

## **Processo n.º 130/2003**

(Recurso jurisdicional)

Data: 4/Dezembro/2003

### **Assuntos:**

- Imposto Profissional;
- Oposição à execução;
- Acto tributário;
- Taxatividade dos fundamentos da oposição à execução fiscal;
- Notificação da fixação do rendimento colectável;
- Audiência prévia no procedimento tributário;
- Inexequibilidade dos títulos.

### **SUMÁRIO:**

1. Não pode deixar de haver algum cuidado na interpretação do regime que se pretende aplicável a partir de um diploma, o mencionado CEF, que em bom rigor não se encontra vigor e a que se recorre como uma referência e mero expediente procedimental na falta de publicação de um processo tributário.
2. A interpretação de um diploma, ou melhor, a *praxis* procedimental baseada em diploma que não vigora na ordem jurídica não pode ser de tal forma estrita que postergue os princípios que garantam uma maior

amplitude dos meios de defesa em relação a outros diplomas, tal como decorre do próprio Código de Processo Civil (cfr. artigos 697º e 699º do CPC) ou até da doutrina

3. O direito do exequente é determinado pelo título executivo, devendo este conter os elementos formais essenciais indicados no artigo 40º do CEF, entre eles, o período a que respeita a dívida. Quando o título erra quanto a esse período, indicando uma data que não corresponde ao período a que efectivamente se reporta a quantia exequenda nele indicada, existe erro quanto a um dos elementos essenciais do título.
4. A Administração deve agir como uma pessoa de bem nas relações com os cidadãos, princípio plasmado na alínea a) do n.º2 do artigo 8º do CPA, por via do princípio da protecção da confiança no direito administrativo em geral e particularmente referenciado no direito tributário como um direito fundamental do contribuinte, enquanto sujeito de direitos, merecedor da tutela do direito à certeza, segurança e precisão das situações jurídicas.
5. Aceita-se que não se releve de *per se* a simples alegação de um contribuinte de que não recebeu uma dada notificação, mas a Administração não se pode eximir à responsabilidade, não da prova do recebimento efectivo, vistas as regras legais da notificação dos actos, mas, pelo menos, dos documentos que enviou.
6. Acto tributário é o acto administrativo definitivo e executório que fixa o quantitativo do imposto que o contribuinte tem de pagar, como

resultado da aplicação da lei fiscal aos factos nela previstos, acto cuja formação se efectiva através de um processo administrativo, mais ou menos complexo, de natureza graciosa ou burocrática.

7. No âmbito do procedimento tributário, a audição prévia, na verdade, traduz a expressão do direito à participação dos cidadãos nos procedimentos tributários da Administração de forma a garantir a sua participação na formação das decisões ou deliberações que lhes disserem respeito.
8. O princípio do devido procedimento tributário deve ser considerado um dos elementos caracterizadores do Estado de Direito.
9. A notificação do acto tributário assume um papel de pressuposto essencial da execução e se esta ocorrer, sem que 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.

O Relator,

*João A. G. Gil de Oliveira*

**Processo n.º 130/2003**

(Recurso jurisdicional)

Data: 4/Dezembro/2003

Recorrente: Chefe de Repartição das Execuções Fiscais DSF

Recorrido: (A)

**ACORDAM OS JUÍZES NO TRIBUNAL DE SEGUNDA  
INSTÂNCIA DA R.A.E.M.:**

I - **RELATÓRIO**

(A), ora recorrido, com morada na Av. Dr. Rodrigo Rodrigues, Edf. XX, Xº andar “D”, Macau, deduziu oposição por simples requerimento à fiscal execução movida pela Direcção dos Serviços de Finanças para pagamento do imposto profissional relativo aos anos de 1993, 1994 e 1995 no montante de MOP\$9,314.00, MOP\$11,237.00 e MOP\$11,660.00, respectivamente, tendo alegado que nunca foi chamado ao processo de liquidação do imposto profissional nem nunca recebeu qualquer aviso de cobrança voluntária, que nada deve à fazenda Pública, dado tais impostos terem sido descontados mensalmente nos vencimentos pagos pela entidade patronal e que já prescreveu o prazo de liquidação.

Não tendo havido contestação à oposição, proferiu o Mmo Juiz *a quo* sentença, julgando provada e procedente a oposição e, em consequência, declarando extinta a execução, com fundamento, quer na nulidade de dois dos títulos executivos (certidões de relaxe), por falta do elemento essencial indicado no artigo 40º do Código das Execuções Fiscais (doravante designado abreviadamente por CEF), mais concretamente o referente ao “período concreto a que respeita a dívida”, quer na inexecutabilidade dos mesmos, por falta do requisito substancial atinente à exigibilidade da dívida.

É desta sentença que vem interposto o presente recurso, por **Carlos Fernando de Abreu Ávila**, na qualidade de Director dos Serviços de Finanças, doravante denominado ora Recorrente, alegando, fundamentalmente:

Esclarece que, não obstante ter sido erradamente dito, em requerimento remetido ao Tribunal Administrativo, em 10 de Dezembro de 2001, que os documentos de fls. 54 a 57 dos autos consistiam em comprovativos de remessa dos avisos de cobrança voluntária (Modelo M/15) referentes aos exercícios de 1993 e 1995, foi compelido, em requerimento remetido em 02 de Agosto de 2002, a reconhecer constituírem tais documentos efectivamente comprovativos de remessa dos Modelos M/16.

E chega a esta conclusão pelo simples facto de só quanto aos avisos de fixação de matéria colectável (Modelos M/16) ser legalmente exigível, nos termos do n.º3 e 4 do artigo 23º do Regulamento do Imposto Profissional, aprovado pela Lei n.º2/78/M, de 25 de Fevereiro, o registo postal, o que já não acontece quanto aos avisos de cobrança voluntária

(Modelos M/15), conforme o n.º1 do artigo 46º do RIP (Regulamento de Imposto Profissional).

Fazendo depender a conclusão de estar perante listagens de notificação dos Modelos M/15 do teor do documento constante de fls.89, que se trata de uma relação M/43, acaba o Mmo. Juiz por tirar uma conclusão imprecisa, pois baseada em premissas falsas.

Excluída, desde logo, a referência ao doc. de fls.89, o qual não reveste qualquer relevância para a tarefa de provar a ocorrência da notificação da fixação da matéria colectável por meio dos Modelos M/16, convirá simplesmente atentar nas dúvidas suscitadas em relação ao carimbo apostado no doc. de fls. 54. No que a este respeita, observa constituir este uma lista dos avisos relativa ao ano de 1993, significando isto que a notificação de fixação da matéria colectável fora efectuada em meados de Agosto de 1994, cumprindo o estipulado pelo n.º3, por força do n.º4, do artigo 23º do RIP.

Já quanto à questão de saber qual o conteúdo das notificações efectuadas ao contribuinte, e tendo em conta a notória analogia dos objectos apreciandos, estar-se-á perante a notificação da fixação da matéria colectável (Modelo M/16), atendendo a que a data constante do doc. de fls.56 e 57 é a de 27 de Agosto de 1996. Ora, tendo em conta o procedimento a seguir em caso de lançamento, liquidação e cobrança de Imposto Profissional, facilmente se conclui estar-se, no caso em apreciação, na fase de notificação ao contribuinte da fixação da matéria colectável, através de aviso modelo M/16, cumprindo com o preceituado pelo n.º3 *ex vi* n.º4 do artigo 23º do RIP.

Só por rigor formalista será possível aventar outra hipótese, colocando em dúvida, não só o conteúdo da notificação efectuada, mas

também que a mesma fora feita no período legalmente devido. Referindo-se um entendimento perfilhado em alguns Acórdãos, estar-se-á aqui perante "um acto em massa", com o significado de acto tributário que se leva a cabo milhares de vezes em cada ano, tudo aconselhando a que "não se exija de tais actos o mesmo rigor formal que se deve exigir dos outros actos administrativos que se destinem a situações específicas individualizadas". (Cfr. Acórdão do STA, proferido em 22/11/2000 no Processo n.º25389).

No que respeita à dúvida suscitada pelo Mmo. Juiz *a quo* relativamente à existência de um despacho (acto administrativo), que baseasse a notificação, a assinar pelo Chefe da Repartição de Finanças, é do entendimento de se estar, neste caso, perante um acto-notificação, no sentido de acto administrativo consubstanciável na notificação Modelo M/16.

Tudo passando, numa fase inicial de determinação da matéria colectável, pelo tratamento informático das quantias constantes das relações nominais apresentadas pelas entidades patronais, nos termos da alínea b) do n.º2 do artigo 18º do RIP, só numa fase posterior sendo levadas a cabo simultaneamente a emissão de despacho de fixação da matéria colectável e a notificação da mesma ao contribuinte, materializando o Modelo M/16 um verdadeiro acto administrativo de fixação da matéria colectável.

E perfilha este entendimento, dado constituir a notificação M/16, física e estruturalmente um modelo que, além de identificar o respectivo destinatário, de fazer referência às normas do RIP aplicáveis à matéria em questão e de explicitar discriminadamente o rendimento colectável a ser fixado por aquele acto, expõe os meios de reacção a usar pelo contribuinte,

caso não concorde com a matéria colectável que lhe foi fixada, sendo, a final, devidamente datado e assinado pelo Chefe da Repartição de Finanças.

Atendendo ao conceito de acto administrativo vertido no artigo 110º do CPA, deverá o caso *sub judice* subsumir-se totalmente em tal conceito. Trata-se, de facto, perante um acto jurídico unilateral, praticado pela Administração Fiscal, ao abrigo de normas do Regulamento do Imposto Profissional, visando produzir efeitos jurídicos numa situação individual e concreta.

Constatando-se a efectiva emissão do acto de fixação da matéria colectável do Imposto Profissional, referente aos exercícios de 1993, 1994 e 1995 (docs. de fls. 54 a 57 dos autos) e simultânea notificação do mesmo ao contribuinte, ter-se-á de rejeitar a convicção do Mmo. Juiz *a quo*, segundo o qual "se não existiu despacho não teve o oponente oportunidade de impugnar a matéria colectável", a partir da qual aquele retira a consequência juridicamente relevante de estar perante uma "liquidação antecipada" e, portanto, nula, por ter sido feita sem ter decorrido prazo de reclamação.

Podia, de facto, o Recorrido, à data dos factos, e, nos termos do disposto pelo n.º2 e 9 do artigo 79º do RIP, ter exercido os meios de reacção gratuitos, apresentado reclamação para a Comissão de Revisão no prazo de quinze dias contados da data da notificação de fixação da matéria colectável ou ter lançado mão do recurso contencioso, de acordo com o artigo 83º e seguintes do mesmo diploma.

Está a Administração Fiscal vinculada pelo princípio da prossecução do interesse público e da protecção dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos, constante do artigo 4º do CPA e de

diversos preceitos da Lei Básica da RAEM (cfr. n.º5 do artigo 71º e n.º15 do artigo 50º, entre outros).

A este propósito, ainda que se entendesse não ter havido fundamentação devida do acto de fixação da matéria colectável, por recurso ao estipulado pela alínea c) do n.º1, pela alínea b) do n.º2 e pelos n.º3 e n.º4 do artigo 18º do RIP, deveria o Recorrido ter usado de tais meios de reacção, com o escopo de obter a ambicionada anulabilidade do mesmo.

Nesta sequência, será logicamente forçoso concluir-se não ter havido, no caso em litígio, qualquer "liquidação antecipada". O procedimento decorreu, sim, com normalidade, tendo-se à fase do lançamento (ou da fixação da matéria colectável), constituído que foi o respectivo "caso decidido", seguido a fase da liquidação.

Não tendo o executado exercitado, em tempo devido, as garantias que lhe eram facultadas, não poderia, agora, em sede de execução, o Mmo. Juiz *a quo* pronunciar-se sobre eventuais vícios que àqueles actos se reportam, uma vez que relativamente aos mesmos se formou caso decidido ou resolvido. Estar-se-á em sede imprópria para sindicar das pretensas ilegalidades imputadas aos actos de liquidação do imposto profissional. Pelas razões expostas, e por recurso à alínea h) do n.º1 e ao n.º3 do artigo 571º do CPC, terá de arguir-se a nulidade da sentença.

Sobre a interpretação a fazer à cerca do artigo 169º do CEF e tendo em atenção o disposto literalmente pelo artigo 165º do CEF, atribui-lhe carácter meramente taxativo, impedindo-se a discussão e resolução em sede executiva da questão relativa à eventual ineficácia da notificação.

Não cumpriria, nestes termos, ao Juiz *a quo* pronunciar-se sobre esta questão em sede de oposição à execução, e, deste modo, por recurso à alínea h) do n.º1 e ao n.º3 do artigo 571º do CPC, tendo claramente havido um excesso de pronúncia ou pronúncia indevida do mesmo, neste particular, com a consequência irremediável de ter de ser declarada a nulidade da sentença.

Mesmo que assim não se entenda, não sendo exigido, nos termos do n.º1 do artigo 46º do RIP, qualquer registo postal para a notificação dos avisos de cobrança voluntária, e não tendo o ora recorrido alterado a sua residência, não vê qual a razão para inverter o ónus da prova, tendo a Administração Fiscal de provar que notificou, quando há uma clara presunção a seu favor.

Não soará a estranho que um contribuinte, que não mudou de residência à data dos factos, e que se supõe consciente e avisado, não tenha, - em sua opinião, reforce-se, recebido qualquer notificação, quer a de fixação da matéria colectável (Modelo M/16), quer a dos avisos de cobrança (Modelo M/15)? Não saberá o contribuinte quais os procedimentos que tem pendentes, até pelo facto de ter tido, nos termos do n.º1 do artigo 10º do RIP, a obrigação de apresentar a declaração de rendimentos modelo M/5?

Pelo exposto, e com o respeito que lhe é devido, é do entendimento de que também nesta matéria deverá ser declarada a nulidade da sentença.

A propósito da (eventual) nulidade dos títulos executivos apreciados, convém esclarecer novamente -, pois já o havia feito em requerimento de 02 de Agosto de 2002 - que, quanto à certidão de relaxe pretensamente relativa ao exercício de 1995, fixando esta a quantia

exequenda de MOP\$11.237,00, constata não haver compatibilidade de números face à documentação junta referente ao exercício de 1995, não só a de teor informático, como também a constante das relações nominais das entidades patronais (TDM e GRAFIMAC), as quais computam, não o valor final de MOP\$11.237,00 - como sucede com o título executivo -, mas sim o valor de MOP\$11.660,00.

A verdade dos factos é a de o título executivo referir-se, não ao exercício de 1995, mas sim ao exercício de 1994. De facto, a documentação existente nos autos e a que se juntou em 02 de Agosto de 2002, sob o n.º2 (Relações Nominais da TDM e GRAFIMAC) referentes ao exercício de 1994 acabam por computar as quantias em dívida no valor de MOP\$11.237,00.

Quanto à certidão de relaxe pretensamente relativa ao exercício de 1996, fixando esta a quantia exequenda de MOP\$11.660,00, constata não haver compatibilidade de números face à documentação referente, quer ao exercício de 1996, designadamente a junta aos autos sob o n.º1, em 02 de Agosto de 2002, quer ao exercício de 1995, mais concretamente a constante das Relações Nominais da TDM e da GRAFIMAC.

Concluiu, então, referir-se o título executivo, não ao exercício de 1996, mas sim ao exercício de 1995.

Tendo dado como explicação para tais discrepâncias a ocorrência de erro informático, entende configurar tal erro como um mero erro de escrita, conforme o disposto no artigo 244º do Código Civil, refutando totalmente a convicção demonstrada pelo Mmo. Juiz *a quo*, ao afirmar que "não está demonstrado que isso tivesse constituído um lapso ou mero "erro de escrita", quer porque a informação informática sustenta os dados das certidões de relaxe, quer porque a entidade patronal TDM, solicitada a

fornecer ao tribunal informação sobre os descontos efectuados nos vencimentos do contribuinte veio dizer que só os efectuou no anos de 1993 e 1995 e não no de 1994".

Acresce que perante a constatação, face à Relação Nominal modelo M/3 e M/4 da TDM referente ao exercício de 1994, de se provar haver sido deduzido ao Recorrido o montante de MOP\$20.207,00 a título de Imposto Profissional à informação informática, deveria o Tribunal *a quo* ter considerado tal erro informático como mero erro de escrita, não declarando a nulidade dos títulos executivos e decidindo-se pela remessa, para rectificação, dos mesmos ao exequente.

O Mmo. Juiz afirmou ainda que "(...) mesmo que assim fosse, tal irregularidade é susceptível de originar a nulidade dos títulos executivos. (...) O título tem que conter os elementos formais essenciais indicados no artigo 40º do CEF, entre eles, o período a que respeita a dívida. Quando o título erra quanto a esse período, indicando uma data que não corresponde ao período a que efectivamente se reporta a quantia exequenda nele indicada, existe erro quanto a um dos elementos essenciais do título que, nos termos do artigo 61º do CEF, é motivo de nulidade".

Tendo em conta a jurisprudência e a legislação moderna existente sobre a matéria, a partir da qual se considera como nulidade insanável em processo de execução fiscal a falta de requisitos essenciais do título executivo, quando não puder ser suprida por prova documental e atendendo à prova documental junta, deveria o Mmo. Juiz *a quo* ter decidido no sentido de conceder relevância ao erro de escrita patenteado nos dois títulos executivos referidos, determinando a remessa dos mesmos ao exequente para rectificação.

Não compreende como pôde o Mmo. Juiz ter declarado a nulidade de dois dos títulos executivos por falta do requisito referente ao período a que respeita a dívida, quando, de facto, as certidões de relaxe referentes às obrigações de imposto dos exercícios de 1994 e de 1995 tinham inscrito efectivamente o ano a que respeita a dívida de imposto - ou seja, o ano de 1995, quanto à primeira, e o de 1996, quanto à segunda.

Pelo exposto, cumpriria ao Mmo. Juiz *a quo* ter decidido no sentido da remessa dos títulos ao exequente, para rectificação, quando se pronunciou sobre o fundo da questão.

Nestes termos, **conclui**, deve a douta sentença recorrida ser revogada.

(A), oponente e ora recorrido, veio apresentar as suas CONTRA-ALEGAÇÕES, alegando, em síntese:

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

Porque a dívida ainda não se mostra vencida, não é legalmente possível que a mesma entre na fase do relaxe, tendo o procedimento tendente ao seu apuramento, pela inexistência de notificação ao particular, prescrito.

Se tal acontecer, sem que se mostre decorrido o prazo legal de pagamento, a certidão de relaxe, o chamado título executivo, padece de falta de um requisito substancial que é a exigibilidade da dívida.

A falta de tal requisito determina a inexecutabilidade do título, a qual constitui um fundamento válido da oposição por não envolver a apreciação da legalidade da dívida em execução.

Apesar de não incluído no elenco dos fundamentos previstos no artigo 169º do CEF, não se pode deixar de admiti-lo como motivo legítimo de oposição, sob pena de se violar o princípio da plenitude da garantia da via judiciária que, como se sabe, tem hoje valor constitucional – cfr. artigo 36º da Lei Básica da R.A.E.M..

O Mmo Juiz *a quo* decidiu correcta e legalmente, julgando procedente a oposição apresentada e extinta a execução fiscal.

O recurso interposto pela Administração Fiscal, ausente de quaisquer legais fundamentos materiais ou adjectivos, jamais poderá proceder.

A Administração Fiscal não poderia ter agido como agiu:

i) inexistindo despacho de fixação da matéria colectável, proceder a liquidação,

ii) sendo a liquidação nula, por falta daquele despacho,

iii) sem conceder, a ter existido despacho, o que se desconhece e não foi provado, a liquidação é ineficaz por falta de notificação ao oponente.

Por outro lado, a Administração Fiscal violou, no seu núcleo essencial, os mais elementares direitos, liberdades e garantias do oponente, designadamente o princípio do contraditório, da igualdade, da proporcionalidade e o da legalidade.

Termos em que, **conclui**, deverá ser negado total provimento ao recurso interposto, confirmando-se a douta sentença.

O Digno Magistrado do Ministério Público emitiu doto **PARECER**, alegando, em síntese:

Não obstante exista uma separação nítida entre os dois meios processuais de defesa do contribuinte, afectando um à legalidade do acto (impugnação) e outro à ilegitimidade superveniente desse mesmo acto, (oposição), atribuindo-se a cada um desses meios fundamentos específicos. Mas há situações excepcionais em que a certeza e segurança jurídicas do título cedem lugar à justiça e verdade material da relação jurídico/administrativa, pretendendo também dar-se cumprimento ao preceito que garante sempre o recurso contencioso contra os actos administrativos que lesem os direitos ou interesses legítimos dos administrados (artigo 14º, CPA).

A legalidade do acto tributário de liquidação só pode ser validamente controvertida ou questionada em processo de oposição à execução fiscal, para além das situações eivadas de vício que as fulminem com nulidade, nos casos de ilegalidade abstracta e em casos de ilegalidade concreta apenas quando a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação.

A defesa dos contribuintes deve fazer-se, pois, primacialmente no processo de impugnação por ser nele que se deve discutir a legalidade da liquidação donde emerge a dívida exequenda, constituindo, desta forma, os fundamentos da oposição meios de defesa residuais ou sobrantes que, salvo inexistência de outro meio de defesa, não podem pôr em causa aquela legalidade.

De todo o modo, para que os actos administrativos possam ter execução legítima, necessário se torna que sejam eficazes (cfr. artigos 117º e 136º, ambos do CPA).

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

A falta de tal requisito determina a inexecuibilidade do título, a qual constitui fundamento válido de oposição, por não envolver a apreciação da legalidade da dívida em execução.

Apesar de não incluída no elenco dos fundamentos previstos no artigo 169º do CEF, não se pode deixar de admiti-la como motivo legítimo de oposição, sob pena de violação do princípio da plenitude da garantia da via judiciária, hoje com consagração na Lei Básica da RAEM (cfr. respectivo artigos 36º, bem como artigo 14º CPA, artigo 6º da Lei 9/1999 de 20/12, artigo 2º do CPAC e artigo 1º do CPC).

No caso vertente, inexistindo, de forma clara, precisa e autónoma um despacho de fixação da matéria colectável, não se tendo concedido ao contribuinte a possibilidade e oportunidade de reclamar da fixação da matéria colectável para a Comissão de Revisão, aquela não se tomou definitiva e do que se tratou foi, como bem acentua o douto aresto em crise, de autentica "liquidação antecipada", a ser fulminada com nulidade.

Finalmente, nos termos do parágrafo único do artigo 40º CEF, é requisito essencial do título executivo pelo qual se determina o direito do exequente, a indicação do período de tempo a que respeita a dívida.

Sendo certo que dos títulos em causa, apenas o relativo ao exercício de 1993 corresponde ao período a que se reporta a dívida incorporada reportando-se os dois restantes a períodos diferentes das dívidas nele indicadas e, não se divisando demonstração cabal de que tal se tenha ficado a dever apenas a mero lapso ou erro de escrita, tem-se como inevitável a ocorrência de nulidade, por força do disposto no art. 61º do diploma legal supra mencionado.

Razões por que entende **dever ser negado provimento ao presente recurso** e manter a douta sentença recorrida.

\*

Oportunamente, foram colhidos os vistos legais.

\*

## **II - FACTOS**

**Com pertinência, têm-se por assentes os factos seguintes:**

Em 12/1/1995, a Recebedoria da Fazenda de Macau extraiu a certidão de relaxe n.º93-4-00971 do conhecimento de cobrança n.º1993-04-040382-9 da dívida de imposto profissional do oponente relativa ao exercício de 1993 no valor de MOP\$9,314.00 (doc. de fls. 2).

Em 2/1/1996, a Recebedoria da Fazenda de Macau extraiu a certidão de relaxe n.º96-4-000240 do conhecimento de cobrança n.º1995-04-001852-8 da dívida de imposto profissional do oponente relativa ao exercício de 1995 no valor de MOP\$11,237.00 (doc. de fls. 2 do apenso n.º1).

Em 2/1/1997, a Recebedoria da Fazenda de Macau extraiu a certidão de relaxe n.º97-4-000246 do conhecimento de cobrança 1996-04-001801-0 da dívida de imposto profissional do oponente relativa ao exercício de 1995 no valor de MOP\$11,660.00 (doc. de fls. 2 do apenso n.º2).

Através dos modelos M/3 e M/4 a entidades patronal Grafimac, com o cadastro n.º22442 apresentou na DSF a relação nominal dos seus empregados relativamente aos exercícios de 1993, 1994, 1995 e 1996, constantes dos documentos de fls. 44, 46, 48 e 87, cujo teor aqui se dá por

inteiramente reproduzido.

E, através dos modelos M/3 e M/4, a entidade patronal Teledifusão de Macau – TDM SARL, cadastro n.º37975, apresentou na DSF a relação nominal dos seus empregados relativamente aos exercícios de 1993, 1994 e 1995, constantes dos documentos de fls. 45, 47 e 88, cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido.

O exequente apresentou os documentos de fls. 54, 55, 56, 57 e 89, que aqui se dão por reproduzidos e tendentes a comprovar que enviou ao oponente notificações relativas às quantias exequendas.

Dá-se por reproduzido o teor dos documentos constantes de fls. 38, 43, 52, 85 e 86.

### **III - FUNDAMENTOS**

O objecto do presente recurso – *se é de confirmar ou revogar a sentença proferida em 1º instância, por errado entendimento das normas aplicáveis* – passa então pela análise das seguintes questões:

- Taxatividade dos fundamentos de oposição à execução fiscal;
- Nulidade dos títulos executivos;
- Inexequibilidade dos títulos.

\*

1. Ao afirmar-se na sentença sob apreciação que "se se entender que o que foi remetido ao oponente foram os modelos M/16 (artigo 23º do RIP) e não os modelos M/15 (artigo 46º do RIP), então, por falta destes, não se pode dizer que os actos de liquidação tenham produzido efeitos na esfera jurídica do oponente, o que significa que a Administração fiscal

procedeu à execução jurídica e material do acto ineficaz", conclui -se pela ineficácia do acto exequendo e inexigibilidade da dívida, determinando a falta de tal requisito a inexecuibilidade do título, a qual constitui fundamento válido da oposição por não envolver a apreciação da legalidade da dívida em execução.

Mais se decidiu que, apesar de não incluído no elenco dos fundamentos previstos no artigo 169º do CEF (Código das Execuções Fiscais), não se pode deixar de admiti-lo como motivo legítimo de oposição, sob pena de se violar o princípio da plenitude da garantia da via judiciária.

O Recorrente encontra-se em desacordo face à opinião vertida na sentença recorrida quanto à interpretação do artigo 169º do CEF, ao atribuir carácter exemplificativo a este preceito, possibilitando a discussão em sede executiva de uma questão (eventual ineficácia da notificação), questão que bem poderia oportunamente ter sido suscitada pelo ora Recorrido, lançando mão dos meios gratuitos e contenciosos de reacção ao seu dispor. Atribui, assim, a tal preceito, carácter meramente taxativo, o que impediria a discussão e resolução desta problemática, em sede de procedimento de oposição à execução fiscal.

Não cumpriria, nestes termos, ao Juiz *a quo* pronunciar-se sobre esta questão em sede de oposição à execução, e, deste modo, por recurso à alínea b) do n.º1 e ao n.º3 do artigo 571º do CPC, pelo que teria havido um excesso de pronúncia ou pronúncia indevida do mesmo neste particular, com a consequência irremediável de ter de ser declarada a nulidade da sentença.

Somos a acompanhar a posição inserta na sentença sob apreciação.

O legislador faz uma separação nítida entre os dois meios processuais postos à disposição do contribuinte, afectando um à legalidade do acto (impugnação por via do recurso contencioso) e outro à ilegitimidade superveniente desse mesmo acto consubstanciado na sua execução através do título executivo (oposição à execução), compreendendo-se perfeitamente tal separação, já que, por um lado, decorrido o prazo de recurso contencioso de anulação, fica esgotada a possibilidade de no processo de execução se invocarem as causas de invalidade do acto administrativo ("caso decidido" ou "caso resolvido") e, por outro, a interposição de recurso contencioso, por deter efeito meramente devolutivo, não afecta o início e o desenvolvimento do processo de execução, conquanto o título subsista.

Como diz o Digno Magistrado do MP junto deste Tribunal, existem, todavia, “zonas de ilegalidade” que podem, pela sua natureza, ser invocadas na oposição: são, desde logo, situações que a doutrina e jurisprudência apelidam de ilegalidade em abstracto, ou seja, a ilegalidade resultante de a contribuição, imposto ou qualquer outro rendimento não existirem nas leis em vigor ou não estar autorizada a sua cobrança para o respectivo ano (cfr. artigo 165º § 2º e 176º, n.º1 do CEF), as invalidades sancionadas com a nulidade, em que a ilegalidade é tão grave e evidente que o acto nem sequer produziu efeitos e que podem ser invocadas a qualquer momento e em qualquer tribunal (artigo 123º do CPA) e ainda os casos em que a lei não tenha assegurado meio judicial de impugnação ou recurso contencioso contra o acto executado, caso em que se inclui a ineficácia, em nome da justiça e da verdade material da relação

jurídico/administrativa, em detrimento da certeza e segurança do título executivo.

A defesa dos contribuintes deve fazer-se, pois, em primeira linha no processo de impugnação por ser nele que se deve discutir a legalidade da liquidação donde emerge a dívida exequenda, constituindo, desta forma, os fundamentos da oposição meios de defesa residuais ou sobrantes que, salvo inexistência de outro meio de defesa, não podem pôr em causa aquela legalidade, salvaguardados casos excepcionais como o da inexecuibilidade, tal como configurada foi na sentença recorrida.

Se é verdade que a letra do artigo 165º do CEF, é clara, ao estatuir que

"a oposição só pode ter os fundamentos previstos por este Código. (...)

1.º Se a oposição não tiver por fundamento qualquer dos mencionados nos números dos artigos 169º e 176º.

E se não for acompanhada dos documentos de prova ou indicação de testemunhas, será logo rejeitada *in limine* pelo juiz, que mandara prosseguir na execução",

não é menos verdade que não pode deixar de haver alguma maleabilidade e cuidado na interpretação do regime que se pretende aplicável a partir de um diploma, o mencionado CEF, que em bom rigor não se encontra vigor e a que se recorre como uma referência e mero expediente procedimental, na falta de publicação de um processo tributário.

A este propósito recorda-se aqui a posição tomada por este Tribunal<sup>1</sup>, ao estabelecer o seguinte:

---

<sup>1</sup> - Ac. TSI, proc. 1153/A, de 1/2/2001, Acs TSI, 2000, I, 16

*“O princípio geral da continuidade de ordenamento jurídico, hoje plasmado maxime no artigo 8º da Lei Básica (cf. também a parte inicial do seu artigo 145º), segundo o qual as leis, os decretos-lei, os regulamentos administrativos e demais actos normativos previamente vigentes em Macau mantêm-se, salvo no que contrariar esta Lei ou no que for sujeito a emendas em conformidade com os procedimentos legais, pelo órgão legislativo ou por outros órgãos competentes da Região Administrativa Especial de Macau, foi precisamente enformado dos 2º e 4º (último) parágrafos do Esclarecimento III do Anexo I à Declaração Conjunta.*

*E é neste quadro que a Lei de Reunificação (Lei n.º 1/1999, de 20/12/1999), no seu artigo 3º, n.º1, dispõe ab initio e em geral que as leis, os decretos-lei, os regulamentos administrativos e demais actos normativos previamente vigentes em Macau são adoptados como legislação da Região Administrativa Especial de Macau, salvo no que contrariarem a Lei Básica da Região Administrativa Especial de Macau, sendo certo e por conseguinte que segundo o n.º5 desse mesmo artigo 3º, a legislação previamente vigente em Macau que for adoptada como legislação da Região Administrativa Especial de Macau, quando aplicada depois de 20 de Dezembro de 1999, deve sofrer as necessárias alterações, adaptações, restrições ou excepções, a fim de se conformar com o estatuto de Macau após a reassunção do exercício da soberania pela República Popular da China e com as disposições relevante da Lei Básica da Região Administrativa Especial de Macau.*

*Devendo entender-se por “legislação previamente vigente em Macau” os actos normativos emanados e apenas emanados da Assembleia Legislativa e do Governador do então Território de Macau,*

*como seus “órgãos de governo próprio” com competência legislativa.”*

Pelo que se considera que a interpretação de um diploma, ou melhor, a *praxis* procedimental baseada em diploma que não vigora na ordem jurídica não pode ser de tal forma estrita que postergue os princípios que garantam uma maior amplitude dos meios de defesa em relação a outros diplomas, tal como decorre do próprio Código de Processo Civil (cfr. artigos 697º e 699º do CPC) ou até da doutrina<sup>2</sup>. Daí que não mereça qualquer censura o facto de, em nome do princípio da plenitude da garantia da via judiciária, se ter relevado a questão relativa à inexecuibilidade do título, tanto mais que não está aqui em causa a apreciação da legalidade da dívida, matéria, por norma, subtraída aos fundamentos válidos da oposição à execução.

2. Quanto à nulidade dos títulos executivos, concorda o Recorrente com o que exarado foi no sentido de que "(...) dos três títulos em execução, apenas o relativo ao exercício de 1993 corresponde ao período a que se reporta a dívida nele incorporada. Os outros dois só podem reportar-se a períodos diferentes das dívidas neles indicadas: um, indica um montante de dívida que pelos documentos juntos não corresponde ao exercício de 95 e outro reporta-se um ano em que não está demonstrado ter existir retenção na fonte inferior à devida".

Para acrescentar que é indesmentível que, em sede do requerimento de fls.81 a 84 junto aos autos em 02 de Agosto de 2002, terá vincado que "da análise comparativa das últimas certidões de relaxe (as relativas aos

---

<sup>2</sup> - Braz Teixeira, in Dto Fiscal II, 1985, 463, ainda que em sede de outro enquadramento normativo.

pretensos anos de 1995 e 1996) (...) e da documentação então junta sob o n.º2 (Relações Nominais M/3 e M/4 relativas ao exercício de 1994), resulta que (1.º) na certidão (...), onde se lê "relativa ao exercício de 95" deve ler-se "relativa ao exercício de 94", só assim existindo conformidade de números, na medida em que, quer a certidão, quer os documentos existentes e o que então veio a juntar sob o n.º3 computam o imposto devido no valor de MOP\$11.237,00 (onze mil duzentos e trinta e sete patacas),. (2.º) na certidão (...), onde se lê "relativa ao exercício de 96" deve ler- se "relativa ao exercício de 95".

Tal erro, expressamente assumido, na sua óptica, configuraria um mero erro de escrita, conforme o disposto no artigo 244º do Código Civil, nos termos do qual “o simples erro de cálculo ou de escrita, revelado no próprio contexto da declaração ou através das circunstância em que a declaração é feita, apenas dá direito à rectificação desta”.

Concedendo relevância jurídica ao erro de escrita deveria o Mmo. Juiz *a quo* ter agido em conformidade, não declarando a nulidade dos títulos executivos, mas sim decidindo-se pela remessa, para rectificação, dos mesmos ao exequente.

De todo, não assiste razão ao Recorrente.

No fundo, o que pretende, já em sede do processo de oposição à execução, embora reconhecendo os lapsos substanciais manifestos, vistas as divergências entre os títulos e os exercícios a que supostamente respeitariam, - a certidão de relaxe n.º96-4-000240 (conhecimento de cobrança n.º1995-04-001852-8) e a certidão de relaxe n.º97-4-00246 (conhecimento de cobrança 1996-04-001801-0), devido a um “erro informático”, segundo o próprio Recorrente, foram irregularmente

extraídas, pois os períodos a que se referem as dívidas não são os nelas indicados -, é proceder à rectificação do que diz ser um lapso de escrita, prova que só documentalmente consegue ser feita, não se apresenta linear e não resulta do próprio título ou dos documentos que deram azo à execução.

E tanto foi assim que essas divergências obrigaram à realização de diligências, objecto de oportuno despacho no sentido de dilucidar as dúvidas e que não conduziram a esclarecimento claro, continuando o juiz *a quo* a afirmar "Ora bem: não está demonstrado que isso tivesse constituído um lapso ou um mero "erro de escrita", quer porque a informação informática sustenta os dados das certidões de relaxe, quer porque a entidade patronal TDM, solicitada a fornecer ao tribunal informação sobre os descontos efectuados nos vencimentos do contribuinte veio dizer que só os efectuou nos anos de 1993 e 1995 e não no de 1994."

Isto, para se dizer que o mais importante não é a remoção da dúvida que o Recorrente vem agora e de novo, em sede de alegações de recurso, eloquentemente, tentar esclarecer.

Trata-se de uma execução, processo que tem por base um título, pelo qual se determinam o fim e os limites da acção executiva. O direito do exequente é determinado pelo título executivo, devendo este conter os elementos formais essenciais indicados no artigo 40º do CEF, entre eles, o período a que respeita a dívida. Quando o título erra quanto a esse período, indicando uma data que não corresponde ao período a que efectivamente se reporta a quantia exequenda nele indicada, existe erro quanto a um dos elementos essenciais do título o que, nos termos do artigo 61º do CEF, é motivo de nulidade, princípios estes que não deixam de decorrer das normas e dos princípios gerais do processo civil – cfr. art. 12º.

Nem se diga, como pretende o Recorrente, que se tratou de um mero lapso de escrita susceptível de rectificação oficiosa, o que poderia e deveria ter sido feito no âmbito dos presentes autos. É que a rectificação do mero *lapsus calami* não pode deixar de resultar dos próprios termos do documento que titula a obrigação, não se compaginando a sua rectificação com um processo que implique a análise de documentos que só tardiamente vêm ao processo. A admitir-se tal rectificação, abdicar-se-ia de um valor que o título executivo encerra, que é o da segurança e certeza do que se exige ao devedor, em contraponto com o meio expedito estabelecido em favor do credor.

Para mais, quando a Administração deve agir como uma pessoa de bem nas relações com os cidadãos, princípio plasmado na alínea a) do n.º2 do artigo 8º do CPA, por via do princípio da protecção da confiança no direito administrativo em geral e particularmente referenciado no direito tributário como um direito fundamental do contribuinte, enquanto sujeito de direitos, merecedor da tutela do direito à certeza, segurança e precisão das situações jurídicas.<sup>3</sup>

3. Concluiu-se na sentença recorrida pela inexecuibilidade dos títulos executivos por terem sido produzidos numa situação em que a matéria colectável resultou da diferença entre as quantias deduzidas por retenção na fonte e o imposto efectivamente devido. Impondo a lei nesses casos um despacho devidamente fundamentado, que não existiu, por essa razão não teve o oponente oportunidade de impugnar a matéria colectável,

---

<sup>3</sup> - Vítor Faveiro, O Estatuto do Contribuinte, 2002, 896

o que conduz a uma liquidação antecipada, sem que previamente houvesse sido dada oportunidade ao oponente de reclamar da fixação da matéria colectável.

Nesta sequência, conclui o Mmo Juiz a *quo* que a chamada liquidação antecipada é nula, pois só poderia ter sido feita após a fixação da matéria colectável se ter tornado definitiva com o decurso do prazo de reclamação ou com a decisão da comissão de revisão.

O Recorrente, perante isto, reconhecendo que houve alguma confusão da sua parte na identificação das listagens ou relações nominais dos Correios que se juntaram ao processo e ter até reconhecido que terá havido troca na remessa dos Modelos M/15 e não dos Modelos M/16, acaba por concluir que foram estes os que efectivamente foram enviados e que se cumpriu cabalmente o disposto no n.º3, por força do n.º4 do artigo 23º do RIP.

Quanto à não comprovação do tipo de notificação que foi efectuada ao contribuinte, para além de, em dois deles (o de fls.54 e o de fls.89), não se saber a data em que foram enviados ao oponente, sustenta o Recorrente a irrelevância da ausência de carimbo no que respeita ao doc. de fls.89 e de que foi cumprido o estipulado pelo n.º3, por força do n.º4, do artigo 23º do RIP.

Já quanto à questão de saber qual o conteúdo das notificações efectuadas ao contribuinte em causa e tendo em conta a notória analogia dos objectos apreciandos, não lhe restam dúvidas de estarmos perante a notificação da fixação da matéria colectável (Modelo M/16).

Sobre a existência ou não de despacho de fixação da matéria colectável e, conseqüentemente, sobre a eventualidade de não ter sido dada

oportunidade ao oponente de impugnar a matéria colectável estar-se-ia perante um acto-notificação, no sentido de acto administrativo consubstanciável na notificação Modelo M/16. E perfilha este entendimento, dado constituir a notificação M/16 física e estruturalmente um modelo que, além de identificar devidamente o respectivo destinatário, de fazer referência às normas do RIP aplicáveis à matéria em questão e de explicitar discriminadamente o rendimento colectável a ser fixado por aquele acto, expõe os meios de reacção a usar pelo contribuinte, caso não concorde com a matéria colectável que lhe foi fixada, sendo, a final, devidamente datado e assinado pelo Chefe da Repartição de Finanças.

Apreciando,

Da posição do Recorrente colhe-se, em primeira linha, que a obrigação tributária que se pretende clara e perfeitamente delimitada pelo título não se apresentava com tais qualidades, aquando da execução que foi movida pela Administração Fiscal.

Está bem patente a confusão gerada com a emissão dos títulos em concreto dados à execução fiscal presente e a dificuldade em os tornar compreensíveis, o que só foi possível com a junção de novos documentos e no âmbito do processo de oposição que correu seus termos já no Tribunal Administrativo.

Não está tanto em causa a obrigação em si, mas a forma como a mesma foi determinada e a forma e formalidades da sua comunicação, de forma a que, na altura em que o contribuinte com ela é confrontado, da mesma se inteire cabalmente, em todas as suas vertentes.

Analizando o procedimento que devia ter sido adoptado no caso vertente, existindo diferenças entre as quantias já percebidas do particular

e as retidas na fonte pelas suas entidades patronais, constata-se o seguinte:

- procede-se à fixação da matéria colectável pelo Chefe da Repartição de Finanças com base na relação nominal apresentada pela entidade patronal, decisão que tem que ser fundamentada quando divergente dessa declaração e ficar concluída até 15 de Agosto (artigo 18º, n.º1, alínea c), n.º2, alínea b) e n.º3 e 4 do RIP);
- segue-se a notificação ao contribuinte do despacho de fixação, através de aviso modelo M/16, no prazo de cinco dias, contados da data do despacho, e sob registo postal, notificação que só existe quando da fixação da matéria colectável resulte que haja alguma diferença a pagar por virtude da colecta devida ser superior à dedução efectuada (n.º4 do artigo 23º do RIP);
- abre-se a possibilidade de impugnação para a Comissão de Revisão, com efeitos suspensivos, da fixação da matéria colectável no prazo de quinze dias a contra daquela notificação (n.º2 do artigo 79º do RIP);
- apurado o rendimento colectável, procede-se à liquidação, com dedução das quantias entregues por retenção na fonte (artigo 37º do RIP);
- segue-se a extracção dos conhecimentos de cobrança (Modelos M/12, M/13 e M/14) e entrega ao Recebedor da fazenda, até 15 de Setembro (artigo 41º e 42º do RIP);
- remessa pelo Recebedor aos contribuintes dos avisos de cobrança, conforme modelo M/15, até quinze dias antes da abertura do cofre 46º do RIP.

Escreveu-se na sentença recorrida que “O que nos autos existe

relativamente a este procedimento são as relações nominais de contribuintes, entre eles o oponente, em que o exequente inicialmente identificou como comprovativo da remessa dos modelos M/15 (avios de cobrança) – cfr. fls. 53 – e posteriormente veio dizer que afinal se tratavam dos modelos M/16 (notificação do despacho de fixação da matéria colectável) – cfr. fls.83. Tais documentos não comprovam efectivamente que tipo de notificação foi efectuada ao contribuinte, além de que, em dois deles (o de fls. 54 e o de fls. 89) não se consegue saber a data em que foram enviados ao oponente. E qualquer modo, se foi remetido o M/15 não foi enviado o M/16, ou se foi este não foi aquele. Mas pelo teor do documento de fls. 89, em que se indica já o montante do imposto e o respectivo selo, tudo indica que aquilo que se comunicou foram os avisos de cobrança voluntária, conforme M/15, pois se fosse a notificação da matéria colectável estaria indicado o montante sobre que incidira o imposto e não o próprio imposto.”

E perante isto, como se viu, veio o Recorrente ao longo dos autos esclarecer das razões por que terão sido enviados os modelos M/16, o que, de qualquer modo não afasta as insuficiências detectadas e que afectam ou descredibilizam o processo de liquidação do imposto, em nome dos supra referidos princípios de boa-fé da Administração e confiança do contribuinte.

Na verdade, o próprio Recorrente reconhece que não emitiu qualquer despacho de fixação da matéria colectável e que tudo se passa através de mera informatização (cfr. fls. 91 e 92). E que terá havido um acto - notificação, contendo o modelo M/16 os necessários elementos integrantes do acto tributário (pontos 28 e 30 das alegações do Recorrente).

Desde já se diga que a informatização não pode constituir nem

uma limitação dos direitos do cidadão, nem um espartilho para a Administração, adensando o pendor “*orwelliano*” das novas tecnologias e da informatização das sociedades modernas. Há-de estar necessariamente ao serviço da sociedade e dos cidadãos.

Pelo que impondo a lei um despacho devidamente fundamentado, o qual é notificado em cinco dias ao contribuinte para efeitos de reclamação (artigo 23º, n.º2 e 79º, n.º2 do RIP), não se pode vir dizer que esse despacho existiu, tudo se passando numa fase inicial de determinação da matéria colectável por um mero encontro e posterior tratamento informático das quantias constantes das relações nominais apresentadas. Mesmo que assim fosse e que o modelo M/16 tenha sido emitido com as características e elementos consubstanciadores da materialização e conclusão do acto tributário não pode estar a Administração Fiscal isenta, numa situação, como a dos autos, de comprovar a sua produção pela exibição desse documento ou duplicado do mesmo, pese embora todo o respeito pelas justificações apresentadas para a não apresentação desses documentos.

Aceita-se que não se releve de *per se* a simples alegação de um contribuinte de que não recebeu uma dada notificação, mas a Administração não se pode eximir à responsabilidade, não da prova do recebimento efectivo, vistas as regras legais da notificação dos actos, mas, pelo menos, dos documentos que enviou.

Perante esta lacuna, que não já tanto pela não existência do despacho, as dúvidas não podem deixar de jogar a favor do contribuinte no sentido de concluir pela oportunidade de o mesmo ter podido impugnar a matéria colectável.

Dessa forma não se deixará de entender no sentido que poderá ter havido uma "liquidação antecipada", sem que previamente houvesse sido dada oportunidade ao oponente de reclamar da fixação da matéria colectável.

Acto tributário é o acto administrativo definitivo e executório que fixa o quantitativo do imposto que o contribuinte tem de pagar, como resultado da aplicação da lei fiscal aos factos nela previstos, acto cuja formação se efectiva através de um processo administrativo, mais ou menos complexo, de natureza graciosa ou burocrática.<sup>4</sup>

Ora, dentro destes parâmetros, não só perante as interrogações expressas de uma forma assaz expressiva pelo Digno Magistrado do Ministério Público ao dizer que se torna de muito difícil "digestão" o entendimento de que estamos perante um acto - notificação, no sentido de acto administrativo consubstanciável na notificação Modelo M/16, tudo se passando como se o Modelo M/16, enquanto notificação materializasse um acto administrativo de fixação da matéria colectável, como ainda pelo facto de a Administração não ter feito, de forma clara, precisa e autónoma prova do teor desses documentos - nem sequer por via do arquivo dos respectivos duplicados -, perante a possibilidade de não ter sido concedida ao contribuinte a oportunidade de reclamar da fixação da matéria colectável para a Comissão de Revisão, ter-se-á de concluir que aquela não se tornou definitiva e do que se tratou foi, como bem acentua o douto aresto em crise, de autêntica "liquidação antecipada", a ser fulminada com nulidade.

---

<sup>4</sup> - Braz Teixeira, Princípios de Dto Fiscal, 1979, 226

Tal liquidação não deixará de ser nula pois só poderia ter sido feita após a fixação da matéria colectável se ter tornado definitiva com o decurso do prazo de reclamação ou com a decisão da comissão de revisão. 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 audiência do contribuinte se releva de primordial importância e é, ainda aqui, erigida em princípio fundamental do direito tributário.

E no âmbito daquele procedimento, a audiência prévia, na verdade, traduz a expressão do direito à participação dos cidadãos nos procedimentos tributários da Administração de forma a garantir a sua participação na formação das decisões ou deliberações que lhes disserem respeito.<sup>5</sup>

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<sup>6</sup> 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.

---

<sup>5</sup> - Vítor Faveiro, O Estatuto do Contribuinte, 2002, 976

<sup>6</sup> Sobre o que se segue, vd. Diogo Leite de Campos, Fundamentação dos actos tributários: regras gerais, Revista do Instituto dos Advogados de S. Paulo, Ano II, 1986, n.-2, pág.48 e Direito Tributário, 1997, 209 e segs

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. A fundamentação expressa obriga a Administração a tomar consciência dos "motivos" do acto e a reflectir sobre eles<sup>7</sup>.

É o que acontece com o acto que fixa a matéria colectável que enquanto não estiver administrativa ou contenciosamente resolvido impede a passagem à fase de liquidação. Daí que o legislador tenha atribuído efeito suspensivo à impugnação administrativa desse acto, o que significa a imediata e automática suspensão dos efeitos do acto reclamado, tornando-o não executório (n.º5 do artigo 79º do RIP e alínea a) do n.º1 do artigo 137º do CPA).

Mas mesmo que se aceitasse a bondade da argumentação e solidez da alegação do Recorrente, tudo levando a crer, por prova circunstancial, que o que foi remetido ao oponente foram os modelos M/16

---

<sup>7</sup> - José Carlos Vieira de Andrade, O dever de fundamentação expressa dos actos administrativos, Coimbra, 1991, p.13 e 73 segs.

(artigo 23º do RIP) e não os modelos M/15 (artigo 46º do RIP) então, por falta destes, não se pode deixar de dizer que o actos de liquidação tenham produzido efeitos na esfera jurídica do oponente, o que significa que a Administração fiscal procedeu à execução jurídica e material de acto ineficaz.

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.<sup>8</sup>Donde, não será 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. Porque 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

---

<sup>8</sup> - Diogo Leite Campos, Dto Tributário, 1997, 203

execução<sup>9</sup> e se esta ocorrer, sem que 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.

A falta de tal requisito determina a inexecutabilidade do título, a qual constitui um fundamento válido da oposição, não envolvendo a apreciação da legalidade da dívida em execução que deve ser conhecida em sede de outro meios de impugnação do acto tributário.

Nestes termos e sem necessidade de outros desenvolvimentos negar-se-á provimento ao presente recurso.

#### **IV - DECISÃO**

Pelas apontadas razões, acordam em **negar provimento ao presente recurso contencioso, mantendo a decisão recorrida.**

Sem custas, por delas estar isenta a entidade recorrente.

Macau, 4 de Dezembro de 2003,

*João A. G. Gil de Oliveira (Relator) – Choi Mou Pan – Lai Kin Hong*

*Magistrado do M.º P.º. presente - Victor Manuel Carvalho Coelho*

---

<sup>9</sup> - Freitas do amaral, Curso de Dto administrativo, II, 2001,486