

<u>Acórdãos STA</u>		Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo
Processo:	0953/09	
Data do Acórdão:	20-01-2010	
Tribunal:	2 SECÇÃO	
Relator:	MIRANDA DE PACHECO	
Descritores:	OPOSIÇÃO À EXECUÇÃO FISCAL CADUCIDADE DO DIREITO À LIQUIDAÇÃO NOTIFICAÇÃO DA LIQUIDAÇÃO PRAZO DE CADUCIDADE FUNDAMENTO DA OPOSIÇÃO	
Sumário:	A notificação da liquidação depois de decorrido o prazo de caducidade constitui fundamento de oposição à execução fiscal, enquadrável na alínea e) do artigo 204.º do CPPT.	

Nº Convencional:	JSTA000P11369
Nº do Documento:	SA2201001200953
Recorrente:	MINISTÉRIO PÚBLICO
Recorrido 1:	A... E FAZENDA PÚBLICA
Votação:	UNANIMIDADE

Aditamento:	
-------------	--

▼ **Texto Integral**

Texto Integral:	<p>Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:</p> <p>1- O Ex.mo Magistrado do Ministério Público, vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, que julgou improcedente a oposição à execução fiscal instaurada pelo Serviço de Finanças de Cascais – 1, com vista à cobrança coerciva de liquidação adicional de Imposto Municipal de Sisa do ano de 2000, no montante global de €2.801,25 formulando as seguintes conclusões:</p> <p>1 - O fundamento de oposição à execução tipificado na al. e) do nº 1 do art. 204º do CPPT significa a falta de notificação dentro do prazo de caducidade e não fora dele, valendo, unicamente, para os casos em que a liquidação é feita dentro do prazo mas, sem que seja notificada ao contribuinte, a Administração Fiscal instaure execução para cobrança coerciva do tributo.</p> <p>2 - Se o oponente é notificado da liquidação não pode deduzir-se oposição à execução fiscal ao abrigo do supra</p>
-----------------	--

citado normativo.

3 - Decorrido o prazo de caducidade do direito à liquidação, a falta de notificação daquela dentro desse prazo integra-se na própria caducidade, concretizando a ilegalidade da liquidação, fundamento típico de impugnação judicial e não de oposição à execução.

4 - No caso em apreço, porque o oponente foi notificado da liquidação antes de instaurada a execução, há erro na forma de processo, nada obstando à convalidação da oposição em impugnação, pois a petição é tempestiva, idónea e não é manifesta a sua improcedência.

5 - Ao decidir-se em sentido diverso, violou-se o normativo citado na conclusão nº 1.

6 - Assim, deve revogar-se a sentença recorrida, ordenando-se a convalidação da oposição em impugnação, com aproveitamento dos actos praticados, mormente, da contestação.

2- Não foram apresentadas contra-alegações.

3- O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto não emitiu parecer uma vez que o Ministério Público é o recorrente
Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

4- A sentença recorrida fixou a seguinte matéria de facto:

A. No dia 24/07/2000, foi lavrado o termo de declaração de sisa nº 1434, em que o oponente declarou que pretendia adquirir a fracção autónoma designada pela letra “M” do prédio urbano sito em Alto da Pampilheira, lote T, freguesia e concelho de Cascais, omissa na matriz, pelo preço de Esc. 21.000.000 (vinte e um milhões de escudos) (Doc. 1 da Petição Inicial).

B. Na sequência do termo de declaração que antecede, foi liquidada sisa no valor de Esc. 407.400\$00 (quatrocentos e sete mil e quatrocentos escudos), que o oponente pagou no referido dia 24/07/2000 (Doc. 1 da PI).

C. Consta do termo de declaração o seguinte:

“A sisa incide sobre o valor declarado. VAI SER AVALIADO.” (Doc. 1 da PI).

D. O Serviço de Finanças de Cascais—1 instaurou o processo de avaliação nº 241/2000 ao imóvel referido na alínea A, do qual resultou um valor patrimonial de € 120.310,05 (cento e vinte mil, trezentos e dez euros e cinco cêntimos) (Doc. 2 da PI).

E. A avaliação referida na alínea D foi notificada ao oponente no dia 15/12/2005 (Doc. 2 da PI).

F. No dia 10/07/2007, o Serviço de Finanças efectuou a liquidação adicional de imposto municipal de sisa

referente à transacção indicada na alínea A, da qual resultou o valor a pagar pelo oponente de €2.925,75 (dois mil, novecentos e vinte cinco euros e setenta e cinco cêntimos), sendo €2.801,25 (dois mil, oitocentos e um euros e vinte cinco cêntimos) de sisa e €124,50 (cento e vinte e quatro euros e cinquenta cêntimos) de imposto de selo (Doc. 3 da PI).

G. O oponente foi notificado da liquidação adicional referida na alínea F no dia 25/07/2007 (por acordo).

H. Para cobrança da dívida de imposto municipal de sisa em causa, foi instaurada a execução fiscal nº 1503200701144685, que corre termos no Serviço de Finanças de Cascais-1 (Doc. de fls. 67/88).

5- A única questão que o Ex.mo Magistrado do Ministério Público recorrente coloca no recurso prende-se em saber se a caducidade do direito de liquidação, decorrente da notificação não ter sido efectuada dentro do prazo de caducidade configura vício que afecta a validade dessa liquidação e daí seja fundamento de impugnação judicial, como é seu entendimento, ou, ao invés, fundamento de oposição à execução fiscal.

Perfilhando este último entendimento se pronunciou a sentença recorrida e em consequência, conhecendo de mérito, julgou improcedente a oposição à execução fiscal que fora deduzida.

A questão acima delineada tem vindo a suscitar controvérsia na jurisprudência deste Supremo Tribunal, a respeito do que se proferiram decisões divergentes, mas a verdade é que tem-se assistido a uma progressiva tendência no sentido do entendimento segundo o qual a notificação da liquidação depois de decorrido o prazo de caducidade constitui fundamento de oposição à execução fiscal à luz da alínea e) do n.º1 do artigo 204.º do CPPT (cfr., neste sentido, acórdãos de 19/12/07, 7/01/09 e 18/11/09, nos recursos n.ºs 844/07, 638/08 e 976/09). É este também o entendimento jurisprudencial a que se adere.

Vejamos.

A questão jurídica que importa conhecer encontra proficiente e exaustiva análise no acórdão de 19-12-07, no processo n.º 844/07, pelo que, à minguada de melhores argumentos, nos limitaremos a acompanhar o que aí foi dito.

Escreveu-se nesse aresto:

“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 (art. 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, nº 262, página 1205);
- de 6-7-88, recursos n.ºs 5608 e 5630, CTF nº 352, páginas 368 e 562; de 28-9-88, recurso nº 5631, CTF nº 352, página 575;
- de 26-11-88, recurso nº 4905, CTF nº 353, página 230;
- de 3-5-89, recurso nº 5472, AP-DR 15-5-91, página 522,
- de 12-7-89, recurso nº 10428, AP-DR de 28-2-92, página 924;
- de 9-10-91, recurso nº 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 nº 14070, AP-DR de 9-10-95, página 2521; e
- de 2-12-93, recurso nº 14471, AP-DR de 20-5-96, página 4152;
- de 3-5-2000, recurso nº 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 conexos 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 0484, 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 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.

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, que se enquadram na referida alínea i) do n.º 1 do art. 204.º, da mesma forma que antes se enquadravam na alínea h) do n.º 1 do art. 286.º.

Por isso, 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 tomar 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.

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, como pretende o Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público Recorrente.

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 1ª instância, quando o valor da causa exceda o décuplo da alçada dos tribunais tributários (art 6.º, nº 1 deste código).), é de presumir que um legislador que sabe exprimir o seu pensamento em termos adequados (art. 9º, 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). E, 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]).“.

Sendo assim, o segmento da sentença que vem impugnado ao concluir que a oposição á execução fiscal constitui o meio processual adequado para conhecer da caducidade do direito à liquidação não merece censura.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se, em consequência, a sentença recorrida. Sem custas, por delas estar isento o Ministério Público (artigo 2.º do CCJ).

Lisboa, 20 de Janeiro de 2010. – *Miranda de Pacheco*(relator) – *Pimenta do Vale* – *Jorge Lino*.