Acórdãos STA	Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo
Processo:	0832/08
Data do Acordão:	20-01-2010
Tribunal:	PLENO DA SECÇÃO DO CT
Relator:	JORGE DE SOUSA
Descritores:	OPOSIÇÃO À EXECUÇÃO FISCAL FUNDAMENTO FALTA DE NOTIFICAÇÃO LIQUIDAÇÃO PRAZO DE CADUCIDADE
Sumário:	I – Nos casos em que não efectuada notificação da liquidação e foi instaurada execução fiscal, está-se perante uma situação de ineficácia do acto de liquidação, que constitui fundamento de oposição enquadrável na alínea i) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT. II – Quando foi efectuada uma notificação de um acto de liquidação, mas a notificação foi efectuada depois de ter decorrido o prazo de caducidade do direito de liquidação, está-se perante um fundamento de oposição à execução fiscal enquadrável na alínea e) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT.

Nº Convencional:	JSTA000P11339
Nº do Documento:	SAP201001200832
Recorrente:	A...
Recorrido 1:	FAZENDA PÚBLICA
Votação:	MAIORIA COM 2 VOT VENC

Aditamento:	

Texto Integral

Texto Integral:	Acordam no Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo: 1 – A… apresentou no Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria oposição à execução fiscal n.º 1937200701002783, do Serviço de Finanças de Alcanena. A oposição foi julgada procedente. A Fazenda Pública interpôs recurso da sentença para o Supremo Tribunal Administrativo que, por acórdão de 21-1-2009, lhe concedeu provimento, revogando a sentença recorrida, anulando todo o processado e absolvendo da

instância a Fazenda Pública.
A Oponente interpôs para este Pleno da Secção do Contencioso Tributário o presente recurso jurisdicional, invocando como fundamento do recurso oposição entre ele e o acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 7-1-2009, proferido no recurso n.º 638/08.
Por despacho do Excelentíssimo Senhor Relator na Secção foi decidido existir a invocada oposição de julgados.
A Recorrente apresentou alegações e as seguintes conclusões:
A – A recorrente, está divorciada desde 25 de Janeiro de 2005, sendo que apresenta domicílio fiscal diferente do ex-cônjuge, desde final de 2002, altura em que se separa de facto.
B – Na sequência de uma liquidação adicional em sede de IRS, ao exercício de 2002, a administração tributária notifica o ex cônjuge da recorrente, a 29 de Dezembro de 2006, no seu domicílio fiscal.
C – A administração tributária, no decorrer dos autos, reconhece, que de facto, nunca foi notificada a liquidação adicional de IRS, à recorrente.
D – A 8 de Outubro de 2007, é a recorrente citada no processo executivo autuado por dívida da liquidação adicional de IRS do exercício de 2002.
E – Apresenta petição de oposição à execução fiscal, com fundamento na alínea e) do nº 1 do artigo 204.º do CPPT.
F – A douta decisão do Tribunal a quo, determina a extinção da execução contra a oponente, aqui recorrente.
G – O ERFP, apresenta recurso para a secção do contencioso tributário do Supremo Tribunal Administrativo, motivando o mesmo, no Acórdão do STA, n.º 6722 de 27.03.2002.
H – O DMMP junto do STA emite parecer, considerando o meio processual usado (oposição) correcto.
I – E, expressamente refere, que a A.F., quando notifica a recorrida para a execução fiscal, sabe que está divorciada desde 2005 e qual o seu domicílio fiscal, não se aplicando por isso a regra do artigo 13.º n.º 7 do CIRS. Conclui, que o recurso da Fazenda Pública, não merece provimento.
J – O douto acórdão de que se recorre entende, que, a falta de notificação da liquidação do tributo, passado que seja o prazo de caducidade do direito de liquidação não constitui fundamento de oposição à execução fiscal, pois do que se trata não é de falta de notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade, mas de notificação

para além do prazo de caducidade do direito do Estado à liquidação, ilegalidade impugnável por meio de processo de impugnação judicial.
K – Não concorrem no caso as condições legais necessárias, desde logo, de tempestividade da impugnação judicial.
L – Decidindo, (com voto vencido do Conselheiro Lúcio Barbosa) que a oposição à execução fiscal não constitui a forma processual adequada ao caso, ficando na circunstância prejudicado o conhecimento de qualquer outra questão.
M – A recorrente entende que a convolação é possível, tendo em conta que, foi chamada ao processo pela primeira vez, a 8 de Outubro de 2007, facto admitido pela administração fiscal e dado como provado na sentença do tribunal a quo.
N – O entendimento perfilhado no Acórdão do STA n.º 638/08 (acórdão fundamento), de 7 de Janeiro de 2009, admite a convolação da petição de impugnação judicial em oposição à execução, com fundamento na alínea e) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, por a notificação da liquidação ter ocorrido depois de decorrido o prazo de caducidade.
O – A alínea e) do artigo 204.º introduzida pelo CPPT, admite um fundamento de oposição (...), que é a falta da notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade.
P – Reportando-se a situações em que, antes da execução ocorreu uma notificação, mas ela foi efectuada fora do prazo de caducidade do direito de liquidação.
Q – Situação em que não ocorreu qualquer notificação e a execução foi instaurada dentro desse prazo de caducidade.
R – E ainda, todas as situações em que não ocorreu uma notificação da liquidação no prazo de caducidade, por isso, tanto aquelas em que a execução foi instaurada antes do termo do prazo de caducidade como aquelas em que a execução foi instaurada depois deste termo.
S – Ou seja, tanto a falta de notificação como a falta de uma notificação tempestiva afectam a eficácia do acto de liquidação e não a sua validade, pelo que é na oposição que devem ser invocadas tanto a inexistência de qualquer notificação como a intempestividade da notificação que tenha sido efectuada.
T – Portanto, quer se entenda que a apreciação da

intempestividade da notificação da liquidação contende com a eficácia do acto notificado quer se entenda que constitui juízo sobre a sua legalidade, essa intempestividade é fundamento de oposição à execução fiscal.
U – Donde, considerando o entendimento preconizado no Acórdão fundamento, a forma de processo utilizada pela recorrente foi a correcta, justamente, porque não foi notificada da liquidação do tributo no prazo de caducidade, independentemente de ter o processo executivo sido autuado já no decorrer do ano de 2007, depois de verificado o prazo de caducidade do direito à liquidação.
Termos em que nos melhores de Direito, sempre com o douto suprimento de V. EX.ª, devem as presentes alegações de recurso ser recebidas, porque apresentadas tempestivamente, decidindo o douto acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, pela revogação da decisão proferida pela Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, mantendo válida a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, que determinou a extinção da execução contra a oponente, aqui recorrente.
A Excelentíssima Representante da Fazenda Pública contra-alegou, dizendo o seguinte:
a) A oposição à execução fiscal é permitida só nas hipóteses e com os fundamentos previstos na lei.
b) A liquidação dos tributos, como acto de eficácia externa que é, em princípio, tem que ser notificada aos interessados – pois que os actos de eficácia externa têm de ser notificados aos interessados, mediante uma comunicação oficial e formal, «na forma prevista na lei», de acordo com a imposição do n.º 3 do artigo 268.º da Constituição da República Portuguesa, e essa falta tem como consequência legal a sua ineficácia (cf – Gomes Canotilho, e Vital Moreira, na Constituição da República Portuguesa Anotada, 1993, 3.ª edição, revista, em anotação IV, ao artigo 268º). O n.º 1 do artigo 36.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário – em concretização do dito imperativo constitucional – estabelece que os actos em matéria tributária que afectem os direitos e interesses legítimos dos contribuintes só produzem efeitos em relação a estes quando lhes sejam validamente notificados.
c) Nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 204.º do

Código de Procedimento e de Processo Tributário, a «Falta de notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade» constitui fundamento de oposição à execução fiscal mas este fundamento da dita alínea e) significa a falta de notificação dentro do prazo de caducidade, isto é, em geral, dos cinco anos e não fora dele. Valendo portanto, unicamente para os casos em que a liquidação é feita dentro do prazo mas não foi notificada até ao seu término, tendo, entretanto, sido instaurada, não obstante, a execução fiscal para cobrança coerciva do tributo;
d) A falta de notificação da liquidação antes de decorrido o prazo de caducidade, implicando a ineficácia daquela e consequenciando a inexigibilidade da dívida exequenda, constitui o fundamento de oposição tipificado na dita alínea e) do art.º 204.º do CPPT: decorrido aquele prazo, tal falta de notificação integra-se na própria caducidade concretizando a ilegalidade da liquidação, fundamento típico de impugnação judicial e não de oposição à execução;
e) Em regra, a fase executiva é precedida de uma fase administrativa prévia em que é feita a liquidação da dívida exequenda, sendo esta notificada ao interessado, que a pode impugnar pelos meios administrativos e contenciosos previstos na lei (designadamente reclamação graciosa e impugnação judicial), dentro dos prazos legais, por isso, como regra, não pode discutir-se na oposição à execução fiscal a legalidade dessa liquidação, que só pode sê-lo pelos meios próprios de reclamação ou impugnação, a utilizar dentro dos prazos respectivos, até porque a oposição à execução fiscal não pode funcionar como uma segunda oportunidade para poderem fazer os seus direitos os contribuintes que deixaram passar os prazos de impugnação administrativa ou contenciosa sem os defenderem.
Assim, deverá ser mantido o Douto Acórdão recorrido.
O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:
1. Pressupostos para o seguimento do recurso
Sufragamos a fundamentação do despacho proferido pelo juiz relator sobre a verificação dos pressupostos para resolução do conflito de jurisprudência emergente da oposição de acórdãos (fls. 219):
– identidade da questão jurídica decidenda;
– identidade da regulamentação jurídica aplicável;
– antagonismo das soluções jurídicas plasmadas nos

arestos em confronto (art. 27º al. b) ETAF vigente; art. 152º nº 1 al. a) CPTA/ art. 2º al. c) CPPT);
2. Conflito de jurisprudência
I. Adesão ao acórdão recorrido
A convincência da fundamentação do acórdão recorrido justifica a resolução do conflito no sentido da confirmação da sua doutrina, a qual mereceu o seguinte sumário (no segmento pertinente):
A petição inicial de oposição à execução fiscal, em que se apresente como causa de pedir a caducidade da liquidação da dívida exequenda, deve seguir, não a forma de oposição à execução fiscal, mas a forma de processo de impugnação judicial A solução jurídica adoptada alinha com recente jurisprudência consolidada do STA, que deve mantida, em homenagem ao princípio da interpretação e aplicação uniformes do direito (art. 8º nº 3 CCivil; acórdãos STA SCT 31.01.2001 processo nº 25498, 27.02.2002 processo nº 26722; 2.04.2003 processo nº 37/03; 11.05.2005 processo nº 454/05; 28.03.2007 processo nº 965/06)
II. Crítica do acórdão fundamento
A doutrina do acórdão fundamento (confessamente inspirada no acórdão STA SCT 19.12.2007 processo nº 844/07, do qual transcreve extenso excerto) deve ser recusada.
Argumentário
a) na vigência do art. 33º nº 1 CPT estava consolidada a jurisprudência no sentido de que a notificação da liquidação era um requisito de validade da liquidação (e não meramente da sua eficácia)
b) reproduzindo o art. 45º nº 1 LGT em substância o art. 33º nº 1 CPT (mas com redacção expurgada da ambiguidade da formulação deste último) não se justifica qualquer inflexão do entendimento jurisprudencial citado.
c) a tese da notificação no prazo de caducidade como requisito de validade (e não meramente de eficácia da liquidação), determinando a erradicação do acto inválido da ordem jurídica (e apenas a inexigibilidade), confere mais efectiva tutela aos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes, em consonância com o imperativo constitucional (art. 268º nº 4 CRP)
d) o aditamento de um novo fundamento de oposição relativamente ao elenco do CPT (art. 204º nº 1 al. e) CPPT) não visa contemplar situações em que ocorreu a notificação, mas esta foi efectuada fora do prazo de

caducidade; antes visa o estabelecimento de um quadro normativo mais claro, pondo termo a controvérsia anterior sobre os meios de reacção processual adequados à omissão de notificação válida da liquidação
e) este quadro está actualmente desenhado nos seguintes termos:
– falta de notificação válida no prazo de caducidade – causa (específica) de inexigibilidade da liquidação – oposição à execução (art. 204º nº 1 al. e) CPPT)
– outras causas de inexigibilidade (ou de suspensão da exigibilidade) da liquidação – oposição à execução (art. 204º nº 1 al. i) CPPT)
– falta de notificação válida após o termo do prazo de caducidade – invalidade da liquidação – impugnação judicial (art. 99º CPPT)
f) a interpretação vertida no acórdão fundamento converte o significado corrente da expressão «no prazo de caducidade» (constante da norma do art. 204º nº 1 al. e) CPPT), correspondendo a «no decurso do prazo de caducidade» ou «antes do termo do prazo de caducidade» no seu simétrico oposto «fora do prazo de caducidade»
g) se o legislador pretendesse que a notificação da liquidação do tributo após o termo do prazo de caducidade (como sustenta o acórdão fundamento cf. fls. 214) constituísse fundamento de oposição teria utilizado a formulação inteligível e adequada notificação da liquidação do tributo após o termo do prazo de caducidade e não a formulação actual falta da notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade, exigindo um sofisticado labor interpretativo para a revelação do oculto sentido da norma, claramente fora do alcance dos seus destinatários
h) nesta medida a interpretação acolhida no acórdão fundamento viola a regra hermenêutica, segundo a qual deve o intérprete presumir que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados, a qual é particular relevante numa área do processo contencioso aberta a uma ampla intervenção primária dos interessados, que podem litigar sem representação por advogado (art. 9º nº 3 CCivil) i) a doutrina do acórdão fundamento, afrontando jurisprudência consolidada do STA que alinha com a doutrina do acórdão recorrido, prejudica o objectivo de interpretação e aplicação uniformes do direito (art. 8º nº 3 CCivil; cf. jurisprudência em 2.1.)

CONCLUSÃO
O recurso não merece provimento.
O acórdão recorrido deve ser confirmado.
As partes foram notificadas deste douto parecer, apenas se tendo pronunciado a Recorrente, reiterando a posição assumida nas alegações.
Corridos os vistos legais, cumpre decidir.
2 – O presente processo iniciou-se depois do início do ano de 2004, pelo que lhe é aplicável o regime legal resultante do ETAF de 2002, nos termos dos arts. 2.º, n.º 1, e 4.º, n.º 2, da Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro, na redacção dada pela Lei n.º 107-D/2003, de 31 de Dezembro.
No art. 27.º, n.º 1, alínea b), do ETAF de 2002 que cabe ao Pleno da SCT do STA conhecer de «*recursos para uniformização de jurisprudência*», não se indicando quais os recursos abrangidos por essa designação.
Como o CPTA prevê, no seu art. 152.º, um tipo de recursos jurisdicionais a que é atribuída essa designação, é de entender que essa competência se reporta a esses recursos.
Sendo assim, cabe recurso para o Pleno da SCT do STA:
– de acórdãos das secções do contencioso tributário dos tribunais centrais administrativos com fundamento em oposição entre o acórdão de que se recorre e um acórdão anteriormente proferido pela secção do contencioso tributário de um dos tribunais centrais administrativos ou pela SCT do STA (art. 152.º, n.º 1, alínea a), do CPTA];
– de acórdãos da SCT do STA com fundamento em oposição entre o acórdão de que se recorre e outro acórdão da mesma Secção ou do respectivo Pleno.
Ao recurso jurisdicional por oposição de acórdãos, previsto no art. 284.º do CPPT, não é atribuída a designação de «*recurso para uniformização de jurisprudência*», pelo que se pode questionar se ele subsiste em relação aos processos a que se aplica o ETAF de 2002, uma vez que apenas prevê a intervenção do Pleno em recurso para uniformização de jurisprudência e não se prevê qualquer formação ou tribunal com competência para o conhecimento dos recurso com fundamento em «*oposição de acórdãos*».
No entanto, apesar de o CPPT já ter sido alterado por várias vezes desde a entrada em vigor do ETAF de 2002 e do CPTA, não foi introduzida qualquer alteração legislativa no regime de recursos jurisdicionais previsto no CPPT, pelo que é de entender que se pretendeu que ele

seja mantido. Por outro lado, estabelecendo-se neste art. 284.º um regime especial de recurso para uniformização de jurisprudência, será ele o aplicável, em primeira linha, aos meios processuais a que se aplica o regime de recursos jurisdicionais previsto no CPPT, indicados no n.º 1 do art. 279.º.

Sendo assim, cabe ao Pleno da Secção do Contencioso Tributário conhecer destes recursos, uma vez que, sendo também fundados em oposição de acórdãos, caberão naquela designação de «*recursos para uniformização de jurisprudência*», que é de interpretar como reportando-se a todos os recursos jurisdicionais que visam tal finalidade e não apenas àqueles a que o CPTA ou o CPC atribuem tal designação.

O regime aplicável aos recursos por oposição de acórdãos a que se aplica o ETAF de 2002 é constituído, em primeira linha, pelas regras do art. 284.º, que consubstancia um tipo especial de recurso visando a uniformização de jurisprudência,

Para além disso, pressupõe-se neste art. 284.º a aplicação das regras gerais dos recursos jurisdicionais previstas no CPPT, designadamente quanto à legitimidade e quanto à forma e ao prazo de interposição. Na verdade, o n.º 1 deste art. 284.º inculca essa ideia, pois, referindo que«*caso o fundamento for a oposição de acórdãos, o requerimento da interposição do recurso deve indicar...*» infere-se que apenas se visa especificar as especialidades do requerimento, com aplicação das regras gerais nos pontos em que não se assinalam especialidades. Por outro lado, no n.º 5 deste art. 284.º remete-se para o n.º 3 do art. 282.º. A isto acresce que as regras dos n.ºs 4 a 7 desse mesmo artigo e do art. 286.º não contêm qualquer indicação que permita restringir a sua aplicação a algum ou alguns tipos de recursos.

Assim, são aplicáveis a estes recursos por oposição de acórdãos, depois das regras deste art. 284.º, as regras gerais constam dos arts. 280.º e 282.º do CPPT (()Este último inclui mesmo na sua epígrafe a expressão «*Regras gerais*».). Subsidiariamente, aplicam-se a estes recursos as regras do agravo em processo civil, como determina o art. 281.º deste Código.

No que não estiver regulado no recurso de agravo, será aplicável subsidiariamente o regime de recursos jurisdicionais do CPTA [art. 2.º, alínea c), do CPPT], com primazia para as regras do recurso para uniformização de

jurisprudência.
É o que sucede, designadamente, com as regras que estabelecem os requisitos de admissibilidade deste tipo de recursos, matéria em que é necessário fazer apelo às regras do art. 152.º do CPTA.
O regime que resulta, para o recurso por oposição de acórdãos, da aplicação destas normas é consideravelmente distinto do regime dos recursos para uniformização de jurisprudência, previsto no art. 152.º do CPTA.
Há, desde logo, uma diferença fundamental, quanto ao início do prazo de interposição de recurso, pois os recursos por oposição de acórdãos regulados pelo CPPT são interpostos antes do trânsito em julgado, no prazo referido no n.º 1 do art. 280.º deste Código, enquanto que, no que concerne aos recursos que são regulados pelo CPTA, o prazo de interposição apenas se inicia com o trânsito em julgado da decisão de que se recorre.
Uma outra diferença é a de que nos recursos jurisdicionais regulados por este art. 284.º, há duas fases de alegações, uma sobre a questão preliminar da existência de oposição entre o acórdão de que se recorre e o acórdão ou acórdãos invocados com fundamento do recurso (n.º 3 deste art. 284.º) e outra sobre a questão do mérito do recurso (nos termos do n.º 3 do art. 283.º, para que remete o n.º 5 deste art. 284.º), enquanto no recurso previsto no art. 152.º do CPTA há uma única alegação do recorrente (n.º 2 deste artigo).
No caso em apreço, o recurso foi tempestivamente interposto, antes do trânsito em julgado do acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, não é questionada a legitimidade do Recorrente e foi seguida a tramitação adequada prevista no referido art. 284.º, pelo que se passará a apreciar se se verificam os requisitos de admissibilidade do recurso, à face do regime que se infere do art. 152.º do CPTA.
3 – A admissibilidade dos recursos de acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo por oposição de acórdãos, tendo em conta o regime previsto no art. 152.º do CPTA, depende da satisfação dos seguintes requisitos:
– existir contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão invocado como fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito;
– a decisão impugnada não estar em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo.

Como já entendeu este Pleno (() Acórdão de 26-9-2007, recurso n.º 452/07.), em sintonia com o Pleno da Secção do Contencioso Administrativo deste Supremo Tribunal Administrativo (( ) Acórdão de 29-3-2006, recurso n.º 1065/05.), relativamente à caracterização da questão fundamental sobre a qual deve existir contradição de julgados, devem adoptar-se os critérios já firmados no domínio do ETAF de 1984 e da LPTA, para detectar a existência de uma contradição:
– identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, que supõe estar-se perante uma situação de facto substancialmente idêntica;
– que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica;
– que se tenha perfilhado, nos dois arestos, solução oposta;
– a oposição deverá decorrer de decisões expressas e não apenas implícitas (( )Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos da Secção do Contencioso Administrativo:
– de 29-3-2006, recurso n.º 1065/05;
– de 17-1-2007, recurso n.º 48/06;
– de 6-3-2007, recurso n.º 762/05;
– de 29-3-2007, recurso n.º 1233/06.
No mesmo sentido, pode ver-se MÁRIO AROSO DE ALMEIDA e CARLOS CADILHA, *Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos*,2.ª edição, páginas 765-766.);
– o acórdão fundamento tenha transitado em julgado;
– os acórdãos tenham sido proferidos em processos diferentes.
4 – No caso em apreço não é questionado que o acórdão recorrido e o acórdão fundamento escolhido pela Recorrente foram proferidos em processos diferentes, nem que o segundo transitou em julgado.
No acórdão fundamento estava-se perante um caso em que o contribuinte foi notificado da liquidação depois de ter decorrido o prazo de caducidade do direito de liquidação e deduziu impugnação judicial com esse fundamento. Paralelamente havia sido instaurada em execução fiscal, que se encontrava pendente. O Supremo Tribunal Administrativo veio a entender que o meio próprio para invocar a falta de notificação da liquidação dentro do prazo de caducidade era a oposição à execução fiscal, com base na alínea e) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT, decidindo que era de operar a convolação da petição de impugnação

judicial em petição de oposição à execução fiscal.
No caso apreciado no acórdão recorrido está-se perante uma situação em foi instaurada uma execução fiscal, mas, antes da sua instauração, a contribuinte não foi notificada da liquidação. Se houve notificação da liquidação, ela ocorreu apenas com a citação da contribuinte, já depois do decurso do prazo de caducidade. Mas como se esclarece em nota de rodapé na sentença proferida no presente processo «*não está adquirido que a liquidação e os seus fundamentos tenham sido notificados à oponente*». A contribuinte, citada para a execução fiscal, deduziu oposição invocando a falta de notificação da liquidação dentro do prazo de caducidade, ao abrigo da alínea e) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT. O Supremo Tribunal Administrativo entendeu que este fundamento não podia ser invocado em oposição execução fiscal, por a situação não se enquadrar na referida alínea e) do n.º 1 do art. 204.º.
Assim, embora que situação fáctica não seja totalmente idêntica (no acórdão fundamento apreciou-se um caso em que havia sido efectuada uma notificação da liquidação antes da instauração do processo de execução fiscal enquanto no acórdão fundamento teve-se por base uma situação em que tal notificação anterior à execução fiscal não ocorreu) a questão fundamental de direito que foi apreciada em ambos os acórdãos foi a de saber qual é o meio processual adequado para invocar a falta de notificação da liquidação dentro do prazo de caducidade: sobre esta questão, o acórdão fundamento entendeu que devia ser utilizado a oposição à execução fiscal, enquanto o acórdão recorrido entendeu que devia ser utilizado o processo de impugnação judicial.
Pelo exposto, nada obsta à apreciação do mérito do recurso.
5 – A questão que é objecto do presente recurso jurisdicional é a de saber se pode ser invocado como fundamento de oposição à execução fiscal a falta de notificação do acto de liquidação dentro do prazo de caducidade.
Antes do CPPT, o regime da caducidade do direito de liquidação estava previsto no art. 33.º do CPT, em que se estabelece que «*o direito à liquidação de impostos e outras prestações tributárias caduca se a liquidação não for notificada ao contribuinte no prazo de cinco anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo*

daquele em que ocorreu o facto tributário ou, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu».

Em termos lógicos, sendo a notificação da liquidação um acto posterior e exterior a esta, destinado a assegurar a sua eficácia (arts. 64.º, n.º 1, do CPT), a sua falta, bem como as suas deficiências ou ilegalidades, deveriam afectar apenas a sua eficácia e não a validade do acto notificado.

Aliás, o entendimento sempre adoptado pelo Supremo Tribunal Administrativo, em geral, era o de que o acto de notificação de um acto tributário é um acto exterior e posterior a este e os vícios que afectem a notificação, podendo determinar a ineficácia do acto notificado, são insusceptíveis de produzir invalidade do acto notificado, por não terem a ver com o próprio acto nem com os seus pressupostos. (() Neste sentido, entre muitos outros, podem ver-se os seguintes acórdãos do STA:

– de 13-4-83 (do Pleno, publicado *AD*, n.º 262, página 1205);

– de 6-7-88, recursos n.ºs 5608 e 5630, CTF n.º 352, páginas 368 e 562;

– de 28-9-88, recurso n.º 5631, CTF n.º 352, página 575;

– de 26-11-88, recurso n.º 4905, CTF n.º 353, página 230;

– de 3-5-89, recurso n.º 5472, AP-DR 15-5-91, página 522,

– de 12-7-89, recurso n.º 10428, AP-DR de 28-2-92, página 924;

– de 9-10-91, recurso n.º 13540, AP-DR de 20-1-94, página 440;

– de 23-9-92, recurso n.º 13713, AP-DR de 30-6-95, página 2237;

– de 14-10-92, recurso 14070, AP-DR de 9-10-95, página 2521; e

– de 2-12-93, recurso n.º 14471, AP-DR de 20-5-96, página 4152;

– de 3-5-2000, recurso n.º 22608.)

Porém, na vigência do CPT, a jurisprudência foi-se formando no sentido de que, nas situações em que a liquidação havia sido efectuada dentro do prazo de caducidade, mas a notificação ocorrera depois desse prazo, a legalidade da liquidação era afectada pela falta ou irregularidade da notificação, que era um requisito de validade da própria liquidação, entendida não em sentido estrito, como o acto que fixa o tributo, mas em sentido lato, como processo de liquidação, integrado por um conjunto de actos conexionados com tal fixação e sua imposição ao destinatário. Neste contexto, a notificação do

acto de liquidação era um requisito necessário para não ocorrer a caducidade do direito de liquidar e, por isso, a sua falta afectava a legalidade do processo de liquidação, globalmente considerado.
Por isso se entendia que o vício da liquidação, em sentido lato, constituído pela não notificação da liquidação dentro do prazo de caducidade, podia apenas ser suscitado em impugnação judicial, que é o meio processual adequado para apreciar a validade de actos de liquidação, e não em oposição à execução fiscal, que está vocacionada, embora com excepções, para apreciar a existência de fundamentos de inexigibilidade da obrigação tributária liquidada.
No entanto, este entendimento não obstava a que, se uma execução fiscal fosse instaurada sem prévia notificação do acto de liquidação da dívida exequenda, o contribuinte pudesse opor-se, invocando como fundamento a ineficácia daquele acto, pois a sua eficácia dependia da notificação (art. 64.º do CPT) e sem notificação a dívida era inexigível.
Na verdade, as situações de falta de notificação antes da execução, afectando a exigibilidade da dívida exequenda e não se enquadrando em qualquer das alíneas anteriores, constituem fundamento de execução fiscal como, sempre entendeu este Supremo Tribunal Administrativo, face às normas dos arts. 176.º, alínea g), do CPCI e 286.º, n.º 1, alínea h) do CPT, a que corresponde actualmente o art. 204.º, n.º 1, alínea i), do CPPT. (()Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do STA:
– de 16-11-1994, recurso n.º 18059, AP-DR de 20-1-97, página 2585;
– de 5-4-1995, recurso n.º 18445, AP-DR de 14-8-97, página 1015;
– de 22-5-1996, recurso n.º 20342, AP-DR de 18-5-98, 1768
– de 26-6-96, recurso n.º 18427, AP-DR de 18-5-98, página 2182;
– de 23-10-1996, recurso n.º 20783, AP-DR de 28-12-98, página 3060;
– de 13-11-1996, recurso n.º 20787, AP-DR de 28-12-98, página 3440;
– de 27-11-1996, recurso n.º 20692, CTF n.º 385, página 364, e no AP-DR de 28-12-98, página 3617;
– de 5-3-97, recurso n.º 21304, AP-DR de 14-5-99, página 760,
– de 19-3-97, recurso n.º 21120, AP-DR de 14-5-99, página 802;
– de 21-5-1997, recurso n.º 21605, AP-DR de 9-10-2000,

1563;
– de 11-3-1998, recurso n.º 22207, AP-DR de 8-11-2001, página 885;
– de 7-10-1998, recurso n.º 22349, AP-DR de 21-1-2002, página 2727;
– de 10-2-1999, recurso n.º 22290, CTF n.º 394, página 322, e no *BMJ n.º* 484, página 199;
– de 3-3-1999, recurso n.º 22902;
– de 9-3-2000, recurso n.º 23699, AP-DR de 21-11-2002, página 845;
– de 24-10-2001, recurso n.º 26430, AP-DR de 13-10-2003, página 2436;
– de 20-2-2002, recurso n.º 26291, AP-DR de 16-2-2004, página 561;
– de 6-10-2005, recurso n.º 500/05.)

O art. 45.º da LGT manteve o essencial do mesmo regime de caducidade do direito de liquidação ao estabelecer que «*o direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro*».

Porém, o CPPT veio introduzir na alínea e) do seu art. 204.º um novo fundamento de oposição à execução fiscal, não previsto no art. 286.º do CPT, que é a «*falta da notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade*».

Esta fórmula é ambígua, pois tanto pode ser interpretada
– como reportando-se a situações em que, antes da execução, ***ocorreu uma notificação***, mas ela foi efectuada fora do prazo de caducidade do direito de liquidação;
– como a situações em que ***não ocorreu qualquer notificação*** e a execução foi instaurada dentro desse prazo de caducidade;
– como a todas as situações em não foi efectuada uma notificação da liquidação dentro prazo de caducidade, por isso, tanto aquelas em que execução foi instaurada antes do termo do prazo de caducidade, como aquelas em que a execução foi instaurada depois deste termo.

A introdução do fundamento previsto na alínea e) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT, a par da manutenção de todos os fundamentos de oposição previstos anteriormente no art. 286.º, corresponde, forçosamente, a uma intenção legislativa de ***aumentar*** os fundamentos de oposição, pois, como é óbvio, se se pretendesse que fossem os mesmos admitidos no CPT, reproduzir-se-iam os aí admitidos em vez de ***aditar um novo fundamento.***

Assim, constatando-se que o CPPT mantém, na alínea i)

do n.º 1 do art. 204.º, o fundamento de oposição previsto na alínea h) do n.º 1 do art. 286.º do CPT, que abrangia todas as situações em que a execução fiscal fosse instaurada sem prévia notificação, conclui-se com segurança que a alínea e), ao ***aumentar*** os fundamentos, ***não se reporta a situações em que a execução fiscal foi instaurada sem prévia notificação*** do acto de liquidação da dívida exequenda.

Na verdade, em todas as situações em que a execução fiscal foi instaurada sem prévia notificação do acto de liquidação, este acto é ineficaz e, por isso, não produz efeitos em relação aos seus destinatários (arts. 77.º, n.º 6, da LGT e 36.º, n.º 1, do CPPT), não podendo com base nesse exigir-se coercivamente o pagamento da dívida liquidada.

Todas estas situações em que não houve qualquer notificação da liquidação, antes da instauração da execução fiscal enquadravam-se na alínea h) do n.º 1 do art. 286.º, pois abrangem-se aí «*quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores, a provar apenas por documento, desde 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*».

E, actualmente, à face do CPPT, todas estas situações em que não houve qualquer notificação, são susceptíveis de enquadramento na alínea i) do n.º 1 do art. 204.º, que tem teor idêntico àquela alínea h) do n.º 1 do art. 286.º do CPT, se não for de entender que a situação se enquadre noutra das alíneas do mesmo número, designadamente na nova alínea e).

De qualquer modo, seja na alínea i) seja na alínea e) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT tem de concluir-se com segurança que em todos os casos em que não foi efectuada uma notificação da liquidação antes da instauração da execução está-se perante uma situação de ineficácia do acto que é fundamento de oposição à execução fiscal.

Para retirar esta conclusão é absolutamente irrelevante que o acto de liquidação tenha ou não sido praticado dentro do prazo de caducidade, pois para a eficácia da liquidação o que importa é a notificação, e, naturalmente, a eventualidade de o acto de liquidação ser ilegal, por ter sido praticado depois do prazo de caducidade, não o torna eficaz sem notificação.

6 – Assim, estando fora do âmbito daquela alínea e) as

situações em que ***não ocorreu notificação***, o sentido da expressão «*falta de notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade*»é, necessariamente, o de referenciar situações em que ***ocorreu notificação, mas esta foi efectuada fora do prazo de caducidade***.
Isto é, com o CPPT repôs-se a coerência do sistema global de meios de defesa dos contribuintes em matéria tributária, ao tornar a notificação intempestiva da liquidação fundamento de inexigibilidade da obrigação tributária em vez de ilegalidade da liquidação notificada.
Na verdade, à face do novo regime, a notificação intempestiva não constitui ilegalidade do acto notificado, à semelhança do que sucede em relação à generalidade de todos os outros actos administrativos e tributários; esse vício do acto de notificação (intempestividade) afecta-o apenas a ele próprio e não ao acto notificado, retirando-lhe a potencialidade de produzir os efeitos que produziria se não enfermasse dessa ilegalidade, que era o de atribuir eficácia ao acto notificado.
Assim, é agora claro que tanto a falta de notificação como a falta de uma notificação tempestiva afectam a eficácia do acto de liquidação e não a sua validade, pelo que é na oposição que devem ser invocadas tanto a inexistência de qualquer notificação como a intempestividade da notificação que tenha sido efectuada.
Este regime é, globalmente, mais coerente do que o sustentado pela referida jurisprudência na vigência do CPT, pois a notificação de qualquer acto é um acto autónomo e posterior ao acto notificado e, por isso, é duvidosa a razoabilidade do entendimento que se na vigência do CPT se adoptava, no sentido de a falta ou vício da notificação afectar a validade do acto de liquidação, acto este que já estava praticado e permanecia como estava independentemente da notificação.
De qualquer forma, mesmo que se entenda, na esteira da jurisprudência anterior, que a intempestividade da notificação é vício do acto de liquidação e contende com a sua legalidade, o que resulta da alínea e) é que essa ilegalidade, como sucede com outras, pode ser apreciada no processo de execução fiscal. (( )Apesar de, em princípio, a execução fiscal não se destinar a apreciar a legalidade da dívida exequenda, esta apreciação pode fazer-se em vários casos, enquadráveis nas alíneas a), g) e h).)
Para além disso, a interpretação que mais linearmente decorre do texto da alínea e) do n.º 1 do art. 204.º do

CPPT é, na falta de qualquer elemento textual que suporte uma interpretação restritiva, a de que a oposição pode ***sempre*** ter por fundamento «*a falta de notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade*» e não apenas quando a execução foi instaurada antes de este prazo se completar. Por isso, num domínio de processos contenciosos em que é dada abertura ampla à possibilidade de intervenção autónoma dos particulares sem representação através de advogado (( )Apenas é obrigatória a constituição de advogado, na 1.ª instância, quando o valor da causa exceda o décuplo da alçada dos tribunais tributários (art. 6.º, n.º 1, deste Código).), é de presumir que um legislador que sabe exprimir o seu pensamento em termos adequados (art. 9.º, n.º 3, do CC), ao elaborar uma norma que se reporta à intervenção primária dos particulares no processo, não deixaria de expressar mais claramente o seu pensamento se entendesse que a norma deveria ter a interpretação fortemente restritiva que consubstanciaria na sua aplicação apenas a casos em que a execução fosse instaurada ainda dentro do prazo de caducidade e sem prévia notificação.
Conclui-se assim que, quer se entenda que a apreciação da intempestividade da notificação da liquidação contende com a eficácia do acto notificado quer se entenda que constitui juízo sobre a sua legalidade, essa intempestividade é fundamento de oposição à execução fiscal. (( ) Independentemente de, se for considerado fundamento de ilegalidade do acto de liquidação, poder também ser invocada em impugnação judicial.
É, aliás, o que sucede com as outras situações em que pode ser apreciada a legalidade do acto de liquidação em oposição à execução fiscal, designadamente as enquadráveis nas alíneas a) e g) do n.º 1 do art. 204.º, que tanto podem ser invocadas em impugnação judicial como em oposição à execução fiscal [nas situações referidas na alínea h) por definição, a ilegalidade da liquidação da dívida exequenda apenas pode ser apreciada na oposição à execução fiscal])
7 – De qualquer modo, qualquer que seja a posição que se adopte sobre o alcance da alínea e) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT, no caso em apreço, é de concluir pela incorrecção da posição que fez vencimento no acórdão recorrido.
Com efeito, está-se perante uma situação em que antes da instauração da execução fiscal ***não foi efectuada qualquer notificação*** à contribuinte, tendo apenas sido notificada a liquidação ao seu ex-marido.

Na verdade, na sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, que fixou a matéria de facto, depois de se aventar que a notificação da liquidação terá ocorrido com a citação (parte final da sentença), acaba por se esclarecer, em nota de rodapé que «***não está adquirido nos autos que a liquidação e os seus fundamentos tenham sido notificados à oponente»*.**

Isto é, a ter havido notificação do acto de liquidação, ela terá ocorrido no momento da citação, na pendência do processo de execução fiscal.

Por isso, quando foi instaurada a execução fiscal, o acto de liquidação era ineficaz, pelo que se está perante um fundamento de oposição à execução fiscal que, se não for enquadrável na alínea e) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT (como a Oponente defendeu ao deduzir oposição) será seguramente enquadrável na alínea i) do mesmo n.º 1.

Por isso, é correcta a posição assumida na sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria ao determinar a extinção da execução fiscal contra a Oponente.

Termos em que acordam em conceder provimento ao recurso, em revogar o acórdão recorrido e em julgar procedente a oposição, confirmando a extinção da execução fiscal decidida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria.

Custas pela Fazenda Pública, neste Pleno e na Secção, com procuradoria de 1/8.

Lisboa, 20 de Janeiro de 2010. – *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (relator) – *Joaquim Casimiro Gonçalves – Isabel Cristina Mota Marques da Silva – Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale – Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira – João António Valente Torrão – António José Martins Miranda de Pacheco – Dulce Manuel da Conceição Neto – Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa – Domingos Brandão de Pinho* (votei a decisão com fundamento no n.º 7 da fundamentação) – *António Francisco de Almeida Calhau* (votei a decisão c/ fundamento no n.º 7 da fundamentação).