

■ COLEÇÃO FORMAÇÃO CONTÍNUA ■

# EXECUÇÃO FISCAL

JURISDIÇÃO ADMINISTRATIVA E FISCAL

MARÇO 2019

CENTRO  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS



**Diretor do CEJ**

**João Manuel da Silva Miguel, Juiz Conselheiro**

**Diretores Adjuntos**

**Paulo Alexandre Pereira Guerra, Juiz Desembargador**

**Luís Manuel Cunha Silva Pereira, Procurador-Geral Adjunto**

**Coordenador do Departamento da Formação**

**Edgar Taborda Lopes, Juiz Desembargador**

**Coordenadora do Departamento de Relações Internacionais**

**Helena Leitão, Procuradora da República**

**Grafismo**

**Ana Caçapo - CEJ**


**Capa**

**Edifício do CEJ**

**Foto**

**Vítor Pimenta**





As acções de formação do Centro de Estudos Judiciários não se esgotam em si mesmas e, daí, o sempre reforçado objectivo de publicação de todas as intervenções ocorridas no seu âmbito.

Na procura de corresponder aos interesses dos/as juízes/as e magistrados/as do Ministério Público que exercem funções nos Tribunais Tributários, a temática da Execução Fiscal tornou-se premente. Daí a realização, a 15 e 16 de Março de 2018, de um seminário a esta dedicado.

É o resultado de tal formação que agora se publica neste e-book, que recolhe textos e videogravações das intervenções aí ocorridos.

Fica um especial agradecimento a todos os autores que colaboram com o CEJ nas acções de formação e na publicação dos e-books.

A utilidade deste e-book será agora demonstrada com a sua leitura e utilização por toda a Comunidade Jurídica.

(ETL)

CENTRO  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS



## Ficha Técnica

**Nome:**

Execução Fiscal

**Jurisdição Administrativa e Fiscal:**

Margarida Reis – Juíza Desembargadora, Docente do CEJ e Coordenadora da Jurisdição

Marta Cavaleira – Juíza Desembargadora e Docente do CEJ

Fernando Martins Duarte – Juiz Desembargador e Docente do CEJ

Ana Carla Duarte Palma – Juíza Desembargadora e Docente do CEJ

Cristina Flora – Juíza Desembargadora e Docente do CEJ

**Coleção:**

Formação Contínua

**Plano de Formação 2017/2018:**

Execução Fiscal – 15 e 16 de março de 2018 ([programa](#))

**Conceção e organização:**

Margarida Reis

**Intervenientes:**

Dulce Neto – Juíza Conselheira, Supremo Tribunal Administrativo

Rui Duarte Morais – Professor da Escola do Porto da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa

Joaquim Freitas da Rocha – Professor da Escola de Direito da Universidade do Minho

Salvador da Costa – Juiz Conselheiro Jubilado

Ana Cristina Bicho – Subdiretora Geral, Justiça Tributária e Aduaneira

Hugo Flores da Silva – Assistente Convidado, Escola de Direito da Universidade do Minho

Suzana Tavares da Silva – Professora da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra

Serena Cabrita Neto – Advogada e Docente convidada da Universidade Católica Portuguesa

**Revisão final:**

Edgar Taborda Lopes – Juiz Desembargador, Coordenador do Departamento da Formação do CEJ

Ana Caçapo – Departamento da Formação do CEJ

## Notas:

Para a visualização correta dos e-books recomenda-se o seu descarregamento e a utilização do programa Adobe Acrobat Reader.

Foi respeitada a opção dos autores na utilização ou não do novo Acordo Ortográfico.

Os conteúdos e textos constantes desta obra, bem como as opiniões pessoais aqui expressas, são da exclusiva responsabilidade dos/as seus/suas Autores/as não vinculando nem necessariamente correspondendo à posição do Centro de Estudos Judiciários relativamente às temáticas abordadas.

A reprodução total ou parcial dos seus conteúdos e textos está autorizada sempre que seja devidamente citada a respetiva origem.

## Forma de citação de um livro eletrónico (NP405-4):

AUTOR(ES) – **Título** [Em linha]. a ed. Edição. Local de edição: Editor, ano de edição.  
[Consult. Data de consulta]. Disponível na internet: <URL:>. ISBN.

### Exemplo:

**Direito Bancário** [Em linha]. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2015.

[Consult. 12 mar. 2015].

Disponível na

internet: <URL: [http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/civil/Direito\\_Bancario.pdf](http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/civil/Direito_Bancario.pdf)>.

ISBN 978-972-9122-98-9.

Registo das revisões efetuadas ao e-book

Identificação da versão	Data de atualização
1.ª edição – 08/03/2019	

# Execução Fiscal

## Índice

<b>1. A natureza da execução fiscal na jurisprudência do STA</b>	9
Dulce Neto	
<b>2. A reclamação do art. 276.º do CPPT – algumas interrogações</b>	23
Rui Duarte Morais	
<b>3. Sobre a natureza jurídica dos atos praticados em execução fiscal</b>	33
Joaquim Freitas da Rocha	
1. Colocação e pressupostos	36
2. Modelos de execução coerciva de dívidas tributárias	37
3. A ambiguidade do modelo português	40
4. Contributos para uma adequada teoria dos atos de aplicação normativa	43
5. A natureza jurídica dos atos praticados no processo de execução fiscal	49
6. Propostas de simplificação	56
<b>4. Regulamento das Custas dos Processos Tributários (RCPT) (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 29/98, de 11 de fevereiro)</b>	61
Salvador da Costa	
<b>5. A tramitação da execução fiscal pela Autoridade Tributária e Aduaneira</b>	65
Ana Cristina Bicho	
<b>6. As nulidades do processo de execução fiscal</b>	83
Hugo Flores da Silva	
I. Enquadramento temático	85
II. Aproximação à natureza da execução e dos atos de execução fiscal	85
III. A desconformidade jurídica dos atos praticados no âmbito da execução fiscal	88
IV. Algumas considerações finais	98
<b>7. A responsabilidade tributária subsidiária</b>	101
Suzana Tavares da Silva	
<b>8. A prescrição da obrigação tributária</b>	121
Serena Cabrita Neto	
1. O conceito de prescrição	115
2. Enquadramento legal	117
3. Interrupção e suspensão do prazo de prescrição.	119
4. Do conhecimento da prescrição	125
5. Reflexões/sugestões	126

CENTRO  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS

**1.**

# A natureza da execução fiscal na jurisprudência do STA

Dulce Neto





C E N T R O  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS

## A NATUREZA DA EXECUÇÃO FISCAL NA JURISPRUDÊNCIA DO STA

Dulce Neto\*

O tema desta ação de formação<sup>1</sup> é, como sabem, a natureza da execução fiscal na jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo. Tema que, à primeira vista, pode parecer muito restrito, tendo em conta que o art.º 103.º da Lei Geral Tributária (LGT) determina, de forma expressa, que o processo de execução fiscal tem *natureza judicial*.

Todavia, a norma tem provocado grande labor doutrinal e jurisprudencial, dado que necessita de ser coerentemente compreendida e enquadrada no nosso ordenamento jurídico, o que tem dificultado uma concretização doutrinal e jurisprudencial pacífica. E é nesse contexto que vos venho falar da natureza da execução fiscal e, sobretudo, da natureza jurídica dos atos que nela são praticados, tendo sempre como referência a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA).

Para se compreender a atual jurisprudência sobre a matéria é essencial fazer um breve apontamento sobre a sua evolução desde o Código de Processo das Contribuições e Impostos (CPCI), aprovado pelo Dec. Lei n.º 45.005, de 27.04.1963, que vigorou entre 1963 e 1991, altura em que entrou em vigor o Código de Processo Tributário (CPT).

Regredindo ao CPCI, verificamos que no seu preâmbulo se referia que a execução fiscal «é, como a execução em geral, um meio de ação de características fundamentalmente judiciais, embora no processo possam decorrer alguns atos de natureza verdadeiramente administrativa ou de prática própria e corrente de secretaria». O que denotava já a clara opção legislativa de rejeição de um sistema de autotutela administrativa na cobrança coerciva de dívidas ao Estado, particularmente de dívidas de natureza tributária, e a opção por um sistema de tutela judicial.

Como sabem, existem dois sistemas no ordenamento jurídico-administrativo: o de autotutela administrativa e o de tutela judicial. Num sistema de tutela administrativa puro, como é aquele que vigora, por exemplo, no ordenamento jurídico espanhol, é a própria administração tributária que leva a cabo a execução coativa dos seus atos e que executa o património do devedor, sem qualquer intervenção dos tribunais. Já no sistema de tutela judicial, a execução do património do devedor só pode ser realizada através da atuação de um tribunal.

Apesar desta nítida opção por um sistema de tutela judicial, o CPCI estipulava que só as execuções instauradas contra devedores domiciliados nos concelhos de Lisboa e Porto eram tramitadas nos tribunais tributários, sendo, no restante país, tramitadas nas repartições de finanças, competindo aos tribunais apenas tramitar e decidir os processos de oposição à execução, de verificação e graduação de créditos, de anulação da venda e o incidente de falsidade, bem como decidir a extinção da execução (arts. 40.º e 152.º), com o esclarecimento,

---

\* Juíza Conselheira, Supremo Tribunal Administrativo.

<sup>1</sup> “Execução Fiscal” – Ação de formação contínua do CEJ, que decorreu no Tribunal da Relação do Porto, a 15 e 16 de março de 2018.

contido no § único do art.º 40.º, de que «*Nos processos judiciais, os chefes das repartições de finanças são juízes auxiliares em tudo que não constitua o exercício próprio da função do Ministério Público e competem-lhes as funções que por este Código não sejam atribuídas, por lei, aos juízes de 1.ª instância.*».

Por conseguinte, já à luz das normas do CPCI se podia afirmar que o processo de execução fiscal tinha natureza judicial, sendo indiferente, para o efeito, a natureza administrativa do órgão que tramitava a maior parte do processo, até porque esse órgão era legalmente qualificado como *juiz auxiliar* do juiz do tribunal de 1ª instância.

Entretanto, o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), aprovado pelo Dec. Lei n.º 129/84, de 27.04, veio expressamente determinar que a competência para as execuções fiscais residia nos tribunais tributários de 1ª instância (art.º 63.º), os quais podiam ser auxiliados pelos serviços da administração fiscal, designadamente para efeitos de instauração e prosseguimento das cobranças coercivas (art.º 60.º, n.º 2).

O que, desde logo, fez surgir duas questões e querelas jurisprudenciais.

A primeira foi a de saber se o art.º 40.º do CPCI, na parte em que atribuía competência às repartições de finanças para as execuções fiscais, fora ou não revogado pelo ETAF, isto é, se essa competência fora transferida para os tribunais tributários.

Ao que o STA sempre respondeu de forma negativa, afirmando que as repartições de finanças continuavam a ter competência para a tramitação das execuções e que estas só subiam a juízo caso surgissem questões de julgamento nitidamente jurisdicionais – a título exemplificativo, os **Acórdãos de 7/02/1990, no P. 010613, de 12/05/93, no P. 014023 e de 27/03/1996, no P. 010613 (Pleno)**, nos quais o STA, após proceder a uma interpretação conjugada e harmónica das normas do ETAF com as normas do CPCI, concluiu que a competência para a execução radicava no tribunal e que as repartições de finanças constituíam meros serviços auxiliares, até porque os respetivos chefes continuavam a deter a qualidade legal de *juízes auxiliares*.

A segunda questão residia na natureza dos atos praticados na execução, perante a dúvida sobre a (in)constitucionalidade do exercício dessas funções por um órgão de natureza administrativa.

Também aqui a jurisprudência do STA se firmou, sem hesitação, no sentido negativo. A título exemplificativo, os **Acórdãos de 12/05/93, no P. 14023 e de 27/03/96, no P. 10613 (Pleno)**, segundo os quais a inconstitucionalidade só emergiria caso fossem atribuídas *funções jurisdicionais* a esse órgão, o que não correspondia à situação prevista na lei, que lhe atribuía apenas o desempenho de atos materiais de execução – como a instauração do processo, a penhora e a venda de bens –, o que se harmonizava com as funções administrativas que o órgão exercia.

Posteriormente, por força da entrada em vigor do Código de Processo Tributário (CPT), aprovado pelo Dec. Lei n.º 154/91, de 23.04, também as execuções fiscais que corriam nos

tribunais tributários de Lisboa e Porto transitaram, a partir de 1/01/94, para as repartições de finanças, pelo que a rede nacional de tribunais tributários passou a deter competência para tramitar e decidir somente os processos de oposição, de embargos, de verificação e graduação de créditos, de anulação da venda, os incidentes e os recursos de atos praticados pelo chefe da repartição de finanças e outras autoridades da administração fiscal que afetassem direitos e interesses legítimos do executado (arts. 43.º, alínea g), e 237.º, n.º 1).

Mas constando do preâmbulo do diploma que aprovou o CPT que «o papel do chefe da repartição de finanças passou a ser designado de harmonia com as funções administrativas efetivamente exercidas, pondo-se termo à controversa figura de “juiz auxiliar”, logo se reacendeu a discussão sobre a natureza da execução fiscal e, sobretudo, sobre a conformidade constitucional das normas que conferiam a um órgão administrativo competência para a prática de atos no processo executivo, e que resultou na prolação de diversos arestos do STA, de que constituem exemplo:

- **Acórdão de 8/04/92, P. 013878**, onde se refere que o processo de execução – comum ou fiscal – é nuclearmente jurisdicional, embora alguns dos seus atos não tenham de ser praticados por um juiz, podendo sê-lo por um funcionário, com possibilidade de reclamação ou recurso para aquele;
- **Acórdão de 2/05/2001, P. 025027**, onde se deixou frisado que as normas do CPT ao definirem, no processo de execução fiscal, o que compete aos serviços da administração e o que compete aos tribunais, não são inconstitucionais, já que não atribuem a órgãos da administração competências que a Constituição da República reserva aos tribunais;
- **Acórdão de 19/12/2001, P. 026442**, segundo o qual as normas do CPT, enquanto permitem a prática, pelo chefe de repartição de finanças, de atos processuais no âmbito do processo de execução fiscal, não sofrem de inconstitucionalidade, por não violarem o princípio da separação de poderes;
- **Acórdão de 14/02/2002, P. 026588**, segundo o qual os artigos 43.º, alínea g), 237.º e 272.º do CPT são material e organicamente constitucionais.

A argumentação jurídica que sustenta estes acórdãos é, basicamente, a seguinte:

- (i) A natureza administrativa da execução fiscal não surge evidenciada das normas do CPT, já que delas não se extrai a convicção de que o legislador tenha querido retirar a execução da esfera do poder judicial, tendo mantido todas as garantias de que a “palavra final” é do juiz;
- (ii) Os atos praticados na execução não foram considerados pelo legislador como materialmente administrativos, não representando o exercício da função administrativa, constituindo meros atos processuais, inerentes a qualquer processo executivo, a par de

outros, de marcada natureza jurisdicional (oposição, embargos, etc.), com os quais formam uma unidade na sua sucessão processual;

- (iii) A estrutura da ação executiva traduz-se fundamentalmente em atos materiais e operações – citação, penhora, venda e pagamento – pelo que, embora inseridos num processo judicial, nada impede que sejam praticados por autoridades administrativas no exercício de uma função de auxílio imposta pelo art.º 60.º, n.º 2, do ETAF;
- (iv) O facto de o CPT ter deixado de chamar ao chefe da repartição de finanças “juiz auxiliar” não significa que tivesse querido retirar-lhe a sua atividade auxiliadora, e esta não infringe o princípio de separação de poderes.

Por seu turno, o Tribunal Constitucional também sempre se pronunciou sobre a constitucionalidade material e orgânica das normas que atribuíam à Administração competência para a prática de atos no processo executivo, na consideração de que estes não tinham natureza jurisdicional, não havendo, por consequência, violação do princípio da reserva da função jurisdicional – a título exemplificativo, os **Acórdãos nº 332/2001, n.º 152/2002 e n.º 80/2003**.

Por conseguinte, apesar de até à entrada em vigor da Lei Geral Tributária não existir norma expressa a determinar a *natureza judicial* do processo de execução fiscal, o certo é que a jurisprudência do STA já se pronunciava nesse sentido.

Posteriormente, a lei de autorização legislativa para a publicação de uma Lei Geral Tributária (Lei n.º 41/98, de 8.08) continha a injunção ao Governo de «*Clarificar a natureza judicial do processo de execução fiscal e consagrar o direito dos particulares de solicitar a intervenção do juiz no processo*» – (cfr. ponto 29).

E assim surge o art.º 103.º da Lei Geral Tributária (LGT), que determina, de forma expressa, a *natureza judicial* do processo de execução fiscal, reafirmando a opção pelo sistema de tutela judicial.

Todavia, o nosso ordenamento jurídico tributário continuou a atribuir a órgãos da Administração a competência para a prática, na execução fiscal, de todos os atos sem natureza jurisdicional, como resulta à evidência do disposto nos artigos 150.º e 151.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT). Pelo que se a intenção do legislador era clarificar e diminuir a litigância nesta matéria, o resultado foi o inverso. A aparente incongruência entre a natureza judicial que a LGT quis expressamente atribuir ao processo de execução fiscal, e a essência organicamente administrativa deste processo (que resulta da natureza administrativa da entidade que o tramita), aliada ao facto de o n.º 2 do art.º 103º se referir a *atos materialmente administrativos*, intensificou a controvérsia doutrinal e jurisprudencial.



Controvérsia que essencialmente deixou de girar à volta da natureza jurisdicional ou não jurisdicional dos atos praticados pelo órgão de execução fiscal, passando a centrar-se na natureza do processo e na natureza dos atos que nele são praticados.

Na doutrina, ficaram conhecidas várias posições, algumas das quais a sustentar que embora a LGT afirmasse a *natureza judicial* da execução fiscal, o certo é que isso não seria bem assim, já que nele existiria uma fase administrativa, conduzida pelo órgão de execução, e só eventualmente existiria uma fase judicial – caso fosse instaurado um dos processos judiciais associados à execução e que ao juiz compete tramitar e decidir.

Trata-se de uma matéria que, à primeira vista, parece ter um interesse puramente académico, mas que tem relevantes consequências e efeitos práticos.

Pessoalmente apercebi-me dessa relevância quando, há já muitos anos, me deparei com um processo de execução fiscal em que o órgão de execução, depois de ter julgado que a dívida em cobrança se encontrava prescrita e de ter decidido extinguir o processo, o reabre oficiosamente meses depois com o argumento de que aquela decisão não estava correta e determina o prosseguimento da execução para cobrança da dívida.

No caso, era essencial apurar a natureza da decisão de extinção do processo por prescrição da dívida, para saber se, apesar de proferida por um órgão administrativo, lhe eram aplicáveis as regras contidas no Código de Processo Civil – que só permitem a anulação oficiosa de atos processuais em casos muito restritos – ou se eram, antes, aplicáveis as regras sobre a revogação de atos administrativos, revogação que obedece a regras e prazos muito específicos previstos no Código de Procedimento Administrativo.

E este tipo de situação não é raro. Voltei a constatá-lo num recurso apreciado e decidido pelo STA, onde se verificava que oito anos após a extinção da execução fiscal por pagamento integral da dívida através do produto da venda e entrega do montante excedente ao executado, o órgão de execução reabre oficiosamente o processo, anula oficiosamente todos os atos que praticara após a venda e notifica o executado para restituir a quantia que lhe entregara, com o argumento de que cometera um erro, traduzido na falta de incorporação e tramitação de uma reclamação de créditos apresentada.

**Trata-se do Acórdão de 17/04/2013, no P. 0235/13**, que relatei por vencimento. A sentença julgara correta e legítima essa atuação face à *natureza administrativa* da atividade exercida pelo órgão de execução. Sentença que foi revogada através deste acórdão. Penso que se o STA sufragasse essa posição nenhum contribuinte poderia dormir descansado, com a possibilidade de, a qualquer momento, ser oficiosamente reaberto um processo executivo extinto há anos.

Mas muitas outras questões começaram a colocar-se e a debater-se nos tribunais, particularmente quanto à necessidade de observar, no processo de execução, o dever de audição prévia previsto para os procedimentos administrativos e tributários, quanto ao dever de fundamentação dos atos que nele são praticados, quanto à possibilidade de revogação ou de anulação oficiosa desses atos, quanto à aplicação do dever de pronúncia contido no CPC e

consequente nulidade processual por omissão de pronúncia, ou, pelo contrário, quanto à aplicação do dever de decisão contido no CPA e possibilidade de formação de ato de indeferimento tácito por força do silêncio do órgão de execução fiscal.

A jurisprudência inicial do STA no âmbito da vigência da LGT representava, a meu ver, a continuação da jurisprudência anterior, em que tudo se reconduzia, afinal, a atos trâmite praticados por um órgão que tinha por função auxiliar o juiz na tramitação de um processo judicial. São disso exemplo:

- **Acórdão de 26/5/2010, P. 0343/10**, sobre a natureza do despacho de reversão e o alcance do trânsito em julgado dos atos praticados pelo órgão de execução. Nele decidiu-se que esse despacho não era um ato administrativo nem um ato judicial, constituindo um puro ato trâmite que não estava sujeito às regras que regulam os procedimentos administrativos e tributários;
- **Acórdão de 12/4/2012, P. 0247/12**, sobre a natureza do ato praticado pela administração tributária no âmbito da execução, de constituição de garantia a seu favor (penhor) nos termos previstos no art.º 195.º do CPPT. Nele decidiu-se que se tratava de um puro ato trâmite, porque previsto e praticado no âmbito de um processo judicial, o que afastava a obrigação de cumprimento do disposto no art.º 60.º da LGT (dever de audição prévia).

No fundo, segundo esta tese, ao processo de execução fiscal há que aplicar sempre e exclusivamente as normas e os princípios previstos para o processo tributário e, subsidiariamente, para o processo civil, e nunca as normas e princípios previstos para o procedimento administrativo e para o procedimento tributário.

Trata-se, a meu ver, de uma visão algo redutora, dado que dificilmente podemos considerar o ato de reversão ou o ato de constituição forçada de uma garantia especial a favor da administração tributária como atos trâmite, como atos de pura tramitação processual, sujeitos exclusivamente a normas processuais.

Porém, e apesar das fragilidades desta posição jurisprudencial majoritária durante algum tempo, ela assenta num princípio que, a meu ver, é correto e que merece destaque. O princípio de que a natureza (administrativa) do órgão que atua no processo não tem necessária influência na classificação dos atos que ele aí pratica, e que não deve confundir-se o processo judicial (e a atividade processual que desencadeia) com a função jurisdicional.

Como todos sabem, nem todos os atos que se praticam num processo judicial têm de ser praticados por um órgão jurisdicional, podendo sê-lo por um funcionário ou órgão administrativo que seja legalmente chamado a auxiliar o juiz. Só assim não acontece com os atos jurisdicionais, isto é, com os atos com conteúdo decisório que resolvam o conflito de interesses ou de pretensões entre partes, os quais têm de ser necessariamente praticados por um juiz. E os processos judiciais estão cheios de atos que não são jurisdicionais. O que é particularmente notório no processo de execução para cobrança de quantia certa, integrado por uma série encadeada de atos processuais que estão funcionalmente orientados para

atingir a cobrança – como é o ato da citação, da penhora, da venda, do pagamento da dívida e de extinção da execução por ter atingido a sua finalidade.

Trata-se de atos que podem ser praticados por um órgão instrumental e auxiliar do juiz, ainda que de natureza administrativa, órgão que fica obrigado a praticá-los nos mesmos termos e moldes legais em que o juiz o faria, isto é, à luz das regras processuais contidas nos diplomas que regulam o processo tributário e o processo civil (como é o caso de atos praticados por funcionários judiciais, designadamente o de recusa de recebimento da petição inicial).

Ou seja, não é o facto de um processo ser tramitado por um órgão administrativo que o descarateriza como *processo judicial*.

Mas não posso deixar de considerar redutora a aludida posição jurisprudencial, na medida em que há atos que, embora inseridos no âmbito da execução, são praticados, por exemplo, pelo Ministro das Finanças – como é o caso do pedido de autorização de dação em pagamento – e que, a meu ver, se inserem claramente num *procedimento administrativo*. Considero, aliás, inaceitável a caracterização de um ato de autorização ou de denegação dessa autorização pelo credor como um ato de tramitação processual, e dificilmente compreensível que uma entidade ministerial fique submetida, para a conceder ou negar, às normas e princípios contidas no CPC.

A mesma incompreensão surge quando pensamos nos moldes e termos em que é atualmente tramitado e decidido o pedido de anulação da venda. Trata-se de pedido dirigido ao órgão periférico regional da administração tributária, o qual, no prazo máximo de 45 dias, pode deferir ou indeferir o pedido, com prévia audição dos interessados nos termos do art.º 60.º da LGT, considerando-se o pedido indeferido se a decisão não for proferida no prazo de 45 dias (cfr. art.º 257.º, nºs 4 e 5). O que evidencia, na minha perspetiva, a instauração de um verdadeiro *procedimento*, sujeito a regras que não são, seguramente, as do CPC.

Por estas e outras razões, existia já uma posição minoritária que defendia a possibilidade de existirem verdadeiros procedimentos enxertados na execução fiscal, sujeitos às normas e princípios que regem os procedimentos tributários – cfr. o **Acórdão de 15/04/2009, P. 0130/09**, segundo o qual a decisão sobre o pedido de dação em pagamento constitui um ato praticado num procedimento tributário enxertado no processo executivo, e que, como tal, tem de ser precedido de audição prévia nos termos previstos no art.º 60.º, n.º1, da LGT.

Mas outras posições e correntes jurisprudenciais foram emergindo.

Segundo uma delas, o processo de execução fiscal, tendo embora natureza judicial, está recheado de *atos administrativos em matéria tributária*, tendo essa natureza todos os atos praticados na execução que projetem externamente efeitos jurídicos numa situação individual e concreta. São disso exemplo os seguintes arrestos:

- **Acórdão de 1/10/2008, P. 0744/08**, segundo o qual no processo de execução são atos materialmente administrativos todos aqueles que se integram no conceito contido no art.º 120.º do CPA, tendo essa natureza o ato de reconhecimento da prescrição da dívida. Tratando-

se «*de um ato administrativo, não está abrangido pela força do caso julgado e não lhe é aplicável o disposto no art.º 666.º do CPC sobre o esgotamento do poder jurisdicional*», ainda que o prazo para a sua revogação não seja o previsto no CPA mas o prazo de 10 dias previsto no art.º 277º do CPPT;

- **Acórdão de 2/02/2011, P 08/11**, segundo o qual o processo de execução contém atos administrativos em matéria tributária, que serão todos aqueles que projetam externamente efeitos jurídicos numa situação individual e concreta. E, nesse contexto, um ato que revogue um despacho de suspensão da execução fiscal tem de ser precedido de audição prévia do executado no termos previstos no art.º 100.º do CPA e do art.º 60.º da LGT;
- **Acórdão de 14/12/2011, P. 1.072/11**, segundo o qual o despacho que indefere pedido de dispensa de garantia constitui um ato administrativo em matéria tributária à luz do conceito contido no art.º 120.º do CPA, razão pela qual há que cumprir o dever de audição prévia estatuído nos arts. 100.º do CPA e 60.º da LGT.

Corrente que, a meu ver, tem manifestas debilidades. Sabido que até os atos de penhora e de venda projetam efeitos jurídicos negativos para os interesses do executado numa situação individual e concreta, e que todos os atos com conteúdo decisório que indeferem pretensões têm, à partida, essas características – como é o caso, por exemplo, do ato de indeferimento de pedido de levantamento da penhora sobre determinados bens, designadamente por estes serem legalmente impenhoráveis, do ato de indeferimento de pedido de extinção da execução por anulação da dívida, de pedido de suspensão da venda por se tratar de imóvel afeto a habitação própria do executado – teríamos que quase todos os atos praticados no processo de execução teriam natureza materialmente administrativa e não natureza processual.

Todavia, para quem perfilhasse esta posição, impunha-se aplicar normas e princípios previstos para os procedimentos administrativos e tributários a grande parte dos atos realizados no processo de execução fiscal – designadamente a norma contida no art.º 60.º da LGT sobre o direito de audição, as regras sobre o dever de decisão e formação de ato silente para efeitos de impugnação (arts. 109.º do CPA e 57.º, n.º 5, da LGT), sobre o dever de fundamentação (art.º 77.º da LGT) e sobre a revogação de atos administrativos.

Já segundo outra distinta posição, constituindo a execução um processo que é todo ele de natureza judicial, nunca lhes seriam aplicáveis as normas previstas para os procedimentos administrativos e tributários, independentemente da natureza materialmente administrativa ou jurisdicional dos atos que nele são praticados – cfr **Acórdão de 8/08/2012, no P. 0803/12**, que, com esta argumentação, julgou nunca existir o dever de audição prévia no âmbito de um processo de execução fiscal, e, em particular, inexistir esse dever antes da decisão de indeferimento de pedido de prestação de garantia.

Dentro desta linha, uma outra posição emerge com o **Acórdão de 30/11/2011, P. 0983/11**, segundo o qual, ainda que no processo executivo pudessem efetivamente existir momentos ou fases procedimentais – como seria o caso do procedimento gerado pelo pedido de pagamento em prestações – nunca lhes seriam aplicáveis normas e princípios previstos para o

procedimento administrativo e tributário, uma vez que eles nunca podem ter aplicação a processos de natureza judicial.

Acórdão onde votei vencida, deixando, pela primeira vez, expressa a minha posição sobre a matéria.

Na minha ótica, embora a execução fiscal constitua um processo judicial para cobrança de quantia certa, o que conduz a que, em princípio, todos os atos nele praticados estejam submetidos às regras processuais contidas no CPTT e subsidiariamente no CPC, podem nele surgir, por vontade do legislador, verdadeiros procedimentos administrativos, como será o caso do pedido de autorização de dação de pagamento, em que a Administração atua na veste de parte credora/exequente/interessada, no exercício da sua função administrativa e tributária, produzindo atos materialmente administrativos em matéria tributária.

Tese que foi acolhida logo depois no **Acórdão de 7/12/2011, P. 01054/11**, onde estava em causa um ato de indeferimento de pedido de dispensa de prestação de garantia. Nele, depois de se acolher a tese expressa naquele voto de vencida, procedeu-se à caracterização do ato de indeferimento de pedido de dispensa de garantia como um ato praticado pela administração fiscal enquanto órgão “auxiliar” do juiz na prossecução do escopo judicial da execução, isto é, como um ato de natureza processual.

Posteriormente, tive oportunidade de reafirmar e desenvolver a minha posição no **Acórdão de 23/02/2012, P. 059/12**, votado por unanimidade, e que veio a formar uma corrente jurisprudencial.

No fundo, segundo esta corrente jurisprudencial, o órgão que tramita a execução constitui um agente ou sujeito processual que auxilia e substitui o juiz no processo de cobrança, praticando nele todos os atos que, não contendendo com qualquer composição de interesses, sejam legalmente necessários para a obtenção do fim a que o processo de cobrança se destina. E a competência que esse órgão detém no processo não brota, em princípio, do exercício da função tributária, resultando, antes, de uma competência que a lei lhe confere para intervir no processo como órgão auxiliar ou colaborador operacional do Juiz, assumindo, assim, um estatuto supra partes, intervindo no exclusivo interesse da paz jurídica, obrigada a apreciar e decidir as questões enquanto autoridade *neutra e imparcial* perante o litígio. Razão por que, em princípio, todos os atos que neles são inscritos pelos diversos sujeitos processuais estão submetidos às normas processuais que regulam o processo tributário e, subsidiariamente, às normas inscritas no CPC.

Ou seja, os atos típicos do processo de cobrança coerciva não se encontram inseridos na função administrativa do Estado, pois não visam a prossecução de interesses gerais da coletividade, nem visam o exercício da função administrativa ou da função tributária. Embora inseridos num processo de natureza judicial, não são nem atos jurisdicionais nem atos materialmente administrativos; são meros atos instrumentais, que tanto podem ser cometidos os juízes como a outras entidades legalmente incumbidas de os praticar.



E só assim não será nos casos em que a lei expressamente admite o enxerto de verdadeiros procedimentos no processo judicial de cobrança, em que a Administração atua já no exercício da sua função administrativa, produzindo atos materialmente administrativos em matéria tributária. Nessas situações, a Administração abandona a neutralidade e o estatuto *supra partes*, assumindo a qualidade de parte credora/exequente, passando a intervir no seu exclusivo interesse.

Para quem perfilhe esta orientação, a conclusão a que se chega é que apesar de a lei conferir *natureza judicial* ao processo de execução fiscal, introduziu-lhe momentos procedimentais autónomos, que correm dentro do processo ou paralelamente a ele e que geram *atos materialmente administrativos*. O que explica que o legislador tivesse sentido necessidade de afirmar expressamente a possibilidade de sindicar esses atos e de indicar o meio processual a utilizar para o efeito – cfr. art.º 103.º n.º 2, da LGT. Sem esta norma, esses atos teriam de ser sindicados através de ação administrativa, como, aliás, chegou a acontecer como se pode verificar pela leitura, entre outros, do **Acórdão de 25/02/2009, P. 01116/08**.

Em suma, à luz desta corrente jurisprudencial, o órgão da administração tributária pratica predominantemente atos processuais no processo judicial de execução fiscal, cuja competência lhe está legalmente cometida enquanto órgão auxiliar do juiz, ainda que possa ter de praticar atos administrativos em matéria tributária caso surjam no seu âmbito momentos procedimentais.

Esta passou a ser a posição sufragada de forma maioritária pelo STA, ainda que tivessem continuado a surgir arestos em sentido divergente como aconteceu com os **Acórdãos de 12/09/2012, P. 0864/12** e de **8/08/2012, P. 0803/12**.

Todavia, esta posição jurisprudencial acarreta dificuldades e divergências na distinção das situações em que a administração tributária age como órgão auxiliar ou colaborador operacional do Juiz, das situações em que abandona essa posição neutral e assume a qualidade de parte interessada, de sujeito ativo da relação jurídica tributária.

E é aqui que surgem as mais vivas discussões, mesmo entre aqueles que perfilham esta posição jurisprudencial maioritária. Isso ficou bem claro no **Acórdão uniformizador de jurisprudência n.º 5/2012, de 22/10-2012, P. 0708/12** – sobre o ato de indeferimento de pedido de dispensa de prestação de garantia – onde acabou por não se resolver definitivamente a questão da natureza deste ato, por se ter concluído que, qualquer que ela fosse (materialmente administrativa ou processual), não havia lugar ao exercício do direito de audiência prévia.

Aliás, confesso que ainda tenho alguma dúvida sobre a natureza desse ato, isto é, se na apreciação do pedido de dispensa de prestação de garantia a administração tributária age no seu exclusivo interesse, assumindo a qualidade de parte, ou se, pelo contrário, age na qualidade de órgão neutro e auxiliar do Juiz.

Há situações em que não tenho dúvida de que ela assume um estatuto supra partes e age na qualidade de mero órgão auxiliar do Juiz – como acontece quando pratica os atos nucleares do meio processual de cobrança, como é o ato de citação, de penhora, de venda, de apensação de execuções (nesse sentido, os **Acórdãos de 29/5/2013, P 0480/13** e de **11/01/2017, P. 054/16**). E também não hesito em defender que ela intervém no seu exclusivo interesse quando pratica o ato de reversão, quando autoriza o pagamento da dívida em prestações, quando autoriza a dação em pagamento, quando constitui hipoteca legal ou penhor legal para garantir os seus créditos. Aliás, quanto a esta última situação, veja-se o **Acórdão de 13/07/2016, P. 0532/16**, segundo o qual «*O ato de constituição de penhor legal, praticado pela administração tributária ao abrigo do disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 50.º da LGT e do n.º 1 do artigo 195.º do CPPT, tem a natureza de ato administrativo em matéria tributária, estando sujeito ao dever legal de fundamentação*».

Em jeito de remate, e como conforto perante as dúvidas e incertezas que sintam sobre a matéria, confesso-vos que todos as sentimos e que isso tem gerado acesas e ricas discussões entre todos aqueles que perfilham a posição que atualmente domina, sobretudo quanto à natureza do ato de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia e do pedido de suspensão da execução mediante o oferecimento de bens à penhora.

Relativamente ao indeferimento de pedido de dispensa de garantia, encontramos os **Acórdãos de 23/02/2012, P. 059/12**, e de **23/05/2012, P. 0489/12**, segundo os quais se trata de um verdadeiro *ato administrativo em matéria tributária*, inserido no âmbito de um procedimento tributário autónomo e funcionalmente diferente do meio processual dirigido à cobrança coerciva de determinada quantia, submetido, por isso, aos princípios e normas que disciplinam a atividade tributária.

Quanto ao indeferimento do pedido de suspensão da execução mediante o oferecimento de bens à penhora, os **Acórdãos de 4/12/2013, P. 01688/13** e de **17/12/2014, P. 01315/14**, afirmam que se trata de um *ato administrativo em matéria tributária* e não de um ato processual. Interposto que foi recurso deste último aresto para o Pleno da Secção, o **Acórdão de 16/3/2016, P. 01315/14** não clarificou a questão face aos termos em que o recurso fora interposto, tendo-se limitado a julgar que, a ter essa natureza, se impunha, então, observar o dever de audição tendo em conta que o respetivo procedimento não podia ser qualificado como urgente.

Como vêem, a problemática mantém-se em aberto.

### Vídeo da apresentação



<https://educast.fccn.pt/vod/clips/1lfhwn4xs/flash.html?locale=pt>

2.

A reclamação do art. 276.º  
do CPPT – algumas  
interrogações

Rui Duarte Morais



CENTRO  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS



## A RECLAMAÇÃO DO ART. 276.º DO CPPT – ALGUMAS INTERROGAÇÕES <sup>1</sup>

Rui Duarte Morais\*

1. A questão da natureza do processo de execução fiscal, se é um processo “misto”, compreendendo fases administrativas e judiciais autónomas <sup>(2)</sup>, ou se é todo ele judicial (como parece resultar inequívoco do art. 103.º, n.º 1, da LGT), é plena de implicações práticas. Por essa razão, o tema, desde há muito <sup>(3)</sup>, emerge periodicamente na jurisprudência.

Debate recente incidiu sobre a questão de saber se existe obrigatoriedade de audiência prévia do interessado no caso de se projetar o indeferimento de um pedido de suspensão do processo com dispensa de prestação de garantia.

O STA, perante a insanável dificuldade de encontrar uma resposta consensual para a natureza das decisões da AT enquanto órgão de execução fiscal, tem sabido encontrar soluções pragmáticas, torneando o tema <sup>(4)</sup>.

Iremos analisar algumas questões relativas à intervenção do juiz ao abrigo do disposto no art. 276.º do CPPT, epigrafado *reclamações dos órgãos de execução fiscal*. Seremos, também, essencialmente pragmáticos, procurando dar resposta a algumas questões concretas, sem preocupação de elaborar uma “teoria geral”.

2. A primeira dificuldade acontece, logo, ao nível da terminologia, “matéria sobre a qual o legislador não tem ideias muito assentes” <sup>(5)</sup>. Tal reclamação, na enumeração dos meios processuais tributários constante do art. 101.º, alínea *d*), da LGT, surge referida como sendo “o recurso dos atos praticados na execução fiscal”, expressão também utilizada no art. 97.º do CPPT ao indicar os tipos de ações que se compreendem no processo judicial tributário\.

A flutuação terminológica não é inconsequente, pois a figura do *recurso* é, neste contexto, associada a um pedido, feito a um tribunal, de reapreciação da legalidade de atos praticados pela administração, enquanto a palavra *reclamação* é geralmente referida a um pedido de revisão de uma decisão pelo seu autor, entendido este não necessariamente como quem a proferiu mas como “a administração fiscal vista no seu todo” <sup>(6)</sup>.

<sup>1</sup> Texto publicado em: MORAIS, Rui Duarte – A reclamação do art. 276.º do CPPT: algumas interrogações. In: Cadernos de Justiça Tributária. – Braga: CEJUR – Centro de Estudos Jurídicos do Minho – N.º 20 (abr.-jun. 2018), p. 30-35

\* Professor da Escola do Porto da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa.

<sup>(2)</sup> A visão tradicional ia no sentido de o processo de execução fiscal assumir fundamentalmente carácter administrativo, embora parcialmente jurisdicionalizado [CARDOSO DA COSTA, *Curso de Direito Fiscal*, 1972, p. 113 (2)].

<sup>(3)</sup> ALFREDO JOSÉ DE SOUSA, “Evolução do contencioso tributário: as garantias dos contribuintes”, in *As Reformas Fiscais dos Anos 80 e Perspectivas de Evolução*, AATP, 1995, pp. 75 e segs.

<sup>(4)</sup> Ac. do STA (Pleno) n.º 5/2012, de 26/9/2012, proc. 708/12: *Independentemente do entendimento que se subscreva relativamente à natureza jurídica do ato aqui em causa (indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia) – ato materialmente administrativo praticado no processo de execução fiscal ou ato predominantemente processual – é de concluir que não há, no caso, lugar ao exercício do direito de audiência previsto no art. 60.º da LGT.*

<sup>(5)</sup> JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado*, vol. IV, 2011, p. 268.

<sup>(6)</sup> CARLA SOFIA DA ROCHA TAVARES, *Estudo Sobre a Reclamação dos Actos Proferidos em Processo de Execução Fiscal*, Universidade do Minho (tese de mestrado), 2013, p. 29.

3. Começemos tentando identificar as situações em que ocorre a intervenção do juiz no processo de execução, no quadro dos seus poderes de reapreciação dos atos praticados pelo órgão de execução fiscal <sup>(7)</sup>.

*Decorre do disposto nos arts. 268.º, n.º 4, da CRP, 91.º, n.º 1, e 103.º, n.º 2, da LGT um direito global de os particulares solicitarem a intervenção do juiz no processo, através da reclamação prevista no artigo 276.º do CPPT, relativamente a quaisquer atos praticados no processo de execução fiscal pela administração tributária que tenham potencialidade lesiva (Ac. do STA 0380/15, de 14/5/2015, no seguimento do que pensamos ser jurisprudência consolidada).*

Este direito deve ser entendido de forma ampla, abrangendo não só decisões do órgão de execução fiscal <sup>(8)</sup>, mas também atos materiais que não merecem tal qualificação <sup>(9)</sup>, e, ainda, as omissões do dever de decidir <sup>(10)</sup>.

Assim, por exemplo, já foi sentenciado que tal reclamação é o meio próprio de reação perante o silêncio do órgão de execução fiscal relativamente à invocação (a ser feita no próprio processo de execução, por estar em causa uma nulidade processual) de falta de citação do executado (por exemplo, Ac. do STA 032/13, de 8/1/2014), de falta de citação do seu cônjuge (por exemplo, Ac. do STA 0380/15, de 14/5/2015, já citado) e, até, de retenção indevida de uma reclamação pelo órgão de execução fiscal (Ac. do STA 0613/15, de 17/2/2016).

Como resulta da lei (art. 276.º do CPPT, na referência feita a *terceiros*), a legitimidade para reclamar assiste a qualquer interessado. Assim, por exemplo, já foi decidido que um fiel depositário pode reclamar da decisão que o removeu do cargo, se dessa remoção resultar para ele a lesão de algum seu direito ou interesse legítimo (Ac. do STA 01279/13, de 14/8/2013); que o devedor do crédito penhorado tem legitimidade para reclamar do ato pelo qual o órgão da execução fiscal o considerou executado, por entender que incumpriu com a obrigação de depósito no prazo legal (Acs. do STA 0585/16, de 15/6/2016, e 01454/17, de 10/1/2018).

Em segundo lugar, temos que esta reclamação tem, também, uma função cautelar, na medida em que, tendo sido requerida a subida imediata, a sua apresentação suspende o prosseguimento do processo de execução, melhor, a prática de quaisquer atos que possam resultar incompatíveis com a decisão do tribunal, caso a reclamação seja atendida <sup>(11)</sup>.

Por tal razão, a jurisprudência entende – bem, a nosso ver – que a tutela judicial efetiva não impõe a admissibilidade de providências cautelares em ordem à suspensão da execução fiscal,

<sup>(7)</sup> Ou seja, não abordaremos a intervenção do juiz quando estão em causa decisões materialmente judiciais, as quais só a ele – constitucionalmente – competem, como, por exemplo, a apreciação da oposição à execução.

<sup>(8)</sup> Apesar de o art. 276.º do CPPT apenas se referir a *decisões*.

<sup>(9)</sup> Por exemplo, a penhora de bens em valor que o executado considera excessivo.

<sup>(10)</sup> O prazo legal para a prolação de despachos no processo de execução fiscal é de 10 dias [art. 21.º, alínea *a*], do CPPT]. Sendo este um prazo ordenador, entendemos que a reclamação, quando derivada do silêncio administrativo, deve ser admitida a todo o tempo, enquanto tal silêncio se mantiver, e não apenas nos 10 dias subsequentes ao termo de tal prazo.

<sup>(11)</sup> Atualmente, a reclamação com subida imediata corre por apenso, sendo acompanhada de cópia do processo [arts. 278.º, n.º 5, e 97.º, n.º 1, alínea *n*]. Antes, a subida era nos próprios autos, o que impedia a AT de praticar quaisquer outros atos processuais, mesmo que não conexos com a decisão reclamada (por exemplo, determinar a reversão da execução contra responsáveis tributários).

por tal efeito suspensivo estar assegurado, ainda que por outra forma (por exemplo, Acs. do STA 0669/12, de 11/7/2012, e 0392/13, de 3/4/2013).

Importará acrescentar, para melhor se compreender a extensão deste efeito cautelar, que o órgão de execução fiscal, embora dispondo de 10 dias para apreciar a reclamação e, sendo o caso, revogar o ato reclamado (ou praticar o ato omitido), não dispõe de qualquer poder para decidir se os factos alegados pelo reclamante são suscetíveis de integrar o conceito de prejuízo irreparável (por exemplo, Ac. do STA 0548/10, de 14/7/2010). A decisão sobre a existência de tal risco (e, conseqüentemente, a decisão de apreciar ou não, de imediato, a reclamação) cabe exclusivamente ao tribunal.

A jurisprudência mais recente entende que *prejuízos irreparáveis* são os “que impeçam o retorno ao *status quo ante*”, o que nos parece correto <sup>(12)</sup>.

Dir-se-á que, assim sendo, todas as reclamações terão subida imediata, desde que alegados factos suscetíveis de constituir prejuízo irreparável. Esta é uma realidade que não nos custa aceitar, tendo em conta a evolução legislativa e o entendimento que dela retirou a jurisprudência. No domínio do Código de Processo das Contribuições e Impostos, diploma que criou o “esqueleto” do que é hoje o CPPT, as decisões do chefe da repartição de finanças no processo de execução fiscal eram objeto de reclamação para esse mesmo órgão, só conhecendo o juiz delas, em via de recurso, quando, “depois de realizadas todas as diligências, o processo for remetido ao tribunal” (art. 254.º, § 2). No Código de Processo Tributário, que entrou em vigor em 1991, manteve-se o princípio de que o juiz só conhecia dos recursos das decisões da administração fiscal “quando o processo aí for remetido a final”, mas abriu-se uma importante exceção: se o recorrente invocasse prejuízo irreparável com a imediata execução da decisão recorrida, o processo subiria logo a tribunal (art. 355.º, n.º 3).

O que então terá acontecido é fácil de imaginar: os executados, para lograrem a suspensão da execução, reclamavam sistematicamente das (de “quaisquer”) decisões da administração fiscal, invocando prejuízo irreparável. Terá sido a esta prática que o CPPT terá tentado obstar, tipificando, no n.º 3 do art. 278.º, os casos em que ocorreria prejuízo irreparável. Porém, os nossos tribunais vieram a entender – e bem, a nosso ver – que tal tipificação não poderia ser considerada exaustiva, que às situações previstas na norma *haverá que equiparar quaisquer outras de relevância semelhante em termos de garantia do direito à tutela judicial efetiva previsto na Constituição* – art. 268.º, n.º 4 <sup>(13)</sup>.

O único “travão” para o abuso de reclamações em fundamento razoável parece ser a utilização sistemática, pelo juiz, do disposto no n.º 7 do art. 278.º do CPPT, ou seja, a condenação do reclamante em sanção pecuniária, sendo que os pressupostos de tal condenação são mais amplos que os previstos no Código Civil relativamente a litigância de má-fé, pois pode ocorrer perante a afirmação de prejuízo irreparável sem alegação de factos que o sustentem ou de

<sup>(12)</sup> A compreensão do conceito de “prejuízo irreparável”, suscetível de fazer subir imediatamente a reclamação prevista no artigo 276.º do CPPT, tem que ser vista à luz da irreversibilidade sobre os interesses do executado dos efeitos produzidos pelo ato reclamado até ao termo do processo executivo (Ac. do STA 061/12, de 15/2/2012).

<sup>(13)</sup> Ac. do STA 0897/04, de 22/9/2004, um dos arestos pioneiros do que passou a ser jurisprudência consolidada.

factos dos quais, razoavelmente, nunca se possa concluir a existência de um tal prejuízo, mesmo quando tal se deva a simples negligência do reclamante <sup>(14)</sup>.

4. Relativamente à tramitação processual, a reclamação é configurada nos termos normais de um recurso judicial <sup>(15)</sup>. Assim, nomeadamente, deve ser dirigida ao Tribunal, ainda que necessariamente apresentada no órgão administrativo recorrido <sup>(16)</sup>, e conter os seus fundamentos e conclusões.

Surgem algumas questões de difícil resposta. Nenhuma dúvida existe que, recebida a reclamação no tribunal, se seguirão os trâmites normais da distribuição processual. Porém, não podemos esquecer que se a reclamação é um processo (no sentido de um conjunto de atos preordenados dirigidos à obtenção de uma decisão judicial), o certo é que se insere num processo de objeto mais amplo (o processo de execução) ao qual a lei expressamente atribuiu, na sua globalidade, natureza judicial. Assim sendo, coerentemente, as decisões relativas a um mesmo processo nunca deveriam ser tomadas por diferentes juízes. Imaginemos que, relativamente ao mesmo processo de execução, dão entrada no tribunal sucessivas reclamações. Deve cada uma delas ser sujeita a distribuição ou deve a segunda reclamação ser “adjudicada” ao juiz que decidiu da primeira <sup>(17)</sup>? Parece-nos evidente que a lógica que preside à distribuição dos processos (dos “incidentes processuais”, se se quiser), e, também, o princípio da economia processual [evitar que dois ou mais juízes sejam obrigados a “familiarizar-se” com um mesmo processo <sup>(18)</sup>], obrigariam a que a decisão das reclamações posteriores fosse cometida ao juiz a quem foi distribuída a primeira, ou seja, que a distribuição não acontecesse por reclamação mas sim por processo de execução.

O facto de o prazo para a interposição da reclamação ser considerado um prazo judicial (por exemplo, Ac. do STA 0762/08, de 22/10/2008) – e não um prazo de caducidade do direito à ação – é mais um elemento interpretativo a considerar no sentido de que a reclamação não é um processo novo, mas sim o início de um novo *momento* do processo de execução, em que o juiz é chamado a apreciar uma determinada questão.

5. Vejamos agora o tema das custas no processo de execução fiscal, pois o regime vigente não nos parece compatível com as consequências que deveriam resultar de este processo ter, globalmente, natureza judicial.

<sup>(14)</sup> Por exemplo, Ac. do STA 0226/05, de 6/4/2005.

<sup>(15)</sup> Afastando-se assim a inexigibilidade de formalidades essenciais, característica das reclamações dirigidas à administração [cfr. art. 69.º, alínea b), do CPPT].

<sup>(16)</sup> Art. 277.º, n.º 2, do CPPT.

<sup>(17)</sup> Abordando esta questão, JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, cit., p. 288.

<sup>(18)</sup> Mais do que a simples economia processual, a boa decisão da causa exigiria que as decisões relativas a um mesmo processo de execução fossem proferidas por um mesmo juiz. Pense-se, por exemplo, noutra hipótese, a de estarem pendentes duas (ou mais) oposições à execução, distribuídas a diferentes juízes, em que cada um dos oponentes se insurge contra a reversão da execução, alegando que nunca foi “gerente de facto”, que a gerência coube, exclusivamente, ao outro.

Não obstante a entrada em vigor do Regulamento das Custas Processuais, não foi revogado, ao menos na sua totalidade, o Regulamento das Custas dos Processos Tributários, aprovado pelo DL n.º 29/98, de 11/2, com várias alterações posteriores <sup>(19)</sup>.

Dispõe tal Regulamento, no seu art 21.º, que a *conta será efetuada no tribunal ou na repartição de finanças onde ocorrer o facto que motivou a sua elaboração*.

Ou seja, há lugar à elaboração de várias contas. Temos aquilo que poderemos chamar “custas administrativas”, as quais, acrescidas dos respetivos encargos, são contadas e cobradas pela AT, e temos as contas relativas a cada “fase judicial” do processo (por exemplo, oposição à execução e reclamações), contadas pela secretaria do tribunal.

As fases judiciais do processo são, assim, encaradas como *incidentes*, dando, conseqüentemente, origem a tributação autónoma e, antes, à obrigação de pagamento de taxa de justiça <sup>(20)</sup>.

Tal é, a nosso ver, totalmente incoerente: sendo os incidentes processuais uma ocorrência estranha ao normal desenvolvimento da lide, como é possível entender que qualquer intervenção do juiz possa ser qualificada como incidental?

Mas a questão ultrapassa simples razões de coerência: o valor das custas administrativas é determinado em função do valor do processo, *v. g.*, do crédito exequendo, por aplicação das regras gerais, ou seja, independentemente do concreto trabalho efetuado pelo órgão exequente <sup>(21)</sup>. Os “incidentes” são tributados segundo o mesmo critério...

Ou seja, nos processos de execução fiscal em que haja lugar a intervenção do juiz, os encargos a serem suportados pelo executado serão, normalmente, mais gravosos do que os suportados por um executado em processo civil e, mais grave, o número de vezes que o juiz for chamado a intervir determinará o número de vezes que o executado será chamado a pagar custas processuais, calculadas, cada uma delas, a partir da mesma base. Imagine-se, como termo de comparação, um qualquer processo civil em que o juiz é sistematicamente confrontado com requerimentos (fundados) das partes, sem natureza incidental, que tem de apreciar e decidir. Tal não se reflete, ao menos diretamente, no valor das custas a serem calculadas a final. A própria base de incidência das custas parte do pressuposto (muitíssimo discutível, diga-se) de que a processos de maior valor corresponde um trabalho mais intenso do juiz (e da secretaria dos tribunais).

---

<sup>(19)</sup> Desenvolvidamente, NUNO BASTOS, “Custas nos processos tributários”, in *Revista do CEJ*, n.º 1 (2014), pp. 265 e segs.

<sup>(20)</sup> O que pode resultar incompreensível se o tribunal não chegar a conhecer da reclamação por ser decidida, favoravelmente ao interessado, pelo órgão de execução. Nestes casos – cremos – o reclamante terá direito à devolução do valor pago.

<sup>(21)</sup> Estamos perante custas e não encargos, ou seja, a compensação pela realização de cada diligência. Esta é a lógica – a nosso ver correta – que preside, no essencial, à remuneração dos agentes de execução em processo civil (na qual se inclui também um *success fee*).

Assim sendo, não nos custa aceitar que este regime de custas nos processos tributários esteja ferido de inconstitucionalidade material por violação do princípio da proporcionalidade das taxas e, também, por constituir uma discriminação no acesso à justiça, na medida em que, objetivamente, penaliza economicamente aqueles que recorrem à “jurisdição tributária” relativamente àqueles que recorrem aos demais tribunais.

6. Passemos agora ao que poderemos considerar ser o cerne destas breves notas: qual o conteúdo material da decisão que o juiz é chamado a proferir no âmbito da reclamação prevista no art. 276.º do CPPT?

A posição dos nossos tribunais parece ser a de entenderem que são chamados a proferir uma decisão meramente anulatória.

Esta visão tem importantes implicações práticas, desde logo o facto de a legalidade do ato recorrido (neste entendimento, necessariamente um ato com natureza administrativa) ser analisada à luz da sua fundamentação. O juiz não aprecia o direito que o particular invoca, a legalidade da sua pretensão, mas sim a legalidade da decisão administrativa.

Assim, por exemplo, os nossos tribunais têm concluído que *a apreciação da legalidade de um ato praticado pelo órgão de execução fiscal encontra-se sempre balizada pela fundamentação do mesmo, não podendo o tribunal a quo indeferir uma reclamação com base em elementos novos que não foram considerados na decisão reclamada. Ou seja, o Tribunal só pode sindicat o ato tal como resulta do seu teor expresso, não podendo ir além, nomeadamente conhecer de factos que a AT não analisou (por ter considerado prejudicado o seu conhecimento em razão de entender que o pedido do interessado sempre seria de indeferir)* <sup>(22)</sup>.

Não podemos comungar desta visão, apesar de fortemente enraizada na nossa jurisprudência. Em primeiro lugar – abstraindo do facto de as decisões reclamadas terem ocorrido no quadro do processo de execução –, sempre teríamos que tais decisões não consubstanciam atos tributários (não são atos de liquidação), mas sim *atos em matéria tributária*. Assim, por serem aplicáveis as regras constantes do CPTA, a pronúncia judicial sempre revestiria natureza condenatória e não meramente anulatória.

A nossa maior divergência com o entendimento da jurisprudência tem que ver com o pressuposto em que assenta: o de que o processo de execução fiscal – salvo os “enxertos” declaratórios que nela possam acontecer (caso da oposição à execução) – seria um processo (melhor então seria dizer procedimento) a cuja prossecução o juiz é estranho, sendo apenas a entidade *ad quem* em sede de recurso das decisões do órgão de execução.

Esta visão esvazia de conteúdo a particularidade da “presença” do juiz no processo de execução fiscal.

<sup>(22)</sup> Ac. do TCA Sul 08937/15, de 10/9/2015. No mesmo sentido, por exemplo, o Ac. do TCA Norte 02077/12, de 21/3/2013.

É curioso assinalar que este entendimento (restritivo) da intervenção do juiz não era sustentado pela doutrina em tempos em que a lei processual claramente configurava o pedido de reapreciação pelo juiz como sendo um *recurso* e não atribuía natureza judicial ao processo de execução fiscal, num tempo em que os “privilégios executórios” da administração pública eram aceites com âmbito e intensidade muito superiores aos dos dias de hoje.

Escreviam RÚBEN A. CARVALHO e FRANCISCO RODRIGUES PARDAL, no seu *Código do Processo das Contribuições e Impostos Anotado*, de 1969 (há cerca de meio século!): *salientar-se-á, ainda, que o juiz do tribunal de 1.ª instância é o titular originário da competência material para julgar qualquer questão nos tribunais judiciais, sendo a competência do chefe de repartição de finanças uma “extensão” daquela.*

Acrescentam ALFREDO JOSÉ DE SOUSA e JOSÉ DA SILVA PAIXÃO, escrevendo em 1986 <sup>(23)</sup>: *logo se o chefe de repartição de finanças mandar subir o processo para que o tribunal de 1.ª instância decida qualquer uma dessas questões (nulidade ou falta de citação, pedido de suspensão da execução, irregularidade da penhora ou da arrematação arguidas pelo executado, etc.) este pode optar por uma de duas soluções: ou decide ou devolve o processo para que o juiz auxiliar [hoje, o órgão de exceção fiscal] a decida.*

Ora, parece ser hoje indiscutível que o juiz é o titular originário do poder de decidir num processo de execução fiscal. Isto sem prejuízo de a lei atribuir competências próprias à administração fiscal, as quais não se resumem à prática de atos materiais, antes envolvendo um amplo poder decisório. Mas o importante é salientar (e daí retirar as devidas consequências) que AT atua no processo como *colaboradora* (do juiz), como resulta inequívoco da alínea *a*) do n.º 1 do art. 10.º do CPPT.

No nosso entendimento, em sede de *reclamação* o juiz é chamado a resolver um litígio e não a forma como a AT decidiu.

Assim sendo, será perante os factos alegados na reclamação e dados como provados (incluindo os resultantes da atividade inquisitória do tribunal) que o juiz deverá decidir, reconhecendo ou não a existência do direito invocado pelo reclamante.

Dir-se-á que do nosso entendimento decorre que o juiz poderá ter de decidir de forma diferente da administração, apesar de esta ter decidido “bem”, atentos os factos que lhe foram presentes (*v. g.*, os constantes do pedido formulado pelo interessado, que foi indeferido) e a prova produzida antes de tal decisão.

Mas também assim acontece ao nível do contencioso de impugnação dos atos tributários (este sim um contencioso de mera anulação): o juiz aprecia a legalidade da liquidação, à luz dos vícios invocados na petição inicial, e não o mérito da decisão que versou sobre o peticionado na reclamação graciosa que haja precedido o processo de impugnação.

---

<sup>(23)</sup> ALFREDO JOSÉ DE SOUSA/JOSÉ DA SILVA PAIXÃO, *Código de Processo das Contribuições e Impostos, Comentado e Anotado*, 1986.



O que importa vincar é que, ao apreciar a reclamação a que nos referimos, o juiz exerce um poder de plena jurisdição, o que bem se compreende pela razão simples que decide num processo que, desde o início, é “seu”, pese embora, até aí, possa não ter acontecido a necessidade da sua intervenção. Naturalmente que caberá ao órgão de execução fiscal a realização material do decidido; mas não lhe caberá proferir nova decisão, pois a composição dos interesses em conflito compete ao (e terá já sido realizada pelo) juiz.

A visão da reclamação do art. 276º do CPPT como um recurso de anulação é, pois, recente e não terá surgido pelas melhores razões: sabemos que uma decisão anulatória é, em geral, mais simples do que aquela que implique a definição da posição jurídica (dos direitos) das partes. Só que a celeridade que a lei estabeleceu como característica do processo de execução fiscal e, em especial, o facto de ter confiado ao credor a execução coerciva do seu crédito, implica, como contrapeso necessário à defesa das garantias dos particulares (melhor seria dizer, da legalidade da execução), a intervenção do juiz, sempre que necessário e que este resolva, em definitivo e no mínimo tempo possível <sup>(24)</sup>, o litígio, ou seja, que em caso de procedência da reclamação, a sua decisão não consista apenas no reenvio da solução do caso para a administração.

Só assim acontecendo é que – a nosso ver – resultará cumprida a exigência legal de o processo de execução fiscal ser um processo judicial.

### Vídeo da apresentação



<https://educast.fcn.pt/vod/clips/6rhs9rx17/flash.html?locale=pt>

<sup>(24)</sup> Daí a natureza de processo urgente atribuído pela lei a estas reclamações (n.º 6 do art. 278.º do CPPT).

3.

## Sobre a natureza jurídica dos atos praticados em execução fiscal

Joaquim Freitas da Rocha



CENTRO  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS

## SOBRE A NATUREZA JURÍDICA DOS ATOS PRATICADOS EM EXECUÇÃO FISCAL

Joaquim Freitas da Rocha\*

1. Colocação e pressupostos
  2. Modelos de execução coerciva de dívidas tributárias
    - a) Modelo puramente administrativo
    - b) Modelo puramente jurisdicional
    - c) Modelo misto
  3. A ambiguidade do modelo português
  4. Contributos para uma adequada teoria dos atos de aplicação normativa
    - 4.1. Teoria das competências
    - 4.2. Teoria dos atos
      - a) Atos jurídicos *versus* ações materiais e atos de trâmite
      - b) Atos administrativos *versus* atos jurisdicionais
      - c) Atos procedimentais *versus* atos processuais
  5. A natureza jurídica dos atos praticados no processo de execução fiscal
    - 5.1. Atos não jurisdicionais
      - a) Atos de ordenação
        - α) Atos de mero trâmite
        - β) Atos comunicativos
      - b) Atos administrativos
    - 5.2. Atos jurisdicionais
  6. Propostas de simplificação
- Conclusões

**Resumo:** O dito “processo de execução fiscal”, no modo como foi desenhado pelo criador normativo português, apresenta-se como uma tramitação de difícil qualificação, do ponto de vista da sua natureza jurídica. Tal dificuldade, inerente ao processo em si, contamina os atos que no mesmo se praticam, suscitando inúmeros problemas de delimitação de regime jurídico e de identificação das normas aplicáveis. O presente conjunto de reflexões, assenta numa metodologia essencialmente analítica e, a partir do conhecimento das partes (teoria do ato), intenta trazer alguma clarificação sobre o todo (teoria do processo).

**Palavras-chave:** Direito tributário, Contencioso tributário, Processo tributário, Procedimento tributário, Execução fiscal, Reserva do juiz

### Principais abreviaturas utilizadas:

- AO: *Abgabenordnung*  
 AT: Administração tributária  
 CPA: Código de Procedimento Administrativo  
 CPC: Código de Processo Civil  
 CPPT: Código de Procedimento e de Processo Tributário  
 CPTA: Código de Processo nos Tribunais Administrativos  
 CRP: Constituição da República Portuguesa  
 LeyGT: *Ley General Tributaria*  
 LGT: Lei Geral Tributária  
 LPF: *Livre des procédures fiscales*  
 STA: Supremo tribunal Administrativo  
 TC: Tribunal Constitucional

\* Professor da Escola de Direito da Universidade do Minho

## 1. Colocação e pressupostos

Do ponto de vista científico-jurídico, o tema que constitui o núcleo central das presentes reflexões (a natureza jurídica dos atos praticados em execução fiscal) não é de apreensão cognoscitiva simples nem é suscetível de uma abordagem metodologicamente linear, desde logo por não se materializar numa única questão à qual deva ser apresentada uma única resposta. Pelo contrário, trata-se de um tema complexo que convoca um conjunto de questões e problemas cuja abordagem e eventual resolução depende da interseção de várias coordenadas que não são frequentemente consideradas de modo unitário e sistematizado.

A tal acresce a dubiedade do ordenamento jurídico posto, pois a aparente simplicidade que encerra a disposição normativa mais relevante na matéria (o art.º 103.º, n.º 1, da LGT) é colocada em crise por várias outras disposições legais, e pela pluralidade de decisões jurisprudenciais que já há muito denunciam fragilidades inerentes. De resto, a este respeito, já ALBERTO XAVIER, em outro quadro normativo, se referia a uma "confusão subjetiva" <sup>1</sup>.

Devido aos motivos apontados, o chamamento de critérios de racionalidade discursiva e sistemática torna-se imperativo, aqui mais do que em outras circunstâncias, devendo começar-se por referir que, em termos de método, a aproximação aqui a empreender não assentará numa lógica binária *pergunta* → *resposta*, mas antes numa lógica matricial, assente numa rede de aspetos jurídicos de origem diversa (e.g., juscomparatística, histórica, principiológica), e relativamente aos quais apenas uma abordagem harmoniosa permitirá captar uma coerência de sentido. No quadro dessa abordagem, facilmente se deduzirá que uma metodologia analítica – que tente compreender o todo (processo) a partir da compreensão das partes (atos) – será a que melhor permitirá atingir, ainda que parcialmente, os desideratos propostos. Antes disso, porém, entende-se ser proveitosa uma pequena digressão por algumas paragens jurídicas de relevo, de modo a estabelecer um quadro juscomparatístico mínimo e fazer emergir alguns tópicos de reflexão que poderão ser proveitosos.

Assim, assentes estes pressupostos de método, ensaia-se a seguinte sistematização:

- Começar-se-á precisamente pela tentativa de conhecimento dos dados fornecidos por alguns ordenamentos jurídicos distintos do português, suficientemente diferenciados deste, para que se possa perceber que existem abstratamente várias soluções em sede de *cobrança coerciva pública* (ponto 2.);
- Seguidamente, tentar-se-á captar a caracterização do modelo português de execução fiscal, salientando a sua ambiguidade (ponto 3.);
- Constatada esta última, será efetuada uma incursão no âmbito mais vasto da teoria geral dos atos de aplicação normativa (ponto 4.);

<sup>1</sup> Assim, XAVIER, Alberto, *Conceito e natureza do ato tributário*, Almedina, Coimbra, 1972, p. 564.

- Na posse desses conhecimentos, o que se procurará de seguida será aplicar os contributos dessa teoria ao processo de execução fiscal, como consagrado no ordenamento luso (ponto 5.);
- Finalizar-se-á com algumas propostas no sentido da simplificação do sistema (ponto 6.) e com um remate conclusivo.

Ainda antes de avançar, importa firmar claramente as fronteiras das possibilidades cognitivas aqui em debate: o presente texto tem pretensões científicas e não pretensões utilitárias ou pragmáticas, o que significa que não se intenta nesta sede encontrar as soluções adequadas para a aplicação das normas jurídico-tributárias ao caso em concreto. Tal é função dos órgãos aplicativos, designadamente, os Tribunais e os órgãos administrativos. Pela nossa parte, procura-se apenas estudar as questões e tentar encontrar uma coerência de sentido, procedendo a uma interpretação jurídico-científica, a qual –utilizando as sábias palavras do clássico KELSEN – "não pode fazer outra coisa senão estabelecer as possíveis significações de uma norma jurídica" <sup>2</sup>.

Será este o limite que, sem prejuízo de pequenos deslizes (legitimados pelas quebras de coerência do sistema), procurará não se transpor.

## 2. Modelos de execução coerciva de dívidas tributárias

Uma simples análise jurídico-comparativa, a partir das características dominantes das normas e arranjos organizatório-judiciais dos diferentes ordenamentos, permite identificar alguns *modelos* de execução coerciva de dívidas tributárias (e, eventualmente, outras dívidas que, para estes efeitos, sejam equiparadas, de modo direto ou indireto) <sup>3</sup>. Três merecerão aqui especial menção: um modelo puramente administrativo, um modelo puramente jurisdicional e um modelo híbrido ou misto.

### a) Modelo puramente administrativo

Em primeiro lugar, é possível vislumbrar-se um modelo puramente administrativo, no âmbito do qual a tramitação conducente à cobrança coerciva de dívidas de natureza tributária assume natureza exclusivamente administrativa, podendo falar-se, em rigor, num autêntico *procedimento coercivo de cobrança*. Será o caso, por exemplo, do que sucede nos ordenamentos jurídicos alemão <sup>4</sup>, espanhol <sup>5</sup> ou francês <sup>6</sup>.

<sup>2</sup> Cfr. KELSEN, Hans, *Reine Rechtslehre*, tradução portuguesa: *Teoria Pura do Direito*, 7.ª edição, Almedina, Coimbra, 2008, p. 387.

<sup>3</sup> Impõe-se, desde já, uma pequena nota de feição terminológica: a, assim denominada, "execução fiscal" acaba por ser, na realidade, uma *execução tributária*, e assim deveria ser denominada, atento o seu objeto primordial (dívidas de natureza tributária e não apenas dívidas de natureza fiscal). Todavia, por razões de tradição discursiva (que não se restringem ao ordenamento jurídico-normativo português), e apenas por elas, manter-se-á ainda a utilização da primeira. Seja como for, sendo tarefa (indeclinável e obrigatória) do criador normativo edificar um sistema que, dos pontos de vista lógico e discursivo, se apresente coerente e claro, impor-se-á, a prazo, uma atualização do instrumental concetual.

<sup>4</sup> Cfr. a parte VI (*Sechster Teil*) da AO (*Vollstreckung*) e §§ 249 e ss.

De acordo com este arquétipo, a cobrança coerciva não se distingue substancialmente da cobrança dita voluntária ou espontânea, somente se distinguindo quanto aos instrumentos utilizados e quanto ao momento, na medida em que apenas se efetivará numa fase patológica do desenvolvimento da relação jurídica tributária, após o respetivo prazo de pagamento normal ter decorrido. De resto, trata-se de uma genuína tramitação procedimental *stricto sensu*, (i) efetivada por órgãos de natureza administrativa – ou em nome destes –, (ii) assente na prática de atos orgânica e materialmente administrativos, e (iii) eventualmente sujeita a controlo ou sindicância administrativa de segundo grau.

Na realidade, nestes modelos não ressaltam dúvidas quanto à natureza da tramitação cobratória executiva nem quanto à natureza ou ao estatuto da entidade que nela atua, sendo suficiente a alusão aos seguintes exemplos literais:

i) No ordenamento alemão é feita menção a um *Verwaltungsweg* e a *Vollstreckungsbehörden* (as quais são os *Finanzämter* e os *Hauptzollämter*)<sup>7</sup>;

ii) No ordenamento espanhol, o legislador é até muito mais enfático e claro, ao referir, sem ambiguidades, que *[e]l procedimiento de apremio es exclusivamente administrativo. La competencia para entender del mismo y resolver todas sus incidencias corresponde únicamente a la Administración tributaria*<sup>8</sup>;

iii) Por sua vez, no ordenamento francês, o criador normativo refere-se claramente a *comptables publics compétents par arrêté du ministre chargé du budget*, ou em *huissier de justice*, ou ainda em *tout agent de l'administration habilité à exercer des poursuites au nom du comptable*<sup>9</sup>.

Outrossim, o legislador, nesses ordenamentos, não hesita em considerar que os atos de cobrança em causa são verdadeiros atos administrativos – referindo-se, por exemplo, a *Verwaltungsakte*<sup>10</sup> –, considerando-os indubitavelmente impugnáveis por meio das garantias administrativas de reação ao dispor dos contribuintes ou outros obrigados tributários (*Einspruch*<sup>11</sup>, *Contestation*<sup>12</sup>).

Trata-se, enfim, de um modelo ou arranjo que procura conferir centralidade ao Interesse público e que – aspeto de extrema importância – confia as tarefas de cobrança executiva nas entidades administrativas e particularmente na Administração tributária, pressupondo que a mesma, enquadrada e modelada pelas exigências decorrentes de um Estado de Direito responsável, não deixará de se assumir como uma prossecutora desse *Interesse*, com base nos princípios da verdade material e da imparcialidade, bem assim como na consecução dos respetivos deveres. Além do mais, a própria jurisprudência e a doutrina reconhecem com

<sup>5</sup> Cfr. a *Sección 2 (procedimiento de apremio)* da *LeyGT* e art.<sup>os</sup> 163 e ss..

<sup>6</sup> Cfr. o *Titre IV (Le recouvrement de l'impôt)* do *LPF* e art.<sup>os</sup> L 252 e ss..

<sup>7</sup> Cfr. § 249 (1) da *AO*.

<sup>8</sup> Cf. art. 163 da *LeyGT*.

<sup>9</sup> Cfr., respetivamente, artigos L. 252 e L. 258 A, n.º 1, do *LPF*.

<sup>10</sup> Cfr., uma vez mais, § 249 (1) da *AO*.

<sup>11</sup> Cfr. § 347 (1) da *AO*.

<sup>12</sup> Cfr. article L. 281 do *LPF*.



naturalidade esse estatuto de imparcialidade e aceitam sem problemas regras especiais de cobrança (procedimentais, administrativas), distintas das aplicáveis em outras sedes, designadamente civilística, e afastando as regras dos códigos de processo civil (sem prejuízo da eventual convocação em segmentos específicos)<sup>13</sup>.

## b) Modelo puramente jurisdicional

Em contraposição ao modelo anteriormente exposto, é possível conceber a cobrança coerciva de dívidas de natureza tributária como uma tramitação exclusivamente jurisdicional, materializada num verdadeiro processo, e no âmbito da qual as respetivas atuações assumem a forma de atos processuais, muitos deles (os atos decisórios) com natureza jurisdicional.

Assim se passam as coisas, por exemplo, no âmbito de alguns ordenamentos de *matriz latino-americana* como o brasileiro ou o uruguaio<sup>14</sup>.

Com efeito, no primeiro, o legislador conota expressamente com o qualificativo *judicial* a execução para cobrança da *dívida ativa* da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respetivas autarquias, reforçando a ideia de judicialização com a remissão expressa para a legislação processual (civil) em matéria de lacunas<sup>15</sup>. Já no segundo, as menções a "tribunal", "audiencia" ou "sentencia" não permitem a existência de dúvidas quanto à natureza do *proceso ejecutivo tributario*<sup>16</sup>.

Trata-se, assim, de um arranjo frequentemente decalcado do processo civil, assente num contencioso adversativo e eminentemente subjetivista, e não patenteia indisfarçáveis desconfianças relativamente às entidades administrativas e particularmente à Administração tributária, preferindo confiar apenas no juiz, enquanto bastião das garantias dos administrados e dos contribuintes. A omnipresença deste último, aliás, é mesmo uma das marcas de tal sistema, ao que não será alheia a consideração de que a finalidade principal da sua intervenção é, não a prossecução do Interesse público ou a efetivação da correta arrecadação

<sup>13</sup> Doutrinalmente v. KLEIN / ORLOPP / BROCKMEYER, *et al.*, *AO: Abgabenordnung Kommentar*, 11.ª edição, C. H. Beck, München, 2012, p. 1299. V. ainda, por exemplo, acórdão do *BFH (Bundesfinanzhof)* de 22 de outubro de 2002, VII R 56/00, disponível em <http://www.bundessteuerblatt.de> (versão oficial) ou em <https://lexetius.com/2002,2351> (acesso em 18 de junho de 2018).

<sup>14</sup> O referido no texto não exclui, evidentemente, que no âmbito do conjunto de tais ordenamentos se vislumbrem exemplos de sistema de cobrança administrativa, como o peruano. V., a respeito, art.º 114.º e ss. do Código Tributário Peruano (versão oficial disponível em <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/>). Para desenvolvimentos, v., com proveito, FEITOSA, Raymundo / SOUZA, Roney José / ELJASKEVICIUTE, Addy Mazz, *O princípio da eficiência da execução fiscal no Brasil e no Uruguai: um paralelo com a cobrança administrativa na Argentina e no Peru*, in V Encontro Internacional CONPEDI, Montevideu – Uruguai, 2016, disponível eletronicamente em <https://www.conpedi.org.br/publicacoes/9105o6b2/e0t8aw62/jR9nsCDuRbo35hOa.pdf> (acessos em 17 de junho de 2018).

<sup>15</sup> Cfr., desde logo, o art.º 1.º da Lei 6.830, de 22 de setembro de 1980, a qual dispõe sobre a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública ([http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L6830.htm?TSPD\\_101\\_R0=30301fc9c712795a1ff957be50f2c193m0b0000000000000a3d79a59ffff000000000000000000000000000000005b28bae00064ac501b](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6830.htm?TSPD_101_R0=30301fc9c712795a1ff957be50f2c193m0b000000000000a3d79a59ffff00000000000000000000000005b28bae00064ac501b)) (acesso em 26 de junho de 2018). Para tais efeitos, o conceito de "dívida ativa" reporta-se a créditos da Fazenda Pública (assim, art.º 2.º da supracitada lei, a qual remete para outra norma).

<sup>16</sup> V. art.º 362.º do *Código General del Proceso* e remissão aí constante (<https://www.impo.com.uy/bases/codigo-general-proceso/15982-1988>). V., ainda, art.º 91.º do *Código Tributario* (<http://www.dgi.gub.uy/wdgi/page?2.principal.CodigoTributario,O,es,0>) (acessos em 17 de junho de 2018).

da receita pública, mas antes a tutela das posições jurídicas dos contribuintes dignas de proteção.

### c) Modelo misto

No “cruzamento” dos dois modelos anteriores, podem ser encontrados aqueles arranjos que expressamente assumem a natureza mista, administrativa e jurisdicional, das tramitações – seja incluindo fases perfeitamente autonomizadas, seja incluindo atos diversos nas diferentes fases <sup>17</sup> –, e aqueles relativamente aos quais se pode afirmar que as respetivas soluções são ambíguas, dúbias ou juridicamente incertas.

E aqui, no espaço de “cruzamento”, se inserirá o modelo português, o qual consistirá numa espécie de *procedimento jurisdionalizado* <sup>18</sup>. E a expressão “inserirá” não é inocente, pois não resulta absolutamente clara qual terá sido a intenção do criador normativo a este respeito.

A tal modelo se dedicarão as reflexões seguintes.

### 3. A ambiguidade do modelo português

Qualquer espaço jurídico-normativo que utilize conceitos polissémicos ou indeterminados, ou englobe soluções jurídicas não unívocas – como indubitavelmente sucede com o espaço dedicado no ordenamento português à execução fiscal –, exige um esforço interpretativo que não pode deixar de se materializar numa tarefa autenticamente jurídica. Quer isto dizer que as eventuais soluções a encontrar deverão ser ancoradas em critérios jurídicos, e não em considerações de natureza diversa, designadamente política, social, económica, estatística, etc.. Estas últimas apenas deverão ser aceites como válidas após *juridificadas*, isto é, rececionadas pelo método interpretativo jurídico. O labor interpretativo é, entende-se, um campo privilegiado de pureza metodológica, no sentido (uma vez mais) tradicional *kelseniano* do termo.

Por conseguinte, não é despidendo reiterar que para tentar encontrar alguma coerência de sentido no complexo de soluções legais existentes, torna-se imperioso recorrer, não apenas aos enunciados linguísticos utilizados pelo criador normativo (*elemento literal*), mas igualmente à consideração da integração desses enunciados no cosmos – micro (preceito, parte, título, secção, etc.) ou macro (diploma, “ramo de Direito”) – do qual fazem parte (*elemento sistemático*), bem assim como aos respetivos antecedentes (*elemento histórico*) e às finalidades que se pretenderá atingir (*elemento teleológico*).

<sup>17</sup> A respeito do ordenamento italiano e do “*procedure di esecuzione forzata*” [o qual, a despeito da referência a diferentes “fases”, e consagrando um controlo judicial sucessivo e eventual, parece não se distanciar dos modelos administrativistas referidos no texto em a)], v. TESAURO, Francesco, *Manuale del Processo Tributario*, 3.ª edição, Giappichelli Editore, Torino, 2016, pp. 285 e ss.; MAZZOCCHI, Stefano, *Lineamenti di Diritto Tributario*, Giuffrè Editore, Milano, 2015, pp. 165, 166.

<sup>18</sup> A respeito do tema, v., por exemplo, MORAIS, Rui Duarte, *A execução fiscal*, 2.ª edição, Almedina, Coimbra, 2010, pp. 38 e ss., em especial, p. 44.

Ora, partindo deste ancoramento metodológico, não será irrazoável supor que grande parte das dúvidas respeitantes à natureza jurídica da execução fiscal encontram muita da sua razão de ser (i) na ambiguidade do desenho efetuado pelo legislador, acrescendo também (ii) alguma *carga memorial* remanescente de soluções anteriores.

i) Do ponto de vista legislativo, as soluções decorrentes dos arranjos positivo-legais não se demonstram absolutamente coerentes entre si, desde logo ao nível da literalidade de alguns dos enunciados da LGT e do CPPT. De facto, aquele primeiro diploma, em algumas localizações, assinala perentoriamente ou indicia fortemente a natureza judicial da execução fiscal ou tributária, como sucede quando o art.º 103.º, n.º 1, prescreve que “o processo de execução fiscal tem natureza judicial (...)” ou quando o art.º 54.º determina que “o procedimento tributário compreende toda a sucessão de atos dirigida (...) à cobrança das obrigações tributárias, na parte que não tiver natureza judicial”; porém, em outras – como no art.º 101.º – parece querer significar realidade diversa, pois no elenco estabelecido dos “meios processuais tributários” não inclui a execução fiscal, mas apenas o recurso dos atos praticados na mesma (pese embora, logo de seguida, se refira a “processo”) <sup>19</sup>. Além disso, a consideração sistemática das normas também parece indicar em sentido não convergente com a ideia de judicialização ou, pelo menos, pode dizer-se que parece não corroborar tal natureza. Isto porque o CPPT não integra a execução fiscal no apartado sistemático respeitante ao (assim denominado) “processo judicial tributário” (Título III). Logo, não infundadamente se conclui que os elementos literal e sistemático de interpretação podem apontar em sentidos divergentes.

ii) Para além de algumas indefinições e hesitações ao nível do Direito positivado, um outro importante fator deve ser salientado: do ponto de vista das perceções dos diversos atores (jurídico- e político-) tributários ainda persistem algumas ideias adquiridas de anteriores soluções, ao que se acumula alguma pré-compreensão de desconfiança relativamente à AT. Neste ponto, não será absurdo pensar que as contínuas menções, designadamente por parte da jurisprudência <sup>20</sup>, à AT como “agente auxiliar do juiz” não estarão desprendidas das referências contidas no antigo CPCI (Código de Processo das Contribuições e Impostos) de 1963 <sup>21</sup>, e, simultaneamente, a um certo receio de parcialidade relativamente à mesma, induzindo a ideia de que apenas com a *presença tutelar* de um juiz tais receios poderão ser desfeitos. Também pertinente neste domínio poderá ser a perceção dual da administração tributária, na senda do preconizado doutrinariamente por ALBERTO XAVIER. Este autor clássico defende a nítida separação entre a AT enquanto credora da receita pública e a AT enquanto órgão de justiça, no primeiro caso “defendendo” um interesse próprio inerente à posição jurídica que emerge da relação na qual se integra (relação jurídica tributária), no segundo enquanto agente que simplesmente auxilia o juiz na prossecução da tarefa de administrar a

<sup>19</sup> No mesmo sentido, de resto, apontará o art.º 97.º, n.º 1, do CPPT, nas suas alíneas n) e o).

<sup>20</sup> V., por exemplo, acórdãos do STA de 7 de dezembro de 2011, processo n.º 01054/11, de 23 de fevereiro de 2012, processo n.º 059/12, e de 23 de maio de 2012, processo n.º 0489/12.

<sup>21</sup> Cfr. art.º 40.º do respetivo Código, § único, nos termos do qual “Nos processos judiciais, os chefes das repartições de finanças são juízes auxiliares em tudo que não constitua o exercício próprio da função do Ministério Público e competem-lhes as funções que por este código não sejam atribuídas aos juizes de 1.ª instância. O chefe da repartição de finanças, quando desempenhar as funções de juiz auxiliar, nomeará, sempre que necessário, um funcionário da repartição para representar o Ministério Público”.

justiça. Paralelamente, releva, no edifício de pensamento do autor, a bipartição liquidação / execução, entendendo dever reservar-se esta última para o poder judicial, sem prejuízo do auxílio de órgãos administrativos (a primeira seria, indubitavelmente, uma tarefa não jurisdicional)<sup>22</sup>.

Ora, a partir do exposto, e independentemente da correção ou acerto das pré-compreensões de base histórica que podem permanecer – embora não possam ser negligenciados os factos de que (i) a execução não é uma atividade jurisdicional por natureza<sup>23</sup>, e (ii) o atual CPPT terá determinado o fim do estatuto de juiz auxiliar<sup>24</sup> –, é insofismável que a existência dos fatores referidos implica dubiedade e coloca em crise a certeza jurídica ou, no mínimo, a exigível previsibilidade, seja ao nível objetivo (segurança jurídica), seja ao nível subjetivo (proteção da confiança)<sup>25</sup>, pois frequentemente irrompem situações nas quais não se sabe de modo claro qual o regime a aplicar.

De resto, e bem vistas as coisas, não será a própria execução fiscal que terá a dita “natureza judicial” (como refere o legislador), mas apenas as tramitações nas quais se suscitam conflitos de pretensões. Quando estes últimos não acontecem, nada existe de “judicial”.

Acresce que a própria cultura de desconfiança do fisco não pode ter cabimento num Estado de Direito responsável, mesmo considerando eventuais excessos lesivos.

Face a tais incertezas e indeterminações, os problemas relativos à execução fiscal e tributária têm-se afastado progressivamente das questões relacionadas com a análise da tramitação globalmente considerada, e têm-se direcionado antes para a análise dos atos que a integram, intentando averiguar se se está em presença de atos administrativos, atos processuais, atos jurisdicionais, atos não jurisdicionais, etc. Enfim, de um modo simples, pode dizer-se que o debate se tem afastado da *teoria do processo* para se centrar na *teoria dos atos*.

Repescando o que a início se disse, propugna-se aqui uma metodologia de base analítica, intentando compreender o todo (o processo) a partir da compreensão das partes (os atos).

Será tendo em consideração este realinhamento discursivo que as subsequentes reflexões se desenvolverão.

<sup>22</sup> Cfr. XAVIER, Alberto, *Conceito e natureza do ato tributário*, cit., pp. 560 e ss.

<sup>23</sup> Assim, uma vez mais, XAVIER, Alberto, *Conceito e natureza do ato tributário*, cit., p. 562.

<sup>24</sup> Cfr., a propósito, acórdão do TC n.º 263/02. Além disso, a consideração da natureza dual da AT (nuns casos, colaborador ou agente “auxiliar do juiz”, e em outros enquanto entidade credora, titular e executora de um “interesse” próprio, do qual não se pode desvincular) não consegue responder aos atuais problemas suscitados na cobrança coerciva, por parte da mesma, de créditos titulados por entidades terceiras, como as Autarquias locais, os Institutos públicos ou até as entidades privadas concessionárias da exploração de serviços públicos ou da manutenção e gestão de infraestruturas públicas.

<sup>25</sup> V., a respeito, o nosso *Direito pós-moderno, patologias normativas e protecção da confiança*, in Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Ano VII, 2010 (especial), pp. 383 e ss..

#### 4. Contributos para uma adequada teoria dos atos de aplicação normativa

Após se ter procurado demonstrar que, ao nível do ordenamento jurídico-tributário português, os dados fornecidos pelo criador normativo no que concerne à execução fiscal ou tributária não permitem fundar raciocínios e conclusões juridicamente satisfatórias, no presente apartado sistemático será tentada uma abordagem diversa.

Procurar-se-á percorrer uma via de natureza mais teorética e dogmática, tentando fixar um quadro principiológico que permita, esse sim, os tais raciocínios e conclusões que não se conseguem atingir por uma via exclusivamente positivística.

Pois bem, na medida em que o conhecimento dos atos que podem ou não ser praticados por certo ator ou sujeito não prescinde do conhecimento do conjunto de poderes decisórios em que tais atos se inserem (competência), começar-se-á por uma brevíssima menção a alguns aspetos nucleares de uma adequada *teoria das competências*, para, posteriormente, se procurar abordar a *teoria dos atos*.

##### 4.1. Teoria das competências

As competências para a prática de atos, sejam estes de que natureza forem (atos políticos, atos legislativos, atos administrativos, atos jurisdicionais, ou outros), devem integrar um sistema que as preveja de modo claro, articulado e, além disso, de modo tendencialmente completo. Isto porque, como facilmente se deduz, uma nítida ordenação competencial não apenas permite a identificação de *quem* e *como* pode praticar *quais* atos (função ordenatória ou positiva), mas igualmente a fixação de fronteiras que não podem ser transpostas, impondo limites às atuações dos poderes públicos, particularmente em matérias restritivas (função garantística ou negativa).

Além disso, de um ponto de vista financeiro, um coerente sistema de repartição permite assegurar uma adequada alocação de recursos, bem assim como, em outro plano, facilita a aplicação normativa, pois a existência de competências perfeitamente definidas e delimitadas evita as colisões de normas e os conflitos inerentes (cada órgão só é competente para certo domínio).

Como modo de se conseguir tal sistema, pode identificar-se um rol de princípios, dos quais se salientam os seguintes:

i) *Princípio da tipicidade*, nos termos do qual as competências devem estar previstas normativamente e de maneira expressa ao nível constitucional ou legal, através de *regras secundárias* (no sentido *Hartiano* de regras de alteração <sup>26</sup>), sem prejuízo do pontual reconhecimento de competências implícitas;

<sup>26</sup> Cfr. HART, Herbert L. *The concept of law*, tradução portuguesa: *O conceito de direito*, 6.ª edição, Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 2011, pp. 103 e ss. V., ainda, o nosso *Constituição, ordenamento e conflitos normativos. Esboço de uma teoria analítica da ordenação normativa*, Coimbra editora, Coimbra, 2008, pp. 159, 160.

ii) *Princípio da atribuição*, de acordo com o qual um determinado titular apenas pode atuar nos limites das competências atribuídas normativamente, não lhe sendo reconhecida a competência para criar e modificar as suas próprias competências (*Kompetenz-kompetenz*);

iii) *Princípio da indisponibilidade*, significativo da ideia de que o titular da competência não a pode transferir ou a ela renunciar;

iv) *Princípio da adequação material*, nos termos do qual os meios de ação (poderes) em que a competência se consubstancia devem ser os meios certos para atingir os objetivos normativamente prescritos;

v) *Princípio da adequação funcional*, nos termos do qual esses mesmos meios de ação devem ser alocados à pessoa, entidade ou órgão que, juridicamente, se considere mais apta a prosseguir os desígnios normativamente consagrados.

Por conseguinte, um arranjo no qual as competências sejam atípicas, (auto)criadas pelo próprio órgão titular, disponíveis, e não adequadas, não será um arranjo satisfatório do ponto de vista constitucional, não permitindo identificar corretamente *quem* pode, em abstrato e em concreto, praticar *que* atos.

Além dos expostos, e com especial relevo no presente contexto, existe um outro princípio, de sinal mais abrangente, que prescreve que nas situações de indeterminação e ambiguidade – como as que perpassam as presentes considerações – não se poderá chegar a um resultado interpretativo que subverta a teleologia (intenção) do legislador constituinte e os princípios por este fixados. Trata-se do denominado *princípio da conformidade funcional* <sup>27</sup>.

E este é um ponto decisivo, pois a verdade é que o legislador constituinte fixou indubitavelmente um limite intransponível, materializado numa *reserva de função jurisdicional*, significativa da ideia de que os atos de natureza jurisdicional apenas podem ser praticados por órgãos com a natureza de Tribunal <sup>28</sup>. Pode dizer-se que este será o limite que não poderá ser ultrapassado: não poderá chegar-se a um resultado interpretativo tal que permita concluir pelo reconhecimento da atribuição da prática de atos jurisdicionais a órgãos não jurisdicionais, designadamente órgãos administrativos.

Este é, de facto, o *instante decisivo* das presentes considerações, o seu ponto fulcral, pois, independentemente das múltiplas querelas ou controvérsias que se possam suscitar a respeito da natureza jurídica dos diversos atos a praticar, a fronteira dessa reserva a favor do juiz (*Richtervorbehalt*) é intransponível <sup>29</sup>.

<sup>27</sup> V. CANOTILHO, J. J. Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7.ª edição, reimpressão, Almedina, Coimbra, 2018, p. 1224.

<sup>28</sup> Cfr. art.º 202.º da CRP.

<sup>29</sup> V., a respeito, acórdão do TC n.º 80/2003.

Porque assim é, uma investida metodológica se impõe: conhecer tais atos, retirando daí as devidas ilações. Para o efeito, a análise subsequente será desdobrada nos seguintes passos sucessivos:

- Desde logo, diferenciar os verdadeiros atos jurídicos das simples operações materiais e dos meros atos de trâmite;
- Posteriormente, no contexto dos primeiros, distinguir os atos administrativos dos atos jurisdicionais;
- De seguida, apartar os atos procedimentais dos atos processuais.

Enfatiza-se que esta aportação à teoria dos atos públicos aplicativos<sup>30</sup> não é um desvio inconsequente e crê-se mesmo que é por se negligenciar os contornos destas distinções que os problemas poderão surgir.

## 4.2. Teoria dos atos

### a) Atos jurídicos *versus* ações materiais e atos de trâmite

Nem todo o ato praticado por um ente público pode ser qualificado como *ato jurídico* no sentido estrito do termo, devendo reservar-se esta qualificação apenas para aquelas atuações que se corporizam:

- (i) Numa declaração de vontade;
- (ii) À qual qual se encontra associada a projeção de efeitos jurídicos numa situação individual e concreta<sup>31</sup>.

Consequentemente, não serão verdadeiros atos jurídicos – embora, num sentido amplo, sejam reconhecidos pelo mundo do Direito (ordenamento normativo) – aquelas condutas às quais não está inerente uma declaração volitiva ou que não produzam efeitos jurídicos determinados, como acontece com as simples *ações materiais*. Aqui, está-se em presença de meros atos de execução, exarados no cumprimento de deveres jurídicos emergentes de atos anteriores, não transportando efeitos jurídicos externos de *per si*, e, particularmente no domínio tributário, não afetando diretamente os administrados, os contribuintes ou outros obrigados. Pense-se, por exemplo, na instauração de um procedimento ou de um processo, num despacho de prosseguimento de certas diligências instrutórias, enfim, em *atos de mero trâmite*, que se confinam nos estreitos limites de um *iter*, de uma ordenação procedimental ou processual em que se inserem. São simples e meros atos mecânicos, muitos deles

<sup>30</sup> Embora tal resulte da circunstância do texto, adverte-se que apenas os atos públicos de feição aplicativa e natureza individual e concreta serão considerados. Ficarão de fora, por conseguinte, os atos com feição normadora, e geral e abstrata, designadamente os de natureza regulamentar ou dotados de força obrigatória geral.

<sup>31</sup> Classicamente, SOARES, Rogério Ehrhardt, *Direito administrativo* (policopiado), Coimbra, 1978 p. 48.



informatizados <sup>32</sup> e relativamente aos quais não se exigem avaliações, valorações, ou apreciações cognitivas de relevo por parte do agente aplicativo.

## b) Atos administrativos *versus* atos jurisdicionais

De entre atos os jurídicos relevam, no contexto eminentemente aplicativo, os atos administrativos e os atos jurisdicionais.

Na moldura do ordenamento português, o apontamento a uma noção de ato administrativo revela-se, à partida, mais facilitado, na medida em que é o próprio legislador quem assume o encargo definitório, ao prescrever, no art.º 148.º do CPA que se consideram atos administrativos "as decisões que, no exercício de poderes jurídico-administrativos, visem produzir efeitos jurídicos externos numa situação individual e concreta". Não é este certamente o local apropriado para discutir o acerto desta definição legal e a sua adequação à atividade jurídico-tributária, pelo que, na estrita medida em que cumpre os desígnios exigíveis para prosseguir a análise, se aceitará a mesma sem grandes reservas.

Mais problemáticas poderão ser as questões no que concerne à identificação do que se poderá considerar ato jurisdicional, pois não existe aqui uma definição legal. Em todo o caso, é possível com segurança afirmar-se que os contributos da doutrina e da jurisprudência afiguram-se suficientes – até porque são relativamente incontestados – para os propósitos presentes.

Ao nível do ordenamento português, pode dizer-se que se deve a AFONSO QUEIRÓ o decisivo contributo para o estabelecimento de critérios convincentes para a separação e diferenciação entre os atos de natureza administrativa e os atos de natureza jurisdicional, acentuando um critério de natureza teleológica ou finalística (embora o Mestre, nas suas lições, o faça em referência às respetivas funções do Estado) <sup>33</sup> / <sup>34</sup>: o ato jurisdicional, é um ato praticado por um juiz, com natureza individual e concreta, e que tem como fim a *paz jurídica* decorrente da resolução de uma "questão de Direito".

<sup>32</sup> V., a propósito, as nossas *Lições de procedimento e processo tributário*, 6.ª edição, Almedina, Coimbra, 2018, pp. 24 e ss.

<sup>33</sup> Cfr. QUEIRÓ, Afonso, *A função administrativa*, separata da *Revista de Direito e de Estudos Sociais*, ano XXIV, janeiro-setembro, 1977, pp. 24 e ss., em especial, p. 31, e, do mesmo autor, *Lições de Direito Administrativo*, Coimbra, 1976, pp. 10 e ss.. V., ainda, e entre muitíssimos outros, acórdão do TC n.º 80/2003.

<sup>34</sup> A aceitação do critério teleológico para distinguir atos administrativos de atos jurisdicionais, nos termos expostos no texto, significa a assunção da inaproveitabilidade ou insuficiência de outros critérios distintivos, como, por exemplo, um critério orgânico (um ato seria administrativo ou jurisdicional, consoante a lei prescrevesse que deveria ser praticado por um agente administrativo ou por um Tribunal); um critério de amplitude de conduta (um ato administrativo pressuporia a existência de margens autónomas de conformação e de valoração por parte do respetivo agente, enquanto o ato jurisdicional teria na sua génese a aplicação estrita da literalidade legal); um critério de estabilidade (o ato administrativo teria a nota da precariedade, estando sujeito a modificação ou revogação, ao invés dos atos jurisdicionais que, uma vez transitados em julgado, não mais poderiam ser abalados); ou um critério processualista (nos termos do qual o ato administrativo se sustentaria numa tramitação simplificada, célere, com dispensa de formalidades e na qual o agente decisório disporia de larga margem de conformação ao nível do objeto, enquanto o ato jurisdicional assentaria numa tramitação mais rigorosa e minuciosa, e na qual o juiz apenas poderia decidir com base no pedido).

A noção apresentada, na sua simplicidade, convoca três ideias estruturantes e fundamentais que não podem ser perdidas de vista:

i) Primeira: o ato jurisdicional deve (tem de) ser praticado por um ator que, aos olhos do ordenamento e da Constituição, se possa qualificar como *juiz*, o que pressupõe a verificação cumulativa dos estatutos de *independência objetiva* (obediência estrita e exclusiva à lei e não a outros parâmetros, como orientações políticas, instruções de serviço, gestão por metas ou objetivos, ou ditames de subordinação hierárquica) e *independência subjetiva* (cristalizada nas exigências de inamovibilidade e irresponsabilidade pelas decisões tomadas). E aqui se evidencia uma importante nota distintiva relativamente aos atos praticados por órgãos administrativos e no exercício de poderes administrativos<sup>35</sup>;

ii) Segunda: o ato jurisdicional deve revestir forma e conteúdo individual e concreto, destinando-se a produzir os seus efeitos relativamente a uma situação (ou conjunto de situações) e a um sujeito (ou conjunto de sujeitos) perfeitamente individualizados, aqui se apartando claramente dos atos normadores (e.g., legislativos ou regulamentares)<sup>36</sup>;

iii) Terceira: o ato jurisdicional apenas pode ter como fito ou objetivo a resolução *definitiva* de um conflito de pretensões ou de uma controvérsia sobre a verificação em concreto de uma violação da ordem jurídica. Na realidade, a nota conflitual, adversativa, ou dissidente é notória, motivo pelo qual não se podem considerar jurisdicionais os atos subjacentes aos quais não há dissídio ou oposição, mas antes consenso ou acordo, como as transações, homologação de acordos ou atos equivalentes, mesmo quando praticados por juízes. Enfim, o ato jurisdicional procura reintroduzir no ordenamento um estado de normalidade que foi afastado quando irrompeu o referido litígio<sup>37</sup>.

A partir do exposto, é possível retirar a conclusão legítima de que a resolução em definitivo de litígios – a última palavra sobre os mesmos – não pode deixar de estar acometida a um juiz, aqui radicando a suprarreferida *reserva da função jurisdicional* constitucionalmente prevista. Trata-se, bem entendido, da *última palavra*, pois sem dificuldades se constata que também os órgãos administrativos, num certo sentido, resolvem litígios, quando deferem ou indeferem

<sup>35</sup> Naturalmente que o referido no texto pressupõe a adequada assunção da distinção entre Tribunal enquanto julgador (ao qual se direciona a *Richtervorbehalt*) e tribunal enquanto aplicador administrativo (designadamente por meio dos seus órgãos).

<sup>36</sup> Sem embargo do referido no texto, poderá ser problemática a questão — aqui não aprofundada — de saber se as decisões dos Tribunais proferidas em processo de controlo abstrato da constitucionalidade ou da legalidade, dotadas de força obrigatória geral, deveriam continuar a ser qualificadas como atos jurisdicionais, ao invés de eventualmente serem qualificadas como atos normadores negativos, na medida em que, em regra, a sua eficácia jurídica materializa-se no afastamento com efeitos *erga omnes* de certa norma legal ou regulamentar do ordenamento jurídico. V., a respeito, art.<sup>os</sup> 282.º da CRP e 76.º do CPTA.

<sup>37</sup> Uma vez mais, podem surgir dificuldades de qualificação quando se atenta no específico recorte conferido pelo ordenamento jurídico a certos atos individuais e concretos praticados pelos Tribunais, como, por exemplo, o ato de concessão de visto prévio por parte do Tribunal de contas. A este propósito, já tivemos oportunidade de defender a ideia de que, em tais casos, o Tribunal de contas não estaria a exercer verdadeiros poderes jurisdicionais. Cfr., a respeito, o nosso (em co-autoria com PEDRO CRUZ SILVA) *Contratos públicos e controlo jurídico-financeiro. Da necessidade de sintonia comunicativa entre o Direito financeiro e o Direito administrativo* (co-autoria), in *Revista de contratos públicos*, p. 14, CEDIPRE, Coimbra, 2017. V., ainda, DUARTE, Tiago, *Tribunal de contas, visto prévio e tutela jurisdicional efetiva? Yes, we can*, in *Cadernos de Justiça Administrativa* (CJA), n.º 71, 2008, p. 31.

um pedido apresentado no âmbito de um procedimento impugnatório, como por exemplo uma reclamação ou um recurso. Todavia, fazem-no sem ser de modo definitivo.

A consideração do ato jurisdicional como o ato resolutor em definitivo de um conflito de pretensões traz por assumida a ideia de que a função do juiz é precisamente essa: resolver o litígio e obter a consequente paz jurídica (e não apenas conceder proteção ou amparo às posições jurídicas subjetivas dos litigantes envolvidos, designadamente os particulares). Daqui decorre, entende-se, a natureza eminentemente objetivista do contencioso e dos arranjos processuais em geral, e em matéria tributária em especial.

### c) Atos procedimentais *versus* atos processuais

Diferente da qualificação assente na natureza intrínseca dos atos, será a qualificação que emerge da sua integração num agregado mais amplo do qual fazem parte e, neste sentido, diversamente da consideração de um critério teleológico-material de distinção, estará aqui em causa antes um critério formal. Neste quadro, deverão ser considerados atos procedimentais aqueles que se encontram inseridos numa tramitação formal à qual se deva dispensar a qualificação de *procedimento*, enquanto que deverão ser considerados atos processuais, naturalmente, aqueles que se encontraram inseridos numa tramitação formal à qual se deva dispensar a qualificação de *processo* <sup>38</sup>.

É manifesto o alcance da distinção: consoante o ato seja procedimental ou processual, distinto será o regime jurídico correspondentemente aplicável, particularmente no que concerne aos prazos e ao seu modo de contagem, às eventuais presunções de validade ou legalidade, à (des)necessidade de observância de esquemas de participação e audição, às exigências de fundamentação, às possibilidades de sindicância ou recurso, etc. <sup>39</sup>.

Naturalmente que tal regime dependerá do concreto segmento material em que a tramitação procedimental ou processual se insere, pois sem dificuldade se conclui que as regras de procedimento administrativo *stricto sensu* poderão divergir das regras de procedimento ambiental, urbanístico, eleitoral ou tributário, do mesmo modo que as regras enformadoras do processo dito *civil* não se assimilam às do processo administrativo, constitucional, tributário, etc..

Como é sabido, e especificamente em matéria tributária, e atento o respetivo *efeito magnetizante* (que não de assimilação), compreende-se que na disciplina atinente ao procedimento e ao processo, o Direito administrativo desempenhe um papel subsidiário de relevo, seja ao nível da interpretação de conceitos indeterminados, seja ao nível da integração de lacunas, pelo que facilmente se percebe que alguma das suas soluções poderão ser convocadas. Sem embargo, o Código de Processo Civil também continua a assumir um estatuto

<sup>38</sup> Assume-se, para os presentes efeitos, a bipartição básica por nós preconizada, e que parece não merecer significativa oposição, nas nossas *Lições de procedimento e processo tributário*, 6.ª edição, Almedina, Coimbra, 2018, pp. 101 e ss..

<sup>39</sup> Neste sentido, v., por exemplo, acórdãos dos STA de 09 de maio de 2012, processo n.º 0862/11 e de 11 de julho de 2012, processo n.º 0730/12.

de relevo, em vista da natureza eminentemente *comum* que ainda é reconhecida à respetiva disciplina.

\*\*\*

Ora, após o conhecimento aproximado de alguns modelos de execução de dívidas tributárias (apartados 2. e 3.), e depois de uma brevíssima digressão teórica por algumas das mais significativas tipologias classificatórias dos atos que abstratamente podem ser praticados por órgãos administrativos e por Tribunais (apartado 4.), descer-se-á um degrau na escala de reflexão e procurar-se-á enfrentar um núcleo de questões de feição mais concreta, questões essas relacionadas com a qualificação jurídica dos diferentes atos que podem ser praticados no âmbito de um processo de execução fiscal, no modo como este último aparece qualificado pelo criador normativo português.

## 5. A natureza jurídica dos atos praticados no processo de execução fiscal

Como *supra* adiantado, o desenho legislativo conferido à execução fiscal no quadro do ordenamento jurídico português origina inúmeras dificuldades de natureza teórica e prática, particularmente no que concerne à consideração da natureza jurídica dos respetivos atos e do seu regime jurídico.

Não se trata propriamente de dificuldades relacionadas com a articulação da natureza jurídica da execução – que o legislador indubitavelmente assume como um *processo*, de feição judicial – com os atos que a integram, pois sempre existiram e continuarão a existir atos de diversa índole no desenrolar da tramitação dos processos. Isto porque, como facilmente se percebe, nem todos os atos que se inserem em tal tramitação têm a natureza de atos jurisdicionais, pois nem todos eles têm em vista resolver conflitos de pretensões, de modo que a prática de atos orgânica ou materialmente administrativos não pode nunca considerar-se excluída. De resto, e como também se disse, não se pode confundir o Tribunal enquanto julgador (reserva do juiz) e o tribunal enquanto mero aplicador administrativo.

As dificuldades relacionam-se, isso sim, com o regime jurídico aplicável a cada ato e adensam-se pela consideração – aqui não assumida – da *dupla personalidade* da AT, ora enquanto credor tributário, ora enquanto *cosiddetto* “agente auxiliar do juiz”. Esta dualidade de consideração acarreta complexidades acrescidas porque obriga a um desdobramento da análise em inúmeras ramificações, com consequências importantes e relevantes ao nível do regime jurídico respetivo.

Como modo de conseguir uma aproximação proveitosa às temáticas aqui em reflexão, assumir-se-á, nos desdobramentos subsequentes (e partindo-se dos critérios distintivos acima expostos), a bipartição estrutural entre atos jurisdicionais e atos não jurisdicionais praticados na execução.

Começemos por estes últimos.

### 5.1. Atos não jurisdicionais

Serão atos não jurisdicionais praticados na execução, para os presentes efeitos, os atos de feição individual e concreta, levados à prática pela Administração tributária, que não têm por objetivo a resolução definitiva de um conflito de pretensões.

Trata-se de uma noção operativa que convoca elementos conhecidos (a natureza particularizada dos destinatários, a raiz organicamente administrativa do sujeito que os pratica, e uma teleologia própria), mas que não escapa à crítica da excessiva amplitude, porquanto no seu perímetro de abrangência poderão incluir-se, por exemplo, as citações, as graduações de créditos, as penhoras, as reversões, os despachos a ordenar a suspensão do processo, os deferimentos ou indeferimentos de pretensões, as constituições de garantias ou as vendas. Porque assim é, torna-se imperioso efetuar uma delimitação analítica que permita individualizar tipos distintivos, aos quais se assaques um diferenciado regime jurídico.

Nesta medida, importa considerar, por um lado, os *atos de ordenação* e, por outro lado, os atos administrativos propriamente ditos, consistindo os primeiros (como se disse) em meras operações materiais, no âmbito das quais não é convocada qualquer *vontade valorativa* por parte do agente administrativo tributário, limitando-se este a uma quase subsunção mecanizada e acrítica das normas ao caso, igualmente não se tornando necessária a indagação de factos, ou a produção ou recolha de provas; já no que concerne aos segundos (*atos administrativos*), a referida vontade valorativa é imprescindível, pois nesses casos, o agente administrativo tributário necessita de apreciar, avaliar, sopesar, ponderar interesses eventualmente conflitantes e soluções diversas (no mínimo, duas: aceitando, não aceitando; deferindo, não deferindo; avaliando para mais, avaliando para menos; relevando, não relevando, etc.), igualmente se tornando necessária atividade probatória em ordem à correta fixação dos factos subjacentes à decisão a tomar <sup>40</sup>.

Compreende-se que neste último caso (*atos administrativos*), o ordenamento não pode deixar de prever adequados meios de reação jurisdicional, ao contrário do que pode suceder no primeiro, pois poderia resultar incongruente consagrar modos de reação a simples atos de trâmite.

Em qualquer caso, e em rigor, todos eles deverão ser considerados atos processuais <sup>41</sup>, porque integrados numa tramitação a que o legislador impôs a natureza processual (art.º 103.º, n.º 1, da LGT). Sempre, contudo, atos processuais não jurisdicionais.

Vejamos então as duas categorias individualizadas.

<sup>40</sup> A partir do referido no texto, denota-se que não existe da nossa parte absoluta concordância com a ideia de que o ato de mero trâmite se circunscreve à ordenação intraprocessual, sem projeção de efeitos para além dessa ordenação (ao contrário dos verdadeiros atos materialmente administrativos). Sendo certo que os atos de trâmite não são decisivos ao nível da específica definição e conformação de situações jurídicas concretas, também não deixa de ser verdade que, assumindo-se frequentemente como atos comunicativos, extravasam os limites do puro expediente, designadamente provocando a abertura de prazos de reação. Em qualquer caso, será certo que não produzirão, por si mesmos, efeitos lesivos (embora os possam transmitir).

<sup>41</sup> Neste sentido, v., por exemplo, acórdãos do STA de 28 de março de 2012, processo n.º 0261/12 e de 11 de julho de 2012, processo n.º 0665/12.

### a) Atos de ordenação

Importará aqui subdistinguir duas categorias:

(i) Os atos de mero trâmite e

(ii) Os atos comunicativos.

### α) Atos de mero trâmite

Como se disse, estão aqui em causa atos nos quais a AT é perspectivada como uma espécie de executor tarefeiro (agente auxiliar do juiz, como ainda persistentemente se designa), praticando atos absoluta e estritamente vinculados, maquinais, prescindido de instrução probatórias e sem recurso a ponderações ou valorações autónomas, e tendencialmente irrecorríveis. A título exemplificativo, podem ser apontados os seguintes:

i) Desde logo, a própria *instauração*, a qual consiste no ato de impulso ou propulsão do próprio processo executivo, tratando-se frequentemente de um ato de feição automática e eletrónica, efetuado com base num título executivo (art.º 162.º do CPPT) e no cômputo automático dos prazos de pagamento voluntário, prescindindo até de intervenção humana manual <sup>42</sup>;

ii) Em segundo lugar, os *atos, ofícios e despachos de mera ordenação* ou de *mero expediente*, entendendo-se como tais aqueles que se destinam a prover ao andamento regular do processo, sem interferir no conflito de interesses entre as partes <sup>43</sup>, aqui se incluindo, por exemplo, as passagens de recibo de documentos rececionados, as solicitações de diligências instrutórias complementares <sup>44</sup>, os levantamentos de penhoras <sup>45</sup> ou a remessa dos documentos para as entidades competentes (v.g., em casos de pedidos de pagamento em prestações ou dação em pagamento, de oposição à execução, de execução contra pessoas coletivas de Direito público ou de reclamações de atos do órgão de execução <sup>46</sup>);

iii) Em terceiro lugar, poderão ainda aqui ser consideradas algumas atuações que, sendo decisivas na configuração do processo, não transportam em si mesmas efeitos jurídicos autónomos, limitando-se a *atestar situações pré-existentes*, como será o caso dos *despachos de suspensão ou extinção* da execução fiscal após prestação de garantia adequada, declaração em falhas, pagamento voluntário ou coercivo, prescrição ou anulação da dívida (em todos os casos quando tais despachos impliquem efeitos meramente "declarativos") <sup>47</sup>.

<sup>42</sup> Para um enfoque prático, v. PIRES, José Maria Fernandes, *A tramitação do processo de execução fiscal nos serviços da administração tributária*, in *Procedimento e Processo Tributário – 2016*, Centro de Estudos Judiciários, Lisboa, 2016, pp. 36 e ss., disponível em

[http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo\\_fiscal/eb\\_Procedimento\\_Processo\\_Tributario2016.pdf](http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_Procedimento_Processo_Tributario2016.pdf) (acesso em 26 de junho de 2018). Cfr. ainda, acórdãos do TC n.º 152/02 e 263/02.

<sup>43</sup> Assim, art.º 152.º, n.º 4, do CPC.

<sup>44</sup> Cfr. art.ºs 185.º ou 201.º, n.º 3, do CPPT.

<sup>45</sup> Cfr., por exemplo, art.º 271.º do CPPT.

<sup>46</sup> Cfr., respetivamente, art.ºs 198.º, n.º 2; 201.º, n.º 3; 208.º; 216.º; ou 278.º, n.º 1, todos do CPPT.

<sup>47</sup> Cfr., art.ºs 261.º, 269.º, 270.º ou 272.º do CPPT.

Importa insistir nesta nota: em todas estas situações o ato em causa limita-se a carrear a tramitação, configurando-se como uma atuação ordenatória e praticamente mecanizada, frequentemente informatizada, sem necessidade de ponderações de facto ou de Direito que comportem opções valorativas; caso estas últimas existam, já não se poderá falar em mero trâmite.

Além disso serão, como se disse, atos *tendencialmente irrecorríveis*.

## β) Atos comunicativos

Particularmente problemática poderá ser a consideração nesta sede dos *atos simplesmente comunicativos*, como a citação, que, nos termos da própria definição legal (art.º 35.º, n.º 2, do CPPT) consiste no ato destinado a dar conhecimento ao executado de que foi proposta contra ele determinada execução ou a chamar a esta, pela primeira vez, pessoa interessada (como um credor preferente, nos termos do art.º 239.º).

Não é clara a natureza jurídica da citação em processo de execução fiscal, embora seja de afastar perentoriamente a sua qualificação como *condição de existência* (pressuposto processual), pois é manifesto que tal processo já existe antes da verificação da primeira. Para os presentes propósitos, considerar-se-á que se está antes em presença de uma *condição de eficácia* do processo, na medida em que a sua consecução tem a virtualidade de desencadear efeitos jurídicos autónomos (embora não respeitantes à relação subjacente ou controvertida), designadamente ao nível das possibilidades de defesa.

Na verdade, este ato comunicativo de feição individual é, também ele, amiúde efetuado por via automática e eletrónica, com pouca intervenção de vontade ao nível da modelação do conteúdo – e aqui se aproximando dos atos de mero trâmite –, embora assumam uma importância crucial no desenrolar de toda a tramitação executiva – aqui deles se distanciando –, pois é a partir do mesmo que, entre outras consequências, se abrem as possibilidades reativas ao dispor do executado e outros obrigados processuais tributários (oposição, requerimento de dação em pagamento, requerimento de pagamento em prestações, reclamação graciosa, impugnação judicial, etc.<sup>48</sup>).

Por tal motivo, não podem ser considerados atos de mera tramitação, comportando considerações, até de ordem pública, que podem justificar a sua invalidade<sup>49</sup> e a sindicância contenciosa. A este respeito, a jurisprudência tem entendido – e parece-nos que bem – que os vícios das citações poderão fazer perigar as possibilidades de defesa e de proteção jurídica, justificando-se a sua impugnabilidade "em primeira linha perante o órgão de execução fiscal" e, em caso de insucesso, mediante a apresentação da reclamação judicial<sup>50</sup>.

Em qualquer caso, não se poderá dizer que a eventual recorribilidade dos atos comunicativos, como a citação, os transmute em atos que não sejam ordenatórios.

<sup>48</sup> Cfr. art.º 189.º, n.º 1, do CPPT (e 22.º, n.º 5, da LGT).

<sup>49</sup> Cfr. art.º 191.º do CPC, aplicável *ex vi* art.º 2.º do CPPT.

<sup>50</sup> Cfr., por todos, acórdão do STA de 22 de março de 2018, processo n.º 0714/15 (e jurisprudência aí referida).



## b) Atos administrativos

Diversamente, neste segundo agregado, consideram-se os atos administrativos *stricto sensu*, no sentido jurídico-administrativo dos mesmos, isto é, os atos decisórios, emanados no exercício de poderes jurídico-administrativos, com o objetivo de produzir efeitos jurídicos externos numa situação individual e concreta. Trata-se de atos que definem situações jurídicas e que, na sua conformação conteudística, não prescindem de adequadas ponderações por parte do agente que os pratica, seja ao nível da análise do substrato fático, seja ao nível da interpretação jurídica, avaliando, medindo, estimando ou procedendo a outro tipo de operações de raciocínio. Não são, por conseguinte, meros atos automáticos ou de subsunção acrítica, tornando-se imprescindíveis atividades de instrução probatória e valorações autónomas, as quais, em casos extremos, até poderão ser discricionárias (e.g., utilização de conceitos de "pode" ou equivalentes, ou opção entre margens ou balizas mínimas e máximas). Para além disso, do ponto de vista da tramitação, a jurisprudência tem neles reconhecido autênticas (sub) tramitações procedimentais, enxertadas no processo (executivo).

Como exemplos típicos de atos a ser aqui incluídos, poderão ser apontados os seguintes:

i) Os atos restritivos ou impositivos praticados pela AT, por sua própria iniciativa (*atos originários* ou *de primeiro grau*), com vista à cobrança ou à manutenção ou reforço das garantias de cobrança do crédito exequendo, como a compensação oficiosa de créditos tributários<sup>51</sup>, a constituição de uma hipoteca ou de um penhor<sup>52</sup>, a reversão contra terceiros ou responsáveis subsidiários<sup>53</sup>, a graduação de créditos conflituantes<sup>54</sup>, ou o ato de venda *stricto sensu*<sup>55</sup>.

ii) Os atos de conhecimento de pedidos apresentados pelos contribuintes ou outros obrigados tributários (*atos derivados* ou *de segundo grau*), como os pedidos de pagamento em prestações<sup>56</sup>, de dação em pagamento<sup>57</sup>, de prestação de garantia com vista à suspensão do processo<sup>58</sup>, de dispensa da prestação de garantia<sup>59</sup>, de compensação<sup>60</sup>, de sub-rogação<sup>61</sup>, de entrega de apenas parte do preço<sup>62</sup> ou de anulação da venda<sup>63</sup>.

<sup>51</sup> Cfr. art.º 89.º do CPPT.

<sup>52</sup> Cfr. art.ºs 50.º, n.º 2, alínea b), da LGT ou 195.º, n.º 1, do CPPT.

<sup>53</sup> Cfr. art.º 23.º da LGT.

<sup>54</sup> Cfr. art.º 245.º do CPPT.

<sup>55</sup> Cfr. art.ºs 248.º e ss. do CPPT. Questão não aqui abordada por razões de linearidade discursiva, embora importante para ajudar a compreender as presentes considerações, é a da natureza jurídica da venda praticada em execução fiscal. Sendo sabido que se podem conhecer teses ou enfoques de feição mais privatística (enfatizando, por exemplo, a proximidade relativamente ao contrato de compra e venda, ao instituto da representação, ou à expropriação dos poderes de disposição), será aqui assumida uma opção pela *natureza publicista* da mesma, tendendo a relevar o *estado de sujeição* a que o executado se encontra submetido, a desvalorizar o papel da respetiva autonomia da vontade, e a considerar a existência de uma venda coativa.

<sup>56</sup> Cfr. art.ºs 196.º e ss. do CPPT.

<sup>57</sup> Cfr. art.ºs 201.º e 202.º do CPPT.

<sup>58</sup> Cfr. art.ºs 169.º e 199.º do CPPT.

<sup>59</sup> Cfr. art.ºs 52.º, n.º 4 da LGT e 170.º do CPPT.

<sup>60</sup> Cfr. art.ºs 90.º e 90.º-A do CPPT.

<sup>61</sup> Cfr. art.º 91.º, n.º 2, do CPPT.

<sup>62</sup> Cfr. art.º 256.º, n.º 1, alínea f), do CPPT.

<sup>63</sup> Cfr. art.º 257.º, n.º 4, do CPPT.

Em todos estes casos, como se disse, configuram-se *procedimentos enxertados* no âmbito mais vasto do processo executivo, com as consequências de que, tratando-se de procedimentos, serem correspondentemente aplicáveis as normas (princípios e regras) de natureza administrativo-tributária, como as que se materializam nas exigências de especiais cuidados quanto à fundamentação, de notificação dos eventuais lesados para exercício do direito de audição ou até, em alguns deles, de consagração da solução do *indeferimento tácito* (e.g., art.º 257.º, n.º 5 do CPPT, respeitante a situações de pedido de anulação da venda).

Ainda assim, em determinadas situações legalmente previstas, e por motivações de celeridade, entende o ordenamento que o procedimento em causa deve revestir natureza “urgente”, abreviando-se a tramitação e dispensando-se a consecução de algumas das suas fases. É o que sucede, por exemplo, em sede de pedido de dispensa de garantia, prevendo-se que o mesmo “será resolvido no prazo de 10 dias após a sua apresentação”<sup>64</sup>. De todo o modo – entende a jurisprudência – trata-se de uma situação excecional, pelo que deve ser entendido que fora destes casos especificamente consagrados por via legal (nos quais não se estabelece qualquer urgência), as regras do procedimento administrativo tributário (especificamente, a necessidade de notificação para o exercício do direito de audição) devem ser aplicadas<sup>65</sup>.

Em qualquer caso, indubitável é que nas situações apontadas, não se está perante “puro trâmite” ou simples execução procedimental, pois, além de se verificar a presença de interesses subjetivamente ancorados (e.g., o “interesse” da AT, materializado na cobrança do crédito em causa), o ordenamento reclama do agente aplicativo um trabalho jurídico de reflexão e de ponderação que não se compadece com a simples consideração de automatismos ou de mecanizações acrílicas. Basta pensar, por exemplo, que no quadro da reversão da execução fiscal contra responsáveis subsidiários se torna indispensável apurar a fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, denotando-se sobremaneira a indispensabilidade de valorações pessoais e subjetivas da matéria de facto e da matéria de Direito para que se possa apreender cabalmente se, efetivamente, a insuficiência é *fundada*. Do mesmo modo, no contexto da constituição de uma hipoteca ou de um penhor, exige-se que se revele a respetiva *necessidade* ou *recomendabilidade* (art.º 195.º do CPPT), o que, bem entendido, pressupõe uma adequada reflexão do agente administrativo no sentido da conclusão da sua verificação. Aliás, nestes últimos casos, o legislador até vai ao ponto de conceder à Administração um amplo espaço de autonomia de vontade, utilizando o vocábulo “pode”<sup>66</sup>. Analogamente, na penhora, são

<sup>64</sup> Cfr. art.º 170.º, n.º 4, do CPPT. Em rigor, e bem vistas as coisas, a “urgência” aqui em causa sê-lo-á apenas do ponto de vista material, atendendo à acelerada tramitação prevista (com limitação instrutória à prova documental, e um prazo curto da decisão), e não do ponto de vista formal, pois o legislador, ao contrário do que acontece em outras localizações, não rotulou a tramitação como tal. V., com muito interesse, a declaração de voto de DULCE NETO, aposta ao acórdão do STA de 11 de julho de 2012, processo n.º 0665/12, referindo-se a “urgência objectiva”.

<sup>65</sup> Cfr., por exemplo, acórdão do STA de 29 de junho de 2016, processo n.º 0720/16. V., também, acórdão do STA de 11 de novembro de 2015, processo n.º 01221/15.

<sup>66</sup> Cfr. art.º 195.º, n.º 1, do CPPT. Neste sentido, v., também, por exemplo, e entre vários outros, acórdão do STA de 11 de julho de 2012, processo n.º 0730/12, onde se lê: “(...) contrariamente ao entendimento da recorrente, temos para nós que o acto de constituição da hipoteca legal aqui em questão se qualifica como verdadeiro acto administrativo em matéria tributária e não como mero acto de trâmite, uma vez que não se confina nos estreitos limites da ordenação intraprocessual, antes projecta externamente efeitos jurídicos numa situação individual e concreta”.

exigidos ao órgão de execução deveres de investigação e de seletividade <sup>67</sup>, bem como um trabalho de busca tendente a apurar se o bem imóvel está afeto a habitação própria e permanente <sup>68</sup>, além de, em casos pontuais, lhe serem conferidas prerrogativas de fixação de valor <sup>69</sup>.

Em todas estas situações, crê-se, não se poderá falar em "puro trâmite" ou simples ordenação processual.

Importa ainda observar que a consideração de existência de autênticos atos administrativos, ainda que considerados no âmbito de um "enxerto" no processo, obriga à consagração de adequados meios garantísticos e reativos, caso os mesmos comportem restrições ou lesões de posições jurídicas subjetivas dignas de proteção (por exemplo, por via da reclamação prevista nos art.<sup>os</sup> 276.º e ss. do CPPT).

Como se compreenderá, o mesmo não se passa com os simples atos de trâmite, os quais, por tal motivo, serão de *per si* inimpugnáveis (embora possam eventualmente fundar pretensões impugnatórias).

## 5.2. Atos jurisdicionais

Como se referiu, entender-se-á por *ato jurisdicional* a emanção de vontade por parte de um órgão jurisdicional (Tribunal) com vista à resolução definitiva de um litígio ou conflito de pretensões. Como já resulta do que foi sendo aqui adiantado, o fim último da jurisdição será a composição em termos definitivos, finais, concludentes, de um arranjo respeitante a interesses conflitantes, introduzindo um estado de *paz jurídica* inexistente até então.

Como também procede do exposto, existe neste âmbito um princípio de reserva da função jurisdicional ou *reserva do juiz*, em termos de se afirmar juridicamente inadmissível e materialmente inconstitucional qualquer solução legal que consagre a última palavra sobre a resolução de um litígio a órgãos não jurisdicionais.

Ora, também em matéria de execução fiscal, os atos jurisdicionais praticados (todos eles, repete-se, reservados ao juiz), pressupõem um litígio, e terão por fim a resolução do mesmo, como é o que sucede, por exemplo, nas decisões respeitantes a oposições à execução (art.<sup>os</sup> 203.º e ss. do CPPT), a reclamações dos atos do órgão de execução (*idem*, art.<sup>os</sup> 278.º e ss.), ou a incidentes (art.<sup>os</sup> 166.º e ss.) <sup>70</sup>.

<sup>67</sup> Basta reparar que, por exemplo, o art.º 194.º, n.º 3, do CPPT refere "se forem encontrados bens penhoráveis" (o que inculca a ideia de que os mesmos devem ser "procurados"), do mesmo modo que o art.º 217.º se refere a "bens *previsivelmente suficientes* para o pagamento da dívida exequenda e do acrescido" e o art.º 219.º, n.º 1, alude a "bens cujo valor pecuniário (...) *se mostre adequado* ao montante do crédito do exequente" (sublinhados nossos, naturalmente).

<sup>68</sup> Cfr. art.º 219.º, n.º 5, do CPPT.

<sup>69</sup> Cfr. art.º 225.º, n.º 2, do CPPT.

<sup>70</sup> Cfr., a respeito, art.º 151.º, n.º 1, do CPPT.

## 6. Propostas de simplificação

Resulta de tudo quanto foi dito que a delimitação clara e inequívoca da natureza jurídica dos atos praticados em execução fiscal, não sendo propriamente uma tarefa inexecutável, não deixa de se revelar problemática em concreto, tendo em vista (i) a natureza processual da tramitação, (ii) a diversidade dos sujeitos envolvidos, e (iii) a pluralidade de atos que podem ser praticados. Na verdade, uma análise casuística permite, com alguma segurança, determinar se um certo ato é jurídico *stricto sensu* ou de mero trâmite, administrativo ou jurisdicional, procedimental ou processual, apelando a critérios minimamente sólidos fornecidos pela doutrina clássica que sobre as temáticas se tem debruçado; conseqüentemente, consegue-se, com algum trabalho, delimitar o respetivo regime jurídico e as exigências legais correspondentemente aplicáveis.

Porém, tal demanda um esforço e uma tomada de tempo dos Tribunais que poderiam proveitosamente ser utilizados para outros fins.

Assim, pode dizer-se que o problema não é propriamente a dificuldade em encontrar uma qualificação jurídica adequada ou um regime jurídico apropriado, mas o desvio do labor jurisdicional para uma tarefa de qualificação jurídica que poderia perfeitamente ser poupada aos juízes, que, alternativamente, dirigiriam o seu zelo judicativo para a concreta resolução (em termos materiais) do conflito de pretensões que é colocado à sua frente, esse sim, o seu principal fim. Por outras palavras: em lugar de ocuparem o seu precioso tempo a decidir se o ato de indeferimento de um pedido de prestação de garantia é um ato procedimental ou não (e se no contexto do mesmo se demanda o exercício do direito de audição); se o ato de reversão é um ato processual ou não processual (e se as exigências de fundamentação dos atos administrativos se lhe aplicam); ou se a AT participa no processo executivo a título de credor tributário ou de agente de execução auxiliar, os juízes deveriam apenas canalizar a sua atividade para a resolução justa, inequívoca e definitiva do dissídio jurídico-tributário propriamente dito, isto caso o legislador tivesse convincentemente resolvido as questões de qualificação jurídica. Ou melhor dito: se o legislador não tivesse complicado a questão, criando um sistema híbrido que permite interpretações díspares. Bastaria fazer como o fazem o legislador alemão, espanhol, francês ou brasileiro, optando claramente por um modelo nítido, fosse ele qual fosse.

Ora, tendo em vista estas considerações, impõe-se uma simplificação do *sistema*, em termos de o tornar mais inteligível e de modo a eliminar as ambiguidades e os espaços de indeterminação. Neste rumo, sendo certo que não é tarefa central da ciência do Direito propor medidas legislativas (tarefa *política*) – antes estudá-las –, e que a interpretação por si efetuada nunca é autêntica – antes descritiva –, ainda assim, avançam-se algumas propostas:

i) Nesse intuito de simplificação, entende-se que o melhor caminho a seguir será o da *administrativização da execução tributária*, a exemplo do que sucede em ordenamentos insuspeitos em termos de garantias de Estado de Direito. Neste contexto, pensa-se que será proveitosa a consideração da execução como um procedimento (*Verwaltungsweg*), no âmbito

do qual os atos praticados são indiscutivelmente atos administrativo-tributários ou atos de ordenação procedimental;

ii) Naturalmente que a *administrativização* da execução tributária pressupõe o estabelecimento de um estatuto de credibilidade da AT, acabando com os tradicionais receios de parcialidade, algo que apenas se conseguirá com uma cultura de Interesse público e de confiança. Neste quadro, importa perceber que o referido Interesse público não se identifica em absoluto (e exclusivamente) com o interesse concreto na arrecadação da receita tributária <sup>71</sup>;

iii) Em todo o caso, em ordem à prossecução desse Interesse público de arrecadação da receita tributária – o qual, não sendo absoluto, também não pode ser negligenciado – e em ordem ao acautelamento do privilégio de execução prévia – que, indubitavelmente, continua a existir – o procedimento executivo tributário deverá ser enformado por *princípios de simplicidade e celeridade*, privilegiando atuações desburocratizadas e prevendo prazos máximos de duração (não necessariamente coincidentes com os prazos aplicáveis aos demais procedimentos). Neste seguimento, algumas das garantias administrativo-tributárias previstas nos restantes procedimentos (como o direito de audição antes da prática de atos lesivos ou a garantia de duplo grau de revisão administrativa) poderão ser atenuadas ou aligeiradas, até porque a dívida em cobrança já se considera certa, líquida e exigível;

iv) Em qualquer caso, e evidentemente, devem ser consagradas as mais amplas e efetivas garantias de ação ou recurso jurisdicional, quando se esteja em presença de atuações ou omissões lesivas, seja sob a forma de verdadeiros atos administrativo-tributários (como penhoras, constituição de hipotecas, indeferimentos de pretensões, graduações de créditos, etc.), seja sob a forma de atos comunicativos potenciadores de efeitos gravosos (e.g., citações). Isto porque as pretendidas simplicidade e celeridade não podem ser efetivada a expensas das garantias dos obrigados tributários, retirando a estes meios de amparo jurídico apenas para que se possa dizer que a tramitação obtém resultados mais eficientes. Neste particular, embora se afigure complexa a tarefa de ponderação e articulação entre as duas dimensões em conflito – tarefa essa indiscutivelmente imposta pelo próprio legislador constituinte no art.º 18.º, n.º 2, da Constituição –, existirá aqui mais um limite intransponível: a plenitude das garantias de defesa, seja sob um ponto de vista substantivo, seja sob um ponto de vista adjetivo, procedimental e processual. Assim, qualquer restrição desproporcionada das ditas garantias de defesa não poderá deixar de se considerar inconstitucional.

À parte estas propostas, uma outra ideia respeitante ao processo executivo merecerá ser pensada, embora se tenha presente que se trata de uma reflexão não diretamente relacionada com as presentes considerações: trata-se da necessidade de expurgar a execução tributária de

<sup>71</sup> Como já sinalizamos em outra localização, a noção de Interesse público a prosseguir pela AT não se subsume, nem tem que se subsumir, ao interesse público que se materializa na arrecadação da receita tributária. Além de ser altamente questionável a ideia de que a AT tem interesses que se possam qualificar como "próprios" (antes se devendo entender que os mesmos serão sempre interesses heterónomos e instrumentais), parece indiscutível que a mesma, integrando a Administração pública em geral, está vinculada a muitos mais deveres do que os que decorrem da (indispensável, é certo) mera arrecadação de receita. Para desenvolvimentos, v., a respeito, o nosso *A administração tributária odiosa (repensando os fins e atuações do fisco)*, in *Desafios Tributários*, Vida Económica, Porto, 2015, pp. 127 e ss..

todos os litígios que com a mesma pouco têm a ver. Isto porque, como é consabido, inundam os Tribunais tributários e os órgãos da AT uma multiplicidade de litígios e questões jurídicas que, em rigor, nada têm de tributário, apenas se tratando de questões respeitantes a quantias pecuniárias (preços, tarifas, contribuições, pseudo-taxas, etc.) relativamente às quais o legislador entende – a nosso ver, frequentemente mal – que podem ser cobradas por este meio coercivo. Tal *utilização abusiva do processo* traduz-se em elevadíssimos custos ao nível da coerência do sistema e da respetiva eficiência.

Porém, essas já serão matérias para outro tipo de estudo...

## Conclusões

Por agora, importa concluir.

Do conjunto de reflexões precedentes, é possível alinhar alguns tópicos finais, em modo de sistematização conclusiva. Elencam-se os seguintes:

- I. A aproximação ao tema da natureza jurídica dos atos praticados em execução fiscal é mais bem conseguida a partir da utilização de uma metodologia analítica, partindo da compreensão das partes (atos) para se tentar a compreensão do todo (processo);
- II. A análise jurídico-comparativa permite identificar três distintos *modelos* de execução coerciva de dívidas tributárias: um modelo puramente administrativo, um modelo puramente jurisdicional e um modelo híbrido ou misto;
- III. O modelo português é difícil de qualificar, em consequência da ambiguidade dos dados fornecidos pelo legislador positivo e da *carga memorial* remanescente de soluções anteriores;
- IV. Face às incertezas e indeterminações, os problemas relativos à execução fiscal têm-se afastado progressivamente da *teoria do processo* para se centrar na *teoria dos atos*;
- V. Na execução fiscal, constata-se a existência de atos de natureza muito diversa (atos de mera ordenação, atos administrativos, atos jurisdicionais);
- VI. Não serão verdadeiros *atos jurídicos* as simples *ações materiais* e os atos de ordenação (atos de mero trâmite e atos comunicativos);
- VII. Aos atos administrativos praticados na execução fiscal (nos quais se reclama do agente aplicativo um trabalho jurídico de reflexão e de ponderação que não se compadece com automatismos ou mecanizações acrícticas) são aplicáveis as normas de natureza administrativo-tributária;

- VIII.** Porém, em determinadas situações, por motivações de celeridade, o procedimento em causa deve revestir natureza “urgente”, abreviando-se a tramitação e dispensando-se a consecução de algumas das suas fases;
- IX.** Relativamente aos atos jurisdicionais (que têm como fim a *paz jurídica* decorrente da resolução de uma "questão de Direito"), o legislador constituinte fixou um limite intransponível para o legislador: a *reserva de função jurisdicional*;
- X.** Os problemas de qualificação jurídica demandam um esforço e uma tomada de tempo dos Tribunais que poderiam proveitosamente ser utilizados para outros fins;
- XI.** Impõe-se uma simplificação do *sistema*, em termos de o tornar mais inteligível e de modo a eliminar as ambiguidades e os espaços de indeterminação;
- XII.** Nesse intuito de simplificação, entende-se que o melhor caminho a seguir será o da *administrativização da execução tributária*;
- XIII.** Em qualquer caso, devem ser consagradas as mais amplas e efetivas garantias de ação ou recurso jurisdicional, pois a simplicidade e a celeridade não podem ser efetivadas a expensas das garantias dos obrigados tributários e qualquer restrição desproporcionada das garantias de defesa será inconstitucional;
- XIV.** À parte destas propostas, impõe-se expurgar a execução tributária de todos os litígios que com a mesma pouco têm a ver e evitar a *utilização abusiva do processo*.



CENTRO  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS

4.

**Regulamento das Custas  
dos Processos Tributários  
(RCPT) (aprovado pelo  
Decreto-Lei n.º 29/98,  
de 11 de fevereiro)**

Salvador da Costa



C E N T R O  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS

## REGULAMENTO DAS CUSTAS DOS PROCESSOS TRIBUTÁRIOS (RCPT) (Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 29/98, de 11 de fevereiro)

Salvador da Costa\*

### Vídeo da apresentação



<https://educast.fcn.pt/vod/clips/1bap300frr/flash.html?locale=pt>

\* Juiz Conselheiro Jubilado.

CENTRO  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS

5.

**A tramitação da execução  
fiscal pela Autoridade  
Tributária e Aduaneira**

**Ana Cristina Bicho**



CENTRO  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS

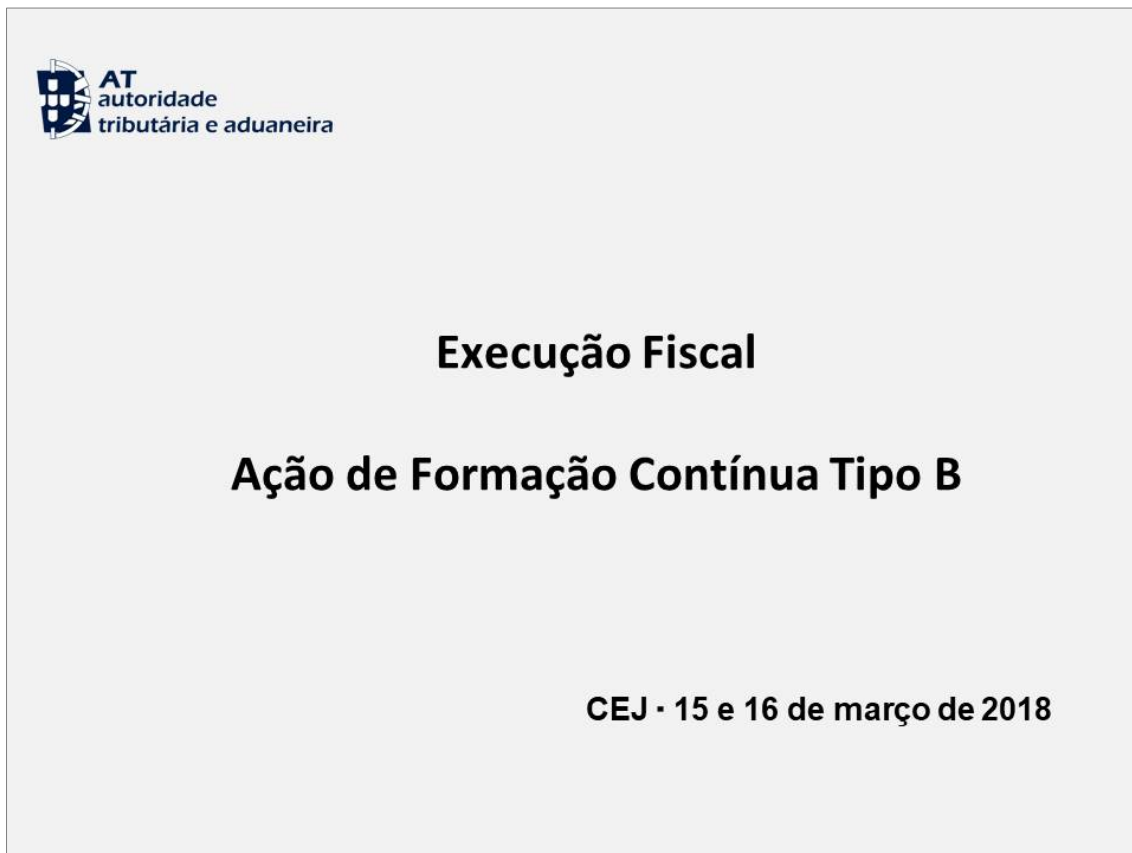


**A TRAMITAÇÃO DA EXECUÇÃO FISCAL PELA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**

Ana Cristina Bicho\*

Apresentação *Power Point*

Vídeo

**Apresentação *Power Point***

---

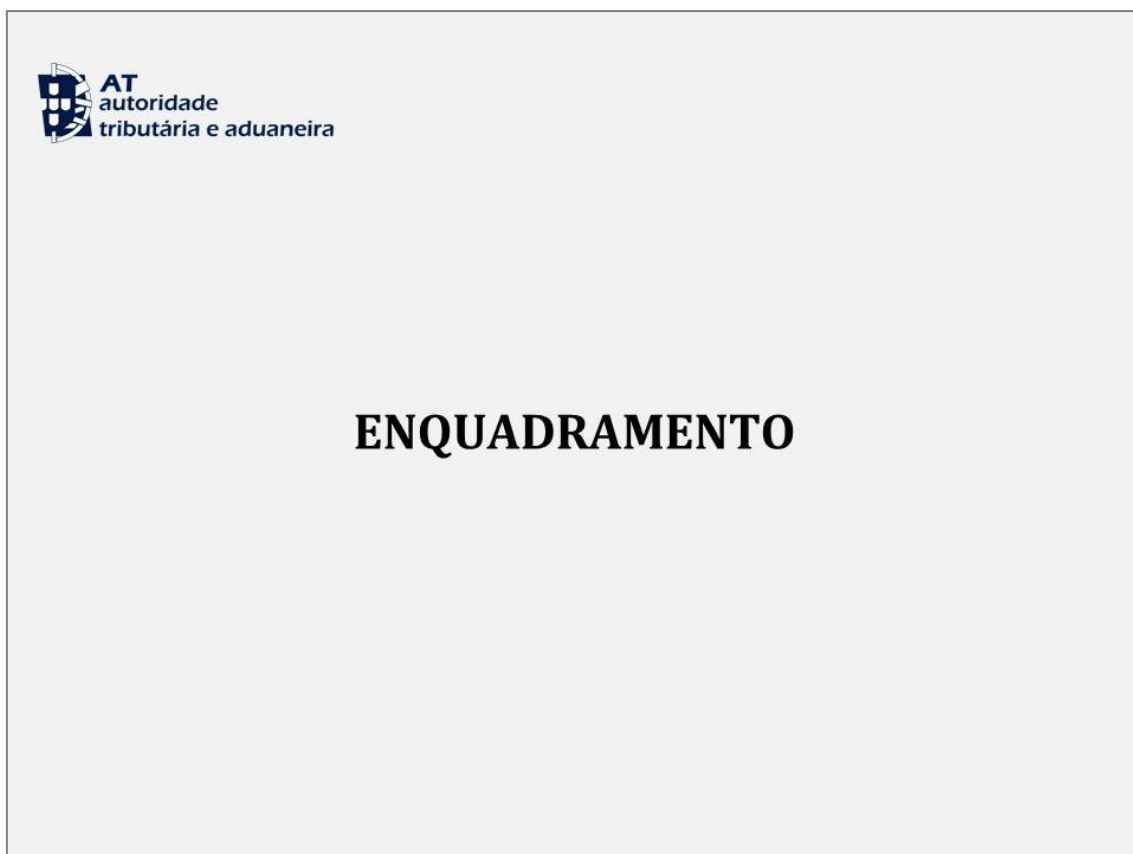
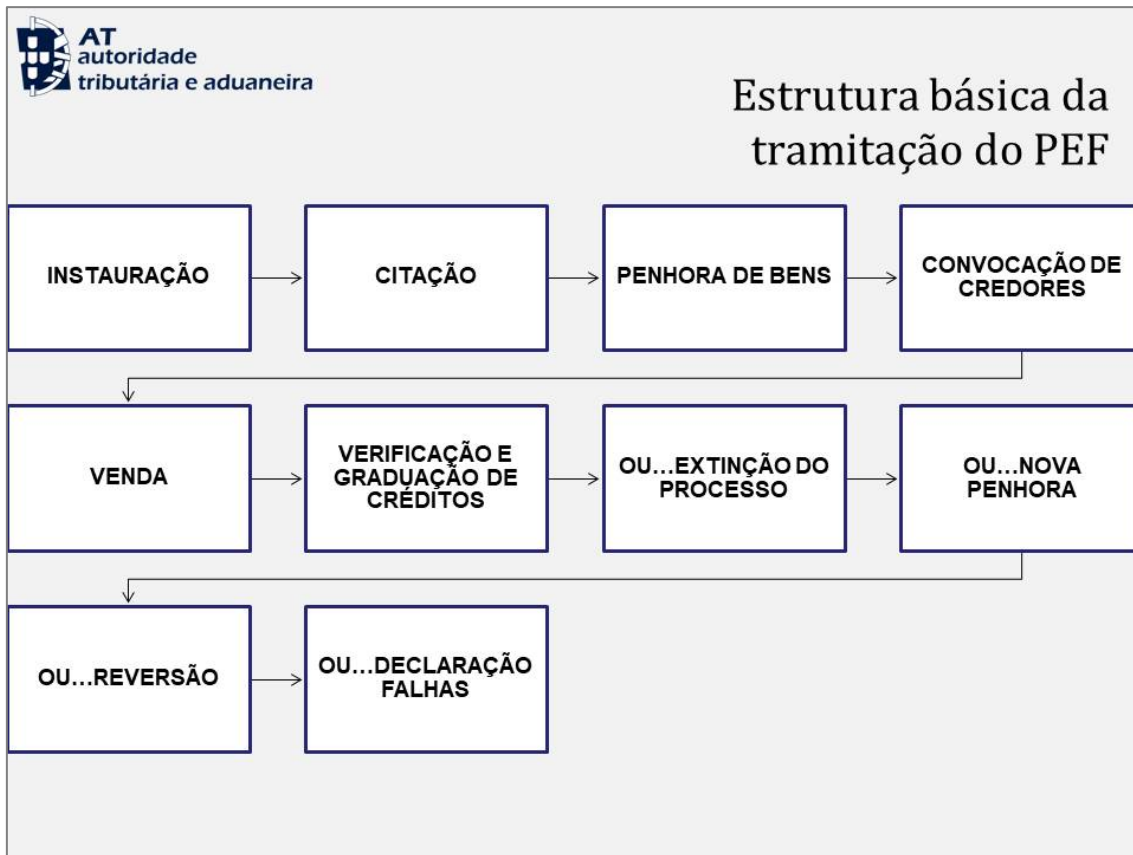
\* Subdiretora Geral, Justiça Tributária e Aduaneira.

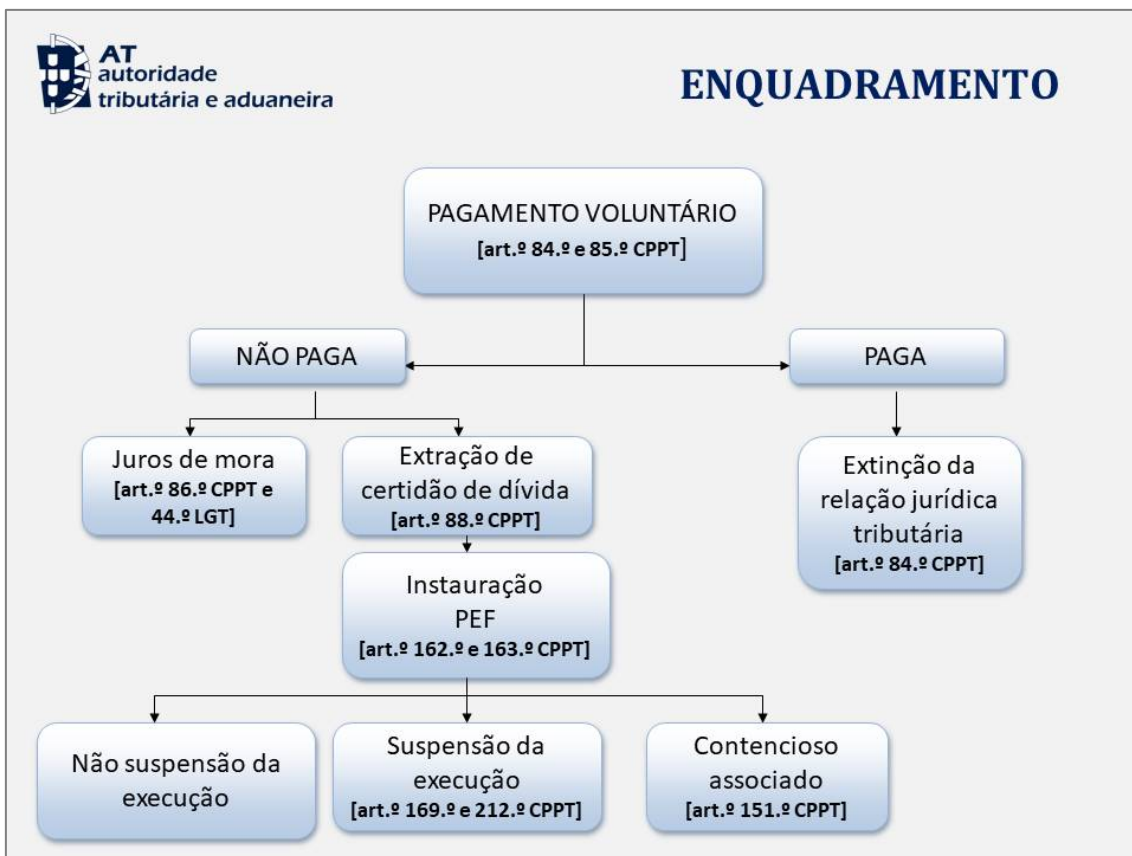
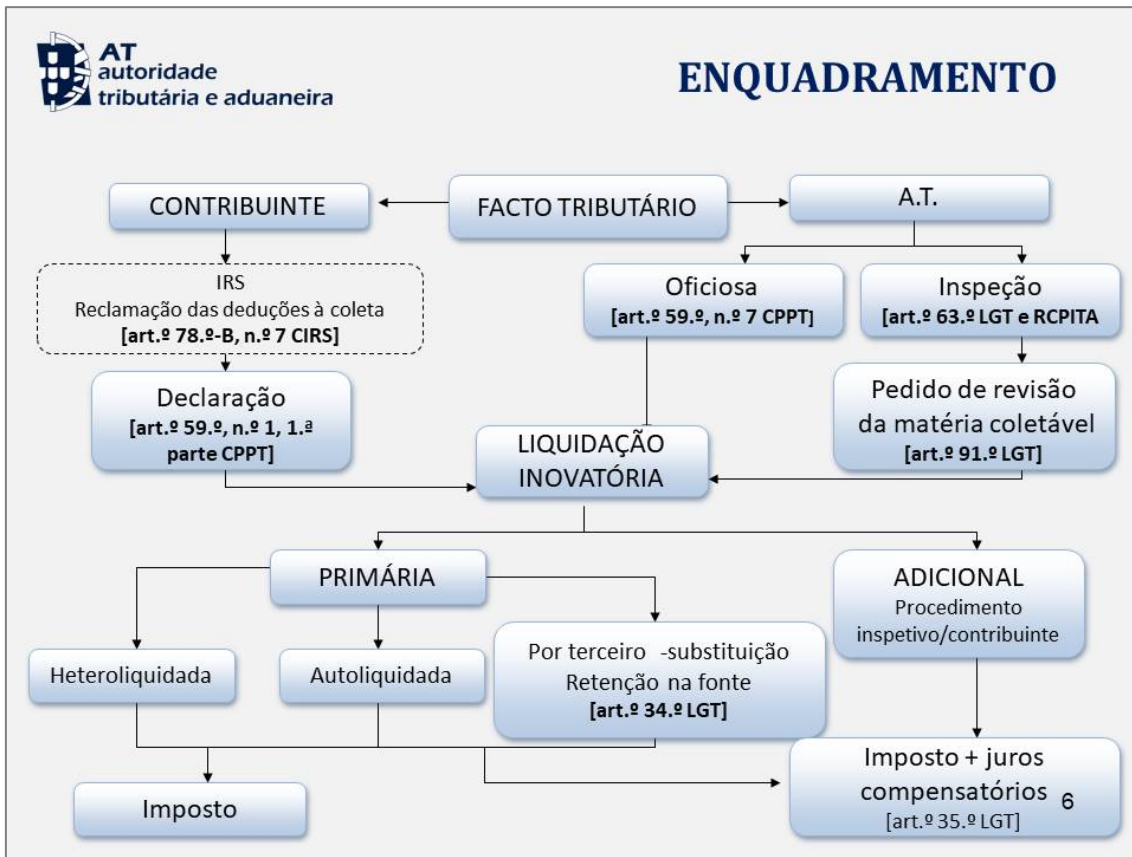


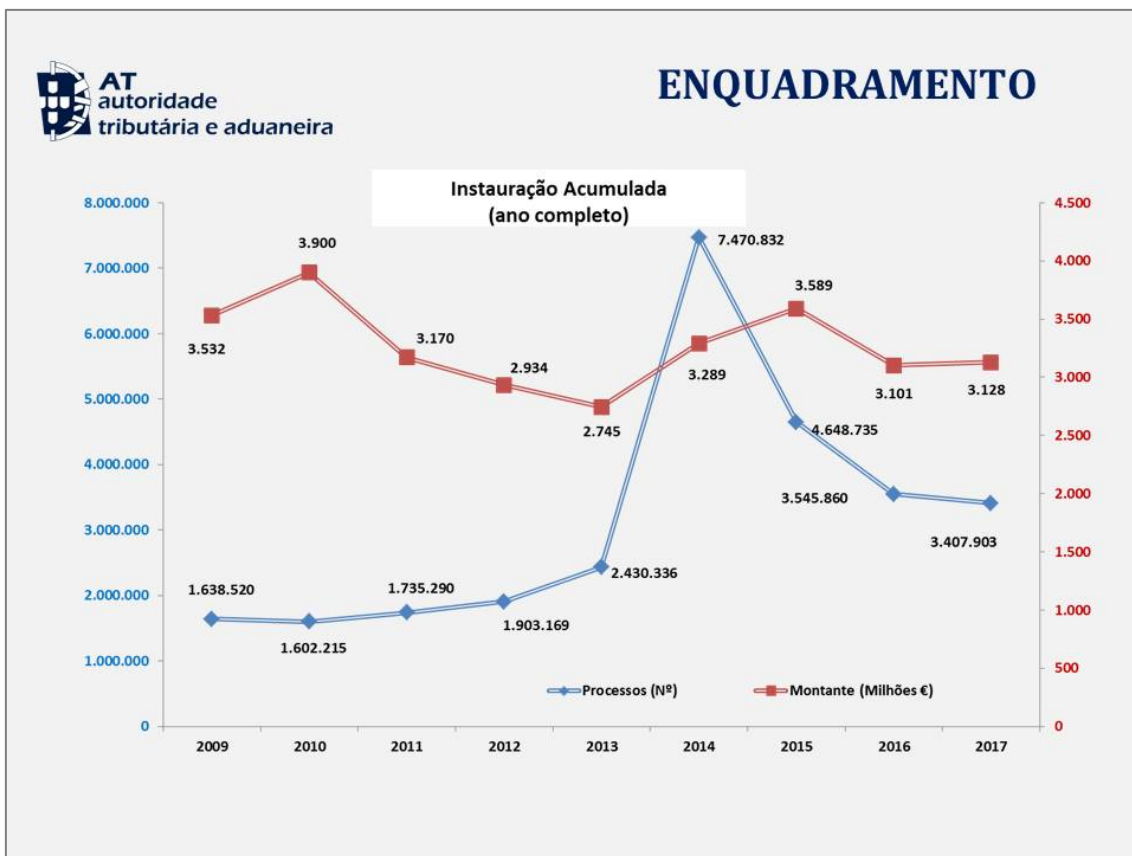
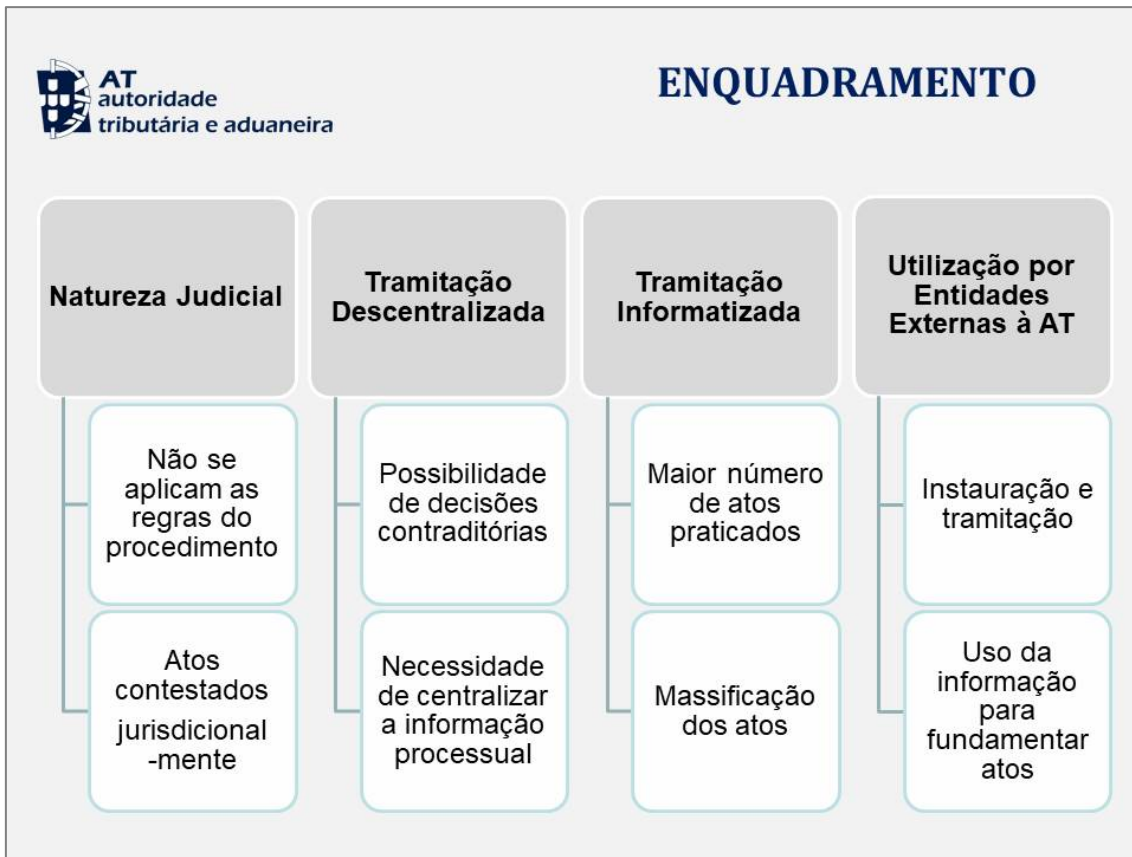
- 1. ESTRUTURA BÁSICA DE TRAMITAÇÃO DO PEF**
- 2. ENQUADRAMENTO**
- 3. COMPETÊNCIA**
- 4. A ORIGEM DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL**
- 5. ALTERAÇÕES LEGISLATIVAS RECENTES**

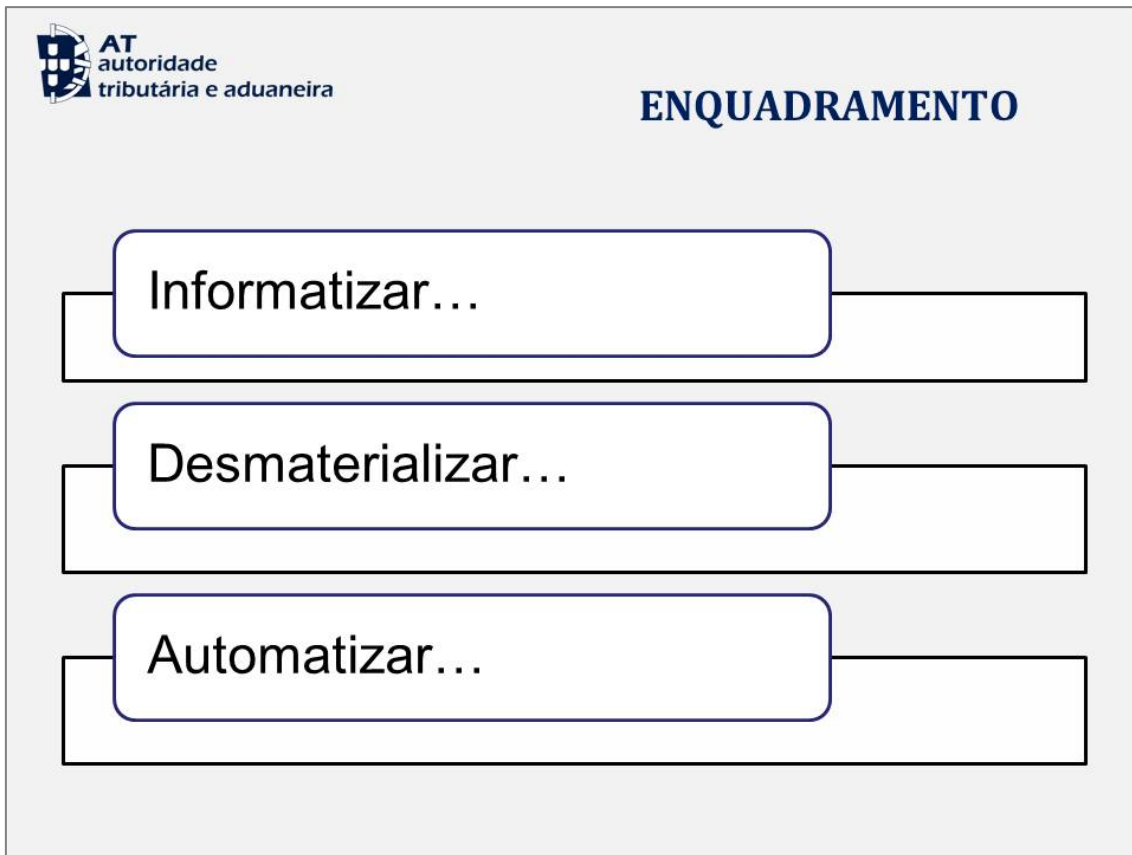


## **ESTRUTURA BÁSICA DE TRAMITAÇÃO DO PEF**











AT  
autoridade  
tributária e aduaneira

## ENQUADRAMENTO


<b>Mudança do paradigma de gestão processual.</b>	Substituição dos procedimentos manuais morosos, erráticos e dispendiosos por soluções informáticas.
<b>Mudança do paradigma relacional com os contribuintes</b>	Substituição de um modelo de atendimento litigioso, demorado e dispendioso, por um modelo amigável e simples assente em ligações multicanal.
<b>Libertação de recursos humanos</b>	Maior ênfase no atendimento e apoio aos contribuintes e nas tarefas de valor acrescentado.



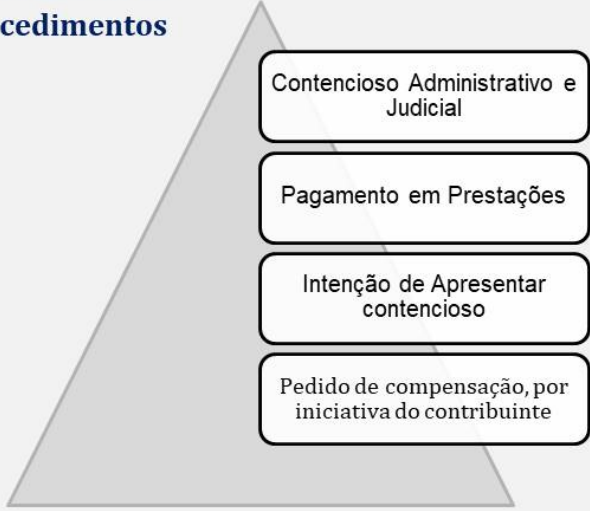
 <b>AT</b> autoridade tributária e aduaneira	<b>ENQUADRAMENTO</b>
<b>Reengenharia de procedimentos internos e ajustamento estrutural.</b>	Melhorar o tempo de resposta às solicitações dos contribuintes.
	Redução e qualificação das apreciações e das decisões.
	Eliminação de erros da tramitação manual e Uniformização de procedimentos

 <b>AT</b> autoridade tributária e aduaneira	<b>ENQUADRAMENTO</b>
<b>Massificação de Atos</b>	Atos que podem não considerar circunstâncias particulares do caso concreto
<b>Desmaterialização dos Atos</b>	Aumento do número de atos suscetíveis de contencioso judicial
<b>A proteção dos dados</b>	Materialização dos atos desmaterializados
<b>A Fiabilidade da informação</b>	Controlo dos acessos à informação
	Sistemas permanentes de monitorização da informação residente no sistema



 **ENQUADRAMENTO**

**Relação do PEF com outros Processos ou Procedimentos**




Contencioso Administrativo e Judicial

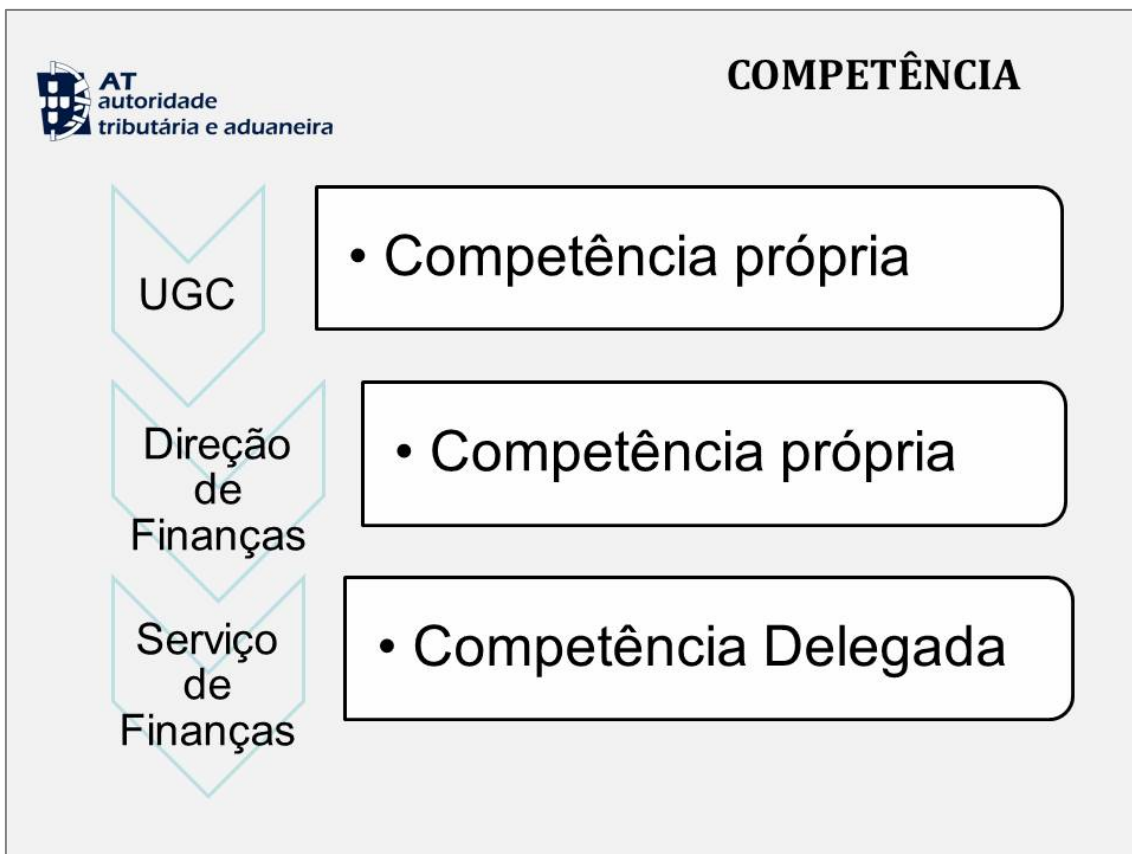
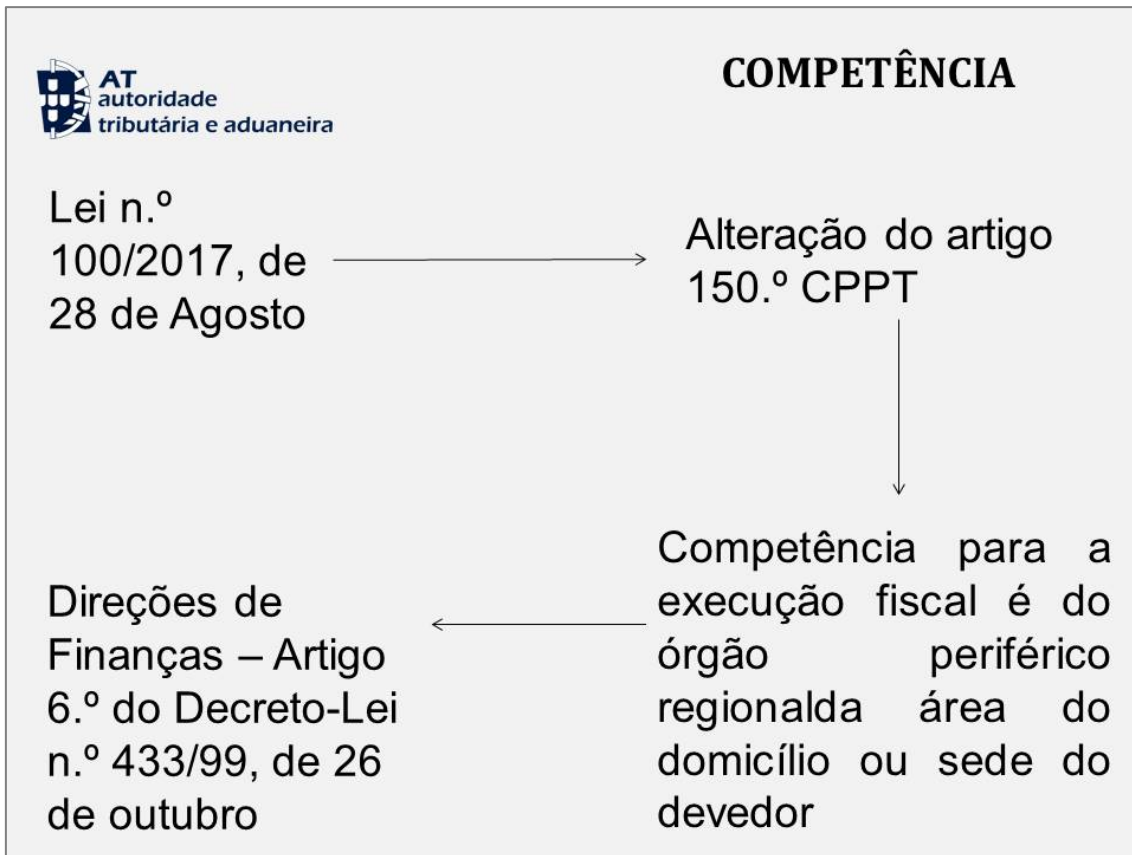
Pagamento em Prestações

Intenção de Apresentar contencioso

Pedido de compensação, por iniciativa do contribuinte

14

 **COMPETÊNCIA**



## COMPETÊNCIA

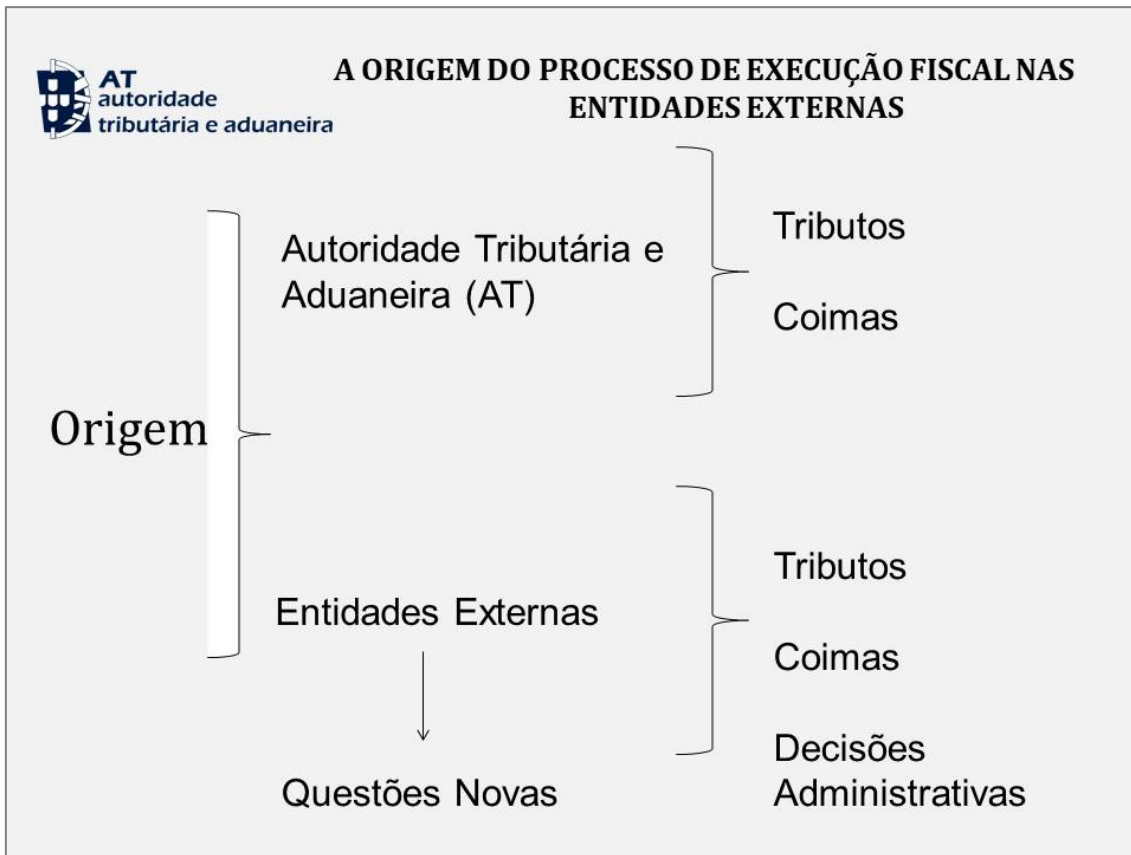
Subir um grau na decisão

Facilitar a distribuição da competência para decidir pelos serviços do distrito

Permitir a operacionalização dos atos em qualquer serviço do distrito

Olhar para a Direção de Finanças e Serviços Locais como uma equipa só


## A ORIGEM DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL NAS ENTIDADES EXTERNAS



**AT**  
autoridade  
tributária e aduaneira

**A ORIGEM DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL NAS ENTIDADES EXTERNAS**

- Todo o procedimento anterior à instauração do processo não é controlado pela AT;
- Legitimidade da intervenção dos RFP, nos processos associados à execução fiscal;
- Legitimidade do Ministério Público para intervir na reclamação de créditos, nos processos de execução comuns.



**AT**  
autoridade  
tributária e aduaneira

**FORMULÁRIO**

**Aviso:**  
Esta funcionalidade tem por objetivo submeter pedidos de candidatura que, após aprovação, possibilita a gestão coerciva das dívidas desta entidade pela AT. Só após o deferimento deste formulário, será possível a submissão de certidões de dívida na funcionalidade 'RECOLHER CERTIDÃO DE DÍVIDA', que após validação pela AT conduzirá à instauração do processo executivo.

Número de Identificação Fiscal:

Denominação:

Telefone de contato:

Endereço de correio eletrónico:

Nome do interlocutor:

Tipo de dívida que pretende que a AT efetue a cobrança:

Disposição legal que prevê que a AT seja a entidade competente para efetuar a cobrança da dívida:

Rubrica orçamental:


A entidade é um serviço integrado do Estado?  
 Sim  Não

Tutela:

Deseja enviar uma certidão de dívida?  
 Sim  Não

**Nota:**  
O IBAN que consta no cadastro da AT será utilizado para efetuar a entrega dos valores cobrados. (Caso não conste qualquer IBAN em cadastro ou constando caso se pretenda a utilização de outro IBAN, deverá ser entregue a respectiva declaração de alterações)

**CONTINUAR**



**AT**  
autoridade  
tributária e aduaneira

**Dívida**

Período da Dívida: de:  a:  (aaaa-mm)

Valor Total:  (#.###.###,##)

Tributo:  Por favor escolha uma opção ▼

Documento de Origem:

Data Limite Pagamento:  (aaaa-mm-dd)

Data Inicio J. Mora:  (aaaa-mm-dd)

Data Prevista Prescrição:  (aaaa-mm-dd)


**Linhas de Dívida**

Tipo de Valor:  Por favor escolha uma opção ▼

Valor Linha Dívida:  (#.###.###,##)


**ADICIONAR**

**CANCELAR**


 **AT**  
autoridade  
tributária e aduaneira

### PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

**Certidão de Dívida**

Entidade:  
Número da Certidão: 1  
Data de Emissão: 2017-01-01  
NIF Devedor:  
Valor Total da Certidão:  
Valor por Recolher: 0,00 

**Dívidas**  
1 registo encontrado.

NÚMERO	PERÍODO DÍVIDA	VALOR	DOC. ORIGEM	
1	2016	12,00	12	

**Submissão de Título Executivo**

 **AT**  
autoridade  
tributária e aduaneira

## ALTERAÇÕES LEGISLATIVAS RECENTES





## ALTERAÇÕES LEGISLATIVAS RECENTES

Lei n.º 13/2016, de  
23.05

- **Artigo 244.º do CPPT**- proíbe a venda de imóvel destinado exclusivamente a habitação própria e permanente

Lei n.º 42/2016, de  
28.12

- **Artigo 52.º da LGT** – alteração das regras do ónus da prova na dispensa de garantia
- **Artigo 183.º-B** – Caducidade da garantia após decisão integralmente favorável em 1.ª instância em impugnação judicial ou de oposição

Lei n.º 100/2017,  
28.08

- **Artigo 199.º do CPPT** – Dispensa de garantia nos pagamentos em prestações ao abrigo de plano de recuperação



## ALTERAÇÕES LEGISLATIVAS RECENTES

Lei n.º 114/2017,  
de 29.12

- **Artigo 198.º CPPT** - dispensada a prestação de garantia para dívidas em execução fiscal de valor inferior a € 5000 para pessoas singulares, ou € 10 000 para pessoas coletivas
- **Artigo 738.º, n.º 8** – Impenhorabilidade parcial dos rendimentos auferidos no âmbito de atividades profissionais independentes



### Vídeo da apresentação



<https://educast.fccn.pt/vod/clips/7jk01dl4a/flash.html?locale=pt>

CENTRO  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS

6.

# As nulidades do processo de execução fiscal

Hugo Flores da Silva



CENTRO  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS

## AS NULIDADES DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

Hugo Flores da Silva\*

- I. Enquadramento temático
  - II. Aproximação à natureza da execução e dos atos de execução fiscal
  - III. A desconformidade jurídica dos atos praticados no âmbito da execução fiscal
    - 1. Invalidades de natureza processual
      - 1.1. Nulidades insanáveis
      - 1.2. Nulidades sanáveis
    - 2. Invalidades de natureza procedimental
  - IV. Algumas considerações finais
- Vídeo da apresentação

### I. Enquadramento temático

No presente artigo promovemos uma análise do regime das nulidades no processo de execução fiscal, procurando identificar as consequências jurídicas decorrentes da prática de atos no âmbito da execução fiscal em desconformidade com as condições legalmente impostas à sua emanção, bem como o modo como tal desconformidade poderá ser sindicada pelos sujeitos que nisso revelem interesse.

Para que tal exercício possa ser levado a efeito, importará atentar previamente na especial natureza da execução fiscal e no modo como a mesma condiciona os atos que no seu seio são praticados. Procedemos, por isso, a uma prévia – e breve – análise da natureza da execução fiscal e à identificação do tipo de atos que poderão ser praticados no seu âmbito, a fim de, numa segunda fase, identificar as consequências decorrentes da sua emanção em desconformidade com a ordem jurídica e o respetivo modo de atuação jurisdicional.

### II. Aproximação à natureza da execução e dos atos de execução fiscal

O processo de execução fiscal, compreendido como uma série sequencial de atos funcionalmente orientados para cobrança dos créditos previstos no artigo 148.º do CPPT, vê a sua natureza judicial expressamente declarada pelo n.º 1 do artigo 103.º da LGT<sup>1</sup>. Apesar disso, no seu âmbito, a intervenção do juiz assume uma natureza verdadeiramente residual, podendo suceder que a cobrança coerciva se inicie e extinga sem que aquele nela tenha qualquer intervenção. Tal será possível uma vez que o legislador acometeu à administração tributária – em rigor, do órgão de execução fiscal – a competência para a sua tramitação.

\* Assistente Convidado, Escola de Direito da Universidade do Minho.

<sup>1</sup> Declaração que, não obstante, parece resultar contrariada pelo disposto na al. d) do artigo 101.º da LGT, quando o mesmo limita a qualificação como processo tributário ao “recurso dos atos praticados na execução fiscal”, bem como pela não inclusão da execução fiscal no Título III, relativo ao “processo judicial tributário” no âmbito do CPPT.

A execução fiscal emerge, no contexto descrito, como uma ação marcadamente *desjurisdicionalizada*<sup>2</sup>, na qual ao tribunal estará, no essencial, reservado o desenvolvimento de uma função, meramente eventual, de controlo da legalidade da atuação da administração tributária no âmbito da execução, acometendo-se a esta última a prática dos atos do processo que não tenham natureza jurisdicional<sup>3</sup>.

Uma vez analisada a distribuição de competências e a natureza dos atos que no seu âmbito são praticados, identifica-se a emergência da natureza híbrida da execução fiscal, a qual, apesar de ver declarada a sua natureza judicial, assenta na prática de atos jurídicos de natureza distinta (assumindo uns natureza jurisdicional e outros natureza administrativa), emanados por órgãos, também eles, de distinta natureza.

Constituem atos de natureza jurisdicional no processo de execução fiscal os que corporizam uma composição de um conflito de interesses emergente na relação entre o executado ou terceiro com a administração tributária<sup>4</sup>. A sua emanção encontra-se constitucionalmente reservada aos órgãos de natureza jurisdicional<sup>5</sup>, pelo que, sempre que no âmbito de um processo de execução fiscal se registre a necessidade de composição de um litígio, o juiz será chamado a intervir. Em conformidade com o que se expõe, resulta do n.º 1 do artigo 151.º do CPPT que constitui competência do Tribunal “decidir os incidentes, os embargos, a oposição, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária, e a reclamação dos atos praticados pelos órgãos de execução fiscal”<sup>6</sup>. A sua intervenção terá, tendencialmente, por objeto a sindicância da legalidade dos atos (e eventualmente omissões) da administração tributária no exercício das suas competências de condução do processo de cobrança coerciva.

Fora do domínio do exercício de funções jurisdicionais, a condução e desenvolvimento do processo serão assegurados pela administração tributária, concretamente, pelo órgão de execução fiscal. É este quem a instaura e tramita. Neste sentido, prevê o CPPT, no n.º 1 do artigo 150.º e na al. f) do n.º 1 do artigo 10.º, que “é competente para a execução fiscal a administração tributária” e que lhe cabe “instaurar os processos de execução fiscal e realizar os atos a estes respeitantes”. Cabe-lhe, no essencial, a prática dos atos processuais tendentes ao cumprimento da tramitação legalmente estabelecida com vista à concretização do desiderato arrecadatório. Estaremos, nestes casos, perante atos de natureza administrativa.

<sup>2</sup> Neste sentido, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, 2018, 352. Sustentando que a execução fiscal corresponde ao exercício de uma função tributária de carácter administrativo e qualificando-a como um procedimento parcialmente jurisdicionalizado, cfr. MORAIS, Rui Duarte, *A Execução Fiscal*, Almedina, 2.ª Edição, 2010, p. 43.

<sup>3</sup> Cfr. n.º 2 do citado artigo 103.º da LGT. No sentido da conformidade constitucional de tal substituição, e delimitando os contornos da sua admissibilidade, cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 80/2003, proferido no âmbito do Processo n.º 151/02, disponível em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt).

<sup>4</sup> “A função jurisdicional consubstancia-se, assim, numa «composição de conflitos de interesses», levada a cabo por um órgão independente e imparcial, de harmonia com a lei ou com critérios por ela definidos, tendo como fim específico a realização do Direito ou da Justiça”. Cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 211/86, proferido no âmbito do Processo n.º 151/02, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>5</sup> Em conformidade com o princípio da reserva da função jurisdicional ínsito no artigo 202.º da CRP.

<sup>6</sup> A respeito da competência dos tribunais tributários no âmbito da execução fiscal, cfr., ainda, al. d) do artigo 101.º e n.º 2 do artigo 103.º da LGT, al. n) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT, subalínea iii) da al. a) e al. d) do n.º 1 do artigo 49.º, al. c) do n.º 1, subalínea iii) da al. a) e al. c) do n.º 2 e n.º 3, subalínea iii) da al. a) e al. c) do n.º 3, do artigo 49.º-A do ETAF.

Dentro do exercício de funções não jurisdicionais no âmbito do processo de execução fiscal, importará distinguir dois tipos de atos. Os primeiros, que designaremos por:

(i) “Atos de natureza processual”, são emanados pela administração na qualidade de órgão de execução fiscal no âmbito do processo de execução fiscal e dirigidos ao cumprimento do respetivo formalismo processual legalmente previsto.

Os segundos, que designaremos por:

(ii) “atos de natureza procedimental”, são emanados pela administração no âmbito de procedimentos tributários autónomos e funcionalmente distintos do processo de execução fiscal, mas que são “enxertados” no seu âmbito e projetam sobre ele os seus efeitos<sup>7</sup>.

Integrarão a primeira categoria atos como a instauração, a citação, a penhora e a venda, a decisão sobre a arguição de uma nulidade processual<sup>8</sup>; e integrarão a segunda categoria atos como a decisão sobre o pedido de prestação de garantia ou da sua dispensa, a decisão sobre o pedido de dação em pagamento e a decisão sobre o pedido de pagamento em prestações<sup>9</sup>.

A referida distinção da tipologia de atos de execução fiscal não assume relevância meramente académica, porquanto o enquadramento dos atos de execução fiscal numa ou noutra categoria condicionará diretamente o regime jurídico ao qual os mesmos se encontram sujeitos. Assim, aos “atos de natureza processual” serão aplicadas as normas de processo da LGT e do CPPT e, no que nelas não venha expressamente disciplinado, será subsidiariamente aplicado o regime normativo do CPC<sup>10</sup>; por sua vez, no que respeita aos “atos de natureza procedimental”, serão aplicáveis as normas de procedimento da LGT e do CPPT e, no que nelas

<sup>7</sup> Identificando os referidos atos e sustentando a disciplina mediante a aplicação das regras de procedimento tributário, por contraposição aos atos de natureza processual, cuja disciplina se processará de acordo com as regras de processo tributário, entre outros, cfr. Acórdãos do STA de 06.03.2014, proferido no âmbito do Processo n.º 0108/14, de 04.12.2013, proferido no âmbito do Processo n.º 01688/13, de 23.02.2012, proferido no âmbito do Processo n.º 059/12, disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>8</sup> Nesta categoria, de atos de tramitação da execução e, portanto, submetidos a um regime processual, tanto se poderão incluir atos ou operações de “trâmite” ou “mero expediente” (como será o caso da instauração da execução ou da declaração da sua extinção em virtude do pagamento), como atos materialmente administrativos, cuja prática, ao contrário dos primeiros, reclama do respetivo autor o exercício de uma ponderação ou valoração (como será o caso da verificação e graduação de créditos). Para uma distinção dos referidos atos, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, A repartição de competências entre a Administração tributária e o Tribunal tributário no quadro do processo de execução fiscal, na presente obra. Na jurisprudência, admitindo a recondução do ato de penhora à categoria de “ato administrativo”, embora com natureza “meramente instrumental” e “inserido no processo de execução fiscal”, cfr. Acórdão do STA de 11.11.2015, proferido no âmbito do Processo n.º 01221/15, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>9</sup> Note-se que esta distinção não determina que a competência para a prática de uns e outros atos seja acometida a órgãos distintos. Se é certo que em determinados casos a prática dos referidos “atos de natureza procedimental” é subtraída à competência do órgão de execução fiscal e acometida a distintos órgãos da entidade credora (cfr., por exemplo, as competências previstas no artigo 201.º do CPPT no que respeita à decisão sobre o pedido de dação em pagamento), noutros casos, porém, a competência para a sua prática caberá àquele órgão (por exemplo, as competências previstas no artigo 197.º do CPPT para a decisão sobre o pedido de pagamento em prestações; ou as competências previstas no n.º 9 do artigo 199.º do CPPT para apreciar o pedido de prestação de garantia).

<sup>10</sup> Cfr. al. e) do artigo 2.º do CPPT. Por exemplo, as matérias relativas aos prazos ou a aspetos do regime das invalidades processuais. A este respeito, entre outros, cfr. Acórdão do STA de 11.11.2015, proferido no âmbito do Processo n.º 01221/15, e Acórdão do TCA Norte de 30.09.2014, proferido no âmbito do Processo n.º 00050/14.OBEVIS, disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).



não venha expressamente disciplinado, será subsidiariamente aplicado o regime normativo do CPA<sup>11</sup>.

Uma vez identificada a tipologia de atos de execução fiscal, encontramos-nos em condições de iniciar o estudo das consequências jurídicas aplicáveis à sua emanação em desconformidade com a ordem jurídica. Avançaremos com o propósito de identificar as consequências jurídicas decorrentes da prática dos referidos atos em desconformidade com a ordem jurídica; bem como os meios aptos a sindicarem essa desconformidade.

### III. A desconformidade jurídica dos atos praticados no âmbito da execução fiscal

#### 1. Invalidades de natureza processual

A desconformidade jurídica dos atos emanados pelo órgão de execução fiscal no cumprimento do formalismo processual legalmente previsto para a tramitação da execução fiscal (portanto, “atos de natureza processual”), poderá dar origem a uma invalidade do tipo processual. Quando falamos de “nulidades processuais” no âmbito do processo de execução fiscal referimo-nos, portanto, a desvios ao formalismo processual legalmente previsto para a tramitação daquele processo, os quais poderão consistir na prática de um ato proibido, na omissão de um ato exigido ou na prática de ato exigido ou permitido por lei sem que, no entanto, resultem cumpridas as formalidades apostas para o efeito.

Embora possam surgir no contexto da tramitação de processos jurisdicionais enxertados na execução fiscal (como por exemplo na oposição à execução fiscal ou no contexto de uma reclamação de atos do órgão de execução fiscal), e em abstrato possam reconduzir-se a um conceito amplo de nulidades processuais, excluiríamos da nossa análise o regime das “nulidades da sentença”<sup>12</sup>.

Porquanto se trata de uma terminologia utilizada pelo legislador tributário, e apesar da falta de rigor que se lhe associa, avançaremos com a exposição partindo de uma distinção essencial entre “nulidades insanáveis” e “nulidades sanáveis” no âmbito do processo de execução fiscal<sup>13</sup>.

<sup>11</sup> Cfr. al. d) do artigo 2.º do CPPT. Por exemplo, as matérias relativas ao direito de audiência prévia ou ao dever de fundamentação dos atos administrativos. A este respeito, entre outros, cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 03.07.2012, proferido no Processo n.º 05763/12, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>12</sup> Neste contexto, prevê o n.º 1 do artigo 251.º do CPPT que “constituem causas de nulidade da sentença a falta de assinatura do juiz, a não especificação dos fundamentos de facto e de direito da decisão, a oposição dos fundamentos com a decisão, a falta de pronúncia sobre questões que o juiz deva apreciar ou a pronúncia sobre questões que não deva conhecer”. Para uma distinção entre “nulidades processuais” e “nulidades da sentença”, cfr. cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Volume II, 6.ª edição, Áreas Editora, Lisboa, 2011, pp. 79-80.

<sup>13</sup> Não será rigorosa tal categorização porquanto, ao contrário do que a terminologia utilizada parece indicar, a diferença entre umas e outras não assenta numa absoluta impossibilidade de sanção das primeiras, resultando antes do facto de as segundas se terem por sanadas quando não sejam arguidas ou conhecidas dentro de um determinado prazo, ao contrário das primeiras, que poderão ser arguidas e conhecidas até que se consolide na ordem jurídica a decisão que ponha termo ao processo de execução fiscal. Retomaremos a questão infra.

### 1.1. Nulidades insanáveis

Nos termos do n.º 1 do artigo 165.º do CPPT, “constituem nulidades insanáveis em processo de execução fiscal:

- a) A falta de citação, quando possa prejudicar a defesa do interessado;
- b) A falta de requisitos essenciais do título executivo, quando não puder ser suprida por prova documental”<sup>14</sup>.

Estas, de acordo com n.º 4 do mesmo artigo, “são de conhecimento oficioso e podem ser arguidas até ao trânsito em julgado da decisão final”. Apesar da sua aparente simplicidade, a interpretação dos enunciados normativos citados não será isenta de dificuldades.

A sua qualificação como “insanáveis” não significa a sua absoluta e abstrata impossibilidade de sanção, visto que esta poderá ocorrer, desde que seja concretamente possível<sup>15</sup>. Reportar-se-á, antes, ao facto de a mesma não se produzir por mero decurso do tempo por falta da sua arguição ou conhecimento dentro de certos prazos normativamente definidos para esse efeito. Enquanto se encontre “vivo” o processo, poderão os interessados invocar as referidas nulidades e poderá o tribunal competente delas conhecer oficiosamente<sup>16</sup>.

O que se refere não determina, no entanto, que se trate de nulidades que não possam consolidar-se na ordem jurídica. Na verdade, tal poderá suceder uma vez que as mesmas poderão ser arguidas ou conhecidas oficiosamente “até ao trânsito em julgado da decisão final”. Embora possam ser arguidas pelos interessados ou oficiosamente conhecidas pelo tribunal competente, tais faculdades não poderão ser exercidas *ad eternum*. Por outras palavras, também estas são faculdades cujo exercício se encontra temporalmente delimitado. Não por prazos específicos definidos dentro do processo, mas pelos limites temporais do próprio processo.

Apesar do que se expõe, também esta será uma dimensão problemática. De acordo com o preceituado no n.º 1 do artigo 176.º do CPPT, “o processo de execução fiscal extingue-se:

<sup>14</sup> Sem prejuízo da especialidade referida disposição, o disposto no artigo 98.º do CPPT relativamente às nulidades insanáveis “no processo judicial tributário” poderá ser convocado no âmbito da execução fiscal quando na mesma se reclame uma decisão de natureza jurisdicional. Pense-se, por exemplo, na hipótese de aplicação do regime de ineptidão à petição de oposição fiscal.

<sup>15</sup> Neste sentido, cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Volume III, 6.ª edição, Áreas Editora, Lisboa, 2011, p. 135. “Não obstante essa qualificação de insanável não signifique que não seja admissível a sanção de tais nulidades”. Cfr. Acórdão do STA de 30.11.2011, proferido no âmbito do Processo n.º 0915/11, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>16</sup> Quanto ao “conhecimento oficioso” das referidas “nulidades insanáveis”, embora o mesmo venha normativamente afirmado em termos expressos, não deixa de ser contrariado pelas posições consolidadas na jurisprudência quanto ao modo de proceder à sua arguição, de acordo com as quais – como veremos infra –, será de recusar o conhecimento das referidas nulidades quando não seja seguida a tramitação adequada à sua arguição. Quanto a nós, a única solução compatível com a natureza oficiosa que vem afirmada na disposição normativa citada passa pela intervenção do tribunal sempre que (e independentemente do como) tome conhecimento da sua ocorrência. Uma vez invocada uma “nulidade insanável” perante o tribunal mediante meio que não seja idóneo, e ainda que se considere que este não possa dela conhecer no contexto do referido meio, deverá da mesma tomar conhecimento oficiosamente.

- a) Por pagamento da quantia exequenda e do acrescido;
- b) Por anulação da dívida ou do processo;
- c) Por qualquer outra forma prevista na lei”.

Ora, fora dos casos em que seja julgada procedente oposição à execução, a extinção da execução fiscal não pressuporá uma “decisão final” suscetível de “trânsito em julgado” que lhe ponha termo<sup>17</sup>. Pode até suceder que uma oposição julgada procedente não seja apta a pôr termo ao processo, como por exemplo sucederá nos casos em que, no contexto de um ato de reversão, venha o sujeito visado pelo mesmo sustentar a sua ilegitimidade, nos termos do disposto na al. b) do n.º 2 do artigo 204.º do CPPT. Impõe-se, por isso, uma interpretação corretiva do preceito, no sentido de admitir a arguição das referidas nulidades até ao momento em que deixe de ser possível colocar em crise a decisão de extinção do processo de execução fiscal – o que poderá, ou não, conforme os casos, configurar o “trânsito em julgado” de uma decisão jurisdicional.

Como vimos, no processo de execução fiscal as “nulidades insanáveis” reconduzem-se à “falta de citação” (quando possa prejudicar a defesa do interessado) e à “falta de requisitos essenciais do título executivo” (quando não puder ser suprida por prova documental)<sup>18</sup>. Individualizamos, por esse motivo, a sua análise nos apartados seguintes.

#### a) Falta de citação

Conforme tivemos oportunidade de verificar, “a falta de citação, quando possa prejudicar a defesa do interessado” conduz a uma nulidade insanável no processo de execução fiscal<sup>19</sup>.

<sup>17</sup> O legislador ter-se-á limitado a replicar o disposto no n.º 2 do artigo 98.º do CPPT, não cuidando considerar as especificidades que distanciam a execução fiscal dos demais processos tributários – mormente o facto de aquele se poder extinguir sem qualquer intervenção jurisdicional.

<sup>18</sup> Interpretação mais ampla parece ser assumida no voto de vencido constante do Acórdão do STA de 17.04.2013, proferido no âmbito do Processo n.º 0235/13, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), no qual se admite a extensão do regime das “nulidades insanáveis” para além daqueles casos. De acordo com a posição sustentada no referido voto: “constituem nulidades insanáveis, invocáveis a todo o tempo, a falta de notificação do executado para impugnar a reclamação de créditos e a falta de sentença de verificação e graduação de créditos. Esses desvios jurídicos não podem ficar sanados ou supridos pelo mero decurso do tempo, devendo ser conhecidas oficiosamente ou na sequência de arguição, pois afectam princípios estruturantes do processo, como o contraditório (art. 3º do CPC) e o dever de administrar a justiça (art. 156º do CPC). Os actos processuais que violem o princípio do contraditório ou o direito fundamental a uma decisão justa são actos nulos, como resulta, para os primeiros, dos artigos 165º do CPPT e 195º do CPC e, para o segundo, do desvalor que representa um acto jurídico que ofende o conteúdo essencial de um direito fundamental (cfr. al d) do n.º 2 do 133º do CPA)”. Sem prejuízo da possibilidade de qualificar os referidos “desvios processuais” como nulidades, vemos com dificuldade a sua qualificação como “nulidades insanáveis”. Para além do facto de tal interpretação dificilmente se compatibilizar com o teor do n.º 1 do artigo 165.º do CPPT e do artigo 196.º do CPC (aplicável ex vi al. e) do artigo 2.º CPPT), pelos motivos expostos supra, vemos com dificuldade a aplicação do regime das invalidades procedimentais (concretamente, o regime da nulidade previsto nos artigos 161.º e 162.º do CPA) em relação “atos de natureza processual” praticados no âmbito da execução fiscal.

<sup>19</sup> De acordo com a doutrina e com a jurisprudência, a referida nulidade por falta de citação não se limitará aos casos em que a mesma tem o executado por destinatário. O regime de nulidade insanável será também extensivo aos casos de falta de citação do cônjuge do executado, nos termos do artigo 239.º do CPPT. Quanto a este aspeto, cfr. NETO, Serena Cabrita, TRINDADE, Carla Castelo, Contencioso Tributário, Volume II, Almedina, Coimbra, 2017, p. 671; e MARTINS, Jesuíno Alcântara, ALVES, Costa, Procedimento e Processo Tributário, Almedina, Coimbra, 2015, p.

Constituem pressupostos cumulativos da sua ocorrência, portanto: por um lado, a falta de citação; por outro, o prejuízo para a defesa do interessado.

No que respeita ao primeiro requisito, o mesmo tem-se por verificado quando ocorra a omissão do ato de citação ou a sua prática sem que o citando tenha tomado conhecimento do mesmo, o que sucederá nos seguintes casos: quando tenha havido erro de identidade do citado; quando se tenha empregado indevidamente a citação edital; quando se mostre que foi efetuada depois do falecimento do citando ou da extinção deste, tratando-se de pessoa coletiva ou sociedade; quando se demonstre que o destinatário da citação pessoal não chegou a ter conhecimento do ato, por facto que não lhe seja imputável<sup>20</sup>. No caso da citação pessoal por carta registada com aviso de receção, e face à presunção de conhecimento do ato por aplicação do disposto no n.º 3 do artigo 192.º do CPPT, admite-se, nos termos do n.º 6 do artigo 190.º do CPPT, a alegação e demonstração pelo citando de que não chegou a ter conhecimento do ato por motivo que não lhe foi imputável<sup>21</sup>. Uma vez alegada e demonstrada tal circunstância, considerar-se-á faltar a citação e, assim, ocorrer a nulidade do processo. Quanto ao segundo requisito, importa esclarecer que não terá de ser demonstrado o prejuízo concreto e efetivo, bastando a “possibilidade de prejuízo”, portanto, que não seja de afastar tal possibilidade. No entanto, será afastada a nulidade caso se demonstre a sua inexistência em concreto<sup>22</sup>.

Nos termos do já mencionado n.º 4 do artigo 165.º do CPPT, trata-se de uma nulidade de conhecimento oficioso, a qual poderá ser arguida até ao “trânsito em julgado da decisão final” – o que, como vimos, deverá ser interpretado no sentido de que tal arguição poderá ocorrer até que deixe de ser sindicável o ato que ponha termo ao processo. Nos termos do n.º 2 do mesmo artigo, a “falta de citação” tem por consequência a anulação dos termos subsequentes do processo que dependam absolutamente dela, aproveitando-se as peças úteis ao apuramento dos factos<sup>23</sup>.

---

263. Na jurisprudência, cfr. Acórdão do STA de 30 de outubro de 2013, proferido no âmbito do Processo n.º 01312/13, e Acórdão do TCA Norte de 10.10.2013, proferido no âmbito do Processo n.º 00194/13.5BEPNF, disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). Mais cautelas têm, no entanto, sido assumidas no que respeita à questão de saber se tal regime será extensível às situações de falta de citação de credores, nos termos do n.º 3 do artigo 240.º do CPPT. Quanto a esta questão, cfr. Acórdão do TCA Sul de 31.07.2015, proferido no âmbito do Processo n.º 08735/15; e Acórdão do TCA Norte de 21.12.2016, proferido no âmbito do Processo n.º 00798/09.0BEPRT, disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>20</sup> Cfr. n.º 1 do artigo 188.º do CPC, aplicável ex vi al. e) do artigo 2.º CPPT. Quanto à aplicação do referido dispositivo, entre outros, cfr. Acórdão do TCA Norte de 12.02.2015, proferido no âmbito do Processo n.º 00309/13.3BECBR, e Acórdão do TCA Sul de 19.03.2013, proferido no âmbito do Processo n.º 06488/13, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>21</sup> Cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Volume III, cit., pp. 136.

<sup>22</sup> Neste sentido, entre outros, cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 02.04.2014, proferido no âmbito do Processo n.º 02717/14, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>23</sup> “Omitido o acto de citação do executado, com a consequente possibilidade de prejuízo para a sua defesa, em virtude de, pela falta de citação, ter ficado impossibilitado de utilizar os meios de defesa que a lei prevê para esse efeito, impõe-se a declaração daquela nulidade insanável, com a consequente anulação dos termos subsequentes do processo que deles dependam absolutamente (n.º 2 do art. 165º do CPPT)”. Cfr. Acórdão do STA de 30.11.2011, proferido no âmbito do Processo n.º 0915/11, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

No que respeita ao modo de arguição da nulidade de falta da citação, sem prejuízo de alguma divergência doutrinal<sup>24</sup>, encontra-se consolidado na jurisprudência o entendimento de que esta deverá ser arguida mediante requerimento apresentado perante o órgão de execução fiscal<sup>25/26</sup>. Uma vez arguida a nulidade, dois cenários se apresentam: se for expressamente indeferida pelo órgão de execução fiscal, poderá reclamar-se do ato de indeferimento, nos termos dos artigos 276.º e seguintes do CPPT; se o órgão de execução fiscal não decidir, a jurisprudência tem sustentado que a falta de decisão no prazo de 10 dias legitima a apresentação de incidente nominado na execução fiscal (enquadrável no artigo 151.º do CPPT) no qual será arguida a nulidade por falta de citação junto do tribunal competente<sup>27</sup>. Como tivemos oportunidade de referir, consideramos que o entendimento jurisprudencial citado tende a contrariar uma das dimensões caraterizantes deste tipo de nulidade e que consiste na possibilidade (ou melhor, no dever) de “conhecimento oficioso” das mesmas por parte do tribunal até que se consolide na ordem jurídica a decisão de extinção do processo de execução fiscal. Ainda que lhe seja impropriamente “comunicada” – mormente, pela utilização de meio que não seja adequado para o efeito –, a “tomada de consciência” da ocorrência de uma “nulidade insanável” não poderá ser ignorada pelo tribunal, dele exigindo uma pronúncia sobre a mesma. Solução diversa constituirá a negação do carater oficioso do conhecimento dos desvios processuais em análise.

#### b) Falta de requisitos essenciais do título executivo

Constitui nulidade insanável no processo de execução fiscal “a falta de requisitos essenciais do título executivo, quando não puder ser suprida por prova documental”. São pressupostos cumulativos da sua ocorrência, portanto: por um lado, a falta de requisitos essenciais do título executivo – verificando-se o vício assinalado quando não resultem cumpridas as exigências estipuladas no artigo 163.º do CPPT; por outro, a impossibilidade de suprir a sua falta mediante prova documental<sup>28</sup>. Tal como sucede relativamente à nulidade por falta de citação,

<sup>24</sup> Sustentando que (sem prejuízo da possibilidade de se arguir primeiro perante o órgão de execução fiscal e reclamar do seu indeferimento, nos termos do artigo 276.º do CPPT) a arguição da nulidade caberá no conceito de “incidentes” para efeitos do disposto no artigo 151.º do CPPT e que, por isso, pode ser realizada diretamente perante o tribunal, cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Volume III, cit., pp. 366-367.

<sup>25</sup> Neste sentido, entre outros, Cfr. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 08.01.2017, proferido no âmbito do Processo n.º 032/13; de 24.2.2010, proferido no âmbito do Processo n.º 923/08, disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). Sem prejuízo de quanto antecede, não se poderá perder de vista o facto de se admitir a revisão em caso de decisão transitada em julgado, no prazo de 4 anos, quando a falta ou nulidade da notificação do requerente, tenham dado causa a que o processo corresse à sua revelia. Cfr. artigo 293.º do CPPT.

<sup>26</sup> O que vem referido não prejudicará a possibilidade de conhecimento da falta de citação como questão prévia no contexto da oposição à execução fiscal. “A falta ou a nulidade de citação poderá ser conhecida no processo de oposição, se aquela for de considerar como questão prévia relativamente ao conhecimento de uma outra questão, esta sim fundamento de oposição. O conhecimento da falta de citação será, assim, incidental” (é de conhecimento oficioso, pelo que o Tribunal não pode deixar de conhecer) – mesmo que não conheça na oposição, o executado pode arguir a todo o tempo, pelo que o princípio da economia processual reclama o seu conhecimento imediato”. Cfr. Acórdão Tribunal Central Administrativo Norte de 29 de janeiro de 2015, proferido no âmbito do Processo n.º 00321/13.2, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>27</sup> Neste sentido, entre outros, cfr. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 08.01.2017, proferido no âmbito do Processo n.º 032/13, e de 08.01.2014, proferido no âmbito do Processo n.º 032/13, disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). Na doutrina, cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Volume IV, 6.ª edição, Áreas Editora, Lisboa, 2011, p. 271-272.

<sup>28</sup> “De acordo com o disposto na al. b) do n.º 1 do art. 165º do CPPT a falta de requisitos essenciais (e estes são os que constam do art. 163º do CPPT) do título executivo só constitui nulidade insanável do processo de execução

e nos termos das disposições supramencionadas, o seu conhecimento é oficioso e poderá a sua arguição ter lugar até que se consolide na ordem jurídica a decisão que ponha termo ao processo de execução fiscal.

No que respeita à forma de arguição de tal nulidade, consolidou-se a jurisprudência no sentido de que a mesma deverá ser levada ao conhecimento do órgão de execução fiscal mediante requerimento apresentado junto deste<sup>29</sup>. Caso tal órgão conheça da nulidade arguida indeferindo-a expressamente, poderá o sujeito interessado socorrer-se da reclamação dos artigos 276.º e seguintes do CPPT<sup>30</sup>, de modo a colocar em crise tal decisão; caso este não conheça da nulidade, abstendo-se de decidir sobre o requerimento apresentado, o meio apto para levar a questão ao conhecimento do tribunal será a dedução de incidente inominado na execução fiscal. Também quanto a este aspeto se identifica alguma divergência doutrinal, nomeadamente por parte de quem sustenta a possibilidade de apresentação de oposição à execução fiscal com fundamento na al. i) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, considerando que a consequência da procedência de tal nulidade será, necessariamente, a extinção da execução onde a mesma é arguida – sem prejuízo da produção de novo título executivo e da instauração de nova execução<sup>31</sup>. Tal entendimento vem, no entanto, expressamente recusado pela citada jurisprudência<sup>32</sup>. Também aqui poderão se poderão dar por reproduzidas as supramencionadas reflexões relativamente à negação do carácter “oficioso” do conhecimento das “nulidades insanáveis”, porquanto o julgamento da verificação das mesmas se encontra, segundo o entendimento exposto, condicionado pelo cumprimento do formalismo processual (jurisprudencialmente) previsto para a sua arguição.

Quanto aos efeitos associados à nulidade por falta dos requisitos essenciais do título – e apesar do que vem referido no n.º 2 do artigo 165.º do CPPT –, consistirão aos mesmos na extinção da execução e, se for o caso, emanação de novo título executivo, dando lugar a nova execução<sup>33</sup>. Caso a nulidade seja suprida por prova documental, deverão, ainda assim, ser repetidos os atos de execução que tenham sido prejudicados pela deficiência da citação, como sucederá relativamente aos atos nos quais o executado tenha exercido os respetivos direitos.

---

fiscal quando não puder ser suprida por prova documental. Ou seja, o que releva, neste âmbito, é que o título executivo permita ao executado a informação suficiente para saber com segurança qual é a dívida a que o título se refere, de forma a estarem assegurados eficazmente os seus direitos de defesa”. Cfr. Acórdão do STA de 12.02.2014, proferido no âmbito do Processo n.º 01910/13, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>29</sup> “A falta de requisitos essenciais do título executivo, que, quando não puder ser suprida por prova documental, constitui nulidade insanável do processo de execução fiscal – art. 165.º, n.º 1, alínea b), do CPPT –, não constitui fundamento de oposição, não sendo enquadrável na alínea i) do n.º 1 do art. 204.º do mesmo Código” – cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 16.11.2016, proferido no âmbito do Processo n.º 0715/16, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>30</sup> Neste sentido, entre outros, cfr. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 16.11.2016, proferido no âmbito do Processo n.º 0715/16, e 15.02.2012, proferido no âmbito do Processo n.º 0383/11, disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>31</sup> Neste sentido, cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Volume III, cit., p. 144.

<sup>32</sup> De onde decorre que, se invocada a falta dos requisitos essenciais do título no âmbito da oposição execução teremos duas hipóteses: se for invocada isoladamente, há lugar à convolação no meio próprio (cfr. n.º 4 do artigo 98.º do CPPT e n.º 3 do artigo 97.º da LGT); se for invocada conjuntamente com outros fundamentos, não pode haver convolação, mas pode ser posteriormente invocado em requerimento autónomo perante o órgão de execução fiscal.

<sup>33</sup> Cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Volume III, cit., 141; e NETO, Serena Cabrita, TRINDADE, Carla Castelo, Contencioso Tributário, cit., p. 674.



## 1.2. Nulidades sanáveis

Fora das situações enquadráveis no n.º 1 do artigo 165.º do CPPT, podemos encontrar “nulidades sanáveis”, cujo conhecimento se encontra temporalmente delimitado, sob pena de sanação. Assim, a prática de um ato proibido, a omissão de um ato prescrito ou a prática de ato imposto ou permitido por lei sem que resultem cumpridas as formalidades respetivamente exigidas, conduzirá a uma nulidade quando a lei a declare ou quando a irregularidade cometida possa influir no exame ou na decisão da causa<sup>34</sup>. Estas nulidades poderão, portanto, ser de dois tipos: (a) nulidades nominadas, quando se encontram expressamente previstas na lei, mas sujeitas a prazos de arguição/conhecimento, sob pena de ocorrer a respetiva sanação<sup>35</sup>; ou (b) nulidades inominadas, quando não se encontram expressamente previstas na lei, mas a irregularidade em questão seja suscetível de influir no exame ou na decisão da causa, devendo ser arguidas, sob pena de sanação.

Em tais situações, o conhecimento da nulidade encontra-se temporalmente delimitado. Embora em determinados casos tais nulidades possam ser oficiosamente conhecidas até ao momento em que ocorra a respetiva sanação<sup>36</sup>, por regra, o conhecimento das mesmas dependerá da respetiva arguição, pelo que na sua falta o vício do ato será sanado.

Quanto ao regime de arguição destas nulidades dependerá o mesmo do tipo de vício em questão<sup>37</sup>:

<sup>34</sup> Cfr. n.º 1 do artigo 195.º do CPC, aplicável ex vi al. e) do artigo 2.º do CPPT. Como será, por exemplo, poderá ser o caso do não cumprimento do princípio do contraditório [cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 24.09.2014, proferido no âmbito do Processo n.º 0978/14, e Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 28 de abril de 2016, proferido no âmbito do Processo n.º 00551/15.2BEVIS, disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)], da falta de vista ao Ministério Público [cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 29 de outubro de 2015, proferido no âmbito do Processo n.º 00585/11.6BEBRG, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)], da violação das regras relativas à nomeação do fiel depositário e ao exercício das respetivas funções, da violação das regras relativas à citação dos credores, e da violação das regras atinentes à publicidade da venda [Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 05.07.2012, proferido no âmbito do Processo n.º 873/11, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)], da omissão de autuação conjunta ou do indeferimento da apensação das execuções fiscais [cfr. Acórdão do TCA Norte de 03.03.2016, proferido no âmbito do Processo n.º 08627/15, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)] ou da omissão de ato de pronúncia acerca da produção da prova indicada na petição inicial, no caso dos processos jurisdicionais enxertados no âmbito da execução [cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 12.01.2012, proferido no âmbito do Processo n.º 00746/08.5BEPNF, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)].

<sup>35</sup> Como será, por exemplo, o caso da nulidade da citação. Cfr. 191.º do CPC, aplicável ex vi al. e) do artigo 2.º do CPPT. No âmbito dos processos jurisdicionais enxertados no âmbito da execução fiscal do erro na forma do processo, teremos, por exemplo, o erro na forma do processo. Cfr. n.º 4 do artigo 98.º do CPPT e 193.º do CPC, aplicável ex vi al. e) do artigo 2.º do CPPT.

<sup>36</sup> Como será o caso da nulidade da citação, como teremos oportunidade de verificar infra.

<sup>37</sup> Sem prejuízo do regime geral que ora se expõe, poderão ser aplicáveis regimes específicos aquando da sindicância da conformidade jurídica de atos processuais praticados na execução fiscal, como será o caso do regime de anulação de venda, previsto no artigo 257.º do CPPT, apto a sindicar a legalidade do ato processual de venda – em tais situações, deverá ser cumprida uma fase de arguição dos vícios da venda junto do órgão de execução fiscal e em caso de indeferimento (expresso ou tácito) do requerimento apresentado, poderá o interessado reclamar do indeferimento nos termos do artigo 276.º do CPPT; e do regime de embargos de terceiro, previsto nos artigos 167.º e 237.º do CPPT, apto a colocar em crise “o arresto, a penhora ou qualquer outro ato judicialmente ordenado de apreensão ou entrega de bens ofender a posse ou qualquer outro direito incompatível com a realização ou o âmbito da diligência, de que seja titular um terceiro”. Para além dos referidos casos, em certa medida, o regime de oposição à execução fiscal poderá ser concebido como um meio apto a reagir relativamente à invalidade do ato de instauração da execução.



(i) Se estiver em causa a prática de um ato que a lei não admita ou a prática de um ato sem que se cumpram as formalidades estabelecidas para a sua emanação, a nulidade que daí se extraia deverá, por regra, ser conhecida no contexto da reclamação do referido ato nos termos do disposto nos artigos 276.º e seguintes do CPPT, a apresentar no prazo de 10 dias após a respetiva notificação;

(ii) Em caso de omissão de ato ou formalidade exigida por lei, deverá a nulidade em causa ser arguida no prazo de 10 dias perante o órgão de execução fiscal. Neste último caso, se a arguição for expressamente indeferida, deverá reclamar-se do respetivo ato de indeferimento, nos termos dos artigos 276.º e seguintes do CPPT; em caso de omissão de decisão por parte do órgão de execução fiscal, deverá ser deduzido incidente inominado de arguição da nulidade perante o tribunal competente. Uma vez anulado o ato viciado, serão anulados aqueles que dele dependam absolutamente. No entanto, a nulidade de uma parte do ato não prejudica as outras partes que dela sejam independentes e se o vício do ato impedir a produção de determinado efeito, não se têm como necessariamente prejudicados os demais efeitos para cuja produção o ato se mostre idóneo<sup>38</sup>.

As particularidades do regime aplicável à nulidade da citação levam-nos a proceder à sua análise autonomizada no apartado seguinte.

#### **a) O caso especial da nulidade da citação**

A nulidade da citação, que não poderá ser confundida com a sua falta, constitui uma nulidade sanável nominada no âmbito do processo de execução fiscal<sup>39</sup>. Constituem pressupostos cumulativos da sua ocorrência: (i) o incumprimento das formalidades legalmente estabelecidas para a realização da citação<sup>40</sup>; e (ii) a falta cometida ser suscetível de prejudicar a defesa do citado<sup>41</sup>.

O regime de arguição e conhecimento da nulidade da citação assume contornos específicos, que a distanciam dos demais casos de “nulidades sanáveis” em processo de execução fiscal. Tal nulidade deverá ser arguida pelo executado no prazo de 30 dias previsto para a oposição – mas não na própria oposição<sup>42</sup> –, perante o órgão de execução fiscal<sup>43</sup>, podendo o tribunal

<sup>38</sup> Cfr. n.ºs 2 e 3 do artigo 195.º do CPC, aplicável ex vi al. e) do artigo 2.º do CPPT.

<sup>39</sup> Assim, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 191.º do CPC, aplicável ex vi al. e) do artigo 2.º do CPPT. “É no art.º 165, do C.P.P.Tributário que estão previstas as nulidades em processo de execução fiscal. Distintas das situações de falta de citação, que são susceptíveis de constituir casos de nulidade insanável, para efeitos deste artigo, são as situações de nulidade da citação, que ocorrem quando não tenham sido observadas as formalidades previstas na lei (cfr.art.º.198, n.º1, do C.P.C.)” – cfr. Acórdão do STA de 03.07.2012, proferido no Processo n.º 05763/12.

<sup>40</sup> Os que resultam previstos no artigo 190.º do CPPT.

<sup>41</sup> Conforme decorre do n.º 4 do artigo 191.º do CPC, aplicável ex vi artigo 2.º do CPPT.

<sup>42</sup> “A nulidade da citação, porque não determina a extinção da execução fiscal, mas apenas a repetição do acto com cumprimento das formalidades omitidas, não constitui fundamento de oposição à execução fiscal, antes devendo ser arguida em primeira linha perante o órgão de execução fiscal, com possibilidade de reclamação judicial de eventual decisão desfavorável”. Cfr. Acórdão do STA de 22.03.2018, proferido no âmbito do processo n.º 0714/15, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). Assim, sem prejuízo da possibilidade de a nulidade da citação ser conhecida como questão prévia no contexto da oposição à execução fiscal. “A nulidade de citação poderá ser conhecida no processo de oposição, se aquela for de considerar como questão prévia relativamente ao conhecimento de uma outra questão, esta sim fundamento de oposição” – cfr. Acórdão TCA Norte de 29.01.2015, proferido no âmbito do

dele conhecer oficiosamente nesse mesmo prazo<sup>44</sup>. Em caso de indeferimento expresso da arguição, será possível reclamar do ato de indeferimento nos termos dos artigos 276.º e seguintes do CPPT; não havendo decisão, aplicar-se-á o supramencionado regime de dedução de incidente nominado de arguição da nulidade junto do tribunal competente. Uma vez conhecida a nulidade da citação, a mesma terá por efeito a anulação dos termos subsequentes do processo que dela dependam absolutamente, devendo ser repetida a citação, cumprindo-se as formalidades exigidas e recuperando-se o decurso dos prazos para o exercício das faculdades processuais<sup>45</sup>.

## 2. Invalidades de natureza procedimental

A desconformidade jurídica dos “atos de natureza procedimental”, portanto, atos emanados no contexto de procedimentos tributários autónomos e funcionalmente distintos do processo de execução fiscal, mas que são “enxertados” no seu âmbito e sobre ele projetam os seus efeitos, poderá dar origem a uma invalidade do tipo procedimental, não se lhes aplicando, portanto, o exposto regime das invalidades processuais. Outra conclusão não poderá extrair-se do facto de se tratar de atos praticados no âmbito de “procedimentos enxertados no âmbito da execução fiscal”<sup>46</sup>. Sem prejuízo do facto de a desconformidade jurídica destes atos se afastar do objeto do presente texto – o qual se limita às nulidades processuais –, não deixaremos, porém, de atentar em alguns aspetos do regime destas invalidades do tipo procedimental.

---

Processo n.º 00321/13.2. Também neste sentido, Acórdão TCA Sul de 19.03.2013, proferido no âmbito do Processo n.º 06349/13, disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>43</sup> Cfr. n.º 2 do artigo 191 do CPC, aplicável ex vi al. e) do artigo 2.º do CPPT. “Estas nulidades da citação só podem ser conhecidas na sequência de arguição dos interessados, que, em sintonia com o preceituado no art.º 198, n.º 2, do C.P.Civil, deve ser feita no prazo que tiver sido indicado para deduzir oposição, equivalente à contestação em processo declarativo, ou, nos casos de citação edital ou quando não tiver sido indicado prazo para deduzir oposição, na primeira intervenção do citado no processo. A arguição só é atendida se a falta cometida puder prejudicar a defesa do citado (cfr.art.º 198, n.º 4, do C.P.C.), solução esta que sempre resultaria, por maioria de razão, do preceituado no art.º 165, n.º 1, al.a), do C.P.P. Tributário”. Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 03.07.2012, proferido no Processo n.º 05763/12, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). “A nulidade da citação deve ser arguida dentro do prazo para a contestação, ou seja, no caso da execução fiscal, dentro do prazo para deduzir oposição à execução fiscal, que é de 30 dias a contar da citação (cfr. art. 198.º, n.º 2, do CPC e art. 203.º, n.º 1, do CPPT). Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 05.06.2013, proferido no âmbito do Processo n.º 0868/16, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). Na doutrina, no mesmo sentido, cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Volume III, cit., pp.137-138.

<sup>44</sup> Assim, nos termos das disposições articuladas do artigo 196.º e do n.º 1 do artigo 191.º do CPC, aplicáveis, ex vi, artigo 2.º do CPPT, de onde se extrai que o juiz deverá conhecer da nulidade da citação quando dela se aperceba, podendo suscitá-la em qualquer estado do processo, enquanto não devam considerar-se sanadas, ou seja, até ao termo do prazo para a contestação (sem prejuízo dos casos a que se refere a segunda parte do n.º 1 do artigo 191.º do CPC).

<sup>45</sup> Cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Volume III, cit., 367. Sem prejuízo do disposto no artigo 198.º-A do CPC, aplicável ex vi al. e) do artigo 2.º do CPPT, nos termos do qual, o despacho que atenda a arguição da nulidade da citação dispensa a renovação da citação desde que seja acompanhado de todos os elementos que a devam acompanhar – ou seja, os que resultam previstos no artigo 190.º do CPPT –, sendo renovados os prazos para o exercício das faculdades processuais.

<sup>46</sup> “Só a estes procedimentos tributários há que aplicar os princípios gerais que regulam a actividade administrativa e as normas que a Lei Geral Tributária prevê para os procedimentos tributários, designadamente a norma contida no seu artigo 60.º” – cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 23.02.2012, proferido no âmbito do processo n.º 059/12, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

O reconhecimento da sua natureza procedimental comporta a necessidade de equacionar a aplicação a tais atos:

(i) Do regime de invalidades administrativas; e

(ii) Dos meios de reação administrativa.

Quanto ao primeiro aspeto, convocando a aplicação subsidiária do regime das invalidades administrativas previsto no CPA, estaríamos perante atos nulos quando a desconformidade jurídica dos atos fosse legalmente cominada com tal consequência; e estaríamos perante atos anuláveis quando a desconformidade jurídica dos atos não fosse legalmente cominada com a consequência da nulidade<sup>47</sup>. No entanto, a sindicância jurisdicional dos atos praticados pelo órgão de execução fiscal é, por regra<sup>48</sup>, levada a efeito através da reclamação disciplinada nos artigos 276.º e seguintes do CPPT. Ao contrário do que sucede noutros âmbitos do processo tributário<sup>49</sup>, o legislador estabeleceu um prazo único de 10 dias a contar da notificação do ato reclamado para que a sua legalidade seja sindicada junto de um órgão jurisdicional. Tal facto dilui, a nosso ver, a aplicação dos referidos regimes das invalidades procedimentais, porquanto, independentemente do tipo de vício em causa, os atos do órgão de execução fiscal consolidam-se na ordem jurídica quando não sejam impugnados tempestivamente<sup>50</sup>. Seja nulo ou anulável, deverá o ato praticado pelo órgão de execução fiscal ver a sua conformidade jurídica jurisdicionalmente sindicada mediante reclamação a apresentar no prazo de 10 dias a contar da respetiva notificação.

Quanto à questão de saber se poderão ser convocados meios gratuitos para sindicarem a conformidade jurídica dos referidos atos, a resposta não poderá deixar de ser afirmativa. É o legislador quem o admite expressamente, quando determina, no n.º 1 do artigo 95.º-A do CPPT, a aplicação do “procedimento de correção de erros” aos “erros materiais ou manifestos da administração tributária ocorridos na concretização do procedimento tributário ou na tramitação do processo de execução fiscal”. A amplitude da previsão da disposição citada determinará, quanto a nós, a sua aplicabilidade quer aos “atos de natureza processual” quer aos “atos de natureza procedimental” praticados no âmbito do processo de execução fiscal.

<sup>47</sup> Cfr. artigos 161.º e 163.º do CPA. Sobre a aplicabilidade do referido regime aos atos tributários (em sentido amplo), cfr. SILVA, SILVA, Hugo Flores da, O regime das invalidades e da revogação no novo CPA e o seu impacto no procedimento tributário, Temas de Direito Tributário 2017, pp. 11-34, disponível em <http://www.cej.mj.pt>.

<sup>48</sup> Referimos este como regime regra, porquanto outros meios poderão ser convocados para a sindicância da desconformidade de atos praticados no âmbito de procedimento enxertados no âmbito do processo de execução fiscal. Se, por exemplo, pensarmos no caso da reversão do processo de execução fiscal contra certo responsável tributário – a qual comporta um procedimento próprio dentro da execução fiscal –, a eventual sindicância da legalidade do ato de reversão deverá ser promovida em sede de oposição à execução fiscal.

<sup>49</sup> Como sucede no contexto da impugnação judicial onde se prevê expressamente uma diferenciação entre o regime dos atos nulos e dos atos anuláveis, cfr. n.ºs 1 e 3 do artigo 102.º do CPPT.

<sup>50</sup> Em outros casos, a jurisprudência do Tribunal Constitucional tem vindo a admitir a compressão dos prazos de reação aos atos nulos, com fundamento nos imperativos decorrentes dos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança. Admitimos que o presente caso possa merecer juízo semelhante. Desde logo, face à natureza declaradamente judicial da execução fiscal, mormente o facto de tal lhe imprimir uma maior solenidade do que a registada ao nível dos procedimentos, bem como o facto de os atos em causa resultarem (por regra) de procedimentos petitórios enxertados no âmbito do processo, não constituindo, por isso, atos que possam “apanhar de surpresa” os sujeitos visados pelos seus efeitos, poder-se-á equacionar uma legítima compressão dos prazos de reação. De todo o modo, sempre se poderá questionar a razoabilidade do prazo de 10 dias.

Questão mais complexa será, no entanto, a de saber se, face à sua qualificação como atos administrativos em matéria tributária, será possível aplicar o regime do recurso hierárquico, previsto nos artigos 66.º e 67.º do CPPT. Não se afigurando simples a resposta à questão, a mesma enfrentará a dificuldade associada ao facto de que o meio jurisdicional legalmente previsto para a sindicância dos referidos atos consistir na reclamação supramencionada, para a qual se prevê um prazo de apresentação de 10 dias contados desde a notificação do ato e a aplicação das regras dos processos urgente. Reclamação essa que, aliás, não deixa de comportar um momento administrativo de sindicância administrativa da conformidade do ato reclamado, quando se admite a sua revogação pelo órgão de execução fiscal, nos termos do n.º 2 do artigo 277.º do CPPT. No contexto citado, a opção pelo recurso prejudicaria a possibilidade de o sujeito ver a sua pretensão apreciada por um órgão jurisdicional<sup>51</sup>.

#### IV. Algumas considerações finais

O regime de nulidades processuais no âmbito da execução fiscal é fortemente condicionado pela natureza daquele processo, bem como pela tipologia de atos que vão praticados no seu âmbito – mormente, a sua cisão entre “atos de natureza processual” e “atos de natureza procedimental”. A híbrida natureza da execução fiscal acaba por comportar dificuldades ao nível da qualificação dos referidos atos e da sua articulação com o regime previsto para a sindicância da sua conformidade jurídica, o que conduz à emergência de algumas incoerências e insuficiências no regime desenhado para a arguição e conhecimento de nulidades processuais.

Exemplo do que se refere será o modo de reação perante a ausência de decisão do órgão de execução fiscal na sequência da arguição da nulidade. Em tais casos, a jurisprudência admite o recurso à figura do “indeferimento tácito” quando não seja emitida decisão no prazo de “10 dias para a prolação de despachos”, como forma de ficcionar um ato suscetível de ser reclamado junto do tribunal<sup>52</sup>. No entanto, o conhecimento de uma nulidade processual pelo órgão de execução fiscal constituirá um momento de natureza processual (não caindo, portanto, na categoria de procedimento enxertado na execução), pelo que legítimas dúvidas se poderão levantar quanto à convocação do regime (procedimental/administrativo) do “indeferimento tácito”, quando o órgão de execução fiscal se abstenha de conhecer da arguição de nulidade. Por outro lado, ainda que se desconsiderasse o problema da convocação de um regime procedimental nesta sede, sempre seria legítimo levantar a questão de saber qual o motivo que determina a aplicação do prazo processual de 10 dias previsto para a

<sup>51</sup> Em determinados casos, porém, poderá não existir interesse na sindicância jurisdicional dos atos. Pensamos nos casos em que não se pretenda um controlo de legalidade dos atos, mas o controlo do seu mérito – nos limitados casos em que o legislador fiscal concede margens de discricionariedade na emanação de atos no contexto da execução fiscal. Uma vez que o controlo jurisdicional apenas poderá assentar num juízo sobre a legalidade do ato reclamado, o recurso hierárquico poderá constituir um meio apto a discutir o mérito do ato recorrido.

<sup>52</sup> Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 08.01.2014, proferido no âmbito do processo n.º 032/13, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). A decisão citada subscreve a posição manifestada por LOPES DE SOUSA, o qual sustenta a aplicabilidade do regime do “indeferimento tácito” a tais situações como necessidade diretamente decorrente da necessidade de cumprimento da “garantia constitucional do direito à tutela judicial efetiva”. Cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, Volume IV, p. 271

prolação de despachos, e não do prazo procedimental de 8 dias relativo à prática de atos no procedimento<sup>53</sup>. Ao referido acresce o problema de saber se estes prazos assumem natureza preclusiva, isto é: uma vez arguida a nulidade e decorrido o referido prazo de 10 dias inicia-se o prazo para a dedução do incidente nominado de arguição da nulidade perante o órgão de execução fiscal? Será aplicável o prazo geral de 10 dias para proceder a tal arguição? Caso se esgote o referido prazo sem que o incidente seja deduzido preclui tal faculdade? A jurisprudência supramencionada apreciou uma reclamação apresentada no mês de abril, na sequência de uma arguição de nulidade apresentada perante o órgão de execução fiscal no mês de janeiro...

As dificuldades assinaladas poderiam, quanto a nós, ser supridas mediante a alteração do âmbito objetivo de aplicação da reclamação do artigo 276.º do CPPT, de modo a nele integrar a possibilidade de apreciação de comportamento omissivos do órgão de execução fiscal. Uma vez que a reclamação é apresentada junto do órgão de execução fiscal e da mesma forma que se lhe reconhece a possibilidade de revogação do ato reclamado<sup>54</sup>, seria de admitir, no mesmo prazo, a possibilidade de o órgão de execução fiscal apreciar a nulidade e, sendo o caso, proceder ao respetivo suprimento. Tal alteração deveria, quanto a nós, ser acompanhada de um ajustamento do momento em que se exige o pagamento da taxa de justiça ao reclamante, de modo a que tal sucedesse apenas após o termo do prazo concedido ao órgão de execução fiscal para apreciação e eventual suprimento da nulidade arguida. Caso, no referido prazo, o órgão de execução fiscal não conhecesse nem suprisse a nulidade, impor-se-ia ao reclamante o pagamento da taxa, ficando aberta a apreciação pelo tribunal. Em alternativa, poderia ser equacionada a possibilidade de introdução de um regime semelhante ao que resulta previsto no artigo 257.º do CPPT para a anulação da venda, o qual consiste num procedimento de natureza administrativa (com expressa previsão de prazos de decisão e da consequência do indeferimento tácito) como condição prévia do acesso ao tribunal mediante apresentação da reclamação do artigo 276.º do CPPT.

<sup>53</sup> Cfr., respetivamente, al. a) do artigo 21.º do CPPT e n.º 2 do artigo 57.º da LGT.

<sup>54</sup> Cfr. n.º 2 do artigo 277.º do CPPT.

## Vídeo da apresentação



<https://educast.fcn.pt/vod/clips/1bap300g57/flash.html?locale=pt>



7.

## A responsabilidade tributária subsidiária

Suzana Tavares da Silva





CENTRO  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS

## A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SUBSIDIÁRIA

Suzana Tavares da Silva\*

Vídeo da aproximação

O amável convite que nos foi endereçado para integrar esta acção de formação do Centro de Estudos de Judiciários sobre “Execução Fiscal” solicitava-nos uma intervenção sobre o tema da “responsabilidade tributária subsidiária”, o que, em boa verdade, se revelou uma tarefa complicada, sobretudo na tentativa de identificar algo a acrescentar a um tema que é amplamente estudado pela nossa doutrina fiscal. Decidimos, por isso, partir do texto das nossas lições<sup>1</sup> – onde já se partia de uma alusão ao texto das normas legais complementado com a referência à jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo – e completá-lo com a referência à jurisprudência mais recente sobre o tema.

Assim, começámos por destacar que a responsabilidade tributária é, em regra, *subsidiária* (artigo 22.º, n.º 2 da LGT), o que significa que o responsável tributário só é chamado a satisfazer a dívida tributária do sujeito passivo depois de comprovado no processo de execução fiscal que *não existem bens penhoráveis do devedor originário* ou que há *fundada insuficiência* do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda (artigo 23.º, n.º 2 da LGT e artigo 153.º, n.º 2 do CPPT). Neste segundo caso coloca-se o problema de saber o que deve entender-se por fundada insuficiência do património e, bem assim, da informação que é transmitida ao responsável no momento da respectiva citação no âmbito do processo de reversão da execução fiscal.

De acordo com a jurisprudência, “[A] suficiência da fundamentação [da fundada insuficiência do património do devedor] tem que ser analisada em função do que está declarado no despacho de reversão e não apenas em relação ao que consta do acto de citação” e, por isso “[O]s problemas existentes quanto ao incumprimento ou cumprimento defeituoso do dever de comunicação dos fundamentos não se podem reflectir na validade do acto comunicando” (acórdão do STA de 18 de Janeiro 2012, proc. 724/11). Esta ideia é reiterada no acórdão de 21 de Fevereiro de 2018 (proc. 173/17), ao afirmar-se que “Não tendo a devedora originária (sociedade devedora) sido validamente notificada da liquidação de IRC, no prazo de quatro anos, caducou o direito de liquidar o respectivo imposto” e, por isso, o direito de exigir o seu pagamento ao responsável subsidiário”.

Uma vez citado, o responsável subsidiário pode optar por pagar a dívida constante do título executivo e, neste caso, ficará isento de custas e dos juros de mora liquidados no processo de execução fiscal (artigo 23.º, n.º 5 da LGT), sendo estes valores apenas exigíveis ao devedor originário, que continuará obrigado ao seu pagamento na hipótese de serem encontrados bens (artigo 23.º, n.º 6 da LGT). Caso não o faça, “entra em situação de mora, passando a ser

\* Professora da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

<sup>1</sup> Referimo-nos ao nosso, *Direito Fiscal. Teoria Geral*, 2.ª edição, Imprensa da Universidade de Coimbra, 2015.

responsável pelo pagamento não só da dívida tributária principal, mas também dos juros moratórios que forem devidos pelo devedor originário, tal como os encargos que este deveria pagar, designadamente as custas do processo de execução fiscal (artigo 22.º, n.º 1 da LGT), para além dos juros de mora que se forem vencendo em relação a ele próprio (responsável subsidiário) no âmbito do processo de execução” (neste sentido, acórdão do STA de 19 de Julho de 2012, proc. 917/12).

Segundo o disposto no n.º 3 do artigo 23.º, caso, no *momento da reversão*, não seja possível determinar a suficiência dos bens penhorados por não estar definido com precisão o montante a pagar pelo responsável subsidiário (informação que deve constar da citação – artigo 160.º, n.º1 do CPPT), *o processo de execução fiscal fica suspenso* desde o termo do prazo de oposição até à *completa excussão do património do executado* – o responsável pode invocar o *benefício de excussão prévia* – sem prejuízo da possibilidade de adopção das medidas cautelares adequadas nos termos da lei. Quer isto dizer, portanto, que a reversão do processo de execução fiscal terá lugar assim que se verifique a *inexistência* ou a *fundada insuficiência* do património do devedor originário, mas a execução do património do responsável tributário *fica suspensa* até à excussão do património do executado, sem necessidade de que este (o responsável tributário) preste, para o efeito, garantia idónea, o mesmo é dizer que a execução fica suspensa relativamente ao responsável subsidiário até estar definido com precisão o montante que ele terá de pagar.

O acórdão do STA de 28 de Junho de 2017 (proc. 1034/16) é claro quanto a este ponto: “[A] reversão da execução fiscal contra o responsável subsidiário pode efectuar-se em momento anterior à venda dos bens do devedor originário, desde que os bens penhoráveis do devedor principal sejam fundadamente insuficientes para o pagamento da dívida exequenda e acrescido (artigos 23.º n.º 2 da LGT e 153.º n.º 2 do CPPT)”. As razões desta solução normativa são abordadas no acórdão do STA de 12 de Abril de 2012 (proc. 257/12): “[P]ode parecer estranho que «no momento da reversão», constatada a impossibilidade de aferir com precisão o quantitativo da insuficiência patrimonial, se determine oficiosamente a suspensão da execução quanto à penhora e venda dos bens do responsável subsidiário. Mas, havendo já a certeza quanto à insuficiência dos bens do devedor originário, o interesse público na interrupção da prescrição (cfr. nº 3 do art. 48º da LGT) ou o interesse particular do revertido em impugnar, desde logo, a dívida cuja responsabilidade lhe é atribuída (cfr. nº 4 do art. 22º da LGT), pode justificar que a reversão ocorra antes da excussão, sem que tal exceda os limites da proporcionalidade, o que certamente acontecerá se a suspensão da reversão atingir, desde logo, a penhora dos bens do responsável subsidiário”. E no acórdão de 25 de Janeiro de 2017 (proc. 286/16), o STA concluiu-se que esta solução: “não se afigura violadora dos princípios da justiça, da capacidade contributiva, da igualdade ou da proporcionalidade”.

A suspensão do processo de execução fiscal contra o responsável subsidiário, enquanto se procede à excussão do património do devedor originário, por efeito do disposto no já mencionado n.º 3 do artigo 23.º da LGT suscitou no início importante controvérsia entre os sujeitos passivos e a Administração tributária, desde logo quanto à necessidade de que o responsável constituísse ou não garantia, tendo o já mencionado acórdão do STA, de 12 de Abril de 2012 (proc. 257/12), tratado este problema de forma desenvolvida:

“[A] controvérsia reside pois no seguinte: enquanto o órgão de execução fiscal considera que a execução apenas se suspende se for prestada garantia idónea, nos termos dos artigos 52.º da LGT e 169.º do CPPT, o recorrente defende que a execução suspende-se automaticamente após a reversão, para garantir o benefício de excussão prévia, nos termos do n.º 2 do artigo 23.º da LGT. A questão de direito a resolver passa por desvendar no artigo 23.º da LGT as condições determinantes da *suspensão da execução fiscal relativamente ao responsável subsidiário*.

(...)

Estas normas [artigos 23.º da LGT e 153.º do CPPT] estabelecem os pressupostos da reversão, o momento em que ela deve ocorrer e as condições em que pode ser suspensa, tendo por ponto de partida a *salvaguarda do benefício da excussão*. Para a resolução daquela questão impõe-se pois *determinar o modo como a lei compatibiliza a reversão com o benefício da excussão*.

Do carácter subsidiário da responsabilidade tributária, imposto no n.º 3 do artigo 22.º da LGT, decorre que a execução fiscal só pode ser revertida contra o responsável subsidiário depois de excutidos os bens do devedor originário. Daqui resulta, por um lado, que o órgão de execução fiscal está obrigado a exigir a prestação tributária em primeiro lugar ao devedor originário ou aos eventuais responsáveis solidários, satisfazendo o crédito somente à custa dos seus bens, e apenas pode exigi-la do devedor subsidiário no caso de se provar a inexistência ou insuficiência de bens daqueles e, por outro, que o devedor subsidiário pode recusar o cumprimento da dívida tributária enquanto não tiver sido excutido todos os bens daqueles devedores.

O n.º 2 do artigo 153.º do CPPT, que tem que ser lido em conjugação com o artigo 23.º da LGT, condiciona a reversão à verificação a uma das seguintes situações:

- (i) Inexistência de bens penhoráveis na esfera patrimonial do devedor originário;
- (ii) Fundada insuficiência dos bens do devedor originário para satisfação da dívida exequenda.

Se os devedores (principal e solidário) *não têm bens*, o órgão pode e deve reverter imediatamente a execução contra os responsáveis subsidiários, pois nada há para excutir. A maior dificuldade reside quando os bens desses devedores não são suficientes para pagar a dívida e acrescido. O órgão de execução fiscal está vinculado a fazer uma *investigação aprofundada sobre a existência de bens no património do devedor originário* ou dos eventuais responsáveis solidários, mas apesar disso, pode prognosticar-se que o produto da venda dos penhoráveis ou penhorados não chega para liquidar a totalidade da dívida exequenda.

Nesta última situação, perante o modo como a matéria se encontra tratada pelo legislador, que não contribui ou facilita a clareza das soluções, torna-se complexo *compatibilizar o benefício da excussão com a reversão*, pois a aplicação do conceito indeterminado «insuficiência» pode não ditar a medida exacta da responsabilidade do dever subsidiário. Uma interpretação do conceito que tenha como resultado a penhora e venda de bens do revertido

de valor superior à medida da sua responsabilidade pode ser inconstitucional por violação do princípio da proporcionalidade, na vertente de proibição do excesso.

Em princípio, para que tal não aconteça, a reversão só deveria acontecer após excutidos os bens do devedor originário. Só nessa altura é possível apurar com rigor o *quantum* da insuficiência e a «extensão» da responsabilidade do revertido, elemento de facto que o n.º 4 do artigo 23.º e n.º 1 do artigo 160.º do CPPT mandam incorporar no despacho de reversão.

Mas, da interpretação conjugada do n.º 2 e 3 do artigo 23.º da LGT, resulta que é possível emitir o acto de reversão antes da prévia excussão dos bens do devedor originário. Com efeito, a letra da lei parece não deixar margem para dúvidas quanto a essa possibilidade: as expressões «bens penhoráveis» e «sem prejuízo do benefício da excussão» do n.º 2 do artigo 23.º só têm sentido se a reversão ocorrer antes da excussão; de igual modo, a possibilidade de «suspensão» da reversão prevista no n.º 3 do mesmo artigo só se compreende na situação em que, antes da excussão, já houve reversão, caso contrário seria desprovida de sentido útil.

Para não se ultrapassar os parâmetros ditados pelo *princípio da proporcionalidade*, a reversão antes de excutido o património do devedor originário, com possibilidade de penhora imediata dos bens do revertido, não pode ocorrer em todas as situações de insuficiência. Assim, a lei não só exige uma «fundada insuficiência», como fixa alguns *critérios para se formular o juízo de insuficiência*, ao mandar atender aos valores constantes do auto de penhora e outros elementos que a administração tributária disponha. Mas o uso de critérios objectivos nem assim garante com segurança que o responsável subsidiário não seja chamado à execução para responder por quantia superior à que lhe é exigida. Se a lei lhe dá o direito de recusar o cumprimento enquanto não estiverem executados todos os bens do devedor principal, é porque legalmente apenas deve estar obrigado a pagar a diferença entre o montante do imposto e o produto da venda dos bens do devedor ou o que este pagou.

A forma que a lei encontrou para proteger este direito do responsável subsidiário foi a *suspensão da reversão* quando «não seja possível determinar a suficiência dos bens penhorados por não estar definido com precisão o montante a pagar». Portanto, no caso de impossibilidade de apuramento da suficiência dos bens penhorados, ou seja, quando ainda não é possível quantificar a responsabilidade do revertido, o despacho de reversão não produz o efeito de prosseguir a execução contra o revertido, salvaguardando-se desse modo o benefício da excussão. A contrario, significa isto que, sendo possível determinar com exactidão o quantum de responsabilidade do revertido, não há benefício da excussão. Ora, isto praticamente só pode ocorrer quando os bens do devedor principal tiverem um valor predeterminado, como acontece com dinheiro e créditos.

Apurada e provada a insuficiência dos bens do devedor originário, havendo apenas uma “dúvida residual” quanto ao exacto montante dessa insuficiência, o órgão de execução fiscal pode avançar para a reversão, embora com suspensão da execução quanto ao revertido até que seja excutido o património daquele (...).

Pode parecer estranho que «no momento da reversão», constatada a impossibilidade de aferir com precisão o quantitativo da insuficiência patrimonial, se determine oficiosamente a suspensão da execução quanto à penhora e venda dos bens do responsável subsidiário. Mas, havendo já a certeza quanto à insuficiência dos bens do devedor originário, o interesse público na interrupção da prescrição (*cf.* n.º 3 do artigo 48.º da LG) ou o interesse particular do revertido em impugnar, desde logo, a dívida cuja responsabilidade lhe é atribuída (*cf.* n.º 4 do artigo 22.º da LGT), pode justificar que a reversão ocorra antes da excussão, sem que tal exceda os limites da proporcionalidade, o que certamente acontecerá se a suspensão da reversão atingir, desde logo, a penhora dos bens do responsável subsidiário”.

Sublinhe-se, ainda, que no momento em que é citado no âmbito da reversão do processo de execução fiscal, o revertido dispõe de dois meios para reagir. Assim, se considerar que a *reversão é ilegal*, por não estarem reunidos os pressupostos da responsabilidade tributária, deve deduzir *oposição à execução* (artigo 204.º, n.º 1, alínea *b*) do CPPT). Caso entenda que a *dívida tributária é ilegal*, o revertido pode, nos termos do disposto no artigo 22.º, n.º 4 da LGT, reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhe for atribuída nos mesmos termos em que esse direito é assegurado ao devedor principal. Para o efeito, a notificação ou citação deve conter os elementos essenciais da liquidação, incluindo a respectiva fundamentação nos termos legais. Este artigo da lei, ao permitir ao revertido fazer uso de todos os meios de reacção contra a ilegalidade da dívida *nos mesmos termos do devedor principal*, admite, também, que este possa suscitar um pedido de revisão da matéria tributável, nos termos do disposto no artigo 91.º da LGT, nos casos em que a mesma tenha sido determinada através de uma avaliação indirecta e ele considere que houve *excesso na quantificação*.

Esta é, de resto, uma interpretação legal já consolidada na jurisprudência do STA. No acórdão de 26 de Junho de 2013 (proc. 670/13) pode ler-se que:

“[O] meio processual adequado para o revertido impugnar contenciosamente o despacho que ordena a reversão, com fundamento em erro de facto e de direito dos pressupostos da reversão e demais ilegalidades imputadas ao despacho de reversão, é a oposição à execução, e não o processo de impugnação judicial, dado que se trata de fundamentos que se reconduzem a fundamentos de oposição à execução (artigo 204.º do CPPT)”.

Uma ideia reiterada pelo mesmo tribunal no acórdão de 27 de Fevereiro de 2013 (proc. 1432/12):

“[O] responsável subsidiário pode impugnar a liquidação de imposto cuja responsabilidade lhe é atribuída e/ou opor-se à execução que contra ele reverteu, mas não pode fazê-lo indiferentemente por um ou outro meio consoante o que mais lhe convier, pois a cada direito corresponde o meio processual adequado para o fazer valer em juízo. O meio processual adequado para reagir contra o despacho de reversão, com fundamento na ilegalidade deste, é a oposição à execução fiscal, e não a impugnação judicial. A prévia interposição de reclamação graciosa e de recurso hierárquico do indeferimento desta não tem por efeito o alargamento do prazo legalmente previsto para deduzir oposição à execução fiscal, que é de 30 dias contados da citação pessoal, salvo se do provimento destas resultar facto superveniente extintivo ou

modificativo da dívida exequenda. Esta interpretação não viola o disposto no artigo 268.º da Constituição da República”.

É importante destacar que, desta forma, a tutela jurisdicional efectiva e plena do responsável tributário é assegurada, uma vez que o mesmo pode, no momento em que é citado no processo de reversão da execução fiscal, questionar qualquer fundamento de validade do próprio acto de liquidação, mesmo que estejamos perante uma liquidação decorrente de um procedimento de avaliação indirecta da matéria colectável. Assim, “[A] revisão administrativa da matéria colectável é o preliminar indispensável da impugnação judicial da liquidação com fundamento na errónea quantificação da matéria colectável e/ou na não verificação dos pressupostos de determinação indirecta da matéria colectável. Se o pedido de revisão for formulado pelo responsável subsidiário, a liquidação não produz efeitos relativamente aos revertidos enquanto não houver decisão sobre o pedido de revisão” (neste sentido acórdão do STA de 19 de Abril de 2012, proc. 964/11). Mais, “[O] responsável subsidiário pode formular pedido de revisão da matéria colectável apurada através de métodos indirectos na sequência da sua citação no processo executivo, data a partir da qual se deve contar o prazo de trinta dias previsto para o efeito no n.º 1 do artigo 91.º da LGT” (acórdão do STA de 17 de Março de 2011, proc. 876/09).

Para além destes pressupostos gerais do regime de responsabilidade tributária e do modo como o mesmo se efectiva, importa ainda aludir aos *casos especiais* regulados na lei.

Assim, em alguns casos expressamente tipificados na lei – *responsabilidade de gestores de bens ou direitos de não residentes sem estabelecimento estável em território português* – a responsabilidade é solidária, ou seja, os responsáveis podem ser demandados conjuntamente com o sujeito passivo ou em sua vez, ficando depois com um direito de crédito (direito de regresso a exigir nos termos da lei civil) sobre o sujeito passivo e os demais responsáveis solidários (artigo 27.º da LGT). Trata-se de um caso de *responsabilidade fiscal solidária*.

A regra legal, contudo, é a de que a *responsabilidade é apenas subsidiária*, ou seja, como antes analisámos, que o responsável tributário responda pelas dívidas tributárias do devedor original em caso de inexistência ou manifesta insuficiência dos bens deste. Sobre este ponto, o acórdão do STA de 3 de Maio de 2017 (proc. 511/16), estipula que: “Os pressupostos de facto determinantes para a reversão, quantia em dívida e insuficiência patrimonial do devedor originário, são os que se verificarem no momento da reversão (e não ao momento em que o administrador ou gerente/responsável subsidiário exerceu esse cargo societário), ainda que nesse momento esteja a ser discutida a legalidade da liquidação que deu origem à dívida de imposto”.

Diferente é também o tipo de *responsabilidade que pode existir entre os responsáveis subsidiários* quando exista mais do que um responsável tributário para a mesma dívida tributária. Neste caso pode também existir uma relação de solidariedade ou de subsidiariedade entre eles, consoante o que estiver estabelecido na lei. Por último, quando coexistam responsáveis solidários e responsáveis subsidiários relativamente ao devedor



originário (o sujeito passivo), é obrigatório que seja primeiro demandado o responsável solidário e só depois o responsável subsidiário.

Destacamos ainda o facto de a responsabilidade subsidiária se efectivar por reversão do processo de execução fiscal (artigo 23.º/1 da LGT), sendo precedida de *audição do responsável subsidiário*, mesmo nos casos de presunção legal de culpa (artigo 23.º, n.º 4 da LGT).

A propósito do *momento em que tem lugar a reversão* e dos *fundamentos* para a sustentar, o STA afirmou no acórdão de 16 de Março de 2016 (proc. 647/15) o seguinte:

“[É] legalmente viável a instauração de processo de execução fiscal contra a sociedade devedora após a declaração judicial da sua insolvência, pese embora as execuções fiscais instauradas para cobrança de créditos vencidos antes da declaração de insolvência devam ser imediatamente sustadas e avocadas pelo tribunal judicial para apensação ao processo de insolvência, e as instauradas para cobrança de créditos vencidos após a declaração de insolvências devam prosseguir com a penhora de bens não apreendidos no processo de insolvência.

É legalmente viável a prossecução da execução fiscal contra o responsável subsidiário, por reversão realizada antes ou depois da declaração de insolvência da sociedade devedora, com a penhora de bens do património do revertido independentemente da data da sua aquisição, na medida em que só relativamente à entidade insolvente fica a possibilidade de penhora limitada a bens ulteriormente adquiridos, não fazendo sentido invocar a restrição do nº 5 do artigo 180º do CPPT relativamente ao responsável subsidiário caso inexistir declaração de insolvência quanto a si”.

O caso mais tratado na jurisprudência e na doutrina, por ser também aquele que mais se verifica na prática é o da *responsabilidade dos membros dos corpos sociais*.

O artigo 24.º da LGT consagra a responsabilidade dos administradores, directores, gerentes e outras pessoas que exerçam, *ainda que somente de facto*, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados, “distribuindo” essa responsabilidade da seguinte forma:

“a) Pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da pessoa colectiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação;

b) Pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento”.

Quer isto dizer o seguinte, segundo a interpretação do STA:

“Que a alínea *a*) do nº 1 do artigo 24º abrange apenas as situações em que o gerente à data da constituição das dívidas já não o era na altura em que estas deviam ter sido pagas (razão por que só responderá se tiver sido por culpa sua que o património da sociedade se tornou insuficiente para esse posterior pagamento, competindo à Fazenda Pública o ónus da prova dessa culpa), e que a alínea *b*) abrange a responsabilidade dos gerentes que exerceram o cargo à data do pagamento das dívidas, independentemente de o terem exercido ou não no período da constituição da dívida (razão por que lhe caberá provar que não lhe é imputável essa falta de pagamento). Esta diferença no *regime do ónus da prova* compreende-se quando se atenta que no caso da alínea *a*) o gerente não pode ser responsabilizado pela falta de pagamento, dado que enquanto exerceu o cargo, a dívida não fora posta a pagamento, pelo que só poderá ser responsabilizado caso a exequente prove que ele teve culpa na insuficiência do património societário. E, no caso da alínea *b*), quando se atenta que o pagamento da prestação tributária constitui uma obrigação do gerente, pelo que tem de ser este a provar que não lhe é imputável a falta de pagamento das dívidas vencidas durante o período do exercício do cargo, designadamente pela demonstração de que foram os gerentes que exerceram o cargo durante o período do nascimento da dívida que praticaram os actos lesivos do património da executada impeditivos do pagamento das dívidas posteriormente postas à cobrança”. (cfr. acórdão do STA de 14 de Fevereiro de 2013, proc. 642/12).

Assiste-se, neste caso, a uma aparente “equiparação” do “*gerente de facto*” e do “*gerente de direito*”, mas na verdade não é isso que acontece, e, na prática, em decorrência da aplicação das normas respeitantes à repartição do ónus da prova, o que se verifica é uma “penalização” da gerência de facto.

Com efeito, da alínea *a*) do artigo 24.º/1 da LGT resulta um ónus da prova para a Fazenda Pública quanto à *culpa* do gerente, que exercia a sua função (de direito e de facto ou somente de facto ou somente de direito) no momento da constituição da dívida, e que já não a exerce no momento em que a dívida está a ser exigida pela Administração Tributária, relativamente à insuficiência do património da pessoa colectiva para a satisfação do crédito no momento em que ele se torna exigível. Quer isto dizer que é necessário fazer um juízo de avaliação/prognose sobre a actuação do gerente. Ou seja, obriga a sustentar a prova em decisões concretas tomadas durante aquele período ou em actuações então praticadas, ambas com efeitos que se projectam no momento em que dívida é exigida. Já a alínea *b*) do artigo 24.º/1 da LGT consagra uma *presunção de culpa* pelo não pagamento das dívidas tributárias sempre que o prazo legal de pagamento termine no período do exercício do respectivo cargo, mas é necessário que antes a Fazenda Pública prove (tem o *ónus da prova*) o exercício efectivo da gerência, não sendo suficiente que alegue e prove a “gerência de direito”. Daqui resulta, portanto, uma “desvantagem” para o “*gerente de facto*”, que por exercer efectivamente a actividade, ainda que sem a devida legitimação dos corpos sociais, acaba por responder pelas dívidas fiscais da sociedade, ao passo que o “*gerente de direito*” não é responsabilizado, a não ser que a Fazenda Pública consiga fazer prova de que ele *efectivamente* exercia a gerência.

Alguma doutrina crítica esta solução, argumentando que a mesma consubstancia uma incoerência no sistema jurídico e até uma “subversão” do regime legal do código das sociedades comerciais em matéria de responsabilidade dos titulares de corpos sociais,

designadamente contrariando o disposto no artigo 78.º/1 do CSC onde se estipula que “[O]s gerentes ou administradores respondem para com os credores da sociedade quando, pela inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção destes, o património social se torne insuficiente para a satisfação dos respectivos créditos”.

Ainda a propósito da *responsabilidade dos corpos sociais*, importa referir também a “pacificação” da controvérsia respeitante à *responsabilidade por coimas* com a publicação do acórdão do Tribunal Constitucional n.º 437/2011, proferido em Plenário. Nesta decisão, o Tribunal concluiu que a norma do artigo 8.º n.º 1 do RGIT, “quando interpretada no sentido de que consagra uma responsabilidade pelas coimas, que se efectiva pelo mecanismo da reversão da execução fiscal, contra gerentes ou administradores da sociedade devedora”, não é inconstitucional. A partir de então, a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo também se estabilizou. No que aos aspectos de efectivação deste regime de responsabilidade diz respeito, destacamos duas decisões do STA: *i)* a de 27 de Setembro de 2017 (proc. 377/17), onde se afirma que “[O] artigo 8º do RGIT não consagra uma presunção de culpa e, por isso, recai sobre o autor do despacho de reversão o ónus de alegar a culpa do gerente pela insuficiência do património social e, sempre que essa alegação seja contestada em sede de oposição, recai sobre a Fazenda Pública o ónus de a provar, em conformidade com o disposto no artigo 74º nº 1 da LGT, sob pena de ilegitimidade do oponente para a execução”; e a de 3 de Maio de 2017 (proc. 337/17), onde se pode ler: “A instauração de impugnação judicial destinada a atacar liquidações de imposto, cuja falta também deu origem à aplicação de coimas, ainda que acompanhada de prestação de garantia, não é idónea a obter a suspensão da execução fiscal destinada à cobrança coerciva do valor das coimas”.

Outro caso especial dentro da responsabilidade tributária é o do regime da *responsabilidade em caso de substituição tributária*, previsto no art. 28.º da LGT. Segundo a regra fixada no n.º 1, “em caso de substituição tributária, a entidade obrigada à retenção é responsável pelas importâncias retidas e não entregues nos cofres do Estado, ficando o substituído desonerado de qualquer responsabilidade”.

Quer isto dizer que pelas quantias retidas e não entregues não existe responsabilidade do substituído, sendo apenas o substituto aquele a quem os valores podem ser exigidos.

Todavia, se a retenção na fonte, que é um mecanismo de antecipação de receita tributária (artigo 34.º da LGT), não tiver carácter definitivo (não estivermos perante uma liquidação em substituição) e consubstanciar apenas uma retenção na fonte por conta do imposto que o sujeito passivo irá pagar no fim do ano tributário, o n.º 2 do artigo 28.º dispõe o seguinte:

“Cabe ao substituído a responsabilidade originária pelo imposto não retido e ao substituto a responsabilidade subsidiária”. Neste caso, tendo o substituído recebido a totalidade do rendimento (incluindo a parte que deveria ter sido retida na fonte a título de imposto apenas liquidado no fim do ano fiscal) é a ele que a Administração Tributária tem de exigir o pagamento. Só no caso de este não ter bens para satisfazer essa dívida ou existir fundado receio de que esses bens ou não valores não sejam suficientes para satisfazer a totalidade daquele valor, é que a Administração Tributária pode exigir ao substituto (à entidade que

estava obrigada à retenção na fonte e não cumpriu essa obrigação), a diferença entre o valor pago pelo (ou à custa dos bens do) substituído e o valor em dívida.

O mesmo preceito legal (o n.º 2 do artigo 28.º) acrescenta ainda que o substituto ficará também “sujeito aos juros compensatórios devidos desde o termo do prazo de entrega até ao termo do prazo para apresentação da declaração pelo responsável originário ou até à data da entrega do imposto retido, se anterior”. Em outras palavras, compreende-se que seja exigido ao substituto (àquele que estava obrigado a reter os montantes na fonte e entrega-los à Administração Tributária antes da liquidação do imposto) o valor dos juros compensatórios, ou seja, dos juros devidos pelo “atraso” relativamente aos prazos legalmente fixados na entrega dos montantes à Administração Tributária.

Por último, o n.º 3 do mencionado artigo 24.º acrescenta ainda que nos casos de substituição tributária propriamente dita, ou seja, nos casos em que existe uma liquidação em substituição (liquidação do imposto pelo substituto), “o substituído é apenas subsidiariamente responsável pelo pagamento da diferença entre as importâncias que deveriam ter sido deduzidas e as que efectivamente o foram”. Neste caso o legislador faz impender sobre o substituto a obrigação de liquidar o imposto e entrega-los à Administração Tributária, libertando o substituído de se relacionar com a mesma. Assim, se o substituto não liquida o imposto a que legalmente estava obrigado, compreende-se que deva ser ele, em primeira linha, a realizar o pagamento desse valor em falta, e que, só subsidiariamente, o mesmo possa ser exigido ao substituído, que confiou que os valores recebidos eram valores líquidos de imposto.

Por último, embora não se trate de um verdadeiro “caso especial” dentro da responsabilidade tributária, importa também tecer algumas considerações breves sobre a protecção dos cônjuges no âmbito deste regime jurídico. Assim, começamos pela alusão ao disposto no artigo 220.º do CPPT, segundo o qual “[N]a execução para cobrança de coima fiscal ou com fundamento em responsabilidade tributária exclusiva de um dos cônjuges, podem ser imediatamente penhorados bens comuns, devendo, neste caso, citar-se o outro cônjuge para requerer a separação judicial de bens, prosseguindo a execução sobre os bens penhorados se a separação não for requerida no prazo de 30 dias ou se se suspender a instância por inércia ou negligência do requerente em promover os seus termos processuais”. Este normativo é complementado pelo estatuído no n.º 1 do artigo 239.º “[F]eita a penhora e junta a certidão de ónus, serão citados os credores com garantia real, relativamente aos bens penhorados, e o cônjuge do executado no caso previsto no artigo 220.º ou quando a penhora incida sobre bens imóveis ou bens móveis sujeitos a registo, sem o que a execução não prosseguirá”.

O modo como estes enunciados normativos se efectivam foi objecto de análise e decisão na jurisprudência do STA, de entre a qual destacamos as seguintes decisões:

– “Quando os cônjuges sejam e devam ser ambos executados, desde o início, por a execução ser ou dever ser dirigida contra ambos os cônjuges, os dois terão todos os direitos de executado, independentemente de serem ou não penhorados bens imóveis ou móveis sujeitos a registo” (acórdão de 3 de Junho de 2009, no proc. 82/09);

– “É obrigatória a citação do cônjuge qualquer que seja o regime de bens do casamento e sempre que sejam penhorados bens imóveis ou móveis sujeitos a registo, independentemente de, à face da lei civil, o cônjuge contra quem é dirigida a execução ter ou não o poder de alienar livremente” (acórdão de 24 de Maio de 2016, no proc. 365/16).

– Quando apenas um dos cônjuges é executado e a penhora recaia sobre bens móveis não sujeitos a registo, o cônjuge do executado é sempre citado desde que a dívida exequenda respeite a coima fiscal ou tenha por base responsabilidade tributária exclusiva do outro cônjuge, pois a citação permite-lhe conhecer a execução e ir ao processo identificar os seus bens próprios e a sua meação nos bens comuns, pois, como se pode ler no acórdão de 8 de Novembro de 2017 (proc. 1315/16):

“I – O direito tributário não tem regra própria quanto à determinação dos bens que, na constância do matrimónio, respondem pelo pagamento das dívidas da exclusiva responsabilidade de um dos cônjuges, adoptando, pois, o regime fixado no Código Civil, neste caso o art.º 1696, n.º 1 que indica que respondem por tais dívidas os bens próprios do cônjuge devedor e, subsidiariamente, a sua meação nos bens comuns.

II – Na falta de prova de que os valores monetários depositados em contas bancárias sejam bens próprios do cônjuge devedor, ou revistam qualquer das formas indicadas no número 2 do art.º 1696, do Código Civil, por força do disposto nos art.º 1725º, e 1730.º, n.º 1 do Código Civil terão de considerar-se como integrando a comunhão conjugal.

III – Todavia uma coisa são os bens que efectivamente respondem pela dívida da exclusiva responsabilidade de um dos cônjuges e outra que bens podem ser penhorados.

IV – O art.º 220.º do Código de Processo e Procedimento Tributário permite neste caso a penhora dos bens comuns, mas impõe a citação do cônjuge não executado para requerer a separação de bens, onde poderá defender os seus bens próprios e a sua meação nos bens comuns do casal.

V – Os embargos de terceiro não são o meio próprio para obter a separação judicial de bens, da competência dos tribunais comuns”;

– A razão de ser desta obrigatoriedade, conexionada com a obrigação de registo, está também na protecção do interesse da segurança e estabilidade das vendas no processo de execução fiscal, que sai reforçada com a convocação para o processo do cônjuge, titular de múltiplos direitos patrimoniais conexionados com os do executado, que podem ser lesados no processo;

– “Nas situações em que há lugar à citação do cônjuge, nos termos do n.º 1 do art. 239º do CPPT, deverá entender-se que o cônjuge fica na situação de co-executado, com todos os direitos processuais atribuídos ao executado originário” (acórdão de 15 de Fevereiro de 2017, no proc. n.º 142/15);

– “A falta de citação do cônjuge nos termos e para os efeitos do artigo 239º do CPPT, quando se encontre penhorada quota de sociedade, veda ao mesmo possibilidade de usar dos meios processuais que são colocados ao dispor do executado, o que tem a virtualidade de restringir a sua defesa, constituindo uma nulidade insanável que tem por efeito a anulação dos termos subsequentes do processo que dele dependam absolutamente (165º do CPPT)” (acórdão de 14 de Setembro de 2016, no proc. 971/16).

Não são, como pudemos ver, quase nenhuma das novidades que trouxemos em relação a este tema. A jurisprudência do STA já se encontra estabilizada quanto aos pontos essenciais dos aspectos mais controvertidos, pelo que a nossa missão acabou por se resumir a uma “revisitação” dos mesmos e à concordância com as soluções interpretativas apresentadas pela jurisprudência.

Terminamos reiterando, uma vez mais, o nosso agradecimento à coordenação da formação do Centro de Estudos de Judiciários pelo honroso convite para integrar este painel.

### Vídeo da apresentação



<https://educast.fccn.pt/vod/clips/qn2bsgjy/flash.html?locale=pt>



8.

# A prescrição da obrigação tributária

Serena Cabrita Neto





CENTRO  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS

## A PRESCRIÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Serena Cabrita Neto\*

1. O conceito de prescrição
  2. Enquadramento legal
    - 2.1. Prazos
    - 2.2. Início da contagem
  3. Interrupção e suspensão do prazo de prescrição
    - 3.1. Regimes de interrupção da prescrição
    - 3.2. Regimes de suspensão da prescrição
  4. Do conhecimento da prescrição
  5. Reflexões/sugestões
- Apresentação *Power Point*  
Vídeo

### 1. O conceito de prescrição

Enquanto a *caducidade* extingue o direito da Administração Tributária de poder liquidar o tributo, por seu turno o instituto da *prescrição* consiste na extinção do direito, que assiste ao Estado, de exigir determinada dívida tributária ao contribuinte ou a um outro responsável tributário.

A prescrição tem, em termos gerais, na sua base, o interesse da certeza e segurança jurídica, encontrando aquele igualmente fundamento na negligência do credor – ainda que não seja culposa. Busca-se uma razoabilidade entre o tempo em que a Administração pode cobrar certa dívida e o tempo que pode durar uma obrigação no foro tributário, sem infringir as garantias conferidas aos contribuintes e respeitando o princípio da legalidade tributária e da reserva de lei formal, previstos no artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa (CRP).

Assim, sem prejuízo das exceções legalmente previstas, quando decorrido o prazo de prescrição, dar-se-á a extinção do direito de se poder exigir a dívida tributária ao seu devedor. O tema do prazo da prescrição será tratado no ponto seguinte, mas adianta-se que, em diversas situações, foi necessário legislar no sentido do alargamento do prazo de prescrição, seja em razão da falta de meios dos serviços para cobrar as dívidas acumuladas, seja pela necessidade de acomodar os efeitos das múltiplas causas de suspensão e de interrupção sobre sua contagem. Também já assistimos a encurtamentos de prazos, destacando-se aqueles promovidos quer pela entrada em vigor da Lei Geral Tributária e aqueles promovidos pela entrada em vigor do Código Contributivo<sup>1</sup>.

\* Advogada e docente convidada da Universidade Católica Portuguesa.

<sup>1</sup> Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social, aprovado pela Lei n.º 110/2009, de 16 de setembro.

Noutra perspetiva, importa sublinhar que a prescrição abrange as “dívidas tributárias”, os juros compensatórios e os juros moratórios, estando excluídos destas regras as coimas, as dívidas de natureza não tributária e as dívidas à segurança social.

## 2. Enquadramento legal

### 2.1 Prazos

Dependendo da natureza da dívida tributária o prazo de prescrição poderá variar. Vejamos.

Em relação às contribuições para a segurança social, o prazo de prescrição é de 5 anos, tal como estabelecido pela Lei n.º 17/2000, de 8 de agosto<sup>2</sup>, interrompendo-se, contudo, pela ocorrência de qualquer diligência administrativa, realizada com o conhecimento do devedor, tendente à liquidação ou à cobrança da dívida.

Já para as dívidas fiscais há um prazo (geral) de 8 anos, previsto no artigo 48.º da Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro<sup>34</sup>.

No que toca a prescrição das contraordenações tributárias (abrangendo as fiscais e aduaneiras e as relativas às contribuições para a Segurança Social), o prazo de prescrição é de 5 anos contado desde a prática (ou omissão) do facto/infração, nos termos do Regime Geral das Infrações Tributárias, podendo este prazo ser interrompido ou suspenso nos termos que adiante se analisarão.

Por seu turno, o prazo de prescrição do procedimento criminal pode ir de 4 a 22,5 anos<sup>5</sup>, uma vez que o prazo será correspondente ao prazo de prescrição do crime acrescido de metade, nos termos do artigo 121.º, n.º 3 do Código Penal. Quanto às penas, o prazo de prescrição pode ir de 4 a 30 anos<sup>6</sup>, nos termos do artigo 126.º Código do Penal, podendo este prazo ser interrompido ou suspenso nos termos que adiante se analisará.

### 2.2 Início da contagem

O início da contagem do prazo de prescrição também poderá variar conforme a natureza do imposto, o que dificulta a aplicação de regras inseridas na norma. O artigo 48.º da Lei Geral Tributária (LGT) prevê que o prazo se inicia: (i) nos impostos periódicos, “a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário”; (ii) nos impostos de prestação única, “a partir da data em que o facto tributário ocorreu”; e (iii) no IVA e nos impostos sobre o rendimento em

<sup>2</sup> Anteriormente de 10 anos, ao abrigo da Lei n.º 28/84, de 14 de agosto.

<sup>3</sup> O regime anterior, previsto no artigo 34.º do Código de Processo Tributário, determinava a prescrição da obrigação tributária no prazo de dez anos, salvo se outro mais curto estivesse fixado na lei, contando-se o prazo desde o início do ano seguinte àquele em que tivesse ocorrido o facto tributário, salvo regime especial. O regime atual, por sua vez, prevê o novo prazo geral de prescrição de oito anos.

<sup>4</sup> Anteriormente de 10 anos nos termos do Código do Processo Tributário.

<sup>5</sup> Vide a esse respeito a elucidativa síntese de SOUSA, JORGE LOPES e SANTOS, MANUEL SIMAS, Regime Geral das Infrações Tributárias, Áreas Editora, 4ª Edição, 2010, página 264.

<sup>6</sup> Idem, página 269.

que a tributação seja efetuada por retenção na fonte definitiva, “a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se tiver verificado, respetivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário”.

Por exemplo, uma contagem (normal) do prazo de prescrição poderia ser ilustrada da seguinte forma: imaginemos que o facto tributário ocorreu em 31.12.2006, naturalmente o início da prescrição seria em 01.01.2007, e o seu termo, oito anos depois, se daria em 31.12.2014.

### 3. Interrupção e suspensão do prazo de prescrição

Diante da exposição dos prazos de prescrição existentes e do momento de início da contagem destes prazos, torna-se necessário esclarecer as regras de interrupção e suspensão do prazo de prescrição que, em certos casos, conjugadas com as regras de contagem da prescrição, podem resultar serem bastante complexas.

Por um lado, como decorre do disposto da lei civil, a interrupção tem como efeito a inutilização para a contagem da prescrição de todo o tempo decorrido anteriormente, sendo esse efeito instantâneo o único efeito próprio da interrupção. Por outro lado, e também nos termos da lei civil, a suspensão tem como efeito que a prescrição não comece a correr ou, depois de iniciado o prazo, não corra, enquanto se verificar o facto (de natureza duradoura) a que é atribuído efeito suspensivo.

Importa referir que até 31 de dezembro de 2006 vigorava um regime de interrupção e suspensão do prazo de prescrição que foi substituído pelo atual regime, com entrada em vigor a partir de 1 de janeiro de 2007. E importa também sublinhar que a conjugação dos dois regimes é de primordial importância, se atentarmos ao facto de existirem efeitos que se iniciaram por factos ocorridos quando estava em vigor a lei anterior e que perduraram muito para além de 1 de janeiro de 2007, e quanto a estes, dispõe a norma transitória que: (i) se o processo esteve parado por período superior a um ano, por fato não imputável ao contribuinte, e esse prazo decorreu integralmente, mantém-se aplicável o regime anterior e a interrupção “reconfigura-se” em suspensão pela paragem do processo por mais de um ano; (ii) já se o processo, cujo prazo de prescrição foi interrompido antes de 1 de janeiro de 2007, na data de entrada em vigor da nova lei, ainda não tenha decorrido um ano de paragem na origem da interrupção aquando da entrada em vigor da nova lei, então um novo prazo (integral) de prescrição se iniciou no dia seguinte ao da ocorrência do facto interruptivo e esse prazo correrá, após 1 de janeiro de 2007, até ao seu cômputo.

#### 3.1 Regimes de interrupção da prescrição

No que diz respeito às regras de interrupção da prescrição, o regime anterior previa que “a citação, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo interrompem a prescrição” e que “a paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo faz cessar o efeito previsto no

*número anterior, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após esse período ao que tiver decorrido até à data da autuação (...)*".

A norma transitória entre os regimes dispôs que *"a revogação do n.º 2 do artigo 49.º da LGT aplica-se a todos os prazos de prescrição em curso, objeto de interrupção, em que ainda não tenha decorrido o período superior a um ano de paragem do processo por facto não imputável ao sujeito passivo"*<sup>7</sup>.

Assim, o regime que atualmente vigora dispõe que: *"a citação, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo interrompem a prescrição"* e que *"sem prejuízo do disposto no número seguinte, a interrupção tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar (...)"*.

O regime da LGT - de uma nova interrupção única e não sucessiva - permite, entretanto, duas interpretações distintas. Importa, pois, determinar se, nas causas de interrupção previstas no direito tributário, vigora a regra do efeito duradouro da interrupção operada na contagem da prescrição, tal como consagrada no artigo 327.º do Código Civil (CC) ou se a interrupção terá sempre efeito instantâneo (imediate).

A primeira interpretação que analisaremos diz respeito a tese da interrupção de efeito duradouro, ou seja, uma vez verificado o facto interruptivo, tese dominante na doutrina e adotada pelo Supremo Tribunal Administrativo:

- (i) Interrompe-se o prazo de prescrição por uma das causas relevantes; e
- (ii) O prazo não começa a correr até ao trânsito em julgado dos processos que dão causa à sua interrupção, isto é, o prazo (integral) não volta a correr a partir da data da verificação do facto interruptivo, mas apenas a partir do trânsito em julgado da decisão que lhe ponha termo.

E a segunda interpretação diz respeito a tese da interrupção do efeito instantâneo, ou seja, uma vez verificado o facto interruptivo:

- (i) Interrompe-se o prazo de prescrição; e
- (ii) O prazo de prescrição recomeça a contar de imediato, uma vez que o facto que o interrompeu tem um efeito instantâneo, não carecendo de aguardar pelo trânsito em julgado da decisão.

Em relação a tese dominante do efeito duradouro, esta apresenta vários problemas. Por um lado, face à morosidade das decisões administrativas e judiciais - e ausência de prazo máximo de prescrição (*"válvula de escape"*) como prevêm outros ordenamentos - os prazos de prescrição podem facilmente ultrapassar as duas décadas, ou mais, numa situação inédita no

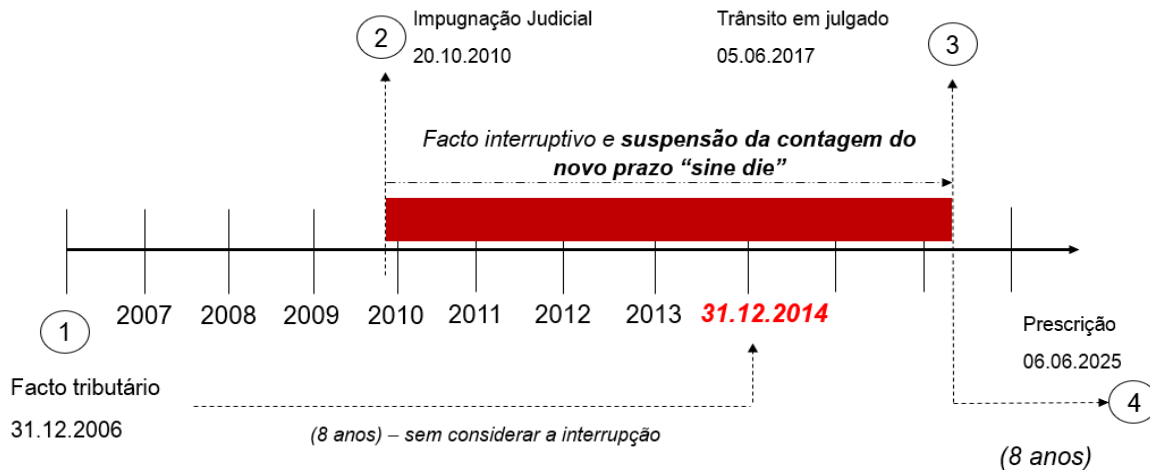
<sup>7</sup> Cf. artigo 91.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro, disposições transitórias de aplicação no âmbito da LGT.

direito português. Surge por isso a incontornável questão da conformidade constitucional desta interpretação ou mesmo quanto à sua compatibilidade com os interesses basilares que se visam tutelar com a prescrição tributária. Deve atentar-se ao facto de que o legislador não quis aplicar expressamente esta interpretação, prevista no artigo 327.º do CC, pois não refere a remissão ou transposição dessa regra ou sequer indícios de que a quisesse transpor para o ordenamento tributário, de modo que se acredita que o seu objetivo foi o de distinguir as causas e efeitos da interrupção e da suspensão da prescrição – aspectos esses expressamente regulados. Ou seja, não se afigura existir qualquer lacuna que cumpra colmatar com o recurso à lei civil, pelo que outra não deve ser a conclusão senão a de que a interrupção da contagem da prescrição, em matéria tributária, tem mero efeito instantâneo.

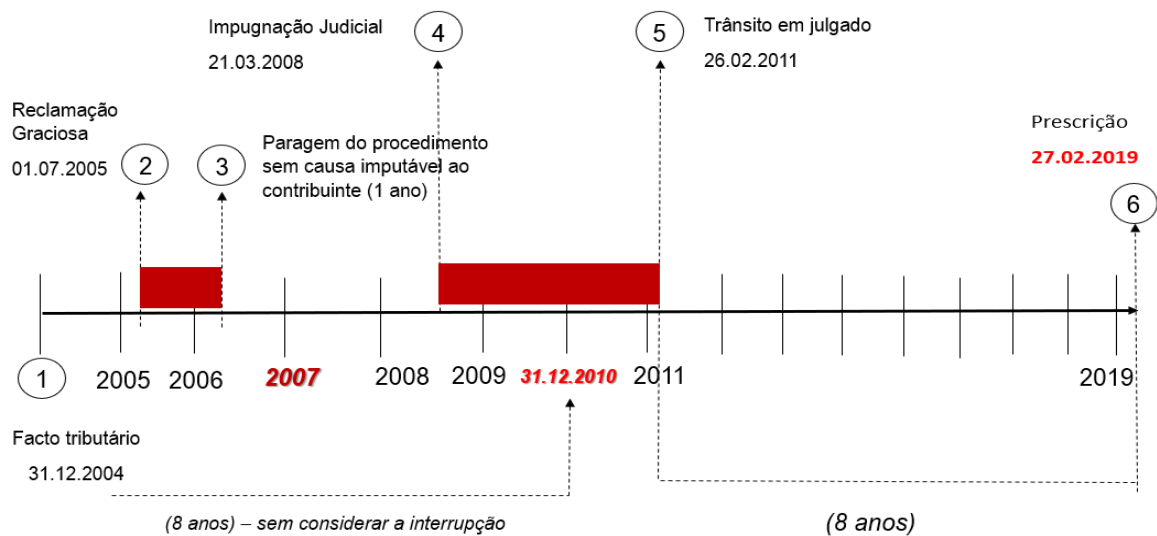
Vejamos então dois exemplos que bem demonstram a potencial iniquidade de uma interpretação de acordo com a tese dominante:

**Exemplo 1:** Se um contribuinte interpuser uma impugnação judicial, a mesma interrompe o prazo de prescrição na data da sua apresentação, apenas cessando o efeito interruptivo aquando do trânsito em julgado da decisão - altura em que o prazo começa a contar (desde o seu início). Significa que a interrupção da prescrição tem, na prática, um efeito suspensivo “agravado” do prazo pois nem sequer é possível recuperar o prazo antes decorrido.

### Exemplo 1:



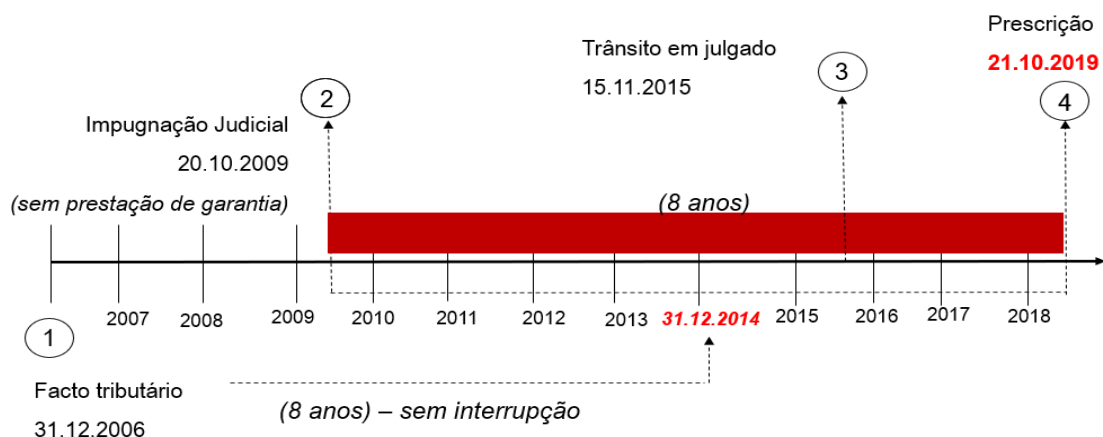
**Exemplo 2:** O prazo de prescrição iniciou a sua contagem antes da entrada em vigor da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro, houve um facto interruptivo antes da entrada desta Lei, mas a apresentação da impugnação judicial foi posterior à entrada em vigor da referida Lei, o que determinou uma nova interrupção (com efeito duradouro). Esta segunda interrupção operará, apenas contando do seu início aquando do trânsito em julgado da causa, o que pode levar a que uma dívida possa prescrever apenas após decorridos 20 ou mais anos.

**Exemplo 2:**

Se atentarmos uma vez mais à tese dominante – do efeito duradouro – a mesma determina que na Lei Geral Tributária não existe qualquer disposição especial sobre os efeitos da prescrição, pelo que é no direito civil (ramo do direito de onde é próprio o instituto da prescrição) que há que buscar tais efeitos.

Determina ainda que da aplicação das regras dos artigos 318.º a 326.º do Código Civil resulta que a interrupção constitui um evento de efeito instantâneo, não duradouro, pelo que o prazo começa a contar do seu início no momento da verificação da causa de interrupção, desaproveitando-se assim *in totum* o período decorrido antes da ocorrência da mesma. Porém, como dito anteriormente, o artigo 327.º do Código Civil vem admitir que determinadas causas interruptivas tenham efeito duradouro, como sucede quanto à citação, notificação ou acto equiparado, ou de compromisso arbitral, casos em que o novo prazo de prescrição não começa a correr enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo – é na remissão (tácita) para este artigo que divergem as teses.

Por sua vez, em relação a tese do efeito instantâneo, vejamos o seguinte exemplo:

**Exemplo:(8 anos)**



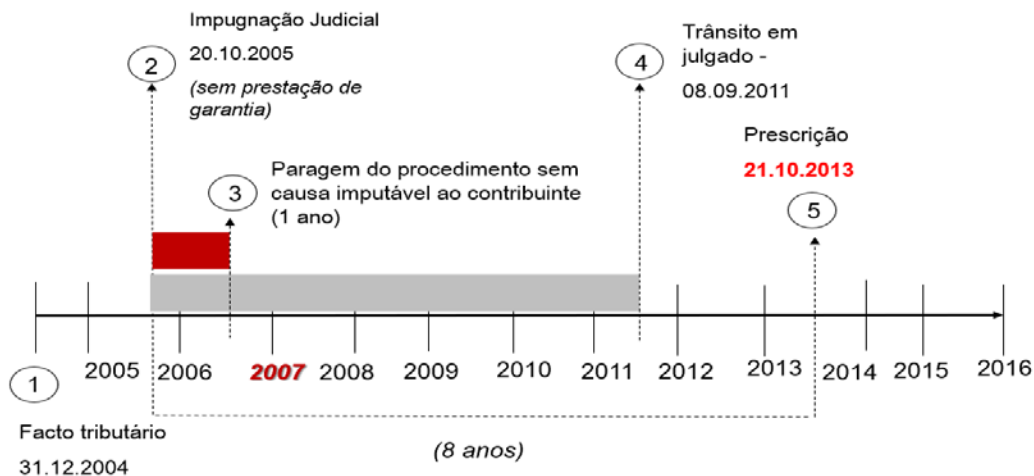
Note-se que, para os céticos em relação aos efeitos que uma leitura desta natureza poderiam ter ao nível dos interesses estatais em garantir uma cobrança eficaz (ceticismo que também cumpre relativizar em face da razoabilidade do prazo de prescrição por si só) sempre se diga que se, combinado com o efeito interruptivo, tivermos a ocorrência de uma causa de suspensão do prazo – a pendência de uma impugnação, por exemplo, acompanhada da prestação de garantia – o mesmo sofre um alargamento por aquela via, que impede que o prazo fique prejudicado em virtude das demoras processuais. Já assim não ocorrerá nos casos em que as causas de suspensão do prazo de prescrição não sejam operantes, por exemplo, se não tiver sido prestada garantia. Vejamos, de seguida, o regime da suspensão:

### 3.2 Regimes de suspensão da prescrição

Já no que toca as regras de suspensão da prescrição, o regime anterior previa que “o prazo de prescrição legal suspende-se por motivo de paragem do processo de execução fiscal em virtude de pagamento de prestações legalmente autorizadas, ou de reclamação, impugnação ou recurso”.

Considerando a norma anterior à Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro, temos, ilustrativamente, o que se segue:

#### **Suspensão (regime anterior):**



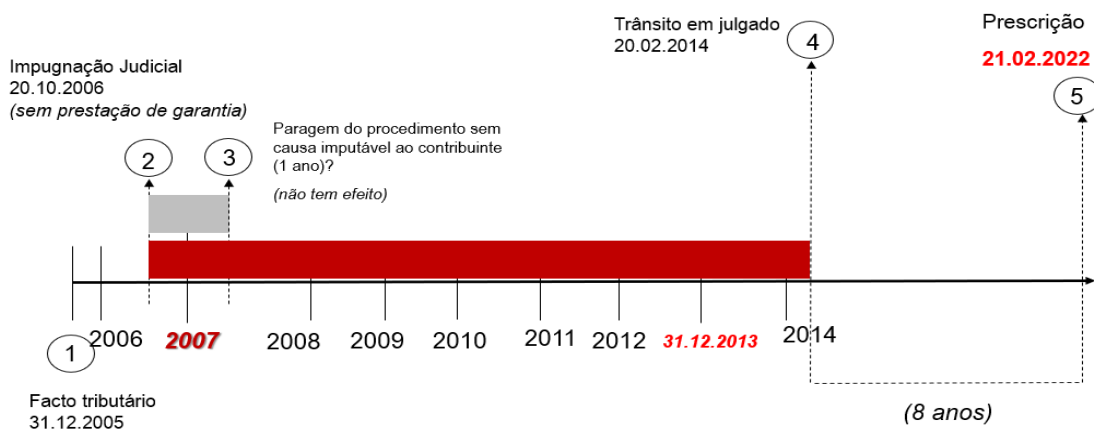
Atualmente o prazo de prescrição suspende-se:

- (i) Em razão do pagamento de prestações legalmente autorizadas;
- (ii) Enquanto não houver decisão definitiva ou transitada em julgado que ponha termo ao processo, nos casos de reclamação, impugnação, recurso ou oposição, quando determinem a suspensão da dívida;
- (iii) Desde a instauração até ao trânsito em julgado da ação de impugnação pauliana intentada pelo Ministério Público;

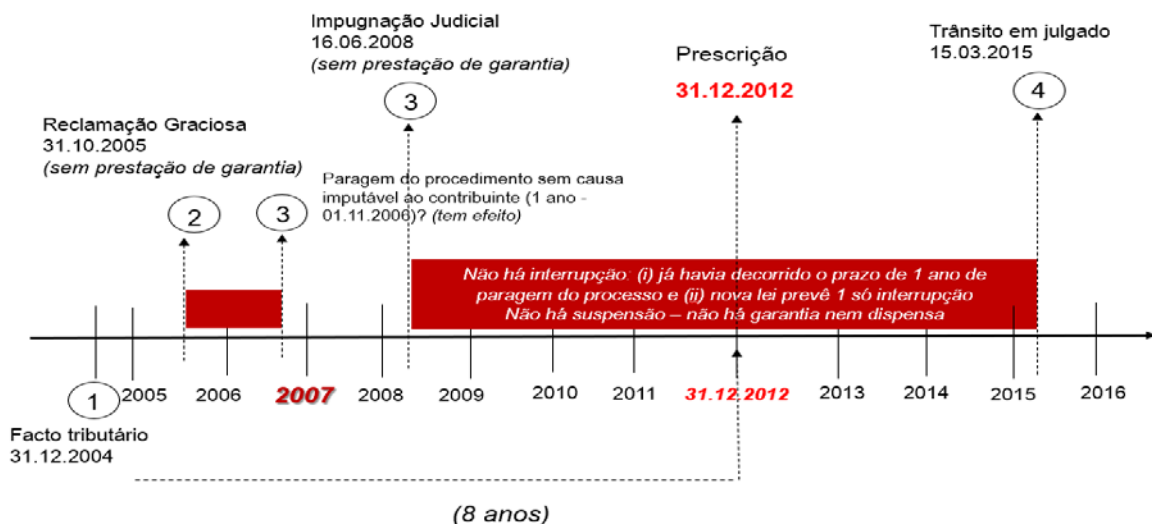
- (iv) Durante o período de impedimento legal à realização da venda de imóvel afeto a habitação própria e permanente; ou
- (v) A instauração de inquérito criminal até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença.

Atendendo às teses acima referidas - de *efeito duradouro* e de *efeito instantâneo* – a contagem do prazo de prescrição poderá ser ilustrado da seguinte forma:

### **Suspensão (regime atual) – tese dominante:**



### **Suspensão (regime atual) – nossa análise:**



Nota: no caso em análise a diferença entre as teses acima referidas prende-se com:

- (i) Se extraírem as devidas consequências do facto de o processo ter estado parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte (à luz da Lei anterior) e de, por isso,
- (ii) A apresentação da Impugnação não ter a virtualidade de voltar a interromper o prazo prescricional.

Em todo o caso, ainda que se considerasse que a apresentação da Impugnação Judicial tinha a virtualidade de interromper o prazo prescricional, não tendo sido apresentada garantia, nem requerida a sua dispensa, não é aplicável a suspensão do prazo no decurso do processo de impugnação, porquanto a mesma, por si só, não determina a suspensão da dívida (nos termos do artigo 169.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário).

#### 4. O conhecimento da prescrição

Não há qualquer dúvida de que a prescrição é passível de ser conhecida em sede de execução fiscal, na medida em que o devedor tributário pode, ao ser citado para a execução fiscal, suscitar a questão na oposição à execução, quando entender que lhe está a ser exigida uma quantia já prescrita. A execução fiscal permite combinar a apreciação judicial e a apreciação administrativa, porquanto o órgão de execução fiscal tem, aquando da recepção da oposição e antes de ordenar a sua remessa ao Tribunal, a possibilidade de, se assim o entender, extinguir a execução.

O artigo 175.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) determina o que sucede quando a prescrição ocorre antes da instauração da execução, ou seja, *“a prescrição ou duplicação da coleta serão conhecidas oficiosamente pelo juiz se o órgão da execução fiscal que anteriormente tenha intervindo o não tiver feito”*.

Entretanto, também se admite que o interessado suscite a prescrição da dívida de qualquer outra forma que não num processo judicial ou num meio tutelar gracioso, tendo a Doutrina e a Jurisprudência tendo vindo a admitir que essa invocação também possa ocorrer em sede de impugnação judicial.

Assim, podemos sintetizar que o conhecimento da prescrição se dá oficiosamente:

- (i) Em sede administrativa, sempre que a Autoridade Tributária tenha conhecimento da mesma, no âmbito de um procedimento tutelar, de um processo judicial (impugnatório ou executivo) ou mediante requerimento autónomo; e
- (ii) Em sede judicial, sendo ou não suscitada pelas partes (mesmo em sede impugnatória), para além dos casos em que seja suscitada em sede de execução fiscal – a norma é redutora porque com a tese da interrupção de *efeito duradouro*, só a prescrição anterior à entrada do processo será conhecida pelo juiz.

## 5. Reflexões

Em face do acima exposto e de forma breve, cremos ser útil tecer algumas reflexões e sugestões acerca do tema da prescrição da obrigação tributária como:

- (i) A prescrição é um instituto que consubstancia uma importante garantia tributária, que, como tal, goza de especial proteção constitucional e cujo beneficiário é o contribuinte: importa pois ponderar o reequilíbrio do sistema através da reapreciação da adequação dos prazos máximos de prescrição, em função das estatísticas de cobrança disponíveis;
- (ii) Considerando a tese da interrupção de *efeito duradouro*, e vingando a mesma junto dos Tribunais<sup>8</sup>, afigura-se ser de magna importância passar a prever-se um prazo máximo de prescrição (por exemplo, como se verifica em sede criminal) por forma a proteger os interesses dos contribuintes. A não ser assim, a conformidade constitucional do atual sistema é, no mínimo, duvidosa, na medida em que cremos não poderem existir dívidas que, por força dos vários regimes aplicáveis, possam ser exigíveis ao fim de 20, 30 ou mais anos;
- (iii) Em todo o caso, deve garantir-se o poder de controlo judicial a todo o tempo, pelo juiz quanto à verificação da prescrição.

<sup>8</sup> Acórdãos do STA de 31.03.2016, proc. 0184/16 e de 10.05.2017, proc. 0452/17, entre outros.

**Apresentação Power Point**

**Centro de Estudos Judiciários**  
Formação Contínua 2017/2018

**EXECUÇÃO FISCAL**  
**A Prescrição da Obrigação Tributária**

**Serena Cabrita Neto**

Porto, 16 de março de 2018

PLMJ  50  
ADVOGADOS, SP, RL ANOS  
Consigno.

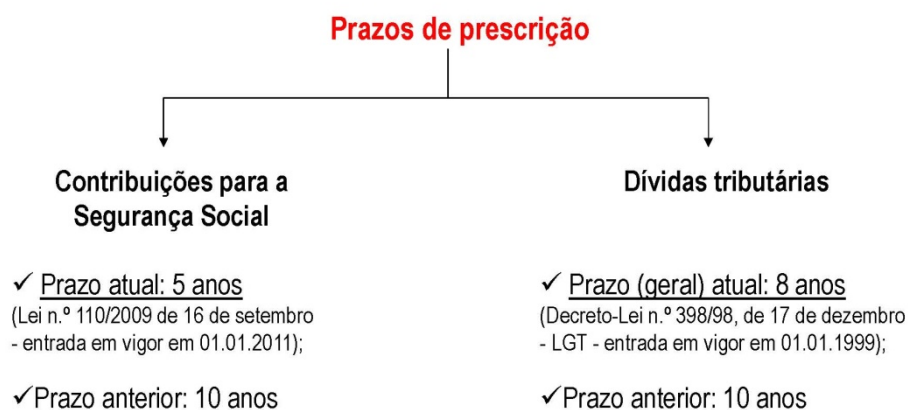
 CATÓLICA  
FACULDADE DE DIREITO  
ESCOLA DE LISBOA

## O conceito de prescrição

- I. A prescrição extingue o direito do Estado à cobrança do imposto – **exigibilidade da dívida**;
- II. O instituto da prescrição tem, em termos gerais, na sua base o interesse da certeza e segurança jurídicas, encontrando aquele igualmente fundamento na negligência do credor – ainda que não seja culposa;
- III. Decorrido o prazo prescrição, e sem prejuízo das exceções legalmente previstas, dar-se-á por extinto o direito do Estado poder exigir a dívida ao seu devedor, ou seja, ao contribuinte ou outro responsável tributário.

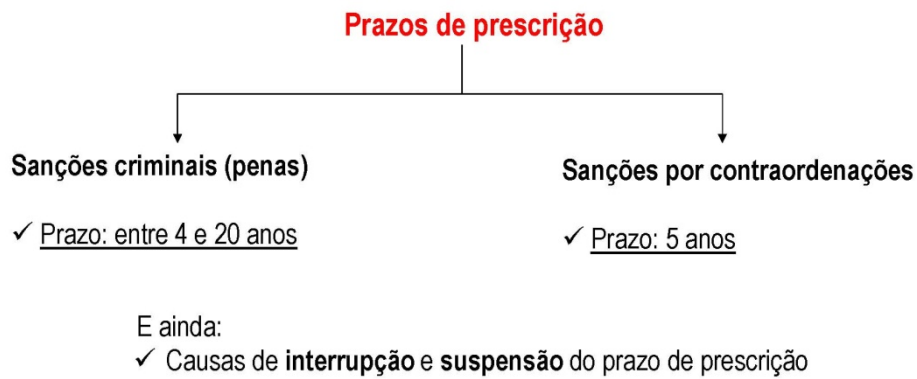
2

## Enquadramento legal



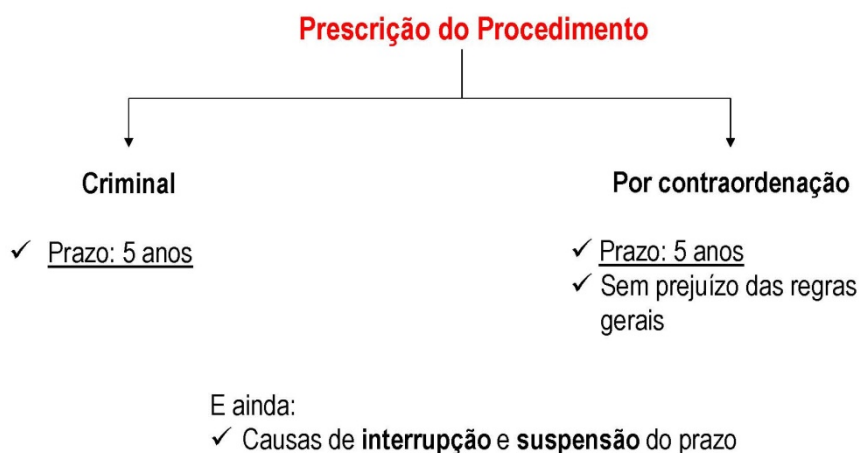
3

## Prescrição contraordenacional e criminal fiscal



4

## Prescrição contraordenacional e criminal fiscal



5



## Enquadramento legal

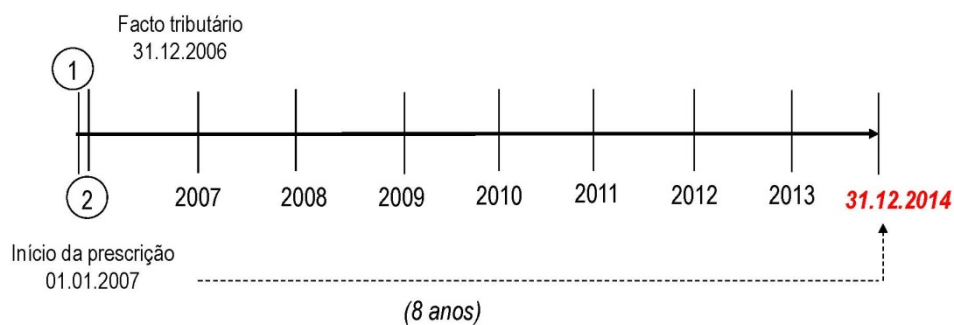
### • Início da contagem

- 1) **Impostos periódicos:** “a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário”
- 2) **Impostos de prestação única:** “nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu”
- 3) “Quanto ao IVA e nos **impostos sobre o rendimento em que a tributação seja efetuada por retenção na fonte definitiva**, a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se tiver verificado, respetivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário”

6

### • Contagem (normal) do prazo de prescrição

Exemplo:



7

## Interrupção e suspensão do prazo de prescrição

- **Interrupção**

- ✓ Tem como efeito a inutilização para a contagem da prescrição de todo o tempo decorrido anteriormente, sendo esse efeito instantâneo o único efeito próprio da interrupção

- **Suspensão**

- ✓ Tem como efeito que a prescrição não começa a correr ou, depois de iniciado o prazo, não corra, enquanto se verificar o facto (de natureza duradoura) a que é atribuído efeito suspensivo

8

## Interrupção e suspensão do prazo de prescrição

- **Regimes de interrupção e suspensão**

- ✓ Regime anterior - em vigor até **31 de dezembro de 2006**
- ✓ Regime atual - em vigor a partir de **1 de janeiro de 2007**

Mas há efeitos que se iniciaram por factos ocorridos quando estava em vigor a lei anterior que perduraram muito para além de 1 de janeiro de 2007...

9

## Interrupção da prescrição - artigo 49.º LGT

### • Regime anterior

**“1 - A citação, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo interrompem a prescrição.**

**2 - A paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo faz cessar o efeito previsto no número anterior, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após esse período ao que tiver decorrido até à data da autuação. (...)**”

#### **Norma transitória**

**A revogação do n.º 2 do artigo 49.º da LGT aplica-se a todos os prazos de prescrição em curso, objeto de interrupção, em que ainda não tenha decorrido o período superior a um ano de paragem do processo por facto não imputável ao sujeito passivo (cf. artigo 91.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro, disposições transitórias no âmbito da LGT).**

10

## Interrupção da prescrição - artigo 49.º LGT

### • Regime atual

**“1 - A citação, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo **interrompem a prescrição.****

**2 - (Revogado)**

**3 - Sem prejuízo do disposto no número seguinte, **a interrupção tem lugar uma única vez,** com o facto que se verificar em primeiro lugar. (...)**”

11

## Interrupção da prescrição

✓ O regime atualmente vigente na LGT permite duas interpretações distintas:

1. A tese da interrupção do efeito duradouro, ou seja, uma vez verificado o facto interruptivo (tese dominante e adotada pelo STA):
  - (i) Interrompe-se o prazo de prescrição;
  - (ii) O prazo não começa a correr até ao trânsito em julgado dos processos que dão causa à sua interrupção, isto é, o prazo não volta a correr não a partir da data da verificação do facto interruptivo, mas apenas a partir do trânsito em julgado da decisão que lhe ponha termo.
  
2. A tese da interrupção do efeito imediato, ou seja, uma vez verificado o facto interruptivo:
  - (i) Interrompe-se o prazo de prescrição;
  - (ii) O prazo de prescrição recomeça a contar, uma vez que o facto que o interrompeu tem um efeito instantâneo.

12

## Interrupção da prescrição

**Problema da tese dominante:** Face à morosidade das decisões administrativas e judiciais – e ausência de prazo máximo de prescrição (“*válvula de escape*”) - será esta tese compatível com os interesses que se visam tutelar com a prescrição tributária?

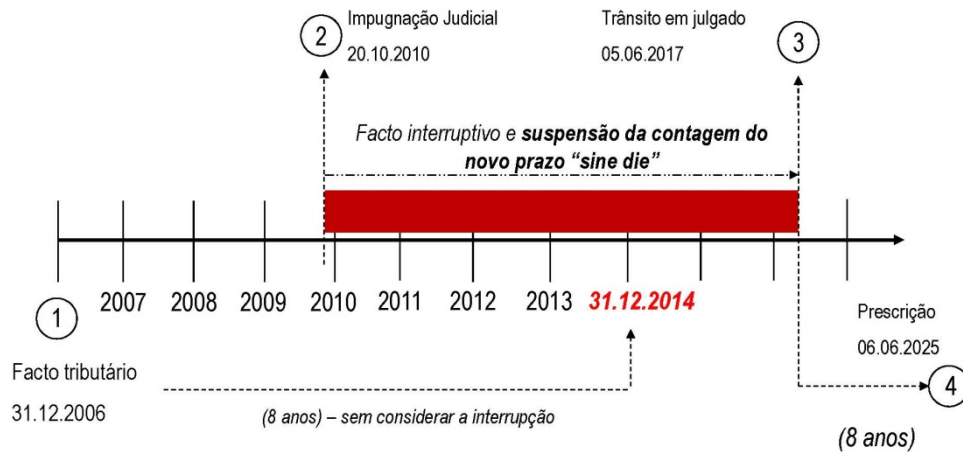
**Exemplo 1:** Se um contribuinte interpuser uma impugnação judicial, a mesma interrompe o prazo de prescrição na data da sua apresentação, apenas cessando o efeito interruptivo aquando do trânsito em julgado da decisão - altura em que o prazo começa a contar (desde o seu início). Significa que a interrupção da prescrição tem, na prática, um efeito suspensivo do prazo.

**Exemplo 2:** O prazo de prescrição iniciou a sua contagem antes da entrada em vigor da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro, houve um facto interruptivo antes da entrada desta Lei, mas a apresentação da impugnação judicial foi posterior à entrada em vigor da referida Lei, o que determinou uma nova interrupção (com efeito duradouro). Esta situação pode levar a que uma dívida possa prescrever apenas após decorridos 20 ou mais anos...

13

## Tese da interrupção de efeito duradouro

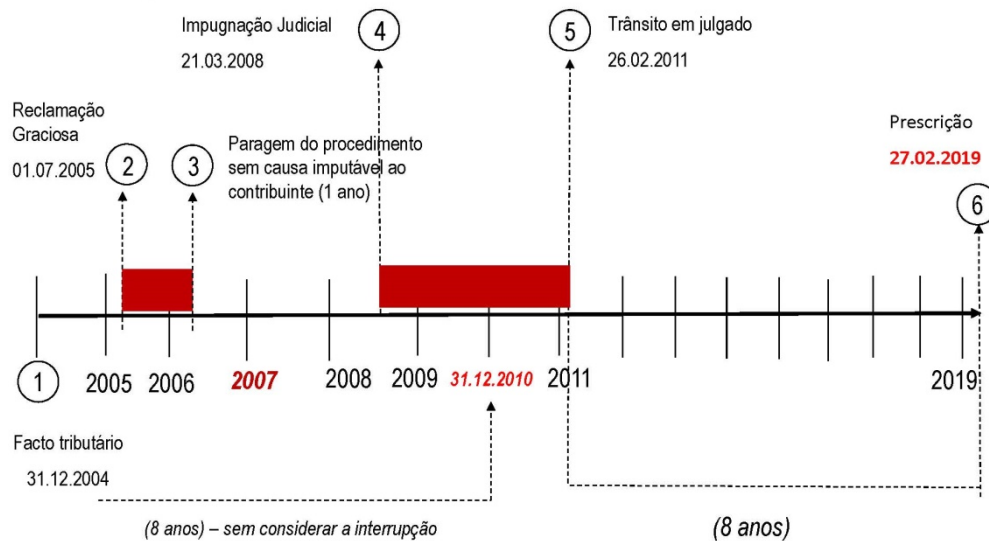
### Exemplo 1:



14

## Tese da interrupção de efeito duradouro

### Exemplo 2:



15

A tese de **efeito duradouro** determina que:

✓ Na LGT não existe qualquer disposição especial sobre os efeitos da prescrição, pelo que é no direito civil (ramo do direito de onde é próprio o instituto da prescrição) que há que buscar tais efeitos.

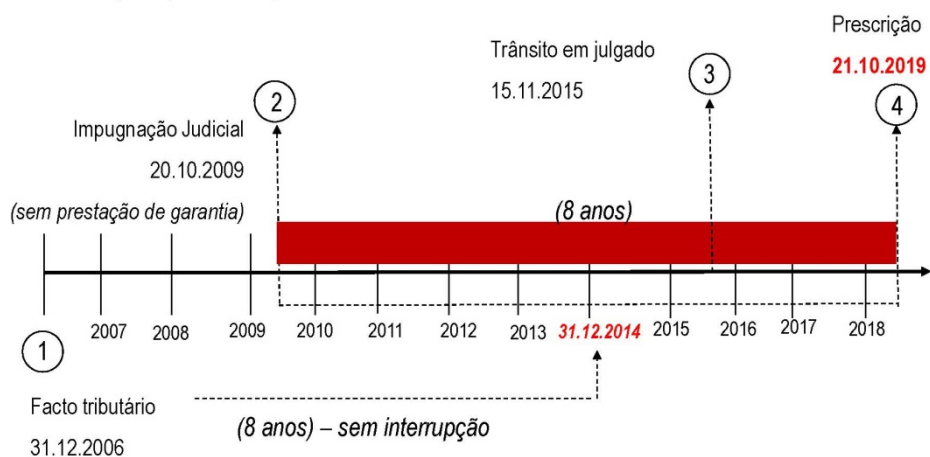
✓ Da aplicação das regras do artigo 318.º e 326.º do Código Civil resulta que a interrupção constitui um evento de efeito instantâneo, não duradouro, pelo que o prazo começa a contar do seu início no momento da verificação da causa de interrupção, desaproveitando-se assim *in totum* o período decorrido antes da ocorrência da mesma.

✓ Porém, o artigo 327.º do Código Civil vem admitir que determinadas causas interruptivas tenham efeito duradouro, como sucede na *citação, notificação ou ato equiparado, ou de compromisso arbitral*, casos em que o novo prazo de prescrição não começa a correr enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo - **é na remissão (tácita) para este artigo que divergem as teses.**

16

## Tese da interrupção de efeito imediato

Exemplo: (8 anos)



17



## Suspensão da prescrição - artigo 49.º LGT

### • Regime anterior

“(…)

3 - O prazo de prescrição legal suspende-se por motivo de paragem do processo de execução fiscal em virtude de pagamento de prestações legalmente autorizadas, ou de reclamação, impugnação ou recurso.”

#### *Norma transitória:*

*A revogação do n.º 2 do artigo 49.º da LGT aplica-se a todos os prazos de prescrição em curso, objeto de interrupção, em que ainda não tenha decorrido o período superior a um ano de paragem do processo por facto não imputável ao sujeito passivo (cf. artigo 91.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro, disposições transitórias no âmbito da LGT).*

18

## Suspensão da prescrição - artigo 49.º LGT

### • Regime atual

“(…)

4 - O prazo de prescrição legal **suspende-se:**

a) Em virtude de pagamento de prestações legalmente autorizados;

b) Enquanto não houver decisão definitiva ou transitada em julgado, que ponha termo ao processo, nos casos de reclamação, impugnação, recurso ou oposição, **quando determinem a suspensão da cobrança da dívida;**

c) Desde a instauração até ao trânsito em julgado da ação de impugnação pauliana intentada pelo Ministério Público;

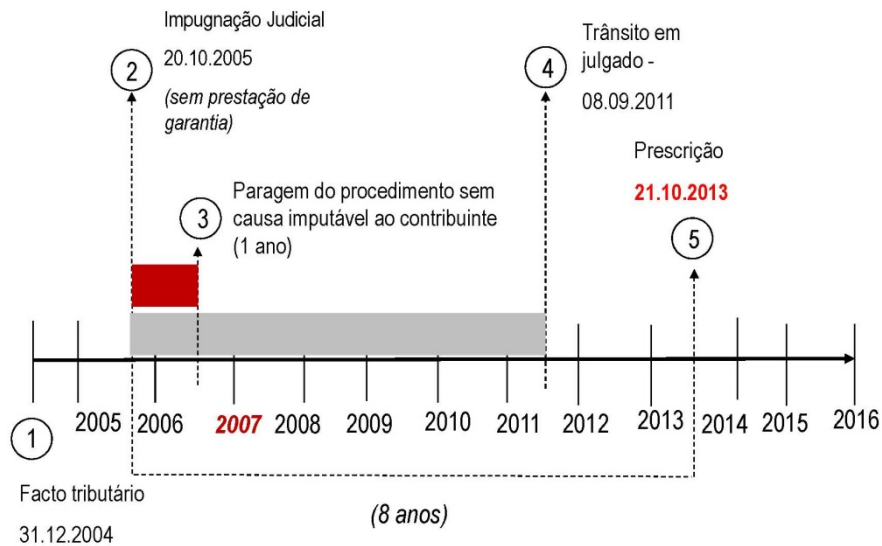
d) Durante o período de impedimento legal à realização da venda de imóvel afeto a habitação própria e permanente.

5 - O prazo de prescrição legal suspende-se, ainda, desde a instauração de inquérito criminal até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença.”

19

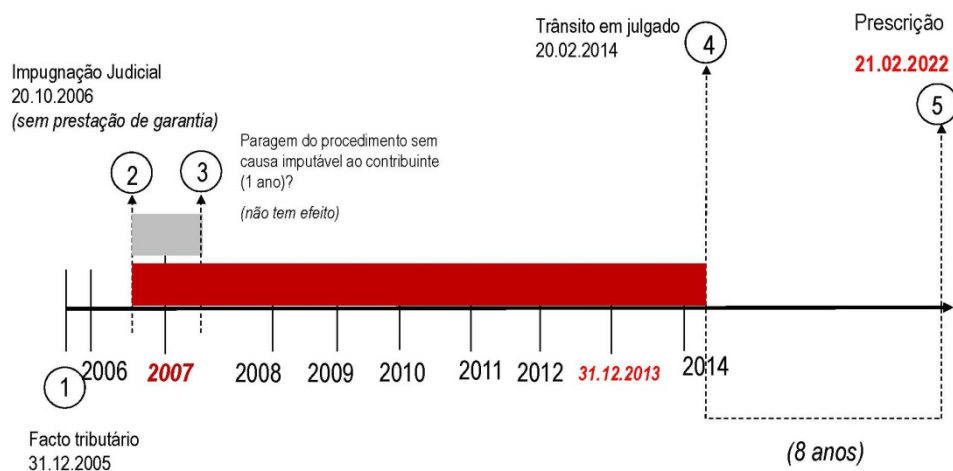


### Suspensão (regime anterior):



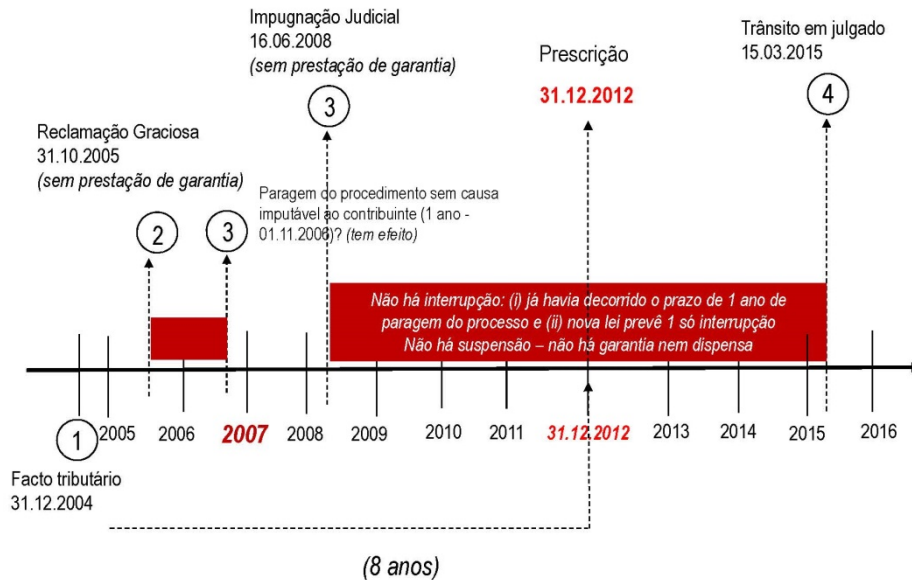
20

### Suspensão (regime atual) – tese dominante:



21

## Suspensão (regime atual) – nossa análise:



22

## Do Conhecimento da Prescrição

Podemos sintetizar que o conhecimento da prescrição se dá oficiosamente:

I. Sede administrativa, sempre que a Administração Tributária tenha conhecimento da mesma, no âmbito de um procedimento tutelar, de um processo judicial (impugnatório ou executivo) ou mediante requerimento autónomo; e

II. Sede judicial, sendo ou não suscitada pelas partes (mesmo em sede impugnatória), para além dos casos em que seja suscitada em sede de execução fiscal – a norma é redutora porque com a tese da interrupção de efeito duradouro, só a prescrição anterior à entrada do processo será conhecida pelo juiz.

23

## Reflexões / sugestões:

- A prescrição é um instituto - garantia - cujo beneficiário é o contribuinte – pode eventualmente refletir-se sobre a adequação dos prazos máximos, em função das estatísticas de cobrança;
- Considerando a tese da interrupção de *efeito duradouro* - Conselheiro Jorge Lopes de Sousa e Ac. do STA de 31.03.2016, proc. 0184/16 e 10.05.2017, proc. 0452/17, entre outros -, deveria ser previsto **um prazo máximo de prescrição** (por exemplo como se verifica em sede criminal) por forma a proteger os interesses dos contribuintes – inconstitucionalidade?;
- Não podem existir dívidas que, por força dos vários regimes aplicáveis, possam ser exigíveis ao fim de 20, 30 ou mais anos - inconstitucionalidade?;
- Deve garantir-se o poder de controlo judicial a todo o tempo, pelo juiz.

24

# OBRIGADA!

**Serena Cabrita Neto**

[serena.cneto@plmj.pt](mailto:serena.cneto@plmj.pt)

Telefone + 351 3197461

## Vídeo da apresentação



<https://educast.fcn.pt/vod/clips/1m7k4nfujg/flash.html?locale=pt>

Título:  
**Execução Fiscal**

Ano de Publicação: 2019

ISBN: 978-989-8908-63-6

Série: Formação Contínua

Edição: Centro de Estudos Judiciários

Largo do Limoeiro

1149-048 Lisboa

[cej@mail.cej.mj.pt](mailto:cej@mail.cej.mj.pt)