

Processo nº 527/2006

Data: 30.11.2006

(Autos de recurso jurisdicional em matéria administrativa, fiscal e aduaneira)

Assuntos: Execução fiscal.

Oposição.

Legitimidade.

Notificação do contribuinte para pagamento voluntário.

Inexequibilidade do título.

SUMÁRIO

1. Se o imposto foi liquidado em nome do contribuinte, e assim constar da certidão de relaxe, não pode o mesmo, em sede de oposição, arguir a sua ilegitimidade com alegada falta de prova de efectivo exercício da actividade pela qual lhe é exigida a contribuição.
2. O ónus da prova da notificação do contribuinte para pagamento voluntário do imposto que lhe foi liquidado cabe à Fazenda Pública, para tal não bastando a junção aos autos de meros “registos informáticos” donde conste que foi o contribuinte notificado.
3. A falta de notificação para pagamento voluntário acarreta a inexequibilidade do título (executivo), fundamento que pode ser

invocado em sede de oposição.

O relator,
José M. Dias Azedo

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

Relatório

1. Inconformada com o decidido na sentença pelo Mmº Juiz do Tribunal Administrativo proferida em 14.06.2006, e na qual se julgou procedente a oposição por A deduzida à execução fiscal que lhe foi movida para pagamento da quantia (total) de MOP\$41.781,00, da mesma recorreu a exequente Fazenda Pública para este T.S.I., para o que apresentou alegações e onde formulou as seguintes conclusões:

“I. *Vem o presente recurso interposto da douta sentença de fls. 129 a 135 dos autos, que julgou provada e procedente a oposição à execução fiscal, declarando, em consequência, extinta a execução, com fundamento, quer na ilegitimidade do*

recorrido para a Contribuição Industrial de 1998 e 1999 por não se determinar com que base foi feita a tributação, quer na inexecuibilidade dos títulos executivos por falta de notificação que torna a dívida inexigível.

- II. No que concerne à (alegada) ilegitimidade do recorrido não será demais esclarecer que ilegitimidade da pessoa citada deverá ser interpretada no sentido de que a pessoa chamada à execução não é o próprio colectado, o que não se verifica nos autos uma vez que o executado é ele próprio a entidade colectada.*
- III. Neste sentido a anotação ao artigo 169º constante do "Código das Execuções Fiscais do Império - Anotado" de Virgílio de Carvalho, referindo-se ao fundamento de oposição à execução constante da alínea a) o seguinte: "Esta disposição só pode ser interpretada no sentido de que a pessoa chamada à execução não é o próprio colectado. A execução fiscal tem por base uma certidão de relaxe que vale como sentença transitada em julgado. Por isso não pode nunca considerar-se ilegítima a pessoa que foi colectada ou o seu responsável desde que como tal venha mencionado nessa certidão. Se a colecta foi indevidamente lançada a*

determinado indivíduo deveria ele ter reclamado contenciosamente."

- IV. Acresce que nos encontramos em sede imprópria para sindicar das pretensas ilegalidades imputadas aos actos de liquidação da Contribuição Industrial. Permitindo-nos fazer uma curta remissão para a jurisprudência existente sobre a matéria, poderemos atentar no Acórdão, relativo ao processo nº 025965, da 2ª Secção do STA, de 23.05.2001, de acordo com o qual "a oposição à execução não é o meio processual adequado ou próprio para obter decisão judicial que porventura anule, ainda que parcialmente, o acto, tributário questionado e com base no qual se procedeu à emissão do título que serve de base à execução".*
- V. Agora, em sede de execução, não poderia o Mmº Juiz "a quo" pronunciar-se sobre eventuais vícios que àqueles actos se reportam, uma vez que relativamente aos mesmos se formou caso decidido ou resolvido.*
- VI. Pelo exposto, somos do entendimento que sobre esta matéria deverá ser declarada a nulidade da sentença pelo recurso à alínea b) do nº 1 e ao nº 3 do artº 571º do CPC.*
- VII. Os avisos de cobrança voluntária são remetidos directamente*

aos contribuintes, em sede em sede de Imposto Profissional (modelo M/15), Contribuição Industrial (modelo M/18), e Imposto Complementar de Rendimentos (modelo M/7), conforme resulta dos artigos 46º do Regulamento do Imposto Profissional, do artigo 28º do Regulamento da Contribuição Industrial, e do artigo 58º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos, respectivamente.

- VIII. Pelo facto de não existir a obrigação de registo da expedição dos avisos de cobrança voluntária, o único meio que o recorrente tem de verificar se estes foram enviados, e para que morada, é através dos respectivos registos informáticos, cujas cópias foram oportunamente entregues aquando a Resposta apresentada pelo ora recorrente.*
- IX. Da comparação dos elementos disponibilizados pelo recorrido, conforme os documentos juntos ao requerimento entregue pelo ora recorrente a 9 de Dezembro de 2005, nomeadamente as declarações de início de actividade modelo M/1, e os registos informáticos de que o recorrente dispõe daquele, existe uma plena concordância entre as moradas.*
- X. Nos termos do artigo 3º nº 1 do DL nº 18/84/M de 24 de Março, os avisos ou notificações deverão ser enviados para a*

residência indicada pelo contribuinte nas declarações por si apresentadas no âmbito do respectivo imposto ou contribuição e no caso de ser indicada mais de uma residência, é suficiente o envio da notificação ou aviso para uma delas, nos termos do n.º 2 do artigo 3.º do mesmo diploma.

- XI. Pelo exposto, e com o respeito que nos é devido, não podemos concordar, com a posição do Mm.º Juiz "a quo" quanto a não ser de operar a presunção da efectivação da notificação prevista no n.º 3 do artigo 2.º do DL n.º 16/84/Mde 24 de Março.*
- XII. Nos termos do disposto no parágrafo 2.º do artigo 164.º do CEF, a oposição é deduzida no prazo de dez dias a contar da citação, o que significa que entrados nesta fase do processo, nos deparamos com os limites impostos pelo artigo 165.º do CEF.*
- XIII. E o art.º 165.º do CEF, é claro, 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 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 mandara prosseguir na execução".

XIV. Atentando na fórmula legal usada no artº 165º do CEF - "só pode ter por fundamento" - é claro que explicita o carácter taxativo do preceito analisado, e pela leitura meramente superficial do artº 169º, não se vislumbra qualquer referência à falta da notificação ou inexigibilidade da dívida de imposto como um dos fundamentos da oposição à execução.

XV. Ora, não sendo exigido qualquer registo postal para a notificação dos avisos de cobrança voluntária, não vemos qual a razão para inverter o ónus da prova, tendo a Administração Fiscal de provar que notificou, quando há uma clara presunção a seu favor.

XVI. Como bem diz o Mmº Juiz "a quo" a maioria dos títulos executivos que servem de base às execuções fiscais, têm na sua base um acto unilateral da Administração Fiscal, parte com interesse na execução de acordo com o disposto no artigo 390 do CEF.

XVII. Não devia o Mmº Juiz "a quo" esquecer-se que está a Administração Fiscal vinculada pelo princípio da prossecução do interesse público e da protecção dos direitos

e interesses legalmente protegidos dos cidadãos, constante do artº 4º do CP A e de diverso preceitos da Lei Básica da RAEM (cfr. nº 5 do artº 71º e nº 15 do artº 50º, entre outros)”; (fr., fls. 142 a 154).

*

Sem contra-alegações, vieram os autos a este T.S.I., onde, em sede de vista, juntou o Exmº Representante do Ministério Público douto Parecer em que, reconhecendo razão à recorrente no que toca à questão da (i)legitimidade do executado, entende porém que se deve julgar improcedente o recurso por inexigibilidade da dívida exequenda; (cfr., fls. 161 a 165).

*

Colhidos os vistos dos Mmºs Juizes-Adjuntos, e nada obstando, passa-se a conhecer.

Fundamentação

Dos factos

2. Vem dada como provada a seguinte matéria de facto:

“Em 01/06/1990, a Recebedoria da Fazenda de Macau extraiu a certidão de relaxe n° XXX do conhecimento de cobrança n° XXX da dívida de contribuição industrial (verbas n°s XXX e XXX) relativa ao exercício do ano de 1990, no valor de MOP\$1.890,00 (fls. 2 dos autos).

Em 06/06/1991, a Recebedoria da Fazenda de Macau extraiu a certidão de relaxe n° XXX do conhecimento de cobrança n° XXX da dívida de contribuição industrial (verbas nos XXX e XXX) relativa ao exercício do ano de 1991, no valor de MOP\$1.890,00 (fls. 2 do apenso I).

Em 01/06/1992, a Recebedoria da Fazenda de Macau extraiu a certidão de relaxe n° XXX do conhecimento de cobrança n° XXX da dívida de contribuição industrial (verbas n°s XXX e XXX) relativa ao exercício do ano de 1992, no valor de MOP\$1.890,00 (fls. 2 dos apenso II).

Em 01/06/1993, a Recebedoria da Fazenda de Macau extraiu a certidão de relaxe n° XXX do conhecimento de cobrança n° XXX da

dívida d contribuição industrial (verbas nos XXX e XXX) relativa ao exercício do ano de 1993, no valor de MOP\$1.890,00 (fls. 2 dos apenso III).

Em 03/05/1993, a Recebedoria da Fazenda de Macau extraiu a certidão de relaxe n° XXX da guia n° XXX da dívida de imposto complementar (grupo B relativo ao exercício do ano de 1991, no valor de MOP\$3.662,00 (fls. 2 do apenso IV).

Em 01/06/1994, a Recebedoria da Fazenda de Macau extraiu a certidão de relaxe n° XXX do conhecimento de cobrança n° XXX da dívida de contribuição industrial (verbas n°s XXX e XXX) relativa ao exercício do ano de 1994, no valor de MOP\$1.890,00 (fls. 2 dos apenso V).

Em 01/06/1994, a Recebedoria da Fazenda de Macau extraiu a certidão de relaxe n° XXX da guia n° XXX da dívida de imposto complementar (grupo B) relativo ao exercício do ano de 1992, no valor de MOP\$3.661,00 (fls. 2 dos apenso VI).

Em 01/06/1995, a Recebedoria da Fazenda de Macau extraiu a certidão de relaxe n° XXX do conhecimento de cobrança n° XXX da dívida de contribuição industrial (verbas nos XXX e XXX) relativa ao exercício do ano de 1995, no valor de MOP\$1.890,00 (fls. 2 dos apenso VII).

Em 01/03/1995, a Recebedoria da Fazenda de Macau extraiu a certidão de relaxe n° XXX da guia n° XXX da dívida de imposto complementar (grupo B) relativo ao exercício do ano de 1993, no valor de MOP\$4.224,00 (fls. 2 dos apenso VIII).

Em 18/12/1993, a Recebedoria da Fazenda de Macau extraiu a certidão de relaxe n° XXX do conhecimento n° XXX da dívida de imposto complementar (grupo B) relativo ao exercício do ano de 1995, no valor de MOP\$4.408,00 (fls. 2 dos apenso IX).

Em 03/06/1996, a Recebedoria da Fazenda de Macau extraiu a certidão de relaxe n° XXX do conhecimento de cobrança n° XXX da dívida de contribuição industrial (verbas nos XXX e XXX) relativa ao exercício do ano de 1996, no valor de MOP\$1.890,00 (fls. 2 dos apenso X). Em 03/12/1996, a Recebedoria da Fazenda de Macau extraiu a certidão de relaxe n° XXX do conhecimento n° XXX da dívida de imposto complementar (grupo B) relativo ao exercício do ano de 1.996, no valor de MOP\$6.120,00 (fls. 2 dos apenso XI).

Em 02/06/1998, a Recebedoria da Fazenda de Macau extraiu a certidão de relaxe n° XXX do conhecimento de cobrança n° XXX dívida de contribuição industrial (verba n° XXX) relativa ao exercício do ano de 1998, no valor de MOP\$315,00 (fls. 2 dos apenso XII).

Em 02/06/1998, a Recebedoria da Fazenda de Macau extraiu a

certidão de relaxe n° XXX do conhecimento de cobrança n° XXX d dívida de contribuição industrial (verba n° XXX) relativa ao exercício do ano de 1998, no valor de MOP\$525,00 (fls. 2 dos apenso XIII).

Em 02/06/1999, a Recebedoria da Fazenda de Macau extraiu a certidão de relaxe n° XXX do conhecimento de cobrança n XXX da dívida de contribuição industrial (verba n° XXX) relativa ao exercício do ano de 1999, no valor de MOP\$315,00 (fls. 2 dos apenso XIV).

Em 02/06/1999, a Recebedoria da Fazenda de Macau extraiu a certidão de relaxe n° XXX do conhecimento de cobrança n XXX da dívida de contribuição industrial (verba n° XXX) relativa ao exercício do ano de 1999, no valor de MOP\$525,00 (fls. 2 dos apenso XV).

Em 07/01/2000, a Recebedoria da Fazenda de Macau extraiu a certidão de relaxe n° XXX do conhecimento n° XXX da dívida de imposto profissional (grupo 1) relativo ao exercício do ano de 1998, no valor de MOP\$787,00 (fls. 2 dos apenso XVI).

Em 04/01/2001, a Recebedoria da Fazenda de Macau extraiu a certidão de relaxe n° XXX do conhecimento n° XXX da dívida de imposto profissional (grupo 1) relativo ao exercício do ano de 1999, no valor de MOP\$3.390,00 (fls. 2 dos apenso XVII).

Em 01/12/2004, a Recebedoria da Fazenda de Macau extraiu a certidão de relaxe n° XXX do conhecimento n° XXX da dívida de imposto

complementar (grupo B) relativo ao exercício do ano de 2003, no valor de MOP\$136,00 (fls. 2 dos apenso XVIII).

Em 20/08/1999, a Repartição de Finanças enviou, por carta registada e dirigida à Rua XXX, ao ora oponente o aviso do imposto profissional a pagar relativo ao ano de 1998 (fls. 72 dos autos).

Em 21/08/2000, a Repartição de Finanças enviou, por carta registada e dirigida à Rua XXX, ao ora oponente o aviso do imposto profissional a pagar relativo ao ano de 1999 (fls. 74 dos autos).

Em 08/06/1990, foi autuado o primeiro processo executivo contra o ora oponente.

Em 06/09/2005, o oponente foi citado para os termos da execução fiscal e em 16/09/2005, deduziu a oposição por simples requerimento”; (cfr. fls. 130-v a 132).

Do direito

3. Com a execução fiscal movida ao executado/opponente e ora recorrido, pretendia a Fazenda Pública o pagamento de MOP\$41.781,00, referente à Contribuição Industrial dos anos de 1990 a 1999, Imposto Complementar dos anos de 1991 a 1996 e 2003 e Imposto Profissional do Grupo 1 dos anos de 1998 e 1999.

Perante a deduzida oposição e apreciando as questões aí suscitadas, entendeu o Mmº Juiz do Tribunal Administrativo que em relação à Contribuição Industrial de 1998 e 1999, era o executado parte ilegítima.

Para além disso, considerou também inexecuíveis os títulos executivos apresentados em relação a toda a quantia exequenda dado que entendeu não ter sido o executado oportunamente notificado para o seu pagamento voluntário, concluindo assim que inexigível era a dívida.

Ponderando no assim decidido e no teor das alegações e conclusões pela ora recorrente oferecidas, cremos que a solução a dar ao presente recurso é a apresentada no douto Parecer do Exmº Representante do Ministério Público que se nos mostra de acompanhar.

Vejamos.

— Quanto à “(i) legitimidade do executado”.

Entendeu o Mmº Juiz “a quo” que era o executado parte ilegítima em relação à contribuição industrial dos anos de 1998 e 1999 que lhe foi

liquidada, dado que nos autos elementos não havia que provassem que tinha efectivamente exercido a actividade pela qual lhe era exigida a contribuição em causa.

Ora, admitindo-se que a questão comporte outro entendimento – que se respeita – não cremos que adequado é o entendido pelo Mmº Juiz “a quo”, pois que, como acertadamente se observa no referido Parecer:

“Sendo certo que a execução fiscal tem por base uma certidão de relaxe que vale como sentença transitada, em regra não poderá considerar-se ilegítima a pessoa que foi colectada, se o imposto exequendo foi liquidado em seu nome e, como tal, venha mencionado nessa certidão.

(...)

No caso, a Contribuição Industrial em questão, referente aos anos de 1998 e 1999, da verba nº 820200 foi liquidada em nome do recorrido, pelo que, não se descortinando que tal liquidação tenha sido alvo de qualquer reclamação ou recurso contencioso, inexistindo, pois, eventual anulação da mesma, será ele o próprio devedor da dívida exequenda”;
(cfr. fls. 162).

— Aqui chegados, e patente sendo a solução a dar à a referida questão

da (i)legitimidade, passemos para a da “inexigibilidade da dívida exequenda”.

No ponto em questão, entendeu-se na decisão recorrida que “*segundo o exequente, foram enviados ao executado, os avisos para pagamento das contribuições e impostos em causa, contudo, não dispõe de elementos de prova da expedição*”. E, daí, considerando que ao exequente cabia o ónus da prova da expedição dos avisos para pagamento voluntário, e não o tendo feito, decidiu que tal falta torna inexigível a dívida.

Que dizer?

Afigura-se-nos que a questão tem de ser apreciada da seguinte forma: primeiro, importa ver se efectivamente houve falta de notificação para pagamento voluntário da(s) quantia(s) exequenda(s), e, depois, a confirmar-se tal falta, apurar qual o efeito da mesma para a execução fiscal pela ora recorrente instaurada.

— Quanto à referida “notificação”, entendeu o Mmº Juiz do Tribunal Administrativo que o ónus da prova da sua efectiva realização competia à exequente, e que dos documentos existentes nos autos não resulta provado

que foi o executado/oponente notificado para proceder ao pagamento voluntário das quantias exequendas.

Afirma a ora recorrente que *“Os avisos de cobrança voluntária são remetidos directamente aos contribuintes, em sede de Imposto Profissional (modelo M/15), Contribuição Industrial (modelo M/18), e Imposto Complementar de Rendimentos (modelo M/7), conforme resulta dos artigos 46º do Regulamento do Imposto Profissional, do artigo 28º do Regulamento da Contribuição Industrial, e do artigo 58º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos, respectivamente”*, e que, *“Pelo facto de não existir a obrigação de registo da expedição dos avisos de cobrança voluntária, o único meio que o recorrente tem de verificar se estes foram enviados, e para que morada, é através dos respectivos registos informáticos, cujas cópias foram oportunamente entregues aquando a Resposta apresentada pelo ora recorrente.”*

Não nos parece de acolher o assim entendido, pois que também somos de opinião que os “registos informáticos” não fazem prova de que foram efectivamente expedidos os avisos de cobrança voluntária, até mesmo porque nada garante que, nomeadamente, não tenha havido lapso na sua elaboração, acabando a argumentação apresentada por ser uma

forma de se fazer com que – como salienta o Exm^o Representante do Ministério Público – caiba ao executado o ónus de provar que não foi notificado quando a parte responsável pela notificação não prova que ela foi efectivamente efectuada, invertendo-se assim o ónus da prova sobre tal matéria.

De facto, e em sede de procedimento administrativo como é o caso, é à ora recorrente que cabe a prova de que os “avisos de cobrança” – donde constem expressamente os montante liquidados e os seus motivos de facto e de direito – foram efectivamente expedidos para a morada do contribuinte, a fim de se poder considerar que foi o mesmo contribuinte regularmente notificado.

Perante isto, não sendo os invocados “registos informáticos” prova (irrefutável) da efectiva notificação do executado, e assim, provada não estando a notificação para pagamento voluntário das quantias cuja execução pretende a ora recorrente, importa avançar para a segunda questão a apreciar, e que consiste em saber dos efeitos da assinalada falta de notificação para pagamento voluntário das quantias em causa na execução fiscal movida pela ora recorrente.

— E, sobre a questão, motivo não temos para divergir do entendimento já assumido por esta Instância nos Acórdãos de 04.12.2003, tirado nos autos de recurso jurisdicional nº 94/2003 e 130/2003, onde, perante idêntica questão se consignou que a notificação de um acto tributário assume um papel de pressuposto essencial da execução, e se esta tiver lugar sem que aquela se tenha verificado, (e assim, decorrido o prazo legal para o pagamento voluntário), a certidão de relaxe que constitui o título executivo padece da falta de um requisito substancial que é a exigibilidade da dívida, que por sua vez determina a inexecutabilidade do título.

De facto, e no fundo, o que está em causa num processo de execução fiscal, é a execução de um acto administrativo, e como sabido é, para que os actos administrativos possam ser objecto de execução legítima, (forçada ou não), necessário é que sejam – eficazes; (cfr., artº 117º e 136º do C.P.A.), certo sendo que ilegal é a execução (jurídica ou material) de um acto ineficaz.

Tal como já afirmava o Prof. Macello Caetano; “a execução de um acto não executório (no sentido de ineficaz) será ilegal por não terem sido observadas as condições legais que a legitima”.

— Assim, impondo-se concluir que ilegal é a execução movida ao ora recorrido em consequência da inexecuibilidade do título executivo apresentado – as “certidões de relaxe” – resta verificar se é tal circunstância fundamento invocável em sede de oposição.

Invocando o preceituado no artº 169º do Código de Execuções Fiscais (aprovado pelo Decreto nº 38088 publicado no B.O. de Macau nº 1, de 06.01.1951), é a exequente ora recorrente que de sentido negativo deve ser a resposta.

Tal como se entendeu nos atrás citados acórdãos deste T.S.I., (onde se confirmaram decisões em sentido contrário ao ora assumido pela recorrente), não nos parece também aqui de censurar o decidido pelo Mmº Juiz do Tribunal Administrativo.

Não se nega que atento o teor do referido artº 169º, defensável é a posição pela recorrente apresentada, pois que do mesmo não consta como fundamento para a oposição a uma execução fiscal a “inexecuibilidade do título” (ou a “inegibilidade da dívida exequenda”).

Contudo, cremos que se deve fazer uma “interpretação correctiva” ao

preceito em causa por forma a nele integrar o fundamento em questão.

Desde logo, importa ponderar que a “inexequibilidade do título”, foi, e continua a ser, fundamento de oposição à execução no âmbito do processo civil – cfr., artº 813º, §3º, do C.P.C. de 1939; artº 813º, al. a), do C.P.C. de 1961; e, artº 697º, al. a), do C.P.C.M. – não nos parecendo assim razoável que se não considere tal “inexequibilidade” como fundamento de oposição em processo de execução fiscal.

Por sua vez, importa também ponderar que a própria matéria dos fundamentos de oposição em execução fiscal foi objecto de evolução, (em grande parte, como consequência de jurisprudência sobre a questão), no sentido de se incluir no preceito relativo aos referidos fundamentos uma “válvula de segurança”, que permita considerar também como tal, outros “que não envolvam apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representem interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título”; (cfr., v.g., o artº 204º do Código de Procedimento e de Processo Tributário português aprovado pelo D.L. nº 439/99, de 26 de Outubro), parecendo-nos ser pois este o entendimento adequado em face do princípio da plenitude da garantia da via judiciária; (sobre a questão, vd., v.g., J. A. Valente Torrão,

“C.P.P.T. Anotado e Comentado”, 2005, pág. 785 e segs.).

Daí, ainda que se nos mostre de revogar a decisão recorrida na parte em que se declarou o executado parte ilegítima (no que toca à Contribuição Industrial de 1998 e 1999), sendo de se confirmar o segmento decisório que considerou inexigível a dívida exequenda e que julgou procedente a oposição, improcede o presente recurso.

Decisão

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

Sem custas, por das mesmas estar a recorrente isenta.

Macau, aos 30 de Novembro de 2006

José M. Dias Azedo

Chan Kuong Seng

Lai Kin Hong