

Processo n° 559/2008

Data: 15 de Março de 2012

- Assuntos: - Execução fiscal
- Embargos à execução
- Fundamentos dos embargos

SUMÁRIO

1. Se a oposição for julgada improcedente, no todo ou em parte, poderá o executado deduzir embargos na parte desfavorável, podendo caso os embargos versar matéria diferente da que tiver fundamentado a oposição por simples requerimento.
2. Após a rejeição da oposição à execução, a sentença, que decidiu também rejeitar os embargos com fundamentos de que a lei não admitia a repetição dos fundamentos da oposição sob pena de colocar o Tribunal a repetir o julgamento, incorre-se no errado pressuposto enquanto nem sequer há julgamento anterior.

O Relator,

Choi Mou Pan

Processo n.º 559/2008

Recorrente : B

Recorrido: Chefe da Repartição de Execuções Fiscais
(稅務執行處處長)

Acordam no Tribunal de Segunda Instância da

R.A.E.M. :

B., com sede em N.7,,, Estados Unidos da América e localização de representação permanente na RAEM, na Avenida de, n.º ..., Edifício, ...º andar ..., Taipa, empresário comercial, pessoa colectiva n.º 2XXXX (so), ora representada por António Isóo de Azeredo, advogado, com escritório em Macau, RAE, notificada da decisão proferida nos autos supra identificados e com ela não se conformando foi, nos termos do artigo 172º do Decreto n.º 38.088, apresentar os embargos de execução fiscal junto do Tribunal Administrativo, pedindo considerar sem efeito a liquidação efectuada e consequentemente ordenar que se proceda a nova liquidação do imposto complementar de rendimento.

Pela sentença do Tribunal Administrativo, foi decidido rejeitar os embargos com fundamentos essenciais de que ter a embargante repetido os fundamentos da oposição à execução fiscal.

Com esta decisão não conformou recorrente a embargante para esta instância alegando que:

1. Veio a Recorrente deduzir oposição por simples requerimento à execução fiscal fundamento que o montante utilizado para o cálculo do Imposto Complementar de Rendimentos - Grupo B, não traduz o resultado fiel do exercício do ano 2006, fruto de um lamentável erro no preenchimento da declaração de rendimento por parte de um dos seus trabalhadores;
- II. Foi proferida douta sentença no Tribunal Administração, a qual decidiu rejeitar a oposição, fundamentando para tanto que o argumento invocado pela recorrente não é nenhum dos fundamentos legalmente previstos no art. 169º do CEF;
- III. Dessa decisão veio a Recorrente deduzir Embargos nos termos do disposto no art. 172º do CEF;
- IV. Veio o Mmo Juíz a quo decidir pela rejeição dos embargos, entendendo que a Recorrente violou o disposto no art. 172º do CEF porquanto repetiu nos Embargos os mesmos fundamentos invocados na Oposição por simples requerimento;

- V. É desta decisão que se recorre, já que a Recorrente não se conforma com a mesma;
- VI. A Doutra Decisão recorrida assenta num pressuposto errado, ou seja, o de que a Recorrente invocou os fundamentos nas duas fases distintas da sua defesa;
- VII. Pela leitura comparativa do requerimento de oposição e do requerimento dos embargos é fácil concluir que a Recorrente invocou fundamentos completamente distintos numa fase e noutra;
- VIII. Na Oposição pediu-se a anulação da liquidação com base no erro na declaração, isto é, no erro no preenchimento da declaração de rendimentos por parte de um funcionário da Recorrente;
- IX. Já nos Embargos, a Recorrente socorre-se do instituto do enriquecimento sem causa, dos fundamentos vertidos nos artigos 176º e da alínea b) do artigo 169º do CEF bem como da violação dos mais elementares princípios que regem as relações entre a Administração Fiscal e o Contribuinte para obter a respectiva anulação da liquidação;
- X. A Recorrente não violou assim o disposto no art. 172º do CEF, pelo que nesta matéria deverá ser revogada a decisão recorrida;

- XI. Acresce que, ao contrário do que defende o Mmo Juíz a quo, a lei não veda ao contribuinte a possibilidade de invocar nos Embargos os mesmos fundamentos invocados na Oposição;
- XII. Nessa matéria, o art. 172º do CEF é inequívoco: os embargos poderão versar matéria diferente;
- XIII. Mais nos diz o art. 179º do diploma em análise que “Além dos fundamentos mencionados no art. 169º, a oposição por meio de embargos poderá ter mais os seguintes...”
- XIV. Só uma tese demasiado simplista poderia admitir uma forte limitação ao exercício de direitos por parte dos contribuintes junto da Administração Fiscal provinda do diploma legi em análise.
- XV. Aliás, a mais recente Jurisprudência criada por este Tribunal não se tem alheado do problema pelo que tem vindo a considerar que “... a interpretação de um diploma, ou melhor, a praxis procedimental baseada num diploma de 1950, 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.” - Acórdão do TSI de 18/03/2004, Proc. 170/2003;

neste sentido, vide Acórdão do TSI de 04/12/2003 Proc. 94/2003;

XVI. Salvo o devido respeito por melhor opinião, não tem qualquer cabimento o princípio da taxatividade dos fundamentos defendido na Doute Decisão recorrida, uma vez que se admite a invocação de fundamentos não expressamente previstos nos meios de oposição à execução taxativamente previstos no CEF;

XVII. Aliás, tal solução sempre será permitida pela lei processual comum, ou seja, ao abrigo do disposto no artigo 699º, n.º 1 do CPC, nos termos do qual "... pode o executado opor, além dos fundamentos referidos no art 697º, na parte em que sejam aplicáveis, quaisquer outros que lhe seria permitido deduzir como defesa no processo de declaração.";

XVIII. Ao rejeitar os Embargos, a sentença proferida nos autos violou assim o disposto nos art.s 169º, 172º e 176º do CEF, bem como o disposto no art. 699º do CPC;

Termos em que, concedendo-se provimento ao presente recurso alterando a sentença recorrida em conformidade com o alegado, e em consequência, serem admitidos os Embargos deduzidos nos presentes autos.

A este recurso, veio responder a Directora dos Serviços de Finanças, que se alegou que

- I. A fixação do rendimento colectável foi notificado à contribuinte, ora executada, mediante aviso conforme modelo M/5, enviado sob registo postal conforme o n.º 3 do artigo 43º do RICR. Mais consta desta notificação de fixação de rendimento, datada de 21 de Agosto de 2007, que da fixação há reclamação para a Comissão de Revisão, no prazo de 20 dias a contar da data do registo postal do aviso ou no prazo fixado no n.º 1 do artigo 44º do RICR.
- II. A executada apresentou a aludida reclamação dirigida à Comissão de Revisão, a qual, em sessão de 9 de Novembro de 2007, deliberou não se pronunciar sobre a mesma por ter sido apresentada fora do prazo legal, de 20 dias, mantendo para o exercício de 2006, o rendimento colectável de MOP\$6.845.500,00.
- III. Foi a executada notificada da deliberação da Comissão de Revisão, mediante o ofício n.º 363/DAIJ/CRA/2007, DE 11 DE Dezembro de 2007, na qual consta expressamente a indicação de que desta cabe recurso contencioso de anulação a ser interposto para o Tribunal Administrativo, no prazo de 45 dias a contar da notificação (respectivamente por força do estipulado no artigo 80º, n.º 2

do RICR, artigo 82º do RICR e artigo 7º da Lei n.º 1596/M, de 12 de Agosto) E que, em alternativa, a contribuinte pode sempre reclamar graciosamente para a Comissão de Revisão, no prazo de 15 dias (cfr. artigos 76º e 77º do RICR)

- IV. Apresentou a executada oposição à execução por simples requerimento com fundamento “(...) o montante utilizado para o cálculo do Imposto Complementar de Rendimentos - Grupo B, não traduzir o resultado fiel do exercício do ano de 2006, fruto de um lamentável erro no preenchimento da declaração de rendimento (...)”, ou seja, nenhum dos que constam nas alíneas do artigo 169º do Código das Execuções Fiscais.
- V. Decidiu o Tribunal Administrativo pela rejeição da oposição por simples requerimento “(...) por vigorar na oposição à execução fiscal o princípio da taxatividade de fundamentos, daí que os fundamentos que poderiam ser invocados em sede de impugnação contenciosa do acto subjacente à dívida apresentada à execução, não podem servir de fundamentos à oposição, salvo aqueles que determinam a nulidade ou inexistência do acto, visto que o acto nulo ou inexistente, não produz qualquer efeito, pelo que não é executório.” e a executada “... não imputa ao acto de base qualquer vício que o possa afectar de nulidade ou

inexistência jurídica.”

- VI. Não se tendo conformado com o teor daquela sentença, veio a executada apresentar oposição por embargos, posteriormente, rejeitados pelo Tribunal Administrativo pela repetição dos mesmos fundamentos apresentados na oposição por simples requerimento o que consubstancia uma violação do artigo 172º do Código das Execuções Fiscais.
- VII. Entrados na fase de oposição à execução, deparamo-nos com os limites impostos pelo artigo 165º do Código das Execuções Fiscais que dispõe que a oposição só pode ter os fundamentos previstos naquele Código e que em caso algum pode versar matéria que, segundo os regulamentos, deva constituir objecto de reclamação ou recurso contencioso.
- VIII. No mesmo sentido temos o Tribunal de Segunda Instância: “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.” (Acórdão do TSI de 4 de Dezembro, Proc. 130/2003).

IX. Se assim não fosse seria fazer “letra morta” do disposto no Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos onde está consagrado um conjunto de garantias específicas de que o contribuinte poderá servir-se. Garantias estas, cujo exercício se encontra sujeito a determinados prazos de caducidade, por forma a salvaguardar a certeza e segurança jurídicas.

X. Da fixação da matéria colectável cabe reclamação para a Comissão de Revisão e da deliberação da Comissão de Revisão cabem reclamação graciosa e recurso contencioso para o Tribunal Administrativo (Cfr. artigos 76º, 77º, 80º nº 2 e 82º do RICR).

Por extemporaneidade da reclamação apresentada pela executada não houve pela Comissão de Revisão qualquer apreciação seja do quantum da matéria colectável seja da

relação tributária controvertida. Bem como não houve pela executada recurso contencioso contra a deliberação da Comissão de Revisão.

Quer, antes, a executada em sede de oposição – seja por simples requerimento ou por embargos – e em última instância no recurso de agravo, a apreciação do acto tributário subjacente à dívida exequenda quando, por extemporaneidade da sua reclamação, não se pronunciou, em primeira instância, a Comissão de Revisão.

- XI. Vem a executada, nas suas alegações de agravo, afirmar terem sido diferentes os fundamentos que sustentaram a oposição por simples requerimento (erro no preenchimento da declaração de rendimento) e os que sustentaram a oposição por meio de embargos (violação do instituto do enriquecimento sem causa, dos fundamentos do artigo 176º do CEF, alínea b) do artigo 169º do CEF bem como violação dos princípios que regem as relações entre a Administração Fiscal e o contribuinte).
- XII. Para haver enriquecimento sem causa o desequilíbrio patrimonial não é consubstanciado por uma causa justificativa que segundo o direito tem o efeito de produzir uma liberação patrimonial. O que não se aplica ao presente caso.

- XIII. A executada alega aos fundamentos vertidos no artigo 176º do CEF mas sem precisar qual ou quais. Mas nenhum dos fundamentos são aplicáveis.
- XIV. A alínea b) do artigo 169º do CEF não é invocável em sede de embargos, e ainda que fosse não houve pagamento da quantia exequenda nem a respectiva anulação, o que houve foi o pagamento da quantia de que a executada entende ser devedora.
- XV. O artigo 164º do CEF dispõe que o executado, em vez de pagar, tem dois meios de se opor à execução: por simples requerimento ou por embargos, não pode usar-se, simultaneamente de ambos. Daqui decorre que: não podem correr ao mesmo tempo, e em caso de ser improcedente a oposição por simples requerimento, os embargos podem ser deduzidos mas assentes em fundamentos diferentes dos da oposição por simples requerimento, uns previstos no artigo 169º e outros no artigo 176º ambos do CEF.
- XVI. Na oposição à execução fiscal – seja qual for o meio – vigora o princípio da taxatividade de fundamentos, salvo aqueles que determinam a nulidade ou a inexistência, em que a ilegalidade é tão grave que o acto nem produziu efeitos.
- XVII. Quanto à interpretação do Código das Execuções Fiscais

vale o argumento de que "... 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 como decorre do próprio Código de Processo Civil (cfr. artigos 697º e 699º do CPC) ou até da doutrina.", apenas no que concerne à exequibilidade do título e não quando está em causa a apreciação da legalidade da dívida "(...) matéria, por norma, subtraída aos fundamentos válidos da oposição à execução." (Acórdão do TSI de 4 de Dezembro, Proc. 130/2003).

XVIII. Agiu a Administração Fiscal, em cumprimento dos princípios da prossecução do interesse público e da protecção dos direitos e interesses dos residentes, da justiça e da boa fé (Cfr. artigos 4º, 7º e 8º do CPA).

Face ao exposto, requer-se a V. Exa. se digne considerar totalmente improcedente o recurso de agravo ora deduzido pela executada mantendo-se a sentença recorrida e devendo a presente execução fiscal seguir os seus ulteriores termos até final.

O Digno Magistrado do Ministério Público apresentou o seu douto parecer que se transcreve o seguinte:

Nos termos do artº 172º, CEF, "Se a oposição for julgada improcedente,

no todo ou em parte, poderá o executado deduzir embargos na parte desfavorável no prazo de dez dias, a contar da notificação do despacho que julgar improcedente a oposição”, mais acrescentando que “Neste caso, os embargos poderão versar matéria diferente da que tiver fundamentado a oposição por simples requerimento”.

Serve o nosso sublinhado para realçar que se nos afigura que o significado que, aparentemente, o Mmo Juízo “a quo” parece ter imprimido à expressão “poderão”, o Mmo Juíz “a quo” parece ter imprimido à expressão “poderão”, fazendo-a, na prática, equivaler a “só poderão”, ou “deverão”, não parece ser a mais consentânea com as melhores regras interpretativas e de hermenêutica.

O que aquele segmento normativo significa é, tão só, que, no domínio dos embargos subsequentes à oposição legal, não se encontra o executado vinculado apenas aos argumentos aduzidos nesta última, podendo extravasá-los, conquanto se confinem, como é óbvio, aos limites estipulados no artº 176º do citado diploma legal, nada acrescentando quanto ao uso ou não de fundamentos já utilizados em prévia oposição.

Compreende-se, a preocupação do julgador “a quo” que, aliás, na senda do exposto pelo Exmo colega junto daquele Tribunal acentua que “O legislador não permite invocar os mesmos fundamentos alegados na oposição por simples requerimento porque pretende evitar a repetição de julgamento, pois se os fundamentos foram já apreciados na oposição por simples requerimento, não faria qualquer sentido de julgá-los novamente nos

embargos”.

Inexistindo, para além da norma invocada, qualquer preceito donde a referida impossibilidade expressamente decorra, do que parece estar a faltar-se é de evitar eventual ofensa do caso julgado.

Isso está correcto. Só que haverá que aferir dos pressupostos respectivos.

Ora, no caso, manifestamente, não se tratará nunca de eventual “repetição de julgamento”.

Atentando na decisão proferida no âmbito da oposição à execução fiscal (cfr fls. 93 a 95 do apenso), facilmente se constatará que aquele meio processual foi rejeitado, por se entender (a nosso ver, bem) não preencher o invocado e argumentado qualquer dos fundamentos taxativamente contemplados no artº 169º, CEF.

Vê-se, pois, bem, que não foi empreendido qualquer escrutínio, qualquer julgamento sobre o fundo, sobre a matéria invocada: do que se tratou, repete-se, foi apenas de rejeitar o meio processual utilizado por não se mostrar preenchido qualquer dos fundamentos taxativamente enumerados em sede legal.

Logo, mesmo dando-se de barato que o requerente utilizou os mesmos fundamentos em sede de oposição e de embargos (o que o mesmo, de todo o modo, contesta), poderia, em nossos critérios, fazê-lo, à luz do preceituado do artº 172º do diploma legal em questão, já que a apreciação respectiva nunca

poderá contender com qualquer julgamento previamente efectuado sobre a matéria, pela simples razão que tal julgamento não existiu.

Donde, o decidido em contrário, mostrar-se em desconformidade com a lei, o que deve conduzir à procedência do presente recurso.

Se, o nosso entendimento.

Cumpre conhecer.

Foram colhidos os vistos legais.

O objecto do presente recurso jurisdicional é a sentença proferida no Tribunal Administrativo que rejeitou os embargos à execução fiscal após a rejeição da oposição à execução fiscal, com o fundamento de ter a requerente repetido os fundamentos invocados na oposição, o que se conduziria a repetição do julgamento sobre a matéria.

Quanto à aplicabilidade do Código de Execução Fiscal, por integração legislativa, já se encontrou resolvida neste Tribunal, nomeadamente com o Acórdão proferido no processo nº 1153/A, de 1/2/2001¹.

Vejamos.

Dispôs o artigo 172º do CEF que:

¹ Publicado no Acs TSI, 2000, I, p. 16.

“Se a oposição for julgada improcedente, no todo ou em parte, poderá o executado deduzir embargos na parte desfavorável no prazo de dez dias a contar da notificação do despacho que julgar improcedente a oposição.

Neste caso os embargos poderão versar matéria diferente da que tiver fundamentado a oposição por simples requerimento.

§ único. Se o executado, em vez de deduzir embargos, interpuser recurso contencioso de agravo, não poderá alegar no recurso matéria diferente da que servir de fundamento à oposição.”

E por sua vez, previa o artigo 176º que:

“Além dos fundamentos mencionados no artigo 169º, a oposição por meio de embargo poderá ter mais os seguintes:

1º Ilegalidade da contribuição lançada ao executado, por essa espécie de contribuição não existir nas leis em vigor ou por não estar autorizada a sua cobrança na lei orçamental;

2º Falsidade do documento que servir de base à execução;

3º Litígio pendente ou instaurado depois da penhora acerca dos bens penhorados;

4º Não pertencerem ao executado os bens penhorados.”

Numa certa leitura destas disposições legais, talvez se pudesse afirmar que, o texto do artigo 176º onde diz que “poderá o executado deduzir embargos na parte desfavorável” e que “os embargos poderão

versar matéria diferente da que tiver fundamentado a oposição por simples requerimento” não exclui os fundamentos dos embargos aqueles que tinham sido invocados na oposição à execução fiscal na parte desfavorável. Neste sentido uma tal interpretação iria contra o acórdão deste Tribunal proferido no recurso jurisdicional nº 553/2009 de 17 de Março de 2011².

Porém, o caso em análise é diferente do tratado naquele aresto. Concordamos, portanto, com o douto parecer do Ministério Público que entende que a sentença partiu de um pressuposto errado quando fundamentou que a não admissão da repetição dos fundamentos da oposição nos embargos visava evitar a repetição do julgamento da mesma matéria, enquanto porém não houve um julgamento previamente existente, e que o entendimento da sentença não está em conformidade com o preceito legal, como acima referido, ou seja, como a sentença não apreciou os fundamentos da oposição, parece nada obstar ao conhecimento dos embargos.

Pelo que é de proceder o recurso, revogando a sentença recorrida que deve ser substituído por outra que admite os embargos, procedendo

² Neste recurso jurisdicional nº 553/2009 de 17 de Março de 2011 decidiu-se no sentido de que os embargos não podem fundamentar-se nos argumentos já invocados na oposição por simples requerimento, tendo em conta a situação em que a oposição tinha sido objecto de apreciação de *de meritis*, situação essa que não foi idêntica do presente em que a oposição foi liminarmente rejeitada sem ter apreciado o mérito da causa.

os ulteriores termos processuais, se outro motivo não lhos impeça.

Pelo exposto, acordam neste Tribunal de Segunda Instancia em conceder provimento ao recurso interposto pela embargante B. Nos exactos termos acima consignados.

Sem custas.

RAEM, aos 15 de Março de 2012

(Relator)
Choi Mou Pan

Presente
Vitor Manuel Carvalho Coelho

(Primeiro Juiz-Adjunto)
João A. G. Gil de Oliveira

(Segundo Juiz-Adjunto)
José Cândido de Pinho