

Processo nº 714/2011

Acordam em conferência na Secção Cível e Administrativa no Tribunal de Segunda Instância da RAEM:

I

No âmbito dos autos de oposição à execução fiscal registados sob o nº 748/10-ADM, que correm os seus termos no Tribunal Administrativo e de que é oponente a A, devidamente identificada nos autos, foi proferido o seguinte despacho rejeitando *in limine* a oposição:

A, 詳細身份資料載於卷宗內，就澳門財政局稅務執行處以稅務執行程序向其追收欠交之資產轉移印花稅及憑單印花之款項(合共 MOP 83,479.00)，透過異議之方式提出反對，理由是其應獲豁免徵收因移轉財產而生的印花稅。

*

財政局認為被執行人提出反對的理由缺乏依據，應予駁回。

*

檢察院認為應駁回被執行人提出的反對，因不符合《稅務執行法典》的有關規定。

根據卷宗資料，本院認定以下重要事實：

2008 年 11 月 17 日，財政局針對被執行人位於澳門之不動產（房屋記錄編號分別為 71214-07-I7、71983-01-A1 及 71983-01-B1）依職權發出三份編號為 2008-08-900535、2008-08-900536 及 2008-08-900537 催徵證明書，評定資產轉移印花稅及憑單印花稅，金額合共為 MOP 83,479.00（見編號 2008-08-900535-00、2008-08-900536-00 及 2008-08-900537-00 附卷第 2 頁，有關內容在此視為完全轉錄）。

2011 年 1 月 20 日，財政局稅務執行處以親身傳喚方式，對被執行

人作出傳喚 (見編號 2008-08-900535-00 附卷第 37 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

2011 年 1 月 31 日，被執行人透過異議之方式對執行提出反對。

*

本院現就有關問題作出審理。

就稅務執行方面之法律制度，澳門特別行政區現仍然適用由第 38:088 號法令(1950 年 12 月 12 日)通過之《稅務執行法典》(Código das Execuções Fiscais) (於 1951 年 1 月 6 日作出公佈)。

上述法典第 165 條規定如下：

« Art.165.º A oposição só pode ter os fundamentos previstos por este código.

Em caso algum poderá versar matéria que, segundo os respectivos regulamentos, deva constituir objecto de reclamação ou recurso contencioso.

§1.º Se a oposição não tiver por fundamento qualquer dos mencionados nos números dos artigos 169.º e 176.º e se não for acompanhada dos documentos de prova ou indicação de testemunhas, será logo rejeitada in limine pelo juiz, que mandará prosseguir na execução.

.....»

第 169 條及第 176 條之規定如下：

« Art.169.º A oposição por simples requerimento só pode ter algum dos fundamentos seguintes:

a) Ilegitimidade da pessoa citada, por esta não ser o próprio devedor nem o responsável pelo pagamento da dívida exequenda, seja qual for a sua proveniência;

b) Pagamento da dívida exequenda ou sua anulação devidamente comprovada;

c) Prescrição da dívida exequenda;

d) Duplicação de colecta por, estando paga por inteiro uma contribuição ou imposto, se exigir, da mesma ou de diferente pessoa, uma outra de igual natureza, referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo;

e) *Falta ou nulidade de primeira citação para a execução, quando o executado não tenha intervindo no processo.*

§ 1.º *O fundamento da alínea d) deste artigo só é admissível se o executado o não tiver anteriormente invocado em qualquer recurso, e, da mesma forma, não poderá ser invocado em recurso se anteriormente tiver sido alegado em oposição à execução.*

§ 2.º *Para observância do disposto no parágrafo anterior, o secretário de Fazenda dará, por escrito, a sua informação, que será junta aos autos.*

Art.176 .º *Além dos fundamentos mencionados no artigo 169.º, a oposição por meio de embargos poderá ter mais os seguintes:*

1.º *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;*

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

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

4.º *Não pertencerem ao executado os bens penhorados.»*

上述法律規定明顯對稅務執行之反對理由訂定了『盡數列舉原則』，然而，隨著社會及法律之演變，以致在學理及司法見解方面，均對上述有關規定之實質內涵作出不同之理解。葡萄牙現行法律對稅務執行之反對理由更作出了一些新的規定(可見 10 月 26 日第 433/99 號法令通過之《Código do Procedimento e de Processo Tributário》第 204 條第 1 款 i)項)，當中包括：「*Quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores, a provar apenas por documentos, desde que não envolvem apreciação da ilegalidade da liquidação da dívida, nem representem interferência em matéria em exclusiva competência da entidade que extraído o título.*」雖然澳門在稅務執行之立法方面並沒有作出同樣相應的轉變，然而，從比較法之角度，上述法律規定顯然有一定之參考價值。事實上，為了確保私人可以獲得全面之司法保護，澳門在司法見解方面亦存在相同的理解，認為稅務執行之反對理由不應受限於《稅務執行法典》第 165 條、第 169 條及第 176 條之規定，以貫徹『全面司法保護原則』(Princípio da plenitude da garantia da via judiciária)之精神(參考澳門中級法院第 94/2003 號、第 130/2003 號及第 527/2006 號卷宗之裁判書)。

本案例中，被執行人所提出的反對執行理由明顯並不符合《稅務執行法典》第 165 條、第 169 條及第 176 條規定的任一情況。

被執行人聲稱其為澳門特別行政區行政公益法人，並認為財政局錯誤適用法律，將其透過贈與獲得的不動產作出轉移印花稅結算。然而，即使上述違反法律的瑕疵獲證實存在，也只導致結算行為被撤銷，而非為無效(見《行政程序法典》第 122 條及第 124 條)。對於可撤銷的行政行為，法律已定出提起司法上訴的訴訟程序及期限。假如以可撤銷為基礎的行為被接納成為反對執行的依據，則法律規定的司法上訴期限變得無意義；再者，若該行為已曾提起司法上訴，則可能出現重覆判決或相抵觸的判決，明顯違反立法精神。因此，導致基礎行為可撤銷的瑕疵，並不能成為因該行為而產生的稅務執行的反對理據。

綜合所述，按上述理由判處被執行人就罰款之執行程序提出的反對理由不成立，並駁回被執行人之請求。

訴訟費用由被執行人負擔，司法費為 3 個計算單位(3 UC)。

將本判決登記及作出適當通知。

適時將本卷宗送回財政局稅務執行處。

Notificada e inconformada com o despacho, veio a oponente interpor recurso jurisdicional dele para este Tribunal de Segunda Instância, concluindo e pedindo:

1. O presente recurso vem interposto da decisão do Tribunal Administrativo, de 16 de Junho de 2011, que decidiu rejeitar a oposição à execução fiscal.
2. A oposição apresentada tem como fundamento legal a ilegalidade da contribuição lançada à executada, nos termos do número 1 do artigo 176^o do Código das Execuções Fiscais.
3. A ilegalidade suscitada advém do facto da Administração Fiscal condicionar a concessão de isenção do pagamento do imposto de selo por transmissão definitiva de bens imóveis a um requisito de natureza formal.
4. Estando em causa a questão de saber se a Executada tem a obrigação de comunicar à entidade fiscal a sua intenção de aceitar uma determinada doação e só depois formalizar a escritura pública definitiva ou, se ao invés, este requisito de natureza formal é

dispensável, na medida em que a Lei 11/96/M que concede a isenção não o exige.

5. A Executada é uma pessoa colectiva de utilidade pública administrativa, tendo-lhe sido reconhecida tal estatuto nos termos do número 3 do artigo 6º da Lei nº 11/96/M, de 12 de Agosto.
6. Nos termos do artigo 10º da referida lei tais instituições gozam de isenções fiscais e emolumentares, sendo que nos termos das alíneas a) e f) do referido artigo 10º gozam de isenção do pagamento do imposto de selo e dos emolumentos de notariado e de registo, na outorga de qualquer acto de natureza notarial.
7. A Repartição de Finanças, reconhecendo razão à Executada, sustentou, no entanto, que o imposto em causa teria de ser liquidado, porquanto a instituição em causa, não pedira antecipadamente a isenção do selo por transmissão de bens.
8. A isenção em causa tem natureza potestativa, já que resulta da lei e não depende da vontade da entidade que proceda à liquidação do imposto em causa, ou seja, tal isenção terá de ser reconhecida independentemente da vontade da administração fiscal.

Nestes termos, e nos mais em Direito consentidos que Vós, Excelentíssimos Juízes, Muito Doutamente suprireis, requer o Recorrente

a) seja revogada a sentença ora colocada em crise por violação da norma do número 1 do artigo 176º do Código das Execuções Fiscais e bem assim da Lei 11/96/M.

seguindo-se as demais consequências legais, para que, mais uma vez, pela Vossa Palavra, se cumpra a consuetudinária

JUSTIÇA!

Pela Repartição de Execução Fiscal não foram apresentadas contra-alegações.

Subidos os autos a esta segunda instância e devidamente

tramitados, o Ministério Público emitiu oportunamente em sede de vista o seguinte duto parecer pugnando pela improcedência do recurso:

No ordenamento jurídico da RAEM, a execução fiscal rege-se ainda pelo Código das Execuções Fiscais aprovado pelo Decreto n.º38:088 publicado no BOM de 06/01/1951, em virtude de, até ao dia de hoje, não ser substituído pela legislação própria. O seu art.165º dispõe:

A oposição só pode ter os fundamentos previstos por este Código.

Em caso algum poderá versar matéria que, segundo as respectivos regulamentos, deva constituir objecto de reclamação ou recurso contencioso.

§1º. 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 mandará prosseguir na execução.

.....

§2º. A ilegalidade da contribuição a que se refere o n.º1 do artigo 176º diz respeito apenas à não existência, em absoluto, de uma contribuição ou imposto ou qualquer outro rendimento, ou ao facto de não ter sido autorizada a sua cobrança pela lei orçamental do ano a que for referida, não podendo, portanto, em oposição à execução, discutir-se e julgar-se, à sombra desse fundamento, se as contribuições, impostos ou outros rendimentos que existam nas leis em vigor e cuja cobrança tenha sido autorizada por lei orçamental ou autorização posterior foram bem ou mal lançados ou liquidados ao executado, ou se existem ou não para ele, ou se os autos de transgressão das leis ou regulamentos foram bem ou mal levantados.

Vê-se que este artigo consagra o princípio da taxatividade dos fundamentos da oposição e, simultaneamente, estabelece a distinção entre a ilegalidade abstracta e a ilegalidade concreta: a doutrina e jurisprudência entendiam, durante longo tempo, que não podiam servir de fundamentos de oposição a ilegalidade concreta.

Verifica-se, entretanto, a evolução legislativa em Portugal. Nos termos da *h)* do n.º1 do art.286º do CPT aprovado pelo D.L. n.º154/91, com a redacção dada pelo D.L. n.º303/93, a oposição à execução fiscal pode fundar-se em quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores e a provar apenas por documentos, desde que não envolvam apreciação da ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representem inter-ferência em matéria em exclusiva competência da entidade que extraído o título.

Significa isto “Não obstante o advérbio só parecer inculcar a taxatividade dos fundamentos enumerados neste preceito, a verdade é que a sua alínea *h)*, apesar das restrições que faz, admite qualquer outros fundamentos além dos expressamente indicados nas alíneas antecedentes.” (Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão: Código de Processo Tributário – Comentado e Anotado, 2ª ed., Coimbra, p.568)

Tal evolução legislativa não se encontra no ordenamento jurídico de Macau.

Ao abrigo do princípio da tutela jurisdicional efectiva, e tomando por base o princípio da unidade e coerência do ordenamento jurídico, os nossos tribunais vem procedendo, e bem, à interpretação actualizadora e correctiva do disposto nos arts.164º, 165º, 169º e 176º do CEF.

Essa interpretação anda e consolida-se no sentido de admitir-se que além dos expressamente consagrados nos arts.169º e 176º, podem ser fundamentos da oposição à execução fiscal a nulidade e a ineficácia dos actos administrativos que subjazem à dívida exequenda. (cfr.

Acórdãos do TSI, nos processos n.º126/2003, n.º130/2003 e n.º527/2006)

Pois bem, no ordenamento jurídico de Macau, a nulidade dum acto administrativo determina que não se produza qualquer efeito jurídico e pode ser declarada a todo o tempo e por qualquer tribunal (n.º1 e n.º2 do art.123º do CPA). E, face à nulidade de acto administrativo, o legislador permite, em alternativa, o recurso contencioso e a acção para reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos (art.100 n.º2 do CPAC).

Por sua vez, a ineficácia do acto administrativo subjacente conduz à não exigibilidade coerciva da dívida exequenda e, conseqüentemente, à não exequibilidade do respectivo título executivo.

Todavia, o que é certo é que no §2º do art.165º se militam sempre as ilegalidades que levam à anulabilidade de actos administrativos subjacentes (lançamento ou liquidação) da dívida exequenda. Ou seja, não se podem ser fundamento da oposição à execução fiscal as ilegalidades conducentes mera anulabilidade dos actos administrativos subjacentes.

No caso *sub judice*, ressalvado elevado respeito pela opinião diferente, afigura-se-nos incorrecta o argumento aduzido na 2ª Conclusão das Alegações de Recurso, visto o imposto de selo existir na lei em vigor e a sua cobrança estar autorizada na lei orçamental.

E, caso sendo provadas, as ilegalidades invocadas pela executada no Requerimento de oposição – violação de lei – determinariam apenas a anulabilidade, em vez da nulidade, das liquidações conducentes as colec-tas exequendas. Daí que não poderia constituir fundamento da oposição à execução fiscal.

Por todo o exposto, entendemos que se deverá julgar improcedente a presente oposição.

Foram colhidos os vistos, cumpre conhecer.

II

Confrontando com o alegado no requerimento da oposição e o alegado e concluído agora no petítório do recurso, verifica-se que o recorrente se limitou a repetir as questões e insistir naquilo que já foi alegado e concluído naquele requerimento da oposição..

Ora, as tais questões já foram devidamente apreciadas e debatidas tanto na douda decisão ora recorrida como no doudo parecer do Ministério Público emitida em sede de vista que lhe foi aberta nesta instância.

Conforme se vê na Douda decisão ora recorrida, foi demonstrada, com raciocínio inteligível e razões sensatas e convincentes, a inidoneidade da oposição deduzida pela ora recorrente para o fim pretendido, isto é, a alegada ilegalidade do lançamento da contribuição só pode ser impugnada por via graciosa ou contenciosa e não constitui qualquer dos fundamentos para a oposição à execução fiscal taxativamente elencados no artº 169º do Código das Execuções Fiscais, portanto, não se nos afigura outra solução melhor do que a de louvar aqui a decisão recorrida e, nos termos autorizados pelo artº 631º/5 do CPC, *ex vi* do 149º/1 do CPAC, remeter para os Doudos fundamentos invocados na decisão recorrida, julgando improcedente o recurso e confirmando a decisão recorrida.

Resta decidir.

III

Nos termos e fundamentos acima expostos, acordam em conferência negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, com taxa de justiça fixada em 6 UC.

Registe e notifique.

RAEM, 24JAN2013

Lai Kin Hong

Choi Mou Pan

João A. G. Gil de Oliveira

Presente

Victor Coelho