

Processo n.º 94/2003

(Recurso jurisdicional)

Data: 4/Dezembro/2003

Assuntos:

- Imposto Complementar de Rendimentos, grupo B;
- Oposição à execução;
- Acto tributário;
- Taxatividade dos fundamentos da oposição à execução fiscal;
- Notificação da fixação do rendimento colectável;
- 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. 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, da conformidade do envio com as regras legais, por onde passa o envio para a morada ou sede do contribuinte.
3. 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.
4. No que respeita ao acto tributário que é o acto terminal de uma fase processual, de um procedimento tributário ou administrativo que se estrutura com base num complexo de normas reguladoras da acção administrativa, o devido procedimento administrativo constitui para o contribuinte uma importante garantia formal, pois supõe que a actividade da Administração tem de seguir necessariamente canais determinados como requisito mínimo para poder ser considerada actividade legítima.
5. Sendo necessário controlar judicialmente o procedimento, como o controle se realiza através dos trâmites e dos fundamentos do acto, as modalidades de aquisição e qualquer outro momento de formação do

acto devem ser exteriorizados, exteriorização esta que só se torna eficaz quando chega ao conhecimento do destinatário.

6. 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 94/2003

Data: 4/Dezembro/2003

Recorrente: Repartição das Execuções Fiscais da DSF

Recorrida: Companhia Macau-Obras de Aterro, Limitada

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

I - RELATÓRIO

Vem o **Chefe da Repartição de Execuções Fiscais da DSF** recorrer de decisão do tribunal Administrativo de 24/7/02 que, devido a inexecuibilidade do título e inexigibilidade da dívida exequenda, julgou procedente a oposição deduzida pela "**Companhia Macau -Obras de Aterro, Lda**" à execução contra si movida por aquela DSF, para pagamento de imposto complementar de rendimentos, grupo B, alegando, fundamentalmente e em síntese:

Vem o presente recurso interposto da aliás douta decisão do Tribunal Administrativo que julgou procedente a oposição à execução, declarando-a extinta, julgando inexecutável o título executivo e inexigível a dívida.

Dos nove fundamentos invocados na oposição, apenas veio a proceder o da falta de notificação da fixação da matéria colectável, tendo o Tribunal a quo fundamentado a sua aliás douta decisão na preterição desta formalidade essencial.

Com a devolução da carta/notificação entende o Tribunal que não se notificou a executada, não lhe dando assim a possibilidade de impugnar graciosa ou contenciosamente tal fixação, nos termos dos artigos 44º e 80º do RICR, procedendo assim o invocado vício.

O artigo 169º do CEF enumera taxativamente os fundamentos que podem servir de base à oposição à execução por simples requerimento, donde se vê que a falta de notificação da fixação da matéria colectável não constitui fundamento para dedução de oposição.

Não vai bem o Tribunal a quo na fundamentação da sua decisão, uma vez que a devolução da referida carta registada não equivale à falta de notificação da executada.

Não pode aceitar-se que a executada não tenha sido notificada da fixação do seu rendimento colectável em causa, por parte da Administração Fiscal.

Foram respeitadas todas as regras da notificação da matéria colectável, pelo que a executada foi efectivamente notificada de tal fixação.

Estabelece o n.º3 do artigo 2º do Decreto Lei n.º16/84/M, de 24 de Março, que "as notificações e avisos efectuados nos termos dos números anteriores, presumem-se feitos no quinto dia posterior ao do registo postal...".

Resultou provado da decisão ora atacada que foi correctamente expedida a notificação da fixação da matéria colectável dirigida à executada e que a mesma notificação, efectuada pela via postal, não foi reclamada e, em consequência, foi devolvida.

Apesar da devolução da carta existe uma presunção de notificação a favor da Administração com a qual começa a correr o prazo de impugnação do acto de fixação.

É o contribuinte que tem a obrigação de obter justificação da DSC de que por sua culpa não procedeu à entrega da correspondência.

Isto sob pena de não estar a proteger os seus próprios interesses por forma a poder tomar conhecimento de todos os actos tributários e de aos mesmos poder reagir, com as garantias legais que lhe são oferecidas.

Não pode proceder o argumento de que o procedimento tributário nunca chegou a ser concluído e que a Administração não podia avançar para a execução fiscal.

Nestes termos, **conclui**, deve a aliás douta sentença recorrida ser revogada, com as legais consequências, prosseguindo a execução os seus termos até final.

A sociedade "**Companhia Macau-Obras de Aterro, Lda**", ora recorrida, veio apresentar as suas CONTRA-ALEGAÇÕES, o que fez, em síntese:

O Director dos Serviços de Finanças e, por inerência, chefe da Repartição de Execuções Fiscais, vem apresentar recurso da douta sentença proferida pelo Mmo. Juiz a quo que julgou procedente a oposição à execução, declarando inexecuível o título e inexigível a dívida exequenda.

Ao contrário do alegado, a recorrida não foi efectivamente notificada da fixação e da liquidação do imposto, não tendo a Administração Fiscal respeitado, de modo algum, a mais elementar regra que deve presidir o acto de notificação dos contribuintes: o envio da respectiva notificação para o domicílio fiscal da recorrida.

Com efeito, a notificação em causa teria forçosamente que ser enviada para a sede da recorrida, morada essa indicada nas suas declarações de rendimento para os efeitos do disposto no n.º1 do artigo 3º do D.L. n.º16/84/M, de 24 de Março, e que era do perfeito conhecimento da Administração Fiscal, e não para um endereço estranho à recorrida como veio, na realidade, a acontecer.

A presunção de notificação, invocada ao abrigo do n.º3 do artigo 2º do D.L. n.º16/84/M, de 24 de Março, apenas poderia operar-se se a

Administração Fiscal tivesse enviado a respectiva notificação para a morada correcta, para o domicilio fiscal da recorrida, o que manifestamente não aconteceu no caso sub judice.

Não tendo a Recorrida sido notificada da fixação da matéria colectável, não lhe foi possível consequentemente exercer o direito que lhe assistia de impugnação que a lei lhe confere.

Constituindo assim a falta dessa notificação preterição de formalidade essencial que determina a ineficácia da fixação e a consequente anulabilidade da liquidação.

Por outro lado e no que toca à liquidação, esta fica sujeita naturalmente a notificação obrigatória sob pena de ineficácia (artigos 68º, al. b), e 121º, n.º1 do CPA).

É que são inter-estranques as fases de cobrança voluntária e de cobrança coerciva (artigos 59º, n.º3, do RICR, e 142º, n.º1, do CPA), só havendo lugar a esta quando, decorrido o prazo de pagamento voluntário, não se tenha efectuada a respectiva liquidação do imposto liquidado.

Tratando-se, no caso presente, de uma fixação adicional a título de imposto complementar, a que a Administração Fiscal procedeu em Julho de 2000, o respectivo imposto só poderia ser pago se a recorrida tivesse em sua mão o documento de cobrança que lhe fosse enviado pela Administração aquando da notificação da liquidação.

Ora, o Fisco não notificou a Recorrida da liquidação e, consequentemente, não notificou a mesma sociedade para proceder ao pagamento voluntário da dívida, o que significa que a dívida exequenda

não é coercivamente exigível em virtude de ainda não se encontrar decorrido o respectivo prazo de pagamento voluntário.

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

A falta de notificação da liquidação torna a dívida exequenda inexigível.

Instaurada a execução fiscal dentro do prazo de caducidade, como foi o caso, a falta da liquidação do tributo exequendo implica a ineficácia desta e, em consequência, a inexigibilidade da dívida exequenda, constituindo fundamento de oposição.

O procedimento tributário não foi concluído dado que não foi feita à recorrida a notificação da fixação da matéria colectável, o que determina a ineficácia da mesma e a consequente anulabilidade da liquidação.

Conclui-se ainda que o procedimento tributário não foi concluído dado que também não foi feita à recorrida a notificação da liquidação do imposto, o que implica a ineficácia desta e, em consequência, a inexigibilidade da dívida exequenda, constituindo fundamento de oposição.

Entre outros argumentos, a recorrida sustentou a sua oposição à execução com base na nulidade da citação e na ilegitimidade da recorrida, questões que são do conhecimento officioso do Tribunal e que, por essa razão, se aborda nas presentes alegações.

Quanto ao primeiro argumento (nulidade da citação), alegou a recorrida que o acto de citação da recorrida ordenado por um agente da Administração, em representação do Chefe da Repartição de Execuções Fiscais, que é, por inerência, o Director dos Serviços de Finanças, enferma do vício de usurpação de poderes, sendo assim nulo nos termos do artigo 123º do Código de Procedimento Administrativo de 1999.

O acto nulo não produz quaisquer efeitos jurídicos, independentemente da declaração de nulidade, sendo esta invocável a todo o tempo por qualquer interessado e pode ser declarada, também a todo o tempo, por qualquer órgão administrativo ou por qualquer tribunal (artigo 123º, n.ºs 1 e 2, do CPA).

A norma que atribui à Repartição de Execuções Fiscais o poder de mandar citar o executado em processo de execução fiscal é inconstitucional, por violação do princípio da separação de poderes consagrado na Lei Básica da RAEM, *ex vi*, artigo 11º, 2º, daquele diploma.

A Recorrida é parte ilegítima pois está provado que não é a titular efectiva ou real dos bens a que se referem os rendimentos presumidos pela Repartição de Finanças.

A Recorrida não auferiu no ano de 1999 quaisquer rendimentos relativos ao aproveitamento do terreno em causa pois deixou de o possuir em 1991, cedendo de facto esse imóvel a terceiro.

Nestes termos, **conclui**, no sentido de que deve o presente recurso ser considerado improcedente, confirmando-se a decisão recorrida na parte decisória.

Deve ainda ser declarado nulo o acto de citação da recorrida na medida em que o mesmo enferma do vício de usurpação de poderes.

Deve ainda ser declarada inconstitucional e ilegal a norma que atribui à Repartição de Execuções Fiscais o poder de mandar citar o executado em processo de execução fiscal, por violação do princípio da separação de poderes consagrado na Lei Básica da RAEM, ex vi, artigo 11º, 2º, daquele diploma.

Por fim, deve ainda a Recorrida ser declarada parte ilegítima dos presentes autos, com as consequências legais daí decorrentes.

O Digno Magistrado do MP emitiu douto **parecer**, sustentando fundamentalmente o seguinte:

Existem zonas de ilegalidade que podem, pela sua natureza, ser invocadas na oposição à execução fiscal: 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 art.º 165º § 2º e 176º, nº 1 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 (art.º 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 inclui a ineficácia.

Trata-se, assim, de 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 (art.º 14º, CPA).

Nestas situações inclui o caso presente, em que a ineficácia do acto exequendo torna inexigível a dívida, isto é, o seu pagamento não pode ser exigido em juízo.

Donde, acarretando a falta de notificação da matéria tributável a ineficácia do acto, ter que admitir-se aquele fundamento como motivo legítimo de oposição.

Pronuncia-se então no sentido da falta de notificação, não obstante as diligências que oportuna mas infrutiferamente promoveu nos autos no sentido de justificar o endereço usado pela Administração Fiscal, aquando da notificação do contribuinte, relativamente à matéria colectável, em vista da alegada falta de conexão do mesmo com a actividade do contribuinte.

Para se ter a notificação por presumida haveria que determinar se, efectivamente, aquela notificação foi tentada na morada fiscal correcta do contribuinte. Ora, no caso, a recorrida sempre expressou, continuando a fazê-lo em sede do presente recurso, nada ter a ver com a morada para onde a missiva em questão foi remetida.

Assim sendo, **conclui**, à míngua de tal justificação, crê impor-se plenamente o entendimento assumido na douta sentença em crise que, conseqüentemente, haverá que manter.

*

Oportunamente, foram colhidos os vistos legais.

*

II - FACTOS

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

A sociedade executada “MACAU – OBRAS DE ATERRRO, LIMITADA”, tendo sido citada pela Repartição de Execuções Fiscais para pagar a quantia exequenda de MOP\$3,208,308.00, referente a dívida à Fazenda Pública por Imposto Complementar de Rendimentos, Grupo B, com referência ao exercício de 1999, veio opor-se à execução por meio de requerimento de fls. 27 e segs dos presentes autos.

À sociedade executada foi efectivamente fixado pela Administração Fiscal um rendimento colectável, no valor de MOP\$20,370,200.00, a título de Imposto Complementar de Rendimentos com referência ao exercício de 1999, relativamente- a lucros presumidos em função da concessão do Lote "20", situado na Zona dos Novos Aterros do Porto Exterior (NAPE) , descrito na Conservatória do Registo Predial de Macau sob o número 22112, a folhas 18, do Livro B-III A, e inscrito na matriz sob o número 73274, com a constituição da propriedade horizontal inscrita sob o n.º 25326 do Livro F.

Não tendo sido pago o imposto devido, foi instaurada execução fiscal para cobrança coerciva do respectivo montante com a citação da executada para pagar a dívida de MOP\$3,208,308.00, sob pena de penhora dos seus bens.

A certidão de relaxe n.º2000-02-00069 - título executivo naquela execução - foi emitida em 04/12/2000 (doc. de fls.2 dos autos).

A executada deduziu reclamação em 11/06/2001 (doc. de fls.146 dos autos), alegando que nunca tinha recebido qualquer outra notificação.

A carta registada sob o n.ºRR000324676MO para notificação da fixação do rendimento foi devolvida (docs. de fls.132 dos autos).

A sede da executada, ora Recorrida, situa-se na Avenida Xian Xing Hai, s/n, edifício "Zhu Kuan", 20º andar, em Macau (cfr. certidão comercial junta aos autos a fls.11 e ss. e 291).

Tal morada consta do boletim de englobamento, fixação e liquidação, referente a esta sociedade, relativo ao exercício de 1999 (doc. de fls 129).

Constam nos autos dois boletins de englobamento, fixação e liquidação, relativos ao exercício de 1999: um referente à matriz n.º73274 (cfr. fls.130) com base no qual foi fixada a matéria colectável de MOP\$20,370,200.00, ora posta em crise pela recorrida nos presentes autos; e um outro relativo ao cadastro n.º0032563 (cfr. fls.129), como resulta do ofício da DSF de fls.128 dos presentes autos, constando do primeiro a morada da sede da Recorrida e do segundo uma outra morada, a *Avenida Governador J. Silvério Marques, 40, 15, V15, Macau.*

III - FUNDAMENTOS

O objecto do presente recurso – *se é de confirmar ou revogar a sentença proferida em 1º instância* – passa pela análise das seguintes questões, aqui delimitadas necessariamente pelas alegações do ora Recorrente:

- Taxatividade dos fundamentos da oposição à execução fiscal;
- Formalidade essencial de notificação da fixação do rendimento colectável;
- Inexequibilidade dos títulos.

*

1. Alega o Recorrente que a falta de notificação da matéria colectável não constitui fundamento para dedução de oposição, já que o artigo 169º do CEF (Código das Execuções Fiscais) enumera taxativamente os fundamentos que podem servir de base à oposição à execução por simples requerimento, verificando-se que a falta de notificação da fixação da matéria colectável não integra um dos fundamentos para dedução de oposição.

Vem, pois, posta em causa a interpretação do artigo 169º do CEF (Código das Execuções Fiscais), que atribui carácter exemplificativo a este preceito, possibilitando a discussão em sede executiva de uma questão (eventual falta de notificação), questão que bem poderia oportunamente ter sido suscitada pelo ora Recorrido, lançando mão dos meios graciosos e contenciosos de reacção ao seu dispor.

Somos a acompanhar a posição que pende no sentido da não taxatividade dos fundamentos ali elencados, para mais no quadro normativo vigente.

Em sede de reacção contra o acto praticado, o legislador faz uma separação nítida entre os dois meios processuais postos à disposição do contribuinte, afectando um à legalidade do acto (impugnação) e outro à ilegitimidade superveniente desse mesmo acto na sua função de título executivo (oposição à execução).

Na impugnação, o objecto do processo é o direito substantivo afirmado pelo particular como lesado por um acto administrativo, apreciando-se, pois, a situação de facto e de direito existente no momento de emissão do acto administrativo. Na oposição o objecto do processo 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. E compreende-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, 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, salvaguardados casos excepcionais como o da inexequibilidade, 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 Tribunal¹, 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 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

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

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 a doutrina². Daí que não mereça qualquer censura o facto de, em nome do princípio da plenitude da garantia da via

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

judiciária, se ter relevado a questão relativa à inexecutabilidade 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. 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, da conformidade do envio com as regras legais, por onde passa o envio para a morada ou sede do contribuinte.

Perante esta lacuna, 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.

É verdade que existe uma presunção de notificação a favor da Administração Fiscal, ao abrigo do n.º3 do artigo 2º do D.L. n.º16/84/M, de 24 de Março, cabendo ao contribuinte “a obrigação de obter justificação da DSC de que por sua culpa não procedeu à entrega da correspondência”.

Só que a notificação não pode deixar de observar as formalidades legais, por onde passa o envio da carta para uma morada que não deixe de estar conexcionada com a actividade do contribuinte.

A recorrente reconhece que a carta/notificação com o n.ºRR000324676MO, enviada à Recorrida para efeitos de fixação do rendimento, foi efectivamente devolvida, embora venha a alegar que essa devolução não equivale à falta de notificação.

A recorrida não foi efectivamente notificada da fixação e da liquidação do imposto, nem tal se deve presumir, já que a Administração Fiscal não respeitou a regra elementar de envio da respectiva notificação para o domicílio fiscal da Recorrida.

Com efeito, a notificação em causa devia ser enviada para a sede da recorrida localizada na Avenida Xian Xing Hai, s/n, edifício "Zhu Kuan", 20º andar, em Macau (cfr. certidão comercial junta aos autos a fls.11 e ss. e 292), morada essa que se presume indicada nas suas declarações de rendimento para os efeitos do disposto no n.º1 do artigo 3º do D.L. n.º16/84/M, de 24 de Março. E se assim não fosse devia a Administração fazer prova de que a ora Recorrida indicou outra morada, para onde enviou a carta de notificação.

Mas não o fez e perante a preocupação muito oportuna e diligente do Ministério Público, já nesta fase de recurso de apurar esse elemento, A Administração limita-se a não fornecer qualquer elemento que ajudasse à compreensão do envio da carta para uma morada diferente, ou seja para a Avenida Governador J. Silvério Marques, 40, 15, V15, Macau.

Aliás a Administração tinha conhecimento da morada da sede da executada, como se infere da análise do boletim de englobamento, fixação e liquidação, referente a esta sociedade, relativo ao exercício de 1999, que se encontra junto aos autos a fls.129.

Percebe-se assim a razão dessa carta ter sido devolvida, mas, ao contrário do que a Recorrente quer fazer crer, isso ficou a dever-se a culpa exclusiva da Administração Fiscal, pois nem sequer se preocupou em

indicar nessa notificação a morada fiscal da Recorrida que era do seu perfeito conhecimento.

Conclui-se, assim, que a Recorrida não foi notificada nem da fixação nem da liquidação do imposto, nem tal se pode presumir, advindo daí todas as consequências legais.

3. 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.³

Ora, dentro destes parâmetros, a materialização desse acto há-de chegar ao conhecimento do interessado através de uma notificação do contribuinte, assim se lhe dando a possibilidade e oportunidade de reclamar da fixação da matéria colectável.

Ora, não tendo a Recorrida sido notificada da fixação da matéria colectável, não lhe foi possível consequentemente exercer o direito de impugnação que a lei lhe confere.

Constituindo assim a falta dessa notificação preterição de formalidade essencial que determina a ineficácia da fixação e a consequente anulabilidade da liquidação.

³ - Braz Teixeira, Princípios de Dto Fiscal, 1979, 226

Por outro lado e no que toca à liquidação, esta fica sujeita naturalmente a notificação obrigatória sob pena de ineficácia (artigos 68º, al. b), e 121º, n.º1 do CPA – Código de Procedimento Administrativo).

As fases de cobrança voluntária e de cobrança coerciva (artigos 59º, n.º3, do RICR, e 142º, n.º1, CPA), são estanques entre si, só havendo lugar a esta última quando decorrido o prazo de pagamento voluntário.

Tratando-se, no caso presente, de uma fixação a título de imposto complementar, a que a Administração Fiscal procedeu em Julho de 2000, o respectivo imposto só poderia ser pago se a Recorrida tivesse em sua mão o documento de cobrança que lhe fosse enviado pela Administração aquando da notificação da liquidação.

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

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

No que respeita ao acto tributário que é o acto terminal de uma fase processual, de um procedimento tributário ou administrativo que se estrutura com base num complexo de normas reguladoras da acção administrativa⁴ o devido procedimento administrativo constitui para o

⁴ Sobre o que se segue, vd. Diogo Leite de Campos, Fundamentação dos actos tributários: regras gerais,

contribuinte uma importante garantia formal, pois supõe que a actividade da Administração tem de seguir necessariamente canais determinados como requisito mínimo para poder ser considerada actividade legítima.

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

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

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

Ora, para que os actos administrativos possam receber uma

execução legítima, forçada ou não, é necessário que sejam eficazes (cfr. artigos 117º e 136º do CPA), sendo que a execução jurídica ou material de um acto ineficaz é ilegal. Enquanto não tiver sido notificado, não se trata, realmente de um acto administrativo, na medida em que ainda não produziu os efeitos a que se dirigia. Até este momento, existe apenas uma decisão interna que ainda pode ser corrigida, alterada, revogada ou suspensa por parte do seu autor.⁵

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

A ineficácia do acto exequendo toma 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 execução⁶ 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 inexecuibilidade 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.

⁵ - Diogo Leite Campos, Dto Tributário, 1997, 203

⁶ - Freitas do amaral, Curso de Dto administrativo, II, 2001,486

Pelas apontadas razões não merece a sentença recorrida qualquer censura, não havendo que cuidar de matérias consolidadas, sobre as quais não caiu recurso, como pretendido pela recorrida.

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