicional, foram remetidos para a morada indicada pela contribuinte, em cumprimento do n.º 1 do artigo 3º do Decreto-Lei n.º 16/84/M de 24 de Março.

29) A Administração Fiscal mais não fez que cumprir o que está determinado legalmente, tendo realizado devidamente a notificação do acto de liquidação em 23 de Março de 2006, e conforme indicação do registo, a recepção da notificação pela contribuinte ocorreu em 24 de Março de 2006.

30) Para os devidos efeitos, invoca que não teve conhecimento da notificação, e portanto não conhecia o prazo para o pagamento voluntário da dívida em apreço.

31) Entendemos por tudo o que se deixa exposto, que a notificação não enferma de quaisquer vícios que lhe são assacados.

32) Termos em que deve a Executada - que se considera devedora na parte que lhe compete, 20%, da quantia relativa à liquidação adicional na importância de MOP\$1,391,925.00, - ser acrescidos os devidos encargos do processo de execução fiscal, relativos ao selo de verba - cfr. artigo 33º do RIS, juros de mora à taxa de 1% ao mês - cfr. Decreto Provincial n.º 33/74 de 28/12, 3% de dívida - cfr. artigo 307º CEF, e receitas do cofre - cfr. artigo 23º do CEF, no valor total de MOP\$877,138.00.

33) E salvo o devido respeito, que é muito, nesta conformidade, da segunda avaliação do imóvel e deliberação da CRIS, ocorrida em 22 de Fevereiro de 2006, o acto de liquidação adicional não padece de nenhum vício por falta de notificação da oponente, pelo que a Sociedade é responsável pelo pagamento do imposto do selo acrescido do montante em relação aos encargos do processo de execução fiscal - juros e demais encargos inerentes dos autos de execução - no valor total de MOP\$877,138.00, pela exequibilidade do título, e exigibilidade da dívida proveniente da liquidação oficiosa do imposto do selo sobre a aquisição do terreno rústico sito na Povoação de Sam Ka, Taipa.

* * *

A recorrida/executada, **A**, veio, em **06/06/2017**, apresentar a suas contra-alegações de recurso, com os seguintes fundamentos:

I. DO OBJECTO DO PRESENTE RECURSO

O presente recurso foi interposto da douda sentença de fls. 58 e ss., proferida em 17 de Fevereiro de 2017, que julgou procedente a oposição por simples requerimento apresentada

pela Recorrida à execução fiscal movida pela Direcção dos Serviços de Finanças para pagamento da quantia global de MOP1,391,925.00, acrescida dos juros e custas decorrentes, dívida proveniente da liquidação oficiosa do imposto de selo da aquisição do terreno rústico sito na Povoação de Sam Ka, Taipa, por se verificar nos presentes autos a falta de exigibilidade da supra mencionada dívida e a consequente inexecuibilidade do respectivo título.

Para fundamentar o seu recurso alega a ora Recorrente basicamente que a oponente, ora Recorrida, foi devidamente notificada do acto de liquidação oficiosa adicional, não padecendo o referido acto de nenhum vício por falta de notificação à Recorrida, reiterando, assim, a exequibilidade do título de execução e exigibilidade da dívida acima mencionada e concluindo com a, consequente, procedência do recurso.

Ora, pese embora o maior respeito que nos merece opinião diversa, a decisão recorrida assenta em premissas verdadeiras e com total fundamento legal, pelo que não merece qualquer reparo, devendo ser mantida nos seus exactos termos.

O recurso interposto pela Recorrente está assim - na modesta opinião da ora Recorrida - forçosamente condenado a não colher, dada a improcedência dos argumentos por si utilizados.

II. DOS FUNDAMENTOS DO RECURSO E DA SUA MANIFESTA IMPROCEDÊNCIA:

A. FACTOS ASSENTES

Com vista a facilitar a leitura das presentes contra-alegações, reproduzem-se agora os factos dados como provados pelo Tribunal "*a quo*" na sentença recorrida:

1.º - Em 26/08/2005, os executados apresentaram junto da Direcção dos Serviços de Finanças a declaração de modelo M/1 sobre a aquisição do terreno rústico sito na Povoação de Sam Ka, Taipa (cfr. fls. 14 dos autos de execução do processo n.º 2009-08-903385-00, cujo teor aqui se dão por integralmente transcrito).

2.º - Na mesma data, foi determinado pela Subdirectora da D.S.F. que o valor declarado pelos executados sobre a aquisição do imóvel foi um valor provisório sujeito à avaliação e na sequência desta, os executados pagaram o imposto de selo liquidado sobre o imóvel declarado (cfr. fls. 15 e 21 dos autos de execução do processo n.º 2009-08-903385-00, cujo teor aqui se dão por integralmente transcrito).

3.º - Em 06/10/2005, foi determinada pela Comissão de Avaliação de Imóveis o valor de MOP50,188,062.00 sobre a aquisição do sobredito terreno rústico, com a consequente liquidação adicional do imposto de selo na quantia de MOP1,325,642.00 registada em 07/11/2005 (cfr. fls. 25 dos autos de execução do processo n.º 2009-08-903385-00, cujo teor aqui se dão por integralmente transcrito).

4.º - EM 22/02/2006, foi feita pela 2.ª vez pela Comissão de Avaliação de Imóveis a fixação sobre a aquisição do mesmo terreno rústico, no valor de MOP50,188,062.00, com a consequente liquidação adicional do imposto de selo na quantia de MOP1,325,642.00 registada em 23/03/2006 (cfr. fls. 23 dos autos de execução do processo n.º 2009-08-903385-00, cujo teor aqui se dão por integralmente transcrito).

5.º - Em 09/07/2009, foi emitida pelo Director da D.S.F. a certidão n.º 2009-08-903385, para efeitos de execução, na quantia de MOP1,391,925.00, relativa à dívida proveniente da liquidação adicional do imposto de selo da aquisição do terreno pelos executados (cfr. fls. 2 dos autos de execução do processo n.º 2009-08-903385-00, cujo teor aqui se dão por integralmente transcrito).

6.º - Em 02/06/2016 e 20/06/2016, respectivamente, os executados apresentaram requerimentos de oposição à execução junto deste Tribunal (cfr. fls. 3 e 17 dos autos).

Perante os factos provados, ora elencados, e tendo em conta o objecto do presente recurso, cumpre-nos analisar as seguintes questões:

- Inexequibilidade do título;
- Inexigibilidade da dívida;

B. INEXEQUIBILIDADE DO TÍTULO

No caso em apreço, o Tribunal "*a quo*" considerou que não ficou provado que a Recorrente procedeu à notificação da Recorrida da liquidação oficiosa adicional do imposto de selo sobre a aquisição do terreno rústico sito na Povoação de Sam Ka, Taipa, nos termos previstos na lei.

Neste sentido, entendeu o referido Tribunal que a falta de notificação determina que as decisões notificandas são ineficazes e inexecutáveis perante a executada, ora Recorrida¹.

Pelo que concluiu que por se verificar no caso dos autos a falta de efectiva notificação da liquidação oficiosa adicional está-se perante uma situação de falta de exigibilidade da dívida e consequente inexequibilidade do respectivo título executivo (certidão de relaxe).

Ora, a Recorrente não concorda com a decisão sufragada pelo Tribunal "*a quo*".

Em traços gerais, a Recorrente entende que a Recorrida foi devidamente notificada da liquidação oficiosa adicional e não procedeu ao pagamento voluntário por sua vontade e culpa.

¹ Cfr. Ac. do TSI, P.º n.º 527/2006, de 30/11/2006.

Razão pela qual sufraga que a execução foi correctamente instaurada com base num título executivo válido.

Todavia, apesar dos diversos factos alegados pela Recorrente referentes às presumidas notificações e a presunções legais, esta não ofereceu aos autos qualquer prova da notificação que alega ter sido devidamente realizada, conforme constatou o Tribunal "a quo".

Contrariamente ao alegado pela Recorrente, a própria Recorrida também havia alegado no seu requerimento de oposição que não tinha sido notificada da liquidação oficiosa adicional que originou, posteriormente, a certidão de relaxe.

Efectivamente, esta falta de notificação retirou-lhe a possibilidade de proceder ao pagamento voluntário ou à impugnação da referida liquidação.

Ora, na óptica deste Tribunal, que se subscreve, "o ónus da prova da sua efectiva realização competia à exequente, e que dos documentos existentes nos autos não resulta provado que foi o executado/oponente notificado para proceder ao pagamento voluntário da quantia exequenda".

E não bastará para prova da referida notificação, "a junção aos autos de meros "registos informáticos" donde conste que foi o contribuinte notificado" 1, sem qualquer suporte material desta.

Face aos documentos existentes nos autos não resulta provado que a executada/oponente ora Recorrida foi notificada da liquidação oficiosa adicional da quantia exequenda.

Dúvida não há que era à ora Recorrente que cabia a prova de que a Recorrida havia sido regularmente notificada.

No entanto, como vimos, para além de alegados registos meramente informáticos,

nenhum documento foi apresentado pela Recorrente em sustento das suas alegações.

Em consequência, há que concluir pela falta de notificação da Recorrida da mencionada liquidação adicional para o pagamento do imposto de selo.

Em suma, a falta de notificação da liquidação adicional acarreta a inexecutibilidade do título executivo, i.e. a certidão de relaxe, o que impossibilita a execução movida contra a Recorrida.

C. FALTA DE EXIGIBILIDADE DA DÍVIDA

A notificação de um acto tributário é, de facto, um pressuposto essencial da execução.

A este respeito devemos considerar o esclarecedor entendimento já sufragado por este Tribunal noutro processo:

"A inexigibilidade da dívida exequenda verifica-se por a Recorrida não estar em mora visto não ter ainda decorrido o prazo de pagamento voluntário em consequência da falta de notificação da liquidação

No procedimento tributário sucedem-se, em momentos autónomos na aplicação da norma tributária, o lançamento e a liquidação. De um modo geral, trata-se de um procedimento faseado, em que a notificação do contribuinte é condição de eficácia do acto praticado.

No que respeita ao acto tributário que é o acto terminal de uma fase processual, de um procedimento tributário ou administrativo que se estrutura com base num complexo de normas reguladoras da acção administrativa o devido procedimento administrativo constitui para o contribuinte uma importante garantia formal, pois supõe que a actividade da Administração tem de seguir necessariamente canais determinados como requisito mínimo para poder ser considerada actividade legítima.

O devido procedimento tributário tem estrutura e assume funções idênticas às do procedimento

administrativo. O princípio do devido procedimento tributário deve ser considerado um dos elementos caracterizadores do Estado de Direito. As normas constitucionais, da constituição formal e da constituição material, que exprimem os princípios da legalidade, da boa administração e da imparcialidade são reconduzíveis ao denominador comum daquele devido procedimento.

Sendo necessário controlar judicialmente o procedimento, como o controle se realiza através dos trâmites e dos fundamentos do acto, as modalidades de aquisição e qualquer outro momento de formação do acto devem ser exteriorizados, exteriorização esta que só se torna eficaz quando chega ao conhecimento do destinatário.

O que está em causa no processo de execução fiscal é a execução de um acto administrativo, a qual só difere da execução dos demais actos administrativos pelo facto de estar submetida a um formalismo mais rígido em virtude de se reportar a uma obrigação pecuniária (cfr. artigo 142º do CPA).

Ora, para que os actos administrativos possam receber uma execução legítima, forçada ou não, é necessário que sejam eficazes (cfr. artigos 117º e 136º do CPA), sendo que a execução jurídica ou material de um acto ineficaz é ilegal. Enquanto não tiver sido notificado, não se trata, realmente de um acto administrativo, na medida em que ainda não produziu os efeitos a que se dirigia. Até este momento, existe apenas uma decisão interna que ainda pode ser corrigida, alterada, revogada ou suspensa por parte do seu autor.

Donde, não ser difícil concluir pela ilegalidade da execução de um acto ineficaz, isto é, que ainda não se tornou perfeito, enquanto executório.

A ineficácia do acto exequendo torna inexigível a dívida, isto é, o seu pagamento não pode ser exigido em juízo.”²

Continuando a exposição do acórdão no sentido de que caso "(...) a dívida ainda não se mostra vencida não é legalmente possível que a mesma entre na fase do relaxe. A notificação assume aqui um papel de pressuposto essencial da execução (...).”

² Cfr. Ac. do TSI, P.º n.º 94/2003 e P.º n.º 130/2003, de 4/12/2003.

Concluindo, por fim, que caso se proceda à execução, "*(...) sem que se prove a referida notificação e se mostre decorrido o prazo legal de pagamento, a certidão de relaxe, o chamado título executivo, padece da falta de um requisito substancial que é a exigibilidade da dívida*".

Face ao exposto, é forçoso concluir que a dívida exequenda é inexigível devido à falta de notificação da liquidação oficiosa adicional e que a sentença, ora em crise, é irrepreensível no seu acerto.

III. CONCLUSÕES

1. O presente recurso tem por objecto a douta sentença do Tribunal "*a quo*" de fls. 58 e ss., proferida em 17 de Fevereiro de 2017, que julgou procedente a oposição por simples requerimento, apresentada pela Recorrida, à execução fiscal movida pela Direcção dos Serviços de Finanças para pagamento da quantia global de MOP1,391,925.00, acrescida dos juros e custas decorrentes.

2. O Tribunal "*a quo*" considerou que não ficou provado que a Recorrente procedeu à notificação da liquidação oficiosa adicional do imposto de selo sobre a aquisição do terreno rústico sito na Povoação de Sam Ka, Taipa, à Recorrida nos termos previstos na lei.

3. Pelo que, entendeu que a falta de notificação determina que as decisões notificandas são ineficazes e inexecutáveis perante a executada, ora Recorrida, e determina a falta da exigibilidade da dívida subjacente e consequente inexecutabilidade do respectivo título.

4. Todavia, a Recorrente entende que a Recorrida foi devidamente notificada da liquidação oficiosa adicional e apenas não procedeu ao pagamento voluntário da mesma por sua vontade e culpa.

5. No entanto, e apesar dos diversos factos alegados que apresentou referentes às

presumidas notificações e a presunções legais, a Requerente não ofereceu aos autos prova suficiente da notificação, que alega ter sido devidamente realizada.

6. Em sentido contrário, a Recorrida já havia afirmado no seu requerimento de oposição que não tinha sido notificada da liquidação oficiosa adicional, que posteriormente originou a certidão de relaxe.

7. Efectivamente, a falta de notificação da liquidação oficiosa adicional retirou à Recorrida a possibilidade de proceder ao pagamento voluntário ou à impugnação da referida liquidação.

8. Por outro lado, e também na esteira do entendimento do Tribunal "*ad quem*", "o ónus da prova da efectiva realização da notificação compete à Recorrente".

9. Face aos documentos carreados aos autos não resulta provado que foi a executada/oponente notificada para proceder ao pagamento voluntário da quantia exequenda.

10. Dúvida não há que era à ora Recorrente que cabia a prova de que a Recorrida havia sido regularmente notificada.

11. Contudo, como vimos, para além de alegados registos meramente informáticos, nenhum documento foi apresentado pela Recorrente em sustento das suas alegações.

12. Assim, é forçoso concluir pela falta de notificação da liquidação oficiosa adicional para o pagamento do imposto de selo.

13. Em suma, como vimos, a não notificação da liquidação oficiosa adicional acarreta a inexecutabilidade do título executivo, i.e. a certidão de relaxe, o que impossibilita a execução movida contra a Recorrida.

14. Na verdade, a notificação de um acto tributário assume um papel de pressuposto essencial da execução.

15. Sendo entendimento deste douto Tribunal que "a inexigibilidade da dívida exequenda verifica-se por a Recorrida não estar em mora visto não ter ainda decorrido o prazo de pagamento voluntário em consequência da falta de notificação da liquidação".

16. E que "a ineficácia do acto exequendo toma inexigível a ,dívida, isto é, o seu pagamento não pode ser exigido em juízo".

17. Como referido, "a notificação assume aqui um papel de pressuposto essencial da execução (...)".

18. Sendo forçoso concluir que, caso se proceda à execução, "(...) sem que se prove a referida notificação e se mostre decorrido o prazo legal de pagamento, a certidão de relaxe, o chamado título executivo, padece da falta de um requisito substancial que é a exigibilidade da dívida".

19. Em suma, fruto da mencionada falta de notificação da liquidação oficiosa adicional, verifica-se a falta de exigibilidade da dívida proveniente da liquidação oficiosa do imposto de selo sobre a aquisição do terreno rústico sito na Povoação de Sam Ka, Taipa, e a consequente inexecutabilidade do respectivo título.

Concluindo, a Recorrida/executada defende que o presente recurso não merece provimento.

* * *

O Digno. Magistrado do Ministério Público junto do TSI emitiu o seguinte douto parecer :

No processo de execução fiscal n.º 2009-08-903385-00, que a Fazenda Pública move contra "A" e B, através da Repartição das Execuções Fiscais, deduziram os executados oposição, a qual veio a ser julgada procedente por sentença de 17 de Fevereiro de 2017, do Tribunal

Administrativo.

Recorre a Fazenda Pública de tal sentença, pondo em causa o juízo que levou o tribunal a concluir pela inexecutibilidade do título em função da inexigibilidade da dívida.

Não creio que assista razão à recorrente.

Está em causa a oposição a uma execução movida por falta de pagamento de imposto de selo apurado em liquidação adicional. A sentença recorrida considerou procedente a oposição, utilizando, em essência, o seguinte argumentário: não obstante a taxatividade dos fundamentos inculcada pelo artigo 169.º do Código das Execuções Fiscais, impõe-se atender a outros fundamentos de oposição à execução previstos no processo civil, nomeadamente à inexecutibilidade do título; os executados sustentam não terem sido notificados da liquidação adicional nem para procederem ao respectivo pagamento; a exequente não logrou demonstrar, como lhe competia, em razão do ónus da prova, que procedeu àquela notificação; Não tendo havido notificação, ou não podendo ela ter-se por efectivada, a dívida não é exigível, pelo que o título não se apresenta executível.

Para concluir que não se mostrava efectivada a notificação, a douta sentença recorrida analisou em detalhe os elementos disponíveis, incluindo aqueles que constavam do processo de execução e do processo administrativo instrutor, confrontando-os com as teses dos oponentes e da exequente. Esclareça-se que o processo administrativo instrutor referido é o processo constituído por 26 folhas, identificado como "P.A. Proc. n.º 129/16-EF Oposição à Execução Fiscal 1" - ver cota a fls. 35.

Pois bem, de todos esses elementos disponíveis não resulta com qualquer margem mínima de segurança que os oponentes hajam sido notificados da liquidação adicional. O que, nessa matéria, nos é disponibilizado pelo processo instrutor restringe-se a prints extraídos da base de dados interna da DSF, onde consta o historial de diligências relativas aos processos de

execução fiscal. O facto de tais prints aludirem à remessa de correio registado, dirigido aos oponentes, nada prova. Nomeadamente não prova que o correio foi enviado e que o foi sob registo. E sem esta prova, é óbvio que não pode funcionar a presunção do artigo 2.º, n.º 3, do DL 16/84/M.

Neste quadro, crê-se que a decisão não podia ser outra que não a de considerar inexigível a dívida, por falta de notificação da respectiva liquidação, e inexecutível o respectivo título.

O que contrapõe a recorrente nas suas alegações de recurso?

Em bom rigor, nada que possa abalar o juízo tecido na sentença recorrida sobre a falta de notificação e suas consequências ao nível da exigibilidade da dívida e da exequibilidade do título. Continua a reafirmar que houve notificação, remetendo para os tais prints internos da DSF que, por si sós, sem a conjugação com outros elementos de prova, são manifestamente inidóneos para provar que as cartas de notificação foram enviadas e que foram remetidas a coberto de registo.

A novidade das alegações de recurso, aliás em contradição com o que fora alegado nas respostas de fls. 28 e seguintes e 38 e seguintes, reside na invocação de que, na realidade, houve reclamação para a Comissão de Revisão. Isso resulta demonstrado através da acta n.º 43/CRIS/2006 reproduzida no processo administrativo junto com as alegações de recurso, pela qual se apura ter sido apreciada, pela Comissão de Revisão, em 22 de Fevereiro de 2006, uma reclamação formulada contra a liquidação adicional do imposto de selo em causa, nos termos do artigo 92.º do Regulamento do Imposto de Selo, não tendo os interessados "A" e B, integrado a Comissão de Revisão. Todavia, este novo facto em nada altera o fundo da questão e não tem virtualidade para interferir com a decisão adoptada pelo Tribunal Administrativo. Os oponentes não integraram a Comissão de Revisão, pelo que não tomaram conhecimento, no acto, da

deliberação aí adoptada e, mais uma vez, não demonstra a recorrente que eles foram notificados do resultado da revisão e da manutenção da anterior liquidação. Acresce que a circunstância de se haver exarado, na matéria de facto, que, em 22/02/2006, foi feita pela 2.^a vez pela Comissão de Avaliação de Imóveis a fixação sobre a aquisição do mesmo terreno rústico, no valor de MOP50.188.062,00, com a consequente liquidação adicional do imposto de selo na quantia de MOP1.325.642.00 registada em 23/03/2006 - em consonância com o alegado pela recorrente nas suas respostas e com o teor do print inserto a fls. 23 do processo administrativo primitivo, posto que em divergência com o que agora se apura através da referida acta n.º 43/CRIS/2006 - revelou-se de todo indiferente ao desfecho decisório da oposição.

Improcedem os fundamentos da alegação da recorrente e permanecem intocados os fundamentos em que acertadamente se louvou a decisão recorrida, pelo que o presente recurso jurisdicional não merece provimento.

* * *

Foram colhidos os vistos legais.

Cumpre decidir.

* * *

II – PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

Este Tribunal é o competente em razão da nacionalidade, matéria e hierarquia.

O processo é o próprio e não há nulidades.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária e são dotadas de legitimidade “*ad causam*”.

Não há excepções ou questões prévias que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

* * *

III – FACTOS

Como o presente recurso jurisdicional tem por objecto a sentença do Tribunal Administrativo, importa alinhar, antes de mais, os factos que o Tribunal “*a quo*” considera provados , que são os seguintes:

1.º - Em 26/08/2005, os executados apresentaram junto da Direcção dos Serviços de Finanças a declaração de modelo M/1 sobre a aquisição do terreno rústico sito na Povoação de Sam Ka, Taipa (cfr. fls. 14 dos autos de execução do processo n.º 2009-08-903385-00, cujo teor aqui se dão por integralmente transcrito).

2.º - Na mesma data, foi determinado pela Subdirectora da D.S.F. que o valor declarado pelos executados sobre a aquisição do imóvel foi um valor provisório sujeito à avaliação e na sequência desta, os executados pagaram o imposto de selo liquidado sobre o imóvel declarado (cfr. fls. 15 e 21 dos autos de execução do processo n.º 2009-08-903385-00, cujo teor aqui se dão por integralmente transcrito).

3.º - Em 06/10/2005, foi determinada pela Comissão de Avaliação de Imóveis o valor de MOP50,188,062.00 sobre a aquisição do sobredito terreno rústico, com a consequente liquidação adicional do imposto de selo na quantia de MOP1,325,642.00 registada em 07/11/2005 (cfr. fls. 25 dos autos de execução do processo n.º 2009-08-903385-00, cujo teor aqui se dão por integralmente transcrito).

4.º - EM 22/02/2006, foi feita pela 2.ª vez pela Comissão de Avaliação de Imóveis a fixação sobre a aquisição do mesmo terreno rústico, no valor de

MOP50,188,062.00, com a consequente liquidação adicional do imposto de selo na quantia de MOP1,325,642.00 registada em 23/03/2006 (cfr. fls. 23 dos autos de execução do processo n.º 2009-08-903385-00, cujo teor aqui se dão por integralmente transcrito).

5.º - Em 09/07/2009, foi emitida pelo Director da D.S.F. a certidão n.º 2009-08- 903385, para efeitos de execução, na quantia de MOP1,391,925.00, relativa à dívida proveniente da liquidação adicional do imposto de selo da aquisição do terreno pelos executados (cfr. fls. 2 dos autos de execução do processo n.º 2009-08-903385-00, cujo teor aqui se dão por integralmente transcrito).

6.º - Em 02/06/2016 e 20/06/2016, respectivamente, os executados apresentaram requerimentos de oposição à execução junto deste Tribunal (cfr. fls. 3 e 17 dos autos).

* * *

IV - FUNDAMENTOS

A resolução do presente recurso passa pela análise e resolução de 2 questões :

1 – Foi ou não feita a notificação aos executados da liquidação oficiosa adicional do imposto do selo pela exequente (DSF)?

2) – Se os elementos constantes dos autos e do processo administrativo permitem ou não concluir que os executados viriam a conhecer da liquidação adicional do imposto do selo, mormente numa fase posterior em que os mesmos intervieram?

*

Comecemos pela primeira.

A exequente/DSF entende que sim, foi feita a respectiva notificação, enquanto os executados dizem que não!

Ora, dúvida não resta que à exequente/DSF cabe provar que foi feita efectivamente a notificação em causa.

Neste âmbito, a recorrente/exequente alega o seguinte :

i. Na data de 6 de Outubro de 2005, os nossos Serviços - a Comissão de Avaliação de Imóveis (CAI) - procedeu à avaliação do imóvel sito na Povoação de Sam Ka, s/n, Freguesia de Nossa Senhora do Carmo, Taipa, descrito na Conservatória do Registo Predial de Macau (a "CRP") sob o n.º 14023, a fls. 169 do Livro B37, adquirido pela oponente em 25 de Agosto de 2005.

ii. **A 7 de Novembro de 2005 foi decidida a liquidação adicional na quantia de MOP\$1,391,925.00, e notificada a Sociedade pelo Ofício n.º 2622/RFM/DOI/NIS, com data de registo de 7 de Novembro.**

iii. **A 17 de Novembro de 2005, a Sociedade reclamou da avaliação realizada pelos nossos serviços, e por inerência do valor da liquidação adicional do imposto, requerendo nova avaliação do imóvel, sem argumentos e factos que sustentassem a sua pretensão, conforme exige o artigo 146.º do Código de Procedimento Administrativo (abreviadamente designado CPA).**

iv. Termos em que, apesar da falta de fundamentação do pedido realizado pela contribuinte, por não observar o disposto no artigo 146.º do CPA, a título excepcional, a reclamação foi apreciada pelos nossos serviços e remetida à Comissão de Revisão do Imposto de Selo (doravante designada CRIS).

v. A CRIS procedeu a segunda avaliação, em 22 de Fevereiro de 2006, em

sede da qual, decidiu manter o acto de liquidação do Imposto de Selo no valor previamente atribuído.

vi. Conforme o disposto expressamente na acta n.º 43/CRIS/2006, a Sociedade não compareceu como sujeito passivo, nem designou Louvado para estar presente na reunião de revisão do valor atribuído ao imóvel, desconhecendo-se a razão desta ausência, visto que não apresentou nenhuma justificação.

vii. Sem novos factos ou argumentos que fundamentassem outro valor atribuir ao imóvel, a CRIS negou provimento à reclamação da contribuinte, mantendo o valor fixado pela Comissão de Avaliação de Imóveis.

viii. Na data de 23 de Março de 2006 notificou-se a contribuinte do valor atribuído na Avaliação, e a importância devida de imposto resultante da liquidação adicional no valor de MOP \$1,391,925.00.

ix. No dia 24 de Março de 2006, nos termos do registo obtidos pelos Correios, a contribuinte recebeu a notificação da avaliação do imóvel.

Quanto a esta notificação, como as anteriores, foram efectuadas e enviadas para a morada indicada nas declarações apresentadas pela contribuinte - cfr. artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 16/84/M, de 24 de Março -, devendo, no processo tributário, conjugar-se os artigos 1º e 3º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 16/84/M, de 24 de Março - que fixa o regime dos avisos e notificações em matéria fiscal - com o artigo 3º da Lei n.º 15/96/M, de 12 de Agosto - que afasta a aplicação, em matéria fiscal, do disposto nos artigos 66º e 69º do CPA - isto significa que as notificações enviadas para o domicílio indicado pelo contribuinte não necessitam de ser pessoais, presumindo-se estes notificados "no quinto dia posterior ao do registo postal, ou no primeiro dia útil seguinte a esse, quando o não seja", nos termos do artigo 2º, n.º 3 do Decreto-Lei n.º 16/84/M, de 24 de Março -

mesmo que a carta tenha sido devolvida.

Quid Juris ?

Ora, nas alegações deste recurso, a recorrente/exequente continua a insistir que foi feita a notificação da liquidação adicional – vide os pontos 4, 5 e 6 das conclusões do recurso, tese esta que já tinha sido invocada na primeira instância. Mas não foi esta versão fáctica que ficou provada, pois, o Tribunal “*a quo*” deu como provados os seguintes factos relevantes para este ponto:

3.º - Em 06/10/2005, foi determinada pela Comissão de Avaliação de Imóveis o valor de MOP50,188,062.00 sobre a aquisição do sobredito terreno rústico, com a consequente liquidação adicional do imposto de selo na quantia de MOP1,325,642.00 registada em 07/11/2005 (cfr. fls. 25 dos autos de execução do processo n.º 2009-08-903385-00, cujo teor aqui se dá por integralmente transcrito).

4.º - EM 22/02/2006, foi feita pela 2.ª vez pela Comissão de Avaliação de Imóveis a fixação sobre a aquisição do mesmo terreno rústico, no valor de MOP50,188,062.00, com a consequente liquidação adicional do imposto de selo na quantia de MOP1,325,642.00 registada em 23/03/2006 (cfr. fls. 23 dos autos de execução do processo n.º 2009-08-903385-00, cujo teor aqui se dá por integralmente transcrito).

Repare-se a diferença, uma coisa é **notificar**, outra é **registar** no computador de serviço o valor resultante da liquidação adicional.

Na sentença ora posta em crise não se encontra nenhum facto

assente comprovativo da notificação em causa.

Compulsados os elementos constantes do Processo Administrativo apenso, não se encontra qualquer talão de envio de carta emitido pelos serviços de correios, que comprova o acto notificativo alegado pela recorrente/exequente, muito menos qualquer assinatura dos executados que comprovasse a respectiva recepção, só se encontram algumas **folhas impressas do computador interno da DSF** (*fls. 23 a 26 do PA*). Tais *prints*, extraídos da base de dados interna da DSF, onde consta o historial de diligências relativas aos processos de execução fiscal, não permitem concluir com toda a segurança que houve **remessa efectiva de carta de notificação por correio registado**, dirigida aos executados. Não provando que o correio foi enviado e sob registo, é óbvio que não pode funcionar a presunção do artigo 2.º/3 do DL 16/84/M, de 24 de Março.

Pelo que, não se pode dar como provada a alegada notificação da liquidação adicional.

Ora, em matéria fiscal, a notificação tem um papel assaz importante, na medida em que, tratando-se de um acto que impõe um dever ao seu destinatário, a comunicação do conteúdo do acto desta natureza assume uma componente de garantia para os sujeitos passivos fiscais, a notificação nunca pode ser dispensável. No caso *sub judice*, a notificação visa fornecer aos executados 2 tipos de informação:

- a) Valor do imposto do selo resultante da liquidação adicional;
- b) Possibilidade de requerer uma nova avaliação, no caso de

discordar do valor determinado.

Se os executados não recebessem tal notificação em tempo, obviamente não podiam cumprir a sua obrigação oportunamente.

O ónus de prova traduz-se, para a parte a quem compete, no dever de fornecer a prova do facto visado, sob pena de sofrer as desvantajosas consequências da sua falta. Neste caso, será a exequente que suporta as respectivas consequências (artigo 335º/1 do CC).

Pelo que, é de julgar improcedente o recurso nesta parte, por falta de provas, cujo ónus recai sobre a recorrente/exequente que o não cumpriu.

* * *

Relativamente à segunda questão, a recorrente/exequente defende que os executados tomaram conhecimento da liquidação adicional, porque chegaram a fazer reclamação contra a 1ª avaliação, feita pela DSF.

Ora, mais uma vez, no processo instrutor não se encontra nenhum papel que comprova tal reclamação, nem carta, nem requerimento.

Ou seja, como não está provado que a executada/recorrida chegou a fazer reclamação contra a liquidação adicional, não se pode triar deste pressuposto a conclusão de que a executada viesse a tomar conhecimento da liquidação adicional.

Julgamos que é relevante, nomeadamente para efeitos do artigo

631º/5 do CPC, citar algumas passagens da douda sentença recorrida que teceu considerações sobre este ponto:

“Quanto ao argumento da entidade exequente de que foi deduzida reclamação sobre a fixação pelos executados em 17/11/2005, anota-se que se não consta nos autos qualquer dado respeito à referida reclamação, excepto essa foi referida no registo interno computadorizado da DSF. Segunda o mesmo registo e a resposta da entidade exequente, verifica-se que foi feita em 22/02/2006 uma segunda avaliação oficiosa sobre a mesma transmissão do imóvel pela Comissão de Avaliação de Imóveis.

Caso fosse apresentada reclamação sobre o valor oficiosamente atribuído ao imóvel transmitido, caberia sempre à Comissão de Revisão, em vez da Comissão de Avaliação de Imóveis, apreciar a referida impugnação graciosa, ao abrigo do artigo 92º, n.º 1 do «Regulamento do Imposto do Selo», aprovado pelo Lei n.º 17/88/M, de 27 de Junho³. Em face da suposta reclamação, afigura-se inexigível aos executados esperar uma segunda avaliação feita sobre a reclamação apresentada e pautar as regras de impugnação, dado que essa decisão foi feita atropelando às regras de competência sem se revestiu a natureza da substituição da avaliação inicial, nem a entidade exequente conseguiu comprovar a notificação efectiva dessa avaliação aos executados.

Pelo exposto, conclui-se que se verifica, in casu, a falta de notificação da fixação oficiosa do imposto do selo, cabendo à entidade exequente garantir a exequibilidade da dívida reclamada, através da prova dos actos administrativos

³ Sublinhado nosso

tributários subjacentes bem como do seu recebimento efectivo pelo contribuinte interessado⁴, por força dos artigos 335º, n.º 1 do «Código Civil» e 686º do «Código do Processo Civil».

De acordo com os artigos 117º e 136º do «Código do Procedimento Administrativo», a falta de notificação determina as decisões notificadas ineficazes e inexecutáveis perante o executado⁵. Daí as dívidas a que subjazem ainda não são exigíveis, sendo assim ilegítima a remessa das certidões de relaxe em causa para efeitos da execução.

Deste modo, não são os executados responsáveis pelos juros e demais encargos inerentes dos presentes autos de execução pela inexequibilidade do título.”

Nestes termos, outra decisão não pode ser senão a de considerar inexigível a dívida, por falta de notificação da respectiva liquidação, e inexecutável o respectivo título, e, consequentemente, há-de concluir pela improcedência do recurso.

Uma nota final, quanto os fundamentos legais da sentença recorrida, como tais não foram “atacados”, nem foi invocada violação de qualquer norma jurídica, poupamos as nossas análises neste ponto.

Tudo visto, resta decidir.

* * *

V - DECISÃO

Em face de todo o que fica exposto e justificado, acordam em

⁴ Cfr. Ac. do TSI, P.º n.º 130/2003, de 04/12/2003.

⁵ Cfr. Ac. do TSI, P.º n.º 527/2006, de 30/11/2006.

negar provimento ao presente recurso jurisdicional, mantendo-se a decisão recorrida do Tribunal Administrativo.

*

Sem custas, por delas estar isenta a entidade recorrente.

*

Notifique e Registe.

*

RAEM, 7 de Dezembro de 2017,

Fong Man Chong

Ho Wai Neng

José Cândido de Pinho

Mai Man Ieng