

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO | FISCAL

Acórdão

Processo

0473/11

Data do documento

28 de setembro de 2011

Relator

Valente Torção

DESCRIPTORIOS

Oposição à execução fiscal > Falta de notificação > Liquidação > Âmbito > Código de procedimento e de processo tributário

SUMÁRIO

I - De acordo com o artº 45º, nº 1 da LGT, "O direito de liquidar impostos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro".

II - Podem, assim, verificar-se as seguintes situações:

- a) A liquidação é efectuada após decorrido o prazo de caducidade, sendo por isso, ilegal por ofensa da referida norma, podendo o interessado impugnar judicialmente o acto de liquidação quando dele tomar conhecimento.
- b) A liquidação é efectuada no prazo de caducidade, mas só notificada (notificação válida) após o decurso daquele prazo, caso em que sendo a liquidação ineficaz pode ter lugar a oposição à execução fiscal com fundamento no artº 204, nº 1, alínea e) do CPPT.
- c) A liquidação é efectuada no prazo de caducidade, mas não notificada ao contribuinte, caso em que sendo a liquidação ineficaz pode ter lugar a oposição à execução fiscal com fundamento no artº 204, nº 1, alínea i) do CPPT.

III - Tendo o oponente invocado a falta de notificação da liquidação, efectuada no prazo de caducidade, mostrando-se verificada a ausência dessa notificação, nada impede que o Tribunal julgue procedente a oposição ao abrigo da alínea i) citada, uma vez que o Tribunal não está sujeito às alegações das partes, no tocante à indagação, interpretação e aplicação das regras de direito (artº. 664.º do C.P.C.).

TEXTO INTEGRAL

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A Fazenda Pública veio recorrer da decisão do Mmº Juiz do TAF do Porto que julgou procedente a oposição à execução fiscal deduzida por "A..., SA", com os demais sinais nos autos, relativa a dívidas de IVA do ano de 1999, no montante global de 6.578,35 euros, apresentando, para o efeito, alegações nas

quais conclui:

- A). A douda decisão julgou procedente a oposição deduzida no processo de execução fiscal nº 3182200301009273, pendente no Serviço de Finanças do Porto 2 (anterior Porto 6), por dívidas de Imposto sobre o Valor Acrescentado - IVA do ano de 1999, no valor global de 6.578,35 euros.
- B). Ao assim decidir, considerou não ser a oponente responsável pelas dívidas exequendas, por não resultar dos autos qualquer prova da notificação dos actos de liquidação que originaram a instauração do processo de execução fiscal, i. e., de não ter sido observado o disposto no artº. 38º, n.º I do CPPT.
- C). Tendo em consequência, ocorrido a caducidade do direito à liquidação, face ao disposto no artº. 45º, n.º I da LGT.
- D). Com a ressalva do sempre devido respeito, não se conforma a Fazenda Pública com o assim doutamente decidido, na senda aliás do propugnado pela Ex.ma Magistrada do Ministério Público, carecendo de sentido o apontado vício, porquanto, considera existir erro de julgamento - de facto e de direito.
- E). O Tribunal a quo entendeu que os extractos informáticos extraídos da consulta ao Sistema Informático do IVA, anexos à Contestação da Fazenda Pública, sob a forma de documento nº 2,
- F). não têm a virtualidade de provar que as notificações das liquidações exequendas foram feitas "por carta registada com aviso de recepção (...) e, sobretudo, se a notificação foi recebida e por quem a recebeu", face ao determinado no artº. 38º, n.º I do CPPT e, ainda no artº. 36º, nº I do mesmo compêndio legislativo.
- G). A inexigibilidade da dívida exequenda resulta, segundo o sentenciado, na falta de demonstração por parte do credor Estado, de notificação - válida - dos actos tributários de liquidação que deram causa à instauração do processo de execução fiscal.
- H). Nesta conformidade, não se verificando a interrupção originada pela notificação dos actos de liquidação, e só tomando o contribuinte conhecimento daqueles, ou por notificação posterior ao decurso do prazo de caducidade ou na citação para se opor à execução fiscal, não se pode aceitar que, "caducou o direito do Estado à liquidação", por entendermos que não constitui, de per si, fundamento susceptível de alicerçar a forma processual dos presentes autos: (i) por não constar da lista de fundamentos elencados no n.º I do artº. 204º do CPPT, pois contendendo a caducidade com a legalidade das liquidações e não com a sua eficácia, a mesma constitui fundamento de impugnação judicial.
- I). A falta de notificação das liquidações após o terminus do prazo de caducidade, constitui fundamento de impugnação e não de oposição. O fundamento de oposição à execução tipificado na alínea e) do n.º I do dispositivo citado 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 Tributária instaure execução para cobrança coerciva do tributo.
- J). Atenta a similitude com a situação vertida nos autos veja-se os Acórdãos do STA, de 11/05/2005, no Processo nº 0454/05, e o Acórdão de 31/10/2007, no Processo nº 0788/07.
- K). A impugnação judicial visa apreciar a ilegalidade da liquidação, originada pela caducidade do direito. A oposição judicial à execução fiscal visa apreciar a ineficácia da liquidação e consequentemente a sua inexigibilidade.
- L). A falta de notificação da liquidação dentro do prazo citado no artº. 45º da LGT, não interrompe a

contagem do prazo da caducidade, operando-se assim, e decorrido tal prazo, esta caducidade. Só no momento em que o prazo de caducidade termina, sem se verificar a notificação da liquidação, é que podemos falar, nesta sede, da ilegalidade da liquidação.

M). É assente, que a falta de notificação da liquidação se integra no instituto da caducidade, pelo facto de não interromper essa contagem, concretizando a ilegalidade daquela. Daí que a falta de notificação da liquidação antes de transcorrer o prazo de caducidade, só possa ser apreciada em sede de oposição judicial à execução fiscal.

N). Crê-se dever ser esta a ratio da alínea e) do n.º I do artº. 204º do CPPT, bem explanada no Acórdão do STA de 13/11/2009, no Processo n.º 0976/09, onde no seu sumário se pode ter "A interpretação que mais linearmente decorre do texto da alínea e) do n.º I do artº 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."

O). Assim, quando se opera a caducidade, só tomando conhecimento o contribuinte da liquidação, ou por notificação posterior ao decurso do prazo de caducidade ou na citação para se opor à execução fiscal, o meio processual de reacção é a impugnação judicial, porque aqui não se discute a ineficácia e inexigibilidade da dívida mas sim a sua própria legalidade.

P). Nesta situação, o imposto não é devido, não por ser ineficaz e portanto inexigível, mas sim porque se tornou ilegal em virtude da caducidade. Daí o meio de reacção ser a impugnação judicial.

Q). In casu, a ser verdade que as liquidações chegaram ao conhecimento da oponente/recorrida, tão só, com a citação e, portanto já depois de transcorrido o prazo de caducidade, nunca seria a oposição judicial o meio processual indicado para reagir à legalidade dos actos tributários de liquidação, abstendo-se o Tribunal de conhecer do pedido.

R). A douda sentença não se deverá manter no ordenamento jurídico.

S). Ao assim decidir, o Tribunal a quo violou o disposto nas disposições legais supra citadas.

Termos em que deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a decisão recorrida.

2. O MºPº emitiu o parecer constante de fls. 110/111 no qual defende a improcedência do recurso.

3. Com interesse para a decisão foram dados como provados em 1ª instância os seguintes factos:

a) Com base nas certidões de dívida: nº 93956, no valor de € 86,31 correspondente à liquidação nº 0234485009 de IVA, relativo ao período de 01/1999; nº 93957, no valor de €103,63 correspondente à liquidação nº 0234485109 de IVA, relativo ao período de 02/1999; nº 93958, no valor de €564,45, correspondente à liquidação nº 0234485209 de IVA, relativo ao período de 03/1999; nº 93959, no valor de € 58,94 correspondente à liquidação nº 024485309 de IVA, relativo ao período de J4/1999; nº 93960, no valor de € 56,37 correspondente à liquidação nº 0234485409 de IVA, relativo ao período de 05/1999; nº 93961, no valor de €32,86 correspondente à liquidação nº 0234485509 de IVA, relativo ao período de 06/1999; nº 93962 no valor de €53,50, correspondente à liquidação nº 0234485609 de IVA, relativo ao período de 07/1999; nº 93963, no valor de €39,41 correspondente à liquidação nº 0234485709 de IVA, do período de 08/1999; nº 93964, no valor de €29,61 correspondente à liquidação nº 0234485809 de IVA, relativo ao período de 09/1999; nº 93965, no valor de €28,58 correspondente à liquidação nº 0234485909

de IVA, relativo ao período de 10/1999 n° 93966, no valor de €156,05 correspondente à liquidação n° 02334486009 de IVA, relativo ao período de 11/1999; n° 93967, no valor de €44,15, correspondente à liquidação n° 0234486109 de IVA, relativo ao período de 12/1999 e n° 93968, no valor de €5.2134,49, correspondente à liquidação n° 0234486208, referente a IVA de 1999, foi instaurada em 31/05/2003, contra a, ora, oponente o processo de execução fiscal n° 3182200301009273, no valor global de €6.578,35 (cf. doc. de fls. 6 a 19 dos autos).

b) Dos extractos informáticos apresentados pela FP, relativamente às liquidações das dívidas em apreço nestes autos, resulta apenas a informação do n° de registo dos CTT bem como a data de notificação de **"2003/02/04"** - negrito nosso (cf. doc. de fls. 51 a 56 dos autos).

c) A presente oposição foi intentada em 20 Abril de 2004 (cf. doc. de fls. 2 dos autos).

4. Colhidos os vistos cabe agora decidir.

5. De acordo com as conclusões das alegações, a única questão a conhecer no presente recurso é a de saber se, ocorrendo a falta de notificação das liquidações dentro do prazo de caducidade, poderia ter sido deduzida oposição à execução fiscal ou se deveria ter sido deduzida impugnação judicial por ilegalidade da liquidação.

A decisão recorrida, acompanhada pelo M^ºP^º, entendeu que, não tendo a notificação das liquidações ocorrido pela forma legal (artº 36º, nº 1 do CPPT), ou pelo menos não tendo a Fazenda Pública feito prova dessa forma de notificação, a oposição à execução fiscal é o meio adequado de reacção do executado.

A recorrente Fazenda Pública, por sua vez, entende que só tomando conhecimento o contribuinte da liquidação, ou por notificação posterior ao decurso do prazo de caducidade ou na citação para se opor à execução fiscal, o meio processual de reacção é a impugnação judicial, porque aqui não se discute a ineficácia e inexigibilidade da dívida mas sim a sua própria legalidade.

Deste modo, o imposto não é devido, não por ser ineficaz e portanto inexigível, mas sim porque se tornou ilegal em virtude da caducidade. Daí o meio de reacção ser a impugnação judicial.

No presente caso, a ser verdade que as liquidações chegaram ao conhecimento da oponente/recorrida, tão só, com a citação e, portanto já depois de transcorrido o prazo de caducidade, nunca seria a oposição judicial o meio processual indicado para reagir à legalidade dos actos tributários de liquidação, abstendo-se o Tribunal de conhecer do pedido.

Vejamos então.

5.1. Tal como se escreveu no Acórdão de 18.11.2009 - Processo nº 976/09 "A questão de se 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 ou, ao invés, fundamento de oposição à execução fiscal não é pacífica, havendo quem sustente que a petição inicial de oposição à execução fiscal em que a causa de pedir seja a caducidade da liquidação da dívida exequenda deva seguir, não a forma de oposição à execução fiscal mas a forma de processo de impugnação judicial, porquanto se a liquidação não tiver sido notificada para além do prazo de caducidade, por sobre ser ineficaz, é essa ineficácia consumida pela ilegalidade de carecer de fundamento legal a liquidação notificada depois desse prazo de caducidade, sendo o meio próprio para discutir a ilegalidade da liquidação, designadamente, por caducidade do direito de liquidar, o processo de impugnação judicial (v. o

acórdão de 20/5/2009 deste STA, proferido no recurso n.º 979/08) e, por outro lado, quem defenda também que, quer se entenda que a apreciação da intempestividade da notificação da liquidação contenda 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 (v. acórdão deste STA de 19/12/2007, no recurso n.º 844/07)”.

5.2. Em defesa do primeiro entendimento invocaram-se, no Acórdão de 11.05.2005 –Processo nº 0454/05, os seguintes argumentos:

“No caso em apreço, o que foi invocado e a sentença constatou, é que a liquidação nunca foi validamente notificada dentro do prazo de caducidade, sendo a execução fiscal instaurada quando tal notificação já não podia impedir essa caducidade.

Como assim, tal liquidação não é ineficaz, inoponível ao executado por lhe não ter sido notificada: é ilegal, por força das apontadas disposições legais, que se não bastam com a prática do acto, exigindo a sua notificação para impedir a caducidade.

Neste sentido vem decidindo este Tribunal, como pode ver-se nos acórdãos de 2 de Abril de 2003, recurso nº 37/03, 31 de Janeiro de 2001, recurso nº 25498, e 27 de Fevereiro de 2002, recurso nº 26722. Lê-se neste último:

«(...) a notificação (...) é (...) legalmente considerada como um requisito de validade da própria liquidação, entendida este em sentido lato, que não estrito, isto é, como complexo de actos tendentes à determinação do montante do imposto e imposição da obrigação do seu pagamento ao contribuinte.

Pelo que, contendendo com a legalidade da liquidação que não com a sua eficácia, constitui fundamento de impugnação judicial e não de oposição à execução fiscal.

(...)

Por um lado, 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 al. e) do art 204º do CPPT. Por outro, 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.

(...) Assim, decorrido o prazo de caducidade, a falta de notificação, por integrante daquela, é fundamento de impugnação judicial e a mesma falta, antes do decurso daquele prazo, é fundamento de oposição à execução fiscal já que a primeira respeita à própria legalidade da liquidação e a segunda à inexigibilidade da respectiva obrigação tributária ou, como é usual dizer-se, da dívida exequenda.

Ou de outro modo: instaurada execução fiscal para cobrança coerciva do tributo, antes de decorrido o prazo de caducidade, a falta de notificação da liquidação é fundamento de oposição; se decorrido já aquele prazo, tal falta é fundamento de impugnação judicial».

Nem se diga, como se faz na sentença, que este entendimento «poderia conduzir a uma situação inoportável, caso o A. tivesse sido notificado do acto de liquidação após o decurso desse prazo de caducidade, tendo-se eventualmente esgotado o prazo para impugnar (...) o que tornaria inviável a convalidação para a forma adequada (...)».

É que a regra é que o decurso do prazo para impugnar supõe a legal notificação do acto de liquidação ao contribuinte, como resulta do disposto no artigo 102º n.º 1 alínea a) do CPPT. Daí que se não possa falar do esgotamento do prazo para impugnar uma liquidação quando esta não foi validamente notificada”.

5.3. Em defesa do entendimento acima referido em segundo lugar, escreveu-se no Acórdão deste STA, de 19.12.2007 – Processo n.º 0844/07:

“3 – 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 caducidade do direito de liquidação, quando a notificação desta não foi efectuada 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 conexados 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.º 204.º um novo fundamento de oposição à execução fiscal, não previsto no art.º 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 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.º 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.º 204.º, o fundamento de oposição previsto na alínea h) do n.º 1 do art.º 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 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, 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 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])”.

5.4. Não podemos de deixar de concordar com este último entendimento (aliás, também seguido no Acórdão desta Secção de 18.11.2009 - Processo nº 976/09 e nos Acórdãos do Pleno desta mesma Secção, de 20.01.2010 - Processo nº 0832/08 e de 07.07.2010 - Processo nº 0545/09) que, a nosso ver, coloca no devido lugar a distinção entre acto de liquidação e acto de notificação.

Com efeito, se a liquidação for efectuada decorrido o prazo de caducidade, a mesma é ilegal por ofensa do disposto no artº 45º da LGT.

Porém, se for efectuada dentro do respectivo prazo, a mesma é legal para o que agora nos interessa. O que sucede, porém, é que se não for notificada dentro do mesmo prazo de caducidade, a liquidação deixa de produzir o seu efeito e, por isso, é inexistente.

Então, perante essa inexigibilidade, o interessado pode deduzir a sua oposição a execução fiscal que contra si venha a ser instaurada.

No caso dos autos, a decisão recorrida entendeu que não tinha ficado provada a realização da notificação

da liquidação no prazo de caducidade, uma vez que os extractos informáticos extraídos da consulta ao Sistema Informático do IVA, anexos à Contestação da Fazenda Pública, sob a forma de documento nº 2, não tinham a virtualidade de provar que as notificações das liquidações exequendas foram feitas pela forma legalmente exigida "por carta registada com aviso de recepção (...)" e, sobretudo, se a notificação foi recebida e por quem a recebeu", face ao determinado no artº. 38º, n.º I do CPPT e, ainda no artº. 36º, nº I do mesmo compêndio legislativo.

Ora, apesar de a recorrente invocar erro de facto da sentença, a verdade é que nem sequer contestou esta apreciação, limitando-se a invocar o erro de direito porque estaria em causa a ilegalidade da liquidação, sendo o meio processual próprio de defesa a impugnação judicial.

5.5. A situação dos autos, no entanto, parece não se enquadrar, no entanto, na alínea e) do nº 1 do artº 204º do CPPT, já que não chegou a existir notificação válida no prazo de caducidade, antes ausência de notificação decorrido o prazo de caducidade. Na verdade, como se escreveu no Acórdão deste Tribunal, de 06.10.2005 – Processo nº 0500/05, o fundamento da falta de notificação da liquidação dentro do prazo de caducidade, previsto na alínea e) do n.º 1 do artº 204.º do C.P.P.T., é utilizável nos casos em que foi efectuada uma notificação válida, mas ela não foi feita dentro do prazo de caducidade, situação em que, independentemente de o acto de liquidação notificado enfermar ou não de qualquer vício, ele não produz efeitos em relação ao destinatário, por a notificação não ser efectuada dentro do prazo previsto na lei.

Nos casos em que não foi efectuada validamente uma notificação da liquidação e, se não se demonstrar que houve uma notificação validamente efectuada, estará afectada a eficácia da liquidação (arts. 77.º, n.º 6, da L.G.T. e 36.º, n.º 1, do C.P.P.T.), o que justificará a procedência da oposição, por se estar perante um fundamento de oposição enquadrável na alínea i) do n.º 1 do art. 204.º do C.P.P.T.

De qualquer forma, nada impede que nos autos se aprecie a oposição à face deste enquadramento, uma vez que o Tribunal o Tribunal não está sujeito às alegações das partes, no tocante à indagação, interpretação e aplicação das regras de direito (artº. 664.º do C.P.C.).

Ora, pelo que acima ficou dito, não estando provada a realização de qualquer notificação válida, o acto de liquidação tempestivamente efectuado é ineficaz, o que determina a procedência da oposição e a consequente extinção da execução, tal como foi decidido em 1ª instância.

Em face do que ficou dito, improcedem as conclusões das alegações e, em consequência, o recurso.

6. Nestes termos e pelo exposto, nega-se provimento ao recurso confirmando-se a decisão recorrida, com a consequente procedência da oposição.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 28 de Setembro de 2011. – Valente Torráo (relator) – Dulce Neto – Casimiro Gonçalves.

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