

## **Processo n.º 171/2003**

(Recurso Jurisdicional)

Data: 18/Março/2004

### **Assuntos:**

- Contribuição predial
- Oposição à execução fiscal
- Vigência do Código das Execuções Fiscais
- Contribuição ilegal
- Ilegalidade no lançamento da contribuição
- Fundamentos da oposição à execução fiscal
- Titularidade dos rendimentos dos prédios para efeitos de contribuição predial

### **SUMÁRIO:**

1. A defesa dos contribuintes deve fazer-se, 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.

2. A interpretação de um diploma, ou melhor, a *praxis* procedimental baseada num diploma de 1950 (Código das Execuções Fiscais), 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 previstos em relação a outros diplomas.
3. Contribuição ilegal é a que não existe na lei ou a que não está votada nos termos legais pelos órgão competentes.
4. A ilegalidade do lançamento da contribuição verifica-se quando determinado indivíduo é colectado em contribuição, que, embora autorizada por lei e votada nos termos legais, não deve recair sobre ele, quer porque não praticou acto sujeito ao imposto, quer porque, tendo-o praticado, desse imposto está isento por disposição da própria lei.
5. No âmbito da alínea a) do artigo 169º do Código das Execuções Fiscais cabem certas situações em que o devedor figura no título mas não é o responsável pela dívida, como é o caso da falta de posse dos bens no período a que a dívida respeita, não havendo razões para limitar processualmente a defesa do não possuidor, ainda que titular inscrito na matriz.

6. Sempre que os próprios bens sejam a causa da dívida fiscal, só o respectivo possuidor, no período a que respeita, poderá ser parte legítima na execução para cobrança coerciva da mesma dívida, por apenas ele, possuidor, ser o verdadeiro e efectivo devedor.
7. O facto de a matriz predial fazer presumir apenas a propriedade (art. 55º do RCPU) e, por essa via, a titularidade dos rendimentos, nada impede que, uma vez comprovado que é outro o possuidor e fruidor do imóvel, seja anulada a liquidação que originou o título executivo por errada identificação do sujeito passivo, ou a modificação subjectiva da instância executiva, pela substituição do executado pelo actual possuidor.
8. É a própria lei que nos diz quem seja o titular do rendimento predial: se o prédio estiver arrendado, é o senhorio, aquele que efectivamente recebe a renda (artigo 13º do RCPU); se o prédio não estiver arrendado, é aquele que obtém ou tem possibilidade de obter utilidade económica do prédio (artigo 25º do RCPU).

O Relator,  
João A. G. Gil de Oliveira

**Processo n.º 171/2003**

(Recurso Jurisdicional)

Data: 18/Março/2004

Recorrente: Repartição das Execuções Fiscais da DSF

Recorrida: A

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

**I - RELATÓRIO**

A, com sede na Rua XXX, deduziu oposição por simples requerimento à execução fiscal que, sob o n.º R/1998-03-008285, corre termos na Repartição de Execuções Fiscais da Direcção de Serviços de Finanças, para cobrança coerciva da quantia global de MOP\$274,766.00 relativa a contribuições prediais urbanas e rendas dos anos de 1997 a 2001.

Como fundamento da oposição invoca a ilegitimidade passiva, por não ser a responsável pelo pagamento da dívida exequenda, uma vez que

relativamente ao período em que se venceram as obrigações fiscais já não é possuidora nem titular dos imóveis e dos rendimentos deles emergentes, por os mesmos terem sido transmitidos a outros, através de procurações irrevogáveis e de contratos-promessa; e que, relativamente a algumas certidões de relaxe, existe cobrança em duplicado.

Na contestação, o exequente defendeu que na execução não é possível invocar aquela ilegitimidade, porque, sendo o proprietário dos imóveis, em nome de quem estão registados, é o verdadeiro titular da dívida e que as procurações e contratos-promessa não transmitem a propriedade; que não existe cobrança em duplicado, dado a existência de diferentes certidões relativamente ao mesmo ano se dever a um "erro informático", que em vez de se referir ao não do exercício indica o ano da passagem da certidão; para além disso, relativamente a 81 das certidões de relaxe apenas já ocorreu o pagamento da dívida, pelo que se deve extinguir a execução nessa parte.

Veio a ser proferida douta sentença no Tribunal administrativo, julgando, julgando parcialmente extinta a execução quanto às quantias pagas, no valor total de MOP\$49,726.00 e constantes de fls.119 a 282 e julgando a oposição provada procedente quanto às restantes quantias e, conseqüentemente, extinta a execução.

**CARLOS FERNANDO DE ABREU ÁVILA**, na qualidade de Chefe da Repartição das Execuções Fiscais, veio dessa decisão interpor recurso, limitado e motivado da forma seguinte:

A oponente invocou como fundamento para a sua oposição a ilegitimidade prevista na alínea a) do artigo 169º do Código das Execuções Fiscais (doravante designado por CEF), tendo o Meritíssimo Juiz a quo concluído pela procedência de tal argumento.

Para que o executado seja considerado parte ilegítima é indispensável que ele não seja o próprio devedor nem o responsável pelo pagamento da quantia exequenda. O imposto exequendo foi liquidado em nome da recorrida, pelo que ela é a própria devedora da quantia exequenda e é por esta responsável enquanto tal liquidação não for anulada, anulação que não pode ser decretada pelo tribunal das execuções fiscais, por falta de competência para tal.

O proprietário efectivo e devidamente registado dos imóveis em causa é a oponente, logo a verdadeira titular da dívida exequenda.

Não foram facultados à Administração Fiscal, aquando da liquidação do tributo ou até ao momento da citação do executado, os elementos susceptíveis de ilidir a presunção decorrente do disposto no artigo 5º do Regulamento da Contribuição Predial que apenas foram juntos com a oposição à execução, não se verificando qualquer incorrecção na liquidação do tributo e, conseqüentemente na emissão da certidão de relaxe (que consubstancia o título executivo que serve de base à execução fiscal) em nome da executada.

Perante a necessidade de liquidação dos tributos em causa é consultada a matriz de cada um dos imóveis com vista à determinação do seu titular. Consta da mesma o nome da oponente não se constatando nenhuma alteração matricial através de averbamento officioso, nos termos

do disposto no artigo 65º do RCPU, ou resultante de comunicação pelo adquirente à Administração que houve transmissão da propriedade, como é sua obrigação nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 86º do RCPU.

A Administração não tem outra alternativa que não a de liquidar em nome da pessoa inscrita na matriz, como determina o disposto n.º 2 do artigo 86º do RCPU, já que não tem forma possível de conhecer que a posse do imóvel já não se encontra nas mãos da pessoa inscrita mas sim nas de outrem.

No que concerne ao disposto no artigo 57º n.º 2 do CEF verifica-se que o texto do mesmo se refere a liquidação. O que consubstancia uma extensão excepcional das competências relativas à liquidação dos tributos (originalmente atribuída ao chefe da Repartição de Finanças de Macau), especificamente no que se refere à possibilidade de alteração do elemento subjectivo da relação jurídica tributária.

Não obstante, esta situação excepcional apenas se afigura possível até ao momento da citação nos termos do disposto no parágrafo 2º do artigo 164º do CEF. Atente-se que a oposição à execução é deduzida no prazo de 10 dias a contar da citação, o que significa que, entrados nesta fase do processo, nos deparamos com os limites impostos pelo disposto nos artigos 165º do CEF que nos diz que a oposição só pode ter os fundamentos previstos por este Código e que em caso algum pode versar matéria que, segundo os respectivos regulamentos, deva constituir objecto de reclamação ou recurso contencioso.

É evidente que a eventual existência de erro nos pressupostos subjectivos, geradora de anulabilidade, apenas poderia ter sido discutida no

âmbito do recurso contencioso de anulação, uma vez que o legislador enumera taxativamente, no artigo 169º do CEF, os fundamentos de oposição à execução, dos quais é afastada, tanto pela doutrina como pela jurisprudência, a ilegitimidade substantiva.

Não poderia, assim, o Meritíssimo Juiz a quo ter apreciado esta questão, sob pena de violação do disposto no artigo 165º conjugado com o artigo 169º, ambos do CEF.

Nestes termos, entende que deve a douda sentença recorrida ser revogada, julgando-se improcedente a oposição à execução.

A “A”, ora recorrida, veio apresentar as suas **ALEGAÇÕES DE RECURSO**, invocando fundamentalmente:

Nos termos do n.º 1 do artigo 5º do RCPU, o devedor do imposto de contribuição predial urbana é o titular do direito aos rendimentos dos prédios urbanos.

Ficou factualmente demonstrado na oposição à execução fiscal que os titulares dos rendimentos dos prédios, melhor identificados nos autos, são as entidades possuidoras dos mesmos para quem a sociedade recorrida transferiu os direitos aos rendimentos dos prédios, seja mediante procurações irrevogáveis ou por contratos-promessa, com pagamento integral do preço e tradição da coisa.

Pelo que, a sociedade recorrida não era, no período a que respeita o imposto em falta, a titular do direito aos rendimentos dos prédios.

Consequentemente, a sociedade recorrida não é a devedora

responsável pelo pagamento do imposto devido.

Tal situação é invocável, em sede de oposição à execução fiscal, porquanto constitui um dos fundamentos taxativamente previstos no artigo 169º CEF [alínea a)].

Ao abrigo da mencionada alínea a) do artigo 169º CEF, o executado pode opor-se, por simples requerimento, quando - após ter sido citado - não for o devedor do imposto devido e, por isso responsável pelo seu pagamento.

Ora, a sociedade recorrida (i) é executada, (ii) foi citada, e (iii) não é devedora do imposto (contribuição predial) por não ser a titular dos rendimentos dos imóveis identificados nos autos.

A interpretação da alínea a) do artigo 169º CEF, nos termos da qual aquele preceito comporta a situação invocada pela executada, torna-se mais evidente quando conjugada com o artigo 57º, n.º 2 do mesmo diploma.

Nos termos desse preceito legal [57º, n.º 2], se numa execução por dívida do imposto [como é o caso] seja (de alguma forma) verificado que o executado não é devedor do imposto em falta, a execução passa a correr contra aquele que for o verdadeiro devedor, *in casu*, o titular dos rendimentos dos prédios.

Quer isto, dizer que o sistema contencioso fiscal prevê a possibilidade de o executado que não for devedor do imposto vir defender-se, após ter sido citado para esse efeito, invocando a sua qualidade de "não devedor do imposto em falta",

Prova disso mesmo, como aliás observa atenta e acertadamente o

Mm.º Juiz *a quo*, é o facto de após se verificar a situação aqui ocorrida, o juiz ordenar nova citação, desta feita, dirigida ao verdadeiro responsável, para que a execução passe a correr contra este.

Deste modo, porque a sociedade recorrida foi citada para a presente execução, e porque não é devedora do imposto (contribuição predial) relativo aos imóveis em questão, andou bem o Mm.º Juiz *a quo* ao considerar que os fundamentos da oposição por requerimento se enquadram na alínea a) do artigo 169º CEF.

Conclui no sentido de ser negado provimento ao presente recurso.

O Digno Magistrado do Ministério Público emitiu douto parecer, alegando, em síntese:

A lei demarcou nitidamente o campo de aplicação das duas vias de reacção contra o acto administrativo subjacente ao título executivo: a impugnação, onde o objecto do processo é o direito substantivo afirmado como lesado pelo acto administrativo, apreciando-se a situação de facto e de direito existente no momento da emissão do acto administrativo e a oposição, onde o objecto é o próprio título executivo que surge como base da execução, apreciando-se os fundamentos supervenientes que possam tornar injusta ou ilegítima a execução, por falta de correspondência com a situação material existente no momento em que se inicia a execução.

É claro que existem "zonas de ilegalidade" que poderão ser invocadas na oposição. São, porém, excepcionais, existindo a possibilidade

de ataque contencioso ao acto exequendo, seja em sede de impugnação, seja de oposição, no caso de invalidades sancionadas com a nulidade ou inexistência do acto exequendo, as quais podem ser invocadas a todo o tempo e em qualquer tribunal (artigo 123º, CPA), nos casos que a doutrina e jurisprudência vêm apelidando de ilegalidade em abstracto, isto é, a ilegalidade resultante de a contribuição ou imposto não existir nas leis em vigor ou não estar autorizada a sua cobrança para o respectivo ano (artigos 165º, § 2 e 176º, n.º1, CEF) e, finalmente, quando a lei não tenha assegurado meio judicial de impugnação ou recurso contencioso contra o acto executado, como é o caso de acto ineficaz.

Ora, manifestamente, o caso que nos ocupa não se mostra integrado em qualquer das aludidas situações.

A ilegitimidade invocada pela recorrida resulta directamente de erro do pressuposto subjectivo da liquidação, pondo-se, desta forma, em questão a legalidade concreta dessa liquidação, o que se encontra vedado em sede de oposição à execução fiscal.

Daí que se lhe afigure merecer provimento o presente recurso, devendo consequentemente revogar-se a douda sentença recorrida, no sentido de se declarar improcedente a oposição à execução, pelo menos com o fundamento aduzido.

\*

Oportunamente foram colhidos os vistos legais.

## **II - FACTOS**

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

Em 21 de Outubro de 2002 veio a executada deduzir oposição à execução no âmbito da execução fiscal que lhe é movida pela Repartição de Execuções Fiscais para pagamento da dívida exequenda, no valor de MOP\$274,766.00, referente ao não pagamento, no prazo de cobrança voluntária dívidas fiscais de Contribuição Predial Urbana e Rendas.

Relativamente ao terreno onde foram edificadas as fracções inscritas na matriz em nome da ora recorrida e que foram objecto de lançamento das contribuições prediais dadas à execução, a ora recorrida, por procurações irrevogáveis transferiu os mais amplos poderes de disposição, fruição e aproveitamento, incluindo o pagamento de despesas, designadamente o pagamento de impostos, para sociedades terceiras que, por sua vez, através dos diversos contratos-promessa, transferiram a posse das mesmas para os respectivos promitentes compradores (conforme documentos de fls. 35 a 95 dos autos aqui dados por reproduzidos).

### **III - FUNDAMENTOS**

A resolução do presente recurso passa pela análise de duas questões:

A- A pessoa que figura no título como executada tem legitimidade para deduzir oposição com fundamento em que, durante o período a que respeita a dívida exequenda, não foi o possuidor dos bens que a originaram, não sendo, por isso, devedora ou responsável pelo pagamento?

B- Quem é o titular efectivo dos rendimentos dos prédios incidentes do imposto em execução?

\*

A- 1. Entende a entidade recorrente que é legalmente proibida a oposição à execução com fundamento na ilegitimidade substantiva derivada da ilegalidade concreta, relativa ao acto administrativo subjacente, ou seja, é proibido o argumento de que se é parte ilegítima porque não se é o devedor da dívida exequenda.

Tal proibição legal justifica-se pela razão da coerência dos meios de defesa, pois que, relativamente ao recurso contencioso, a oposição à execução fiscal funciona como meio da defesa complementar, e assim, os fundamentos discutíveis em sede de recurso contencioso não servem para a oposição à execução fiscal.

Não se verificando o fundamento invocado estaria vedada ao Meritíssimo Juiz *a quo* a apreciação da questão da transmissão ou não do direito de propriedade em sede de execução fiscal, ou até da posse.

O Tribunal *a quo* - na esteira do entendimento seguido no âmbito da jurisprudência daquele Tribunal - decidiu que a previsão da al. a) do artigo 169º do CEF (Código das Execuções Fiscais), não pode deixar de abranger a situação da pessoa que, embora figure no título como executada tem legitimidade para deduzir oposição com o fundamento em que, durante o período a que respeita a dívida exequenda, não foi o possuidor dos bens que a originaram, não sendo, por isso, devedor ou responsável pelo pagamento da contribuição predial.

2. Somos a acompanhar a posição inserta na sentença sob apreciação.

A alínea a) do artigo 169º do CEF prescreve, como único caso de

ilegitimidade, *não ser a pessoa citada o próprio devedor nem o responsável pelo pagamento da dívida.*

Em princípio quem é citado é a pessoa que figura no título executivo, sendo essa a pessoa devedora ou a responsável pelo pagamento. Mas pode acontecer que a pessoa citada não seja a que figura no título, por exemplo por erro de identificação, como pode acontecer que a pessoa citada, embora figure no título, não seja a devedora ou a responsável pelo pagamento.

Pretende-se retirar da interpretação literal desta norma a indispensabilidade de dois requisitos simultâneos para arguir a ilegitimidade passiva: que o citado não figure no título executivo e não seja o responsável pelo pagamento da dívida, o que significaria que quem figura no título seria sempre parte legítima. Só que, nestes casos, isto é, figurando no título e tendo sido citada, diz a lei, claramente, que se pode opor se não for o devedor ou responsável.

Pretende-se ver no fundamento desta oposição uma ilegitimidade formal e já não substancial da relação tributária, mas afigura-se que não há razões para tal limitação em termos absolutos.

3. 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.

Há, 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.<sup>1</sup>

4. 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>2</sup>, ao estabelecer o seguinte:

“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

---

<sup>1</sup> - Cfr. Acs deste TSI de 4/12/03, processos 94/2003 e 130/2003

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

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.º 5 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 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<sup>3</sup>.

Posição que tem levado já este Tribunal<sup>4</sup>, em nome do princípio da plenitude da garantia da via judiciária, a admitir a invocação de questões ou excepções não expressamente previstas nos meios de oposição à execução taxativamente previstos, solução que sempre será permitida pela lei processual comum – cfr. artigo 699º, nº1 do CPC, onde se permite, ainda que em sede de embargos (sendo esse o meio de oposição admissível) a dedução de qualquer fundamento de defesa admitido em processo declarativo.

5. Mas mesmo à luz do pré vigente CEF seriam as situações de ilegitimidade contempladas na al. a) do art. 169º apenas as que não implicassem a apreciação da legalidade substancial da dívida, matéria, por norma, subtraída aos fundamentos válidos da oposição à execução, a relegar-se apenas para os meios de impugnação contenciosa do acto tributário?

Não o cremos.

A ilegitimidade da pessoa citada, a que se refere o referido art.

---

<sup>3</sup> - Braz Teixeira, in Dto Fiscal II, 1985, 463, ainda que em sede de outro enquadramento normativo.

<sup>4</sup> - Citados acórdãos do TSI de 4/12/2003

169º tanto pode abranger o caso de a pessoa chamada à execução não ser a própria colectada, como o de, em certas situações, esta não dever a contribuição, por não estar a ela sujeita.

São coisas distintas a ilegalidade da contribuição e a ilegalidade do seu lançamento.

Contribuição ilegal é a que não existe na lei ou a que não está votada nos termos legais pelos órgão competentes.

A ilegalidade do lançamento da contribuição verifica-se quando determinado indivíduo é colectado em contribuição, que, embora autorizada por lei e votada nos termos legais, não deve recair sobre ele, quer porque não praticou acto sujeito ao imposto, quer porque, tendo-o praticado, desse imposto está isento por disposição da própria lei. Não existe aqui ilegalidade da contribuição. O que existe é um acto praticado ilegalmente ao procurar executar-se uma disposição legal: é uma errada aplicação da lei existente, mas que está, em princípio, fora do âmbito da citada previsão legal e que, em princípio, só em sede do recurso contencioso se deve fazer valer.

Coisas diversas são ainda a ilegitimidade da pessoa citada, por se não tratar do próprio que foi colectado, ou do responsável solidário ou subsidiário, nos termos do artigo 295º do citado Código, ou por, tratando-se do próprio, este não dever a contribuição.

Pretende-se que só àquele se refere a al. a) do art. 169º do CEF, porquanto, se se referisse também a este, isso seria duplicar os meios de defesa, tendo-se chegado a dar a justificação, em sede de legislação paralela e ainda em termos de direito comparado, que essa possibilidade

levaria “o Poder Judicial a conhecer da justiça ou injustiça com que foi lançada a contribuição, a apreciar e julgar um assunto que deve ser apreciado e julgado no foro especial que a lei para isso criou. O indivíduo colectado, mas que o foi indevidamente, não embarga a execução: recorre para os tribunais especiais (...) Assim, o Poder Judicial nunca pode julgar ilegítimo para a execução o próprio indivíduo que foi colectado, ou o seu responsável solidário ou subsidiário.”<sup>5</sup>

Mas basta atentar que o pagamento da dívida, previsto na al. b) do artigo 169º do CEF, é por natureza o meio impugnatório por excelência, assim se atacando a própria substancialidade da dívida exequenda, constituindo uma autêntica excepção peremptória extintiva do direito que o exequente pretende exercer. Como o é a prescrição, prevista na alínea c) do artigo 169º do CEF.

Aliás, nem será necessário invocar a polémica entre os processualistas sobre o âmbito da legitimidade processual<sup>6</sup> - entre a concepção dos que defendem a titularidade da relação jurídica a partir da configuração que dela apresenta o Autor e a que se baseia na efectiva titularidade da relação jurídica submetida ao Tribunal - para se poder entender que a legitimidade do aludido artigo 169º não exclui a

---

<sup>5</sup> - Oliveira Coutinho, CEF, Anotado, 1948,342 e 342, em comentário ao artigo 86º do Código das Execuções Fiscais, aprovado pelo Dec. nº 82 de 23/8/1913, aí se elucidando a evolução legislativa que forjou a redacção do preceito com a redacção vigente em Macau.

<sup>6</sup> - Castro Mendes, Direito Proc. Civil, 1980, II, 153

possibilidade de afastar, de todo, a titularidade da relação jurídica substantiva.

6. Interpretação esta que sai reforçada com o argumento decorrente do n.º 2 do artigo 57º do CEF que diz o seguinte:

“se a execução por dívida do imposto ou ónus sobre a propriedade imobiliária se verificar que a liquidação foi feita a quem, já não sendo possuidor do prédio, não era obrigado ao imposto, o escrivão informará no processo o que averiguar e fá-lo-á concluso para que o juiz mande citar o responsável pelo pagamento; o mesmo se fará com relação a dívidas da responsabilidade de antigos proprietários, com referência a prédios transmitidos a terceiros, se a cobrança não puder fazer-se dos originais devedores, salvo o caso em que essas transmissões se hajam operado por arrematação judicial”.

Então se o funcionário constatar que o executado já não é o possuidor, se este, por sua iniciativa vier ao processo dar conhecimento dessa situação, tal facto já não releva? Por que razão só se há-de relevar o conhecimento dado pelo escrivão? Aliás, repare-se, que o preceito manda apenas que o escrivão dê conhecimento do facto e já não indica os meios de obtenção do conhecimento. O meio expedito de oposição por simples requerimento previsto no artigo 164º e seguintes do CEF parece recepcionar perfeitamente tal arguição juridicamente relevante e que leva até a que o juiz mande citar o responsável pelo pagamento.

E tanto assim que, em termos de direito comparado, o Código de Processo de Contribuição e Impostos aprovado pelo Dec.-Lei nº 45005, de 27 de Abril de 1963, que revogou o CEF de 1913, deu uma nova redacção

ao preceito respeitante aos fundamentos da oposição (cujos termos serviram de fonte ao CEF pré-vigente em Macau, aprovado pelo Dec. n° 38088 de 12/Dez./1950, (cfr. art.84° e 86°), prevendo expressamente esta situação, como se alcança do artigo 176°, al. b) onde se previa:

“A oposição só pode ter algum dos seguintes fundamentos:

(...)

b) Ilegitimidade da pessoa citada por esta não ser o próprio devedor que figura no título nem o seu sucessor, ou, sendo a que nele figura, não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram, ou por não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida;

(...)”

Assim se aperfeiçoou a redacção de um preceito em conformidade com as soluções preconizadas pelo sistema instituído.

7. A alínea a) do artigo 169° do CEF distingue o «devedor» do «responsável». Como se sabe, o devedor é a pessoa sobre a qual recai o dever de efectuar a prestação; e se a não cumprir pontualmente é sobre ele que recaem as sanções estabelecidas na lei. Significa isto que, sendo o devedor responsável pelo cumprimento da obrigação principal, não pode haver obrigação sem responsabilidade.

Mas pode haver responsabilidade sem obrigação principal, o que significa que o responsável sujeito a uma obrigação de cumprimento pode ser pessoa diferente do devedor contraente da obrigação principal. É o que sucede, por exemplo, no caso de obrigação solidária, quando cada um dos devedores responde pela obrigação integral e esta a todos libera (cfr.

artigos 505º CC). É o caso das situações de solidariedade dos gestores (art. 461º do CC), fiança (645º do CC), garante do pagamento de benfeitorias (892º do CC), responsabilidade dos comodatários (1067º do CC), responsabilidade pelas dívidas dos cônjuges (1562º, c) do CC), entre outros.

Ou, então o que ocorre nos casos de responsabilidade subsidiária, em que o património do garante só responde depois de excutido o património do devedor principal.

E o próprio CEF estabelece a diferença entre o devedor original, o devedor principal e o responsável pelo pagamento, seja em termos de responsabilidade solidária ou subsidiária (cfr. artigos 57º, nº2, 295º).

O tipo de ilegitimidade (ou legitimidade) previsto na alínea a) do artigo 169º do CEF contempla, pois, os casos de responsabilidade sem dívida e que são todos aqueles em que a execução reverteu indevidamente (ou devidamente) contra responsáveis solidários ou subsidiários pela dívida exequenda (cfr. artigos 295º a 304º do CEF). Em todos eles, verifica-se que a força executiva do título se alarga a pessoas diferentes do devedor nele indicado. Para este efeito, e como consequência necessária dos preceitos da lei que impõem a outras pessoas a responsabilidade pelo pagamento da dívida exequenda, não é necessário que o exequente obtenha novo título, pois aquele que possui afirma a sua eficácia executiva contra tais responsáveis.

No âmbito da alínea a) do artigo 169º cabem, pois, certas situações em que o devedor figura no título mas não é o responsável pela dívida, como é o caso da falta de posse dos bens no período a que a dívida respeita,

não havendo razões para limitar processualmente a defesa do não possuidor, ainda que titular inscrito na matriz.

8. A harmonia e coerência do sistema impõe que o executado possa, em sede executiva, invocar que, não obstante figurar na matriz predial e no registo predial, não era o possuidor dos bens no período a que respeita a dívida e que, por isso, a dívida exequenda lhe foi indevidamente liquidada.

Não sendo o oponente o sujeito passivo da relação jurídica tributária e não sendo responsável pela dívida, verifica-se uma excepção peremptória que deve ser sempre conhecida e até oficiosamente, devendo até ter-se presente que a obrigação tributária é uma obrigação de direito público, uma obrigação inteiramente fora da autonomia contratual e, portanto, indisponível.<sup>7</sup>

Significa isto que, embora figurando no título executivo e na matriz predial, o executado pode não ser o possuidor do prédio no período a que respeita a dívida e, por isso, não tendo fruído os respectivos rendimentos, não é o responsável por tal dívida.

Sempre que os próprios bens sejam a causa da dívida, só o respectivo possuidor, no período a que respeita, poderá ser parte legítima na execução para cobrança coerciva da mesma dívida, por apenas ele, possuidor, ser o verdadeiro e efectivo devedor.<sup>8</sup>

A lei configura a referida ilegitimidade em termos de falta de posse

---

<sup>7</sup> - Rodrigues Pardal, CEF(português), actualizado e anotado, 1962, 202

<sup>8</sup> - Ac. do STA - Pleno-, de 23/2/77, Acs Dutrinais, 190, 956

ou fruição de bens, sendo indiferente a existência ou não de um direito de propriedade, podendo até suceder que o executado deduza oposição com esse fundamento, não obstante figurar no registo como titular do direito de propriedade sobre os bens que originaram a dívida exequenda. Como refere Oliveira Ascensão, “a responsabilidade do titular do direito real não depende do que consta do registo mas da realidade substantiva”<sup>9</sup>.

9. É certo, como alega a recorrente, que a propriedade de imóveis não se transmite através de procurações ou contratos promessa, mas para efeitos fiscais, nos termos designadamente dos artigos 51º e 57º, ambos do Regulamento do Imposto de Selo, são consideradas fontes de transmissões as procurações irrevogáveis - als. b) e p) do nº 3 do artigo 51º) - e os contratos-promessa.

A circunstância, em geral, de no procedimento tributário apenas existir como elemento instrutório a matriz predial, a qual faz presumir apenas a propriedade (art. 55º do RCPU) e, por essa via, a titularidade dos rendimentos, não impede que, uma vez comprovado que é outro o possuidor e fruidor do imóvel, seja anulada a liquidação que originou o título executivo por errada identificação do sujeito passivo, ou a modificação subjectiva da instância executiva, pela substituição do executado pelo actual possuidor.

Na verdade, o artigo 5º do Regulamento da Contribuição Predial estabelece:

---

<sup>9</sup> - Dtos Reais, 1971, 395

“a contribuição predial é devida pelos titulares do direito ao rendimento dos prédios urbanos, presumindo-se como tais as pessoas singulares ou colectivas em nome de quem os mesmos se encontrem inscritos na matriz ou que deles tenham efectiva posse”.

Daqui se retira que é o direito ao rendimento e não o direito à propriedade o elemento normativo gerador da tributação, sendo possível elidir a presunção de que os titulares dos rendimentos são as pessoas em cujo nome os prédios se encontrem inscritos na matriz, pois esta constitui um registo meramente referencial ou indicativo da pessoa que se presume ser o titular dos rendimentos; e a responsabilidade pelo imposto cabe aos efectivos titulares dos rendimentos mesmo que a contribuição seja liquidada às pessoas que figuram na matriz mas que não sejam deles titulares.

\*

B- Sobre a titularidade dos rendimentos efectivos dos prédios incidentes do imposto em execução, importa ter em consideração que a ora recorrida invocou, oportunamente, que, em consequência de procurações irrevogáveis e de posteriores contratos-promessa, não é possuidora nem fruidora dos prédios que originaram os títulos executivos.

Na verdade não é ela que dispõe, utiliza, administra e beneficia dos rendimentos dos prédios que geraram os rendimentos que constituem a base dos impostos exequendos, factos não impugnados e que são até confirmados pelos inúmeros pedidos dos compradores das diversas fracções que no âmbito dos presentes autos se têm aprestado a pagar as respectivas contribuições.

A liquidação foi feita apenas a partir da presunção resultante da inscrição na matriz, nada impedindo a demonstração de que a ora recorrida não é a beneficiária dos rendimentos.

É a própria lei que nos diz quem seja o titular do rendimento predial. Se o prédio estiver arrendado, é o senhorio, aquele que efectivamente recebe a renda (artigo 13º do RCPU); se o prédio não estiver arrendado, é aquele que obtém ou tem possibilidade de obter utilidade económica do prédio (artigo 25º do RCPU).

Ora, pela documentação exibida está bem de ver que não é a oponente a beneficiária das utilidades e rendimentos das fracções em causa. Ficou demonstrado na oposição à execução fiscal que os titulares dos rendimentos dos prédios, melhor identificados nos autos, são as entidades possuidoras dos mesmos para quem a sociedade recorrida transferiu os direitos aos rendimentos dos prédios, pelo que não é devedora ou responsável pela pagamento da dívida.

Nesta conformidade e sem outros desenvolvimentos conclui-se pela improcedência do 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, 18 de Março de 2004,

João A. G. Gil de Oliveira (Relator)

Choi Mou Pan

Lai Kin Hong