

TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL | FISCAL**Acórdão**

Processo	Data do documento	Relator
88/16.2BEFUN	29 de abril de 2021	Jorge Cortês

DESCRITORES

Exigibilidade da dívida. > Notificação ao sujeito passivo que constitui mandatário no procedimento.

SUMÁRIO

A constituição de mandatário no procedimento inspectivo não obsta à eficácia da notificação da liquidação ao sujeito passivo.

TEXTO INTEGRAL**Acórdão****I- Relatório**

A Fazenda Pública interpõe o presente recurso jurisdicional contra a sentença proferida a fls. 137 e ss. (numeração em formato digital – sitaf), que julgou procedente a oposição à execução fiscal n.º, a correr termos no Serviço de Finanças do Funchal-2, deduzida por P..... e respeitando a dívidas provenientes de Imposto sobre Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) do exercício de 2011, com respectivos juros compensatórios e acrescidos, no montante global

de € 73.210,04.

Nas alegações de fls. 168 e ss. (numeração em formato digital - sitaf), a recorrente formula as conclusões seguintes:

«1. A presente oposição à execução fiscal teve por objeto o processo de execução fiscal n.º instaurado a 13/11/2015 no serviço de finanças do Funchal-2 para cobrança de uma dívida referente a IRS do ano de 2011, no valor de € 72.842,22, acrescido de juros de mora e custas processuais.

2. Tal dívida resultou de liquidações adicionais efetuada pela Direção de Serviços de Inspeção Tributária desta Autoridade Tributária e Assuntos Fiscais da Região Autónoma da Madeira, na sequência de uma ação inspetiva levada a cabo à oponente e que teve por base a ordem de serviço n.º OI201400021, de cujo relatório final foi o respetivo mandatário, Dr. C....., notificado em 07 de setembro de 2015.

3. Da sobredita execução fiscal foi a oponente citada pessoalmente em 23 de novembro de 2015.

4. Inconformada, veio aos 21 de dezembro de 2015 apresentar a presente oposição à execução fiscal, ao abrigo das alíneas e) do n.º 1 do artigo 204.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) alegando, sucintamente, a falta de notificação da liquidação de imposto em cobrança coerciva dentro do prazo legal de caducidade, na medida em que a Autoridade Tributária não notificou o mandatário constituído no procedimento inspetivo de tal liquidação, violando desta forma o artigo 40.º, n.º 1 do CPPT, porquanto entendia a oponente que este normativo deve ser interpretado no sentido de ser obrigatória a notificação da liquidação resultante de uma ação inspetiva ao

mandatário constituído no âmbito de tal procedimento, não sendo essa notificação substituível pela notificação ao próprio sujeito passivo.

5. A Fazenda Pública apresentou a competente contestação em 05 de dezembro de 2016.

6. No entanto, a douda decisão do tribunal a quo sufragou a posição adotada pela oponente, sustentando a sua fundamentação na consideração de que as notificações das liquidações efetuadas deveriam ter sido feitas ao mandatário constituído, por não se tratar de um ato de natureza pessoal, e que as notificações feitas na pessoa do sujeito passivo, com mandatário constituído, são notificações ineficazes e que não podem produzir efeitos em relação ao sujeito passivo, à luz dos n.º 1 e 2 do artigo 40.º do CPPT.

7. Entendimento que julgamos faz a douda decisão do Tribunal a quo, ora recorrida, incorrer em erro de julgamento.

8. Com efeito, o meritíssimo juiz a quo, salvo o devido respeito, confunde o procedimento de inspeção tributária com o procedimento de liquidação.

9. Contudo, e embora sejam ambos procedimentos tributários, nos termos dos artigo 54.º da LGT e 44.º do CPPT, são procedimentos tributários diferentes e independentes, pois o procedimento de inspeção (artigo 54.º n.º 1 al. a) é um procedimento preparatório e / ou acessório do procedimento de liquidação, conforme artigos 11.º e 63.º n.º 2 do RCPIT, regulado por lei própria (o RCPIT) enquanto que o procedimento de liquidação é regulado pelos artigos 54.º n.º 1 al. b) da LGT e 59.º e 60.º do CPPT e pelas demais normas dos respetivos códigos tributários.

10. O procedimento de liquidação pode ter por base um procedimento de inspeção (enquanto procedimento preparatório da liquidação) e os respetivos documentos de correção e RIT (artigo 59.º n.º 1 do CPPT) e visa o lançamento o objetivo, lançamento subjetivo e respetivas deduções, relativas a cada tipo de imposto em vigor no ordenamento jurídico tributário português, culminando com a prática do ato tributário de liquidação do imposto em falta.

11. Em regra, no procedimento de liquidação, apenas intervém a administração tributária, quer porque ele se inicia com a declaração do sujeito passivo quer porque ele se inicia com um documento de correção (sendo certo a regra tem várias exceções).

12. Não existindo, à partida, intervenção do sujeito passivo.

13. Pelo que, o sujeito passivo, no âmbito do procedimento de liquidação, não pratica quaisquer atos, pois ele termina com a declaração de direitos da administração tributária - liquidação de imposto - que é definitivo quanto à fixação de direitos dos contribuintes (artigo 60.º do CPPT), sendo apenas sindicável administrativamente, através da reclamação graciosa ou da revisão dos atos tributários e/ou judicialmente, através da impugnação judicial.

14. Assim, e tendo em conta o exposto, o procedimento de inspeção culminou com a notificação do RIT, nos termos do artigo 62.º n.º 2 do RCPIT, ao mandatário constituído, e essa notificação final ao mandatário teve por base a procuração junta ao procedimento e o disposto no artigo 40.º do CPPT. A procuração junta ao procedimento de inspeção, que confere poderes para assinar, apresentar e reagir nos processos de natureza fiscal, determinou o acionamento do disposto no artigo 5.º do CPPT e que a notificação fosse efetuada nos termos do artigo 40.º do CPPT, afastando a aplicação do disposto

nos artigos 38.º e 39.º do CPPT.

15. No âmbito do procedimento de liquidação não foi apresentada qualquer procuração.

16. E, nem poderia ser, dado que o procedimento da liquidação de IRS adicional do ano de 2011, não teve qualquer participação, do ora oponente, porquanto o mesmo teve por base o RIT e os documentos de correção que serviram de base à instauração do procedimento de liquidação, culminando o procedimento com as liquidações identificadas no ponto 14 da matéria de facto provada da sentença ora recorrida.

17. À liquidação, a ora oponente recorrida, apenas poderia reagir através da reclamação graciosa ou da impugnação judicial, e nessa medida conferir, como conferiu, poderes para a prática dos atos no procedimento de reclamação graciosa e/ou no processo judicial tributário.

18. A procuração junta aos autos do procedimento de inspeção não confere poderes ao mandatário para receber as notificações de liquidações de imposto decorrentes de procedimentos de liquidação. No caso da liquidação de IRS, pois os poderes que poderão ser conferidos aos mandatários são os definidos no artigo 5.º do CPPT.

19. Nos termos daquele artigo que trata do mandato tributário, o mesmo apenas pode ser conferido a advogado, advogado estagiário ou a solicitador, e para a prática de atos que envolvam a discussão de questões de direito.

20. O mandato tributário é para a prática de atos, em substituição do interessado.

21. Não é a intenção do legislador que os mandatários representem, ao abrigo do artigo 5.º do CPPT, os sujeitos passivos perante a administração fiscal, é intenção sim conferir ao mandatário poderes apenas para praticar atos, no procedimento e no processo tributário, onde se discutam ou suscitem questões de direito.

22. Essas questões suscitam-se em reclamações graciosas das liquidações ou revisões dos atos tributários ou nas impugnações judiciais dos atos (entre outros).

23. Pelo que o artigo 40.º deve ser lido em consonância com o disposto no artigo 5.º do CPPT e de forma restrita, como aliás é proposto pela Ordem dos Advogados, segundo o qual “o artigo 40.º do CPPT deve ser interpretado restritivamente, só devendo ser aplicado nas situações em que o advogado é mandatário num procedimento tributário (por ex.º uma reclamação graciosa) ou num processo judicial tributário (por ex.º uma impugnação judicial), e só relativamente a notificações no âmbito desses procedimentos e processos. Logo, notificações de liquidações de impostos e para cumprimento de obrigações declarativas não podem ser efetuadas na pessoa do mandatário mas apenas na pessoa do representante legal da sociedade ou do seu representante fiscal”. PARECER Nº 28/PP/2010-P – Da Ordem dos Advogados.

24. Assim e nos procedimentos onde é admitida a constituição de mandatário é aplicável o artigo 40.º do CPPT, norma especial em relação às normas gerais relativas às notificações dos contribuintes (artigos 38.º e 39.º do CPPT).

25. Pelo exposto, esteve mal o meritíssimo juiz a quo, que confundiu o procedimento de inspeção, onde foi apresentada a procuração, com o

procedimento de liquidação, onde não foi apresentada procuração, nem podia ser (pois o mandato é apenas para a prática de atos) e julgou ineficaz a notificação da liquidação ao sujeito passivo, por considerar aplicável ao procedimento de liquidação o disposto no artigo 40.º do CPPT, quando na verdade aquele artigo apenas se aplicaria ao procedimento de inspeção onde foi apresentado o mandato tributário.

26. Pelo que as notificações das liquidações ao sujeito passivo, conforme provado em IV - MATÉRIA DE FACTO - pontos 14 a 16 da sentença, são notificações válidas (formalmente e substancialmente) e eficazes, nos termos dos artigos 77.º n.º 6 da LGT e 36.º do CPPT.

27. Termos em que a sentença ora recorrida deveria ter sido de improcedência da oposição, devendo, conseqüentemente, ser substituída por decisão que a julgue improcedente.

X

A Recorrida, notificada para o efeito, não apresentou contra-alegações.

X

A Digna Magistrada do M. P. junto deste Tribunal emitiu douto parecer a fls. 191 e ss. (numeração em formato digital - sitaf), no sentido da improcedência do recurso.

X

Colhidos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir, considerando que a tal

nada obsta.

X

II- Fundamentação.

2.1. De Facto.

A sentença recorrida considerou provados os factos seguintes:

«1. Pela ordem de serviço n.º OI201400021, datada de 07 de janeiro de 2014, com o Código de Atividade 1221210228 (Análise às Declarações), foi realizada de ação inspetiva à ora Oponente, P....., e a R....., de âmbito geral, reportada ao exercício de 2011 – cfr. fls. 72 a 90 dos autos (suporte digital).

2. A ação de inspeção referida no ponto antecedente iniciou-se em 09 de abril de 2015 – cfr. fls. 72 a 90 dos autos (suporte digital).

3 .A ora Oponente, P....., e R..... constituíram como mandatárias no procedimento inspetivo, as advogadas D..... e M..... – cfr. fls. 30 a 32 e 72 a 90 dos autos (suporte digital).

4. A Oponente, P....., e R..... foram notificados pelo ofício n.º 6.488, datado de 27 de julho de 2015, do projeto de relatório de inspeção tributária efetuado ao abrigo da ordem de serviço n.º OI201400021, para efeitos do exercício do direito de audição prévia – cfr. fls. 72 a 90 dos autos (suporte digital).

5 .Em 17 de novembro de 2014, as mandatárias referidas em 3. substabeleceram os “poderes que lhe foram conferidos por R..... e P.....” no âmbito do procedimento inspetivo no “Ilustre Colega, Dr. C....., Advogado, com escritório na Rua Dr....., n.º 17, 2.º Andar, no Funchal” – cfr. fls. 30 a 32 dos autos (suporte digital).

6. O mandatário substabelecido, subscreveu a resposta dada em audição prévia ao projeto de relatório inspetivo, a qual foi apresentada em 10 de agosto de

2015 - cfr. fls. 22 a 29 dos autos (suporte digital).

7. No dia 28 de agosto de 2015, foi proferido “RELATÓRIO DE INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA”, relativo ao procedimento inspetivo efetuado a coberto da ordem de serviço n.º OI201400021, no qual foram efetuadas correções à matéria tributável de IRS referente a 2011, no montante de € 173.709,46 - cfr. fls. 72 a 90 dos autos (suporte digital), cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

8. Sobre o relatório de inspeção mencionado no ponto anterior recaiu despacho de concordância do Diretor de Serviços da Inspeção Tributária, datado de 31 de agosto de 2015 - cfr. fls. 73 dos autos (suporte digital).

9. Em 03 de setembro de 2015, foi expedido ofício de notificação do aduzido relatório de inspeção tributária, por carta registada com aviso de receção (registo CTT RD.....), dirigido ao mandatário substabelecido “na qualidade de mandatário de R..... e P.....”, para o respetivo escritório - cfr. fls. 19, 20 e 63 a 65 dos autos (suporte digital).

10. O aviso de receção referente ao registo CTT RD foi assinado em 07 de maio de 2015 - cfr. fls. 65 dos autos (suporte digital).

11. Em 23 de setembro de 2015, foi expedido ofício de notificação do aduzido relatório de inspeção tributária, por carta registada com aviso de receção (registo CTT RD.....), dirigido à ora Oponente, P....., e R....., para o respetivo domicílio - cfr. fls. 69 a 71 dos autos (suporte digital).

12. O aviso de receção referente ao registo CTT RDfoi assinado em data não concretamente apurada por “M.....” - cfr. fls. 71 dos autos (suporte digital).

13. Com base nas correções efetuadas em sede inspetiva, foi emitida, em 17 de setembro de 2015, a liquidação de IRS n.º e respetivos juros compensatórios, no montante de € 72.842,22, com data limite de pagamento em 26 de outubro de 2015 - cfr. fls. 51 e 53 dos autos (suporte digital).

14. Em 21 de setembro de 2015, foram expedidos ofícios de notificação da liquidação mencionadas no ponto antecedente, por via postal registada (Registo

CTT n.º RY.....), da demonstração de liquidação de juros (Registo CTT RY.....) e da demonstração de acerto de contas (Registo CTT RY.....), dirigidos à ora Oponente, P....., e a R....., para o respetivo domicílio – cfr. fls. 46 a 61 dos autos (suporte digital).

15. Os ofícios titulados pelos registos postais referidos no ponto anterior foram entregues no dia 23 de setembro de 2015 – cfr. fls. 56 a 61 dos autos (suporte digital).

16. Em 13 de novembro de 2015, foi instaurado no Serviço de Finanças do Funchal

– 2 o processo de execução fiscal n.º, contra a ora Oponente, P....., para cobrança coerciva de dívidas provenientes de IRS de 2011 (liquidação mencionada em 13.), e acrescido, no montante global de € 73.210,04 – cfr. Processo de Execução Fiscal (PEF) apenso.

17. A Oponente foi citada para a execução fiscal n.º, no dia 23 de novembro de 2015 – cfr. fls. 07 a 09 do PEF apenso.

18. A presente oposição foi apresentada junto do Serviço de Finanças do Funchal – 2, em 21 de dezembro de 2015 – cfr. fls. 03 dos autos (suporte digital).

*

MATÉRIA DE FACTO NÃO PROVADA

Inexistem factos não provados, com interesse para a solução da causa.

*

FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO

A decisão da matéria de facto, efetuou-se com base no exame dos documentos e informações oficiais constantes dos autos e do processo de execução fiscal apenso, conforme o especificado nos vários pontos da factualidade dada como provada, que, pela sua natureza e qualidade, mereceram a credibilidade do tribunal, em conjugação com a livre apreciação da prova.

X

2.2. De Direito

2.2.1. A presente intenção recursória centra-se sobre o alegado erro de julgamento quanto ao enquadramento jurídico da causa, porquanto ao considerar ineficaz a notificação do acto tributário exequendo na pessoa do sujeito passivo, ora oponente, e ao concluir pela inexigibilidade da dívida, a sentença interpretou de forma errónea o direito aplicável.

2.2.2. Para julgar procedente a oposição, a sentença considerou, em síntese, o seguinte:

«... retira-se da factualidade dada como provada que a Oponente constitui mandatário para a representar no âmbito do procedimento de inspeção tributária realizado ao abrigo da ordem de serviço n.º OI201400021 [pontos 3. e 5. dos factos provados]. // Sucede, porém, que a notificação dos atos tributários que advieram daquele procedimento gracioso foi (apenas) dirigida aos respetivos sujeitos passivos - à ora Oponente, P....., e a R..... - para o seu domicílio fiscal [pontos 13., 14. e 15. do probatório], e não ao seu mandatário constituído. // Ora, conforme se viu, tal notificação, para ser eficaz, devia ter sido efetuada na pessoa do respetivo mandatário constituído no procedimento inspetivo, de acordo com o estabelecido no art. 40.º, n.º 1 do CPPT, o que não sucedeu nos autos, razão pela qual a notificação dirigida à Oponente e

endereçada ao seu domicílio fiscal não se pode ter por validamente efetuada. // Por isso, quando foi instaurada a execução fiscal, o ato de liquidação em cobrança 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, será seguramente enquadrável na alínea i) do mesmo preceito».

2.2.3. O segmento decisório em crise suscita questão dirimida de forma constante por parte da jurisprudência fiscal assente.

As partes não dissidem quanto à efectividade da notificação da liquidação na pessoa da oponente em 23.09.2015. A questão que se suscita nos autos consiste em saber se tal notificação é operante com vista a tornar a exigível a dívida de IRS de 2011.

A este propósito constitui jurisprudência fiscal assente a seguinte:

i) «Os actos de liquidação praticados no seguimento de um procedimento de inspecção tributária em que tenha sido constituído mandatário tributário são actos intrinsecamente ligados àquele procedimento, mas que gozam de autonomia jurídico-procedimental em relação ao mesmo, uma vez que o procedimento de inspecção tributária termina com a assinatura do relatório final da inspecção, onde são sistematizados os factos detectados e sua qualificação jurídico-tributária, e o sancionamento superior das suas conclusões. // A referida autonomia jurídico-procedimental daqueles actos de liquidação adicional determina que a sua eficácia, nos casos em que tenha sido constituído mandatário tributário no âmbito do procedimento de inspecção tributária, dependa apenas de notificação dos mesmos segundo a regra geral da notificação dos actos tributários do artigo 36.º, n.º 1, do CPPT, e não de notificação ao mandatário tributário nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 40.º do CPPT. // A falta dessa notificação não afecta a eficácia do acto de

liquidação, nem pode, à luz do actual quadro legal, consubstanciar uma irregularidade»[1].

ii) «No caso dos autos, o sujeito passivo constituiu mandatário no procedimento de inspecção tributária, tendo o mesmo sido regularmente notificado do relatório final do procedimento de inspecção tributária, pelo que, se considera concluído o procedimento inspectivo com a notificação do referido relatório ao mandatário. // O mandato tributário conferido pelo sujeito passivo a advogado, não se confunde com a representação fiscal, pelo que não ficou o respectivo mandatário, por aquele instrumento, habilitado a receber as notificações das liquidações do sujeito passivo»[2].

iii) «A notificação da liquidação da taxa de promoção devida ao IVV (como acto que altera a situação tributária do contribuinte) deve ser efectuada, de acordo com o disposto no art. 38.º, n.º 1, do CPPT, código aplicável à data a que se reportam os factos, por carta registada com aviso de recepção endereçada ao respectivo sujeito passivo. // II -A notificação apenas poderá ser efectuada noutra pessoa num dos seguintes casos: - o notificando não ter capacidade judiciária (cfr. art. 7.º do CPPT); o notificando ter constituído mandatário (cfr. art. 5º, n.º 1, do CPPT); o notificando não ser encontrado (cfr. art. 86.º, §§ 2.º e 3º, do CIMSISD). // III -Demonstrado nos autos que a carta para notificação daquele acto foi endereçada ao sujeito passivo do imposto e não ao mandatário pode considerar-se a notificação como validamente efectuada»[3].

Com base na jurisprudência fiscal assente, impõe-se referir que assiste razão à recorrente, quando assaca à sentença sob recurso erro de julgamento, por ter considerado ineficaz, com vista à garantia da exigibilidade da dívida, a notificação operada na pessoa do sujeito passivo (referidos nos n.os 14 e 15), com base na observação de que o mesmo havia constituído mandatário no procedimento inspectivo, a qual competiria, em exclusivo, receber a notificação do acto tributário.

No caso, a notificação da liquidação na pessoa da oponente em 23.09.2015 foi

corretamente realizada, pelo que a mesma é eficaz.

A sentença deve ser revogada e substituída por decisão que considere válida e eficaz a notificação em presença. Sendo a dívida exequenda exigível e à míngua de outros fundamentos da oposição, impõe-se julgar a mesma improcedente.

Termos em que se julgam procedentes as presentes conclusões de recurso.

DISPOSITIVO

Face ao exposto, acordam, em conferência, os juízes da secção de contencioso tributário deste Tribunal Central Administrativo Sul em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar improcedente a oposição.

Custas pela recorrida, sem prejuízo da dispensa de taxa de justiça, dado não ter contra-alegado.

Registe.

Notifique.

O Relator consigna e atesta, que nos termos do disposto no artigo 15.º-A do DL n.º 10-A/2020, de 13/03, aditado pelo artigo 3.º do DL n.º 20/2020, de 01/05, têm voto de conformidade com o presente Acórdão as restantes Desembargadoras integrantes da formação de julgamento, as Desembargadoras Lurdes Toscano e Maria Cardoso.

(Jorge Cortês - Relator)

[1] Acórdão do Pleno da Secção do CT do STA, de 24-02-2021, P. 087/16.4BEFUN

[2] Acórdão do TCAS, de 16-09-2019, P. 87/16.4BEFUN

[3] TCAS, 20-01-2009, P. 02728/08.

Fonte: <http://www.dgsi.pt>