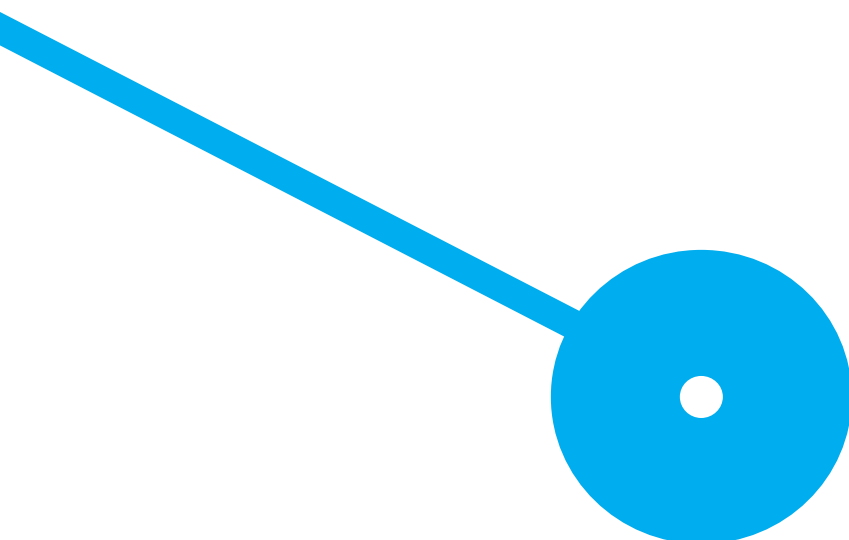




Os Meios de Defesa dos Particulares no Âmbito do Processo de Execução Fiscal

Vânia Catarina Morais Martins

06/2023



ESCOLA
SUPERIOR
DE TECNOLOGIA
E GESTÃO
POLITÉCNICO
DO PORTO

P.PORTO

M MESTRADO
SOLICITADORIA

Os Meios de Defesa dos Particulares no Âmbito do Processo de Execução Fiscal

Vânia Catarina Morais Martins
8210287

Orientadora

Doutora Patrícia Anjos Azevedo

Projeto Avançado apresentado para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Solicitadoria pela Escola Superior de Tecnologia e Gestão do Instituto Politécnico do Porto.

06/2023

Declaração de Integridade

Eu, Vânia Catarina Morais Martins, estudante n.º 8210287, do Mestrado de Solicitadoria da Escola Superior de Tecnologia e Gestão do Instituto Politécnico do Porto, declaro que não fiz plágio nem auto-plágio, pelo que o trabalho intitulado “Os Meios de Defesa dos Particulares no Âmbito do Processo de Execução Fiscal” é original e da minha autoria, não tendo sido usado previamente para qualquer outro fim. Mais declaro que todas as fontes usadas estão citadas, no texto e na bibliografia final, segundo as regras de referência adotadas na instituição.

À Cláudia,

Pelo imensurável e incansável auxílio.

Ao meu pai e à minha mãe,

Pelo exemplo de luta, educação e valores
que me inculcaram.

À minha querida irmã,

Por ser ela o meu maior orgulho.

Ao Rui,

Pela paciência, apoio e amor.

À minha orientadora, Professora

Doutora Patrícia Anjos Azevedo

Pelo acompanhamento e sabedoria.

AGRADECIMENTOS

Com o término de mais uma etapa no meu percurso acadêmico, cumpre-me tecer agradecimentos e destacar duas pessoas.

A primeira delas, a Cláudia.

Ela foi aquela que disse “vamos lá Vânia”, “é para nós e é, por isso temos de fazer”.

Pela ajuda, prontidão e incentivo ao longo de todo este percurso, muito obrigada.

A segunda delas, à minha orientadora, Doutora Patrícia Anjos Azevedo. Alguém que, até então, não conhecia, mas que, mesmo sendo eu uma desconhecida fez-me sentir à vontade.

Obrigada pelas orientações, acessibilidade, incentivo, simplicidade e, essencialmente, por ser alguém presente. Foi uma agradável surpresa.

A sua reputação, enquanto exímia orientadora precede e não é por acaso.

Foi, sem dúvida, a pessoa certa para me acompanhar nesta etapa.

RESUMO:

O presente projeto avançado intitula-se: “*Os meios de defesa dos particulares no âmbito do processo de execução fiscal*”.

Ora, como o próprio nome indica, irão ser elencados e estudados os meios de defesa que o contribuinte particular dispõe e poderá recorrer quando confrontado com um processo de execução fiscal.

Assim, o nosso projeto avançado será composto por três capítulos.

No Capítulo I será abordado o processo de execução fiscal de modo mais genérico, abordando a sua natureza, âmbito de aplicação e competência. Posteriormente, ainda no mesmo capítulo, será feita uma breve abordagem acerca da sua instauração e tramitação.

No que concerne ao Capítulo II, este será alvo de estudo o tema central do nosso projeto avançado, fazendo referência e uma observação detalhada dos princípios fundamentais subjacentes em matéria tributária, seguindo-se um estudo esmiuçado de todos os meios de defesa que os particulares dispõe quando se encontram perante um processo de execução fiscal, levantando questões constitucionais e lacunas importantes de dirimir no nosso ordenamento jurídico.

Por fim, encerramos o nosso projeto avançado com o Capítulo III, onde é realizada uma análise do papel da AT enquanto credora/exequente e, simultaneamente, entidade competente para a cobrança coerciva dos créditos tributários.

ABSTRACT:

This advanced project, on which we will focus, is entitled "The means of defence of individuals in the tax execution process".

As the name implies, we will list and study the means of defence that the private taxpayer has and may resort to when faced with a tax execution procedure.

Thus, our advanced project will be composed of three chapters.

In Chapter I, the tax execution process will be approached in a more generic way, addressing its nature, scope, and competence. Later on, in the same chapter, a brief approach will be made to its initiation and processing.

As far as Chapter II is concerned, it is in this chapter that the central theme of our advanced project will be studied, making reference to and a detailed observation of the underlying fundamental principles in tax matters, followed by a detailed study of all the means of defence available to individuals when they are faced with a tax execution procedure filed against them, raising constitutional issues and important gaps to be addressed in our legal system.

Finally, we close our advanced project with Chapter III, which analyses the role of the AT as creditor/questor and, simultaneously, as the competent entity for the coercive collection of tax credits.

PALAVRAS – CHAVE

Processo de Execução Fiscal; Meios de Defesa; Execução; Executado; AT (Autoridade Tributária e Aduaneira).

KEY WORDS

Tax enforcement process; Means of defense; Execution; Taxpayer; TA (Tax Administration).

SIGLAS E ABREVIATURAS

A

Al. – Alínea

Art.º - Artigo

Art. ºs - Artigos

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

C

CC – Código Civil

Cfr. – Conforme

CIMI – Código do Imposto Municipal Sobre Imóveis

CIS – Código do Imposto do Selo

CPA – Código do 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

D

DL – Decreto-Lei

E

ETAF – Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais

L

LGT- Lei Geral Tributária

N

N.º - Número

P

P- Página

Pp- Páginas

R

RGIT- Regime Geral das Infrações Tributárias

S

Ss. - Seguintes

STJ – Supremo Tribunal de Justiça

V

V. – Ver

Vol. - Volume

ÍNDICE

CAPÍTULO I.....	15
O PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL.....	15
1.A NATUREZA, ÂMBITO E COMPETÊNCIA DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL	15
2.A INSTAURAÇÃO E TRAMITAÇÃO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL.....	21
2.1O TÍTULO EXECUTIVO	22
2.2A CITAÇÃO DO EXECUTADO	24
CAPÍTULO II.....	29
OS MEIOS DE DEFESA DOS PARTICULARES NO ÂMBITO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL.....	29
1.A NATUREZA DOS MEIOS DE DEFESA.....	29
2.PROTEÇÃO JURISDICIONAL EFETIVA DOS DIREITOS E INTERESSES DOS CONTRIBUINTE	31
3.PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS SUBJACENTES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.....	32
3.1PRINCÍPIO DA LEGALIDADE	33
3.2PRINCÍPIO DA COLABORAÇÃO.....	34
3.3PRINCÍPIO DA CELERIDADE.....	35
3.4PRINCÍPIO DA PARTICIPAÇÃO E DO CONTRADITÓRIO	37
3.5PRINCÍPIO DA TUTELA JURISDICIONAL EFETIVA.....	38
3.6PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL E DO INQUISITÓRIO	41
4.OS MEIOS ADMINISTRATIVOS E OS MEIOS PROCESSUAIS TRIBUTÁRIOS.....	42
5.OS MEIOS DE DEFESA ADMINISTRATIVOS	44
5.1PAGAMENTO VOLUNTÁRIO	44
5.2PAGAMENTOS EM PRESTAÇÕES.....	46
5.2.1A GARANTIA	49
5.3DAÇÃO EM PAGAMENTO	51
6.OS MEIOS DE DEFESA PROCESSUAIS	54
6.1DEDUÇÃO DE OPOSIÇÃO À EXECUÇÃO.....	54
6.2EMBARGOS DE TERCEIRO	66
6.2.1O CÔNJUGE DO EXECUTADO E OS EMBARGOS.....	68
6.3RECLAMAÇÃO DAS DECISÕES DO ÓRGÃO DA EXECUÇÃO FISCAL.....	73

6.4AÇÃO PARA O RECONHECIMENTO DE UM DIREITO OU INTERESSE LEGALMENTE PROTEGIDO	75
6.5AÇÃO DE INTIMAÇÃO PARA UM COMPORTAMENTO.....	77
6.6RECURSO JURISDICIONAL	79
CAPÍTULO III	81
O PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL: A AT ENQUANTO CREDORA/EXEQUENTE E ENTIDADE COMPETENTE PARA COBRANÇA COERCIVA	81
CONCLUSÕES.....	84
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	90
BIBLIOGRAFIA:	90
WEBGRAFIA:	91
JURISPRUDÊNCIA:	91

INTRODUÇÃO

Num Estado de Direito Democrático e de maneira a garantir a subsistência deste, ao contribuinte é imputada a obrigação de cumprimento da tributação aplicada, não abrangendo somente tributos, mas também coimas, dívidas ao Estado e a outras pessoas coletivas de direito público, reembolsos, reposições, entre outros, constantes no art.º 148 do CPPT.

Quando se verifique a falta de cumprimento de alguma das referidas obrigações, têm os órgãos competentes de diligenciar os procedimentos necessários para realizar a devida cobrança, sendo necessário que se verifiquem diversos pressupostos e, cumulativamente, requisitos para se realizar a devida arrecadação das obrigações em falta.

Com o intuito de clarificar todos os itens referentes ao tema em estudo, inicialmente será realizada uma breve análise acerca da natureza, do âmbito e da competência do processo de execução fiscal, analisando o seu cariz judicial e/ou administrativo, bem como a instauração e a tramitação do mesmo, realizando em paralelo uma passageira análise com o processo de execução “comum”.

No que alude aos meios de defesa propriamente ditos, será sempre imprescindível a garantia da tutela jurisdicional efetiva dos direitos e interesses dos contribuintes, daí o legislador ter criado as garantias administrativas e as garantias jurisdicionais.

As garantias administrativas encontram-se subdivididas, tendo por um lado as garantias administrativas não impugnatórias e por outro as garantias administrativas impugnatórias, sendo, posteriormente, indicado o que abrange cada uma delas.

Com o escopo de nunca descurar da proteção jurídica do contribuinte e de este se pronunciar quando exista a possibilidade de se deparar com uma posição desfavorável em relação ao credor que, no âmbito fiscal poderá ser, maioritariamente, o Estado (embora também possam ser entidades de direito público), o legislador dispõe de um vasto leque de princípios subjacentes em matéria tributária, nomeadamente, o princípio da legalidade, o princípio da colaboração, o princípio da celeridade, o princípio da participação e do contraditório, o princípio da tutela jurisdicional efetiva e o princípio da verdade material e do inquisitório.

Face à dualidade existente na qualificação do processo de execução fiscal, sobre a qual vamos ter a oportunidade de aflorar e nos pronunciar futuramente, mais concretamente acerca da sua natureza administrativa e processual, são também os meios de defesa ramificados, onde por um lado temos os meios de reação administrativos,

albergando estes o pagamento voluntário, o pagamento em prestações e a dação em pagamento; por outro ângulo temos os meios de defesa processuais, albergando a dedução de oposição à execução, embargos de terceiro, reclamação das decisões do órgão da execução fiscal, ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido, ação de intimação para um comportamento e o recurso jurisdicional.

Com a relevância que se tem vindo a notar no nosso ordenamento jurídico de tornar os processos menos morosos, mais simplistas e cada vez mais “automáticos”, o mesmo se tem verificado no âmbito fiscal, como se poderá aferir nos itens que, posteriormente, se irão expor.

No role de criação de mecanismos e procedimentos simplificados, entendemos por conveniente, para além de expor as garantias, os princípios e, fundamentalmente, os meios de defesa que o contribuinte faltoso poderá dispor, realizar uma efémera observação à cumulação da AT enquanto entidade credora/exequente e entidade competente para cobrança do crédito.

Sumariamente, com o presente contributo desejamos expor e clarificar acerca de todos os direitos e garantias que o contribuinte detém, podendo recorrer, querendo, aos mais diversos meios de defesa que o nosso ordenamento jurídico dispõe, bem como a realização de uma “avaliação” do papel da AT na cobrança coerciva dos créditos tributários.

CAPÍTULO I

O PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

1. A NATUREZA, ÂMBITO E COMPETÊNCIA DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

A relação jurídica tributária entre o Estado e outras entidades públicas e o sujeito passivo tem como objeto basilar dessa relação o crédito tributário¹.

Acompanhando a linha de pensamento de Jónatas E. M. Machado e Paulo Nogueira da Costa², para garantir a subsistência do Estado de Direito Democrático, o povo, ao aceitar este último, voluntariamente e, concomitantemente, aceita a tributação pois, só deste modo é exequível suportar e manter a base fundamental do estado democrático.

Observando o art.º 36, n.º 1 da LGT, “*a relação jurídica tributária constitui-se com o facto tributário*”.

Assim, “*só se pode falar em relação jurídica tributária quando um dos seus sujeitos for uma das entidades identificadas no n.º 3 do art.º 1.º da LGT e o seu objecto for a liquidação e cobrança de tributos ou a resolução dos conflitos daí decorrentes (art.º 30.º do mesmo diploma) como só se pode falar em relação jurídica administrativa se o sujeito público que nela intervém não for uma das citadas entidades e não prosseguir as finalidades prosseguidas pela Administração tributária*”³.

Propomo-nos a examinar no presente estudo que, a satisfação do crédito tributário, pode ocorrer de modo voluntário, dentro dos prazos legais ou, quando se verifique mora e o devedor não cumpriu a obrigação a que estava adstrito, a AT desencadeia um processo próprio onde efetuará a sua cobrança de forma coerciva.

Após a liquidação do imposto, segue-se a cobrança deste, mais concretamente, o pagamento propriamente dito.

¹ Cfr. Art.º 30 da LGT.

² Neste sentido, MACHADO, Jónatas E. M e COSTA, Paulo Nogueira da “*Manual de Direito Fiscal Perspetiva Multinível*”, pp. 12 e 13, Edições Almedina, 3.ª Edição, 2019.

³ Vide, acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 0621/14, de 10/09/2014, consultado em www.dgsi.pt em 19/11/2022.

No sistema tradicional são reconhecidas três modalidades. A primeira delas a cobrança à boca do cofre, a realizar durante o prazo de pagamento voluntário; a cobrança com juros de mora e, por fim, a cobrança coerciva.

Atualmente, com o sistema em vigor podemos reconhecer meramente duas modalidades, concretamente, o pagamento voluntário e a cobrança coerciva, tal como estipulado no art.º 78.º do CPPT.

Na falta de pagamento voluntário, a AT, enquanto credora, tem a faculdade de judicialmente executar o património do contribuinte devedor e obter dessa forma o seu pagamento.

Neste último caso, para além de se verificar mora é, paralelamente, exigível a extração de certidão de dívida.

Nesta prossecução, é mediante do processo de execução fiscal que se visa cobrar, coercivamente, dívidas ao Estado e a outras entidades coletivas de direito público⁴⁵, pelo que, visivelmente, está intrínseco no processo de execução fiscal o superior interesse público. Nesta mesma linha, vai, igualmente, o pensamento de Andreia Barbosa⁶, pois, estamos, “*indubitavelmente, perante uma forma de acautelamento do crédito tributário, de natureza processual, que foi pensada única e exclusivamente para satisfazer o crédito tributário*”. Um pequeno parêntesis a esta transcrição. Esta autora caracteriza o processo de execução fiscal como sendo de natureza processual, todavia, mais tarde iremos não só esfarelar este assunto como alvitrar a preceito.

Feitas estas apreciações introdutivas, importa, de seguida, deslindar que dívidas podem ser cobradas através o processo de execução fiscal.

Esta cobrança coerciva rege-se pelo consagrado no Código de Procedimento e Processo Tributário.

Deste modo, no que tange às dívidas do Estado e o âmbito de aplicação da execução fiscal, tal como patente no art.º 148, n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, podemos verificar que “*O processo de execução fiscal abrange a cobrança coerciva das seguintes dívidas:*

⁴ A título exemplificativo, dívidas autárquicas (faturas de recolha de resíduos sólidos urbanos, água e saneamento).

⁵ Cfr. Art.º 148, n.º 2 do CPPT.

⁶ BARBOSA, Andreia “*A Prestação e a Constituição de Garantias no Procedimento e no Processo Tributário*”, p. 397, Edições Almedina, 2017.

a) *Tributos, incluindo impostos aduaneiros, especiais e extrafiscais, taxas⁷, demais contribuições financeiras a favor do Estado, adicionais cumulativamente cobrados, juros e outros encargos legais;*

b) *Coimas e outras sanções pecuniárias fixadas em decisões, sentenças ou acórdãos relativos a contra-ordenações tributárias, salvo quando aplicadas pelos tribunais comuns.*

c) *Coimas e outras sanções pecuniárias decorrentes da responsabilidade civil determinada nos termos do Regime Geral das Infracções Tributárias”⁸.*

Verificam-se, portanto, diversos tipos de receitas. Essas receitas podem ser: i) de natureza tributária (tributos e taxas); ii) de natureza financeira (apoios financeiros); e iii) de natureza contraordenacional (coimas).

Podem, ainda, ser cobradas através do processo de execução fiscal:

“a) *Outras dívidas ao Estado e a outras pessoas colectivas de direito público que devam ser pagas por força de acto administrativo;*

b) *Reembolsos ou reposições.*

c) *Custas, multas não penais e outras sanções pecuniárias fixadas em processo judicial”⁹.*

Referido isto, verifica-se que, no aludido artigo estão elencadas quais as dívidas passíveis de execução fiscal. Porém, não fornece o citado artigo (ou até mesmo o próprio diploma onde se insere) um conceito formal do que é o processo de execução fiscal.

Deste modo, consideremos o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo¹⁰ que define o processo de execução fiscal como “*um processo judicial ou meio processual utilizado pelo Estado para a arrecadação coerciva das receitas previstas no artigo 148.º do CPPT através da actuação, ainda que “tutelar”, de um tribunal tributário, que é um órgão do poder judicial.*”

⁷ Importante mencionar a distinção de imposto e taxas pois, embora ambas sejam uma espécie de tributos distinguem-se por a primeira ser caracterizada como unilateral e a segunda bilateral. As taxas, assumem uma natureza sinalagmática pois são só aplicadas aos beneficiários de determinados serviços. Para maiores desenvolvimentos sobre este tema, veja-se o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo n.º 1193/14.5BELRS, de 27/01/2022, consultado em www.dgsi.pt e, ainda, acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 01640/08.5BELRS, de 02/12/2020, consultado em www.dgsi.pt.

⁸ Esta alínea foi introduzida por intermédio da Lei n.º 3-B/2010, de 18 de abril.

⁹ Cfr. Art.º 148, n.º 2 do CPPT.

¹⁰ Vide, acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, n.º 059/12, consultado em www.dgsi.pt.

Nas palavras de António Soares da Rocha¹¹, “*a execução fiscal mais não é do que a concretização forçada de atos administrativos, independentemente da frustração do crédito no âmbito deste processo. Com tal afirmação se infere que o pilar não é o contribuinte, mas a materialização do ato administrativo, proveniente de liquidação, autoliquidação sem pagamento, retenção na fonte, reversão da dívida, contraordenações não pagas dentro do prazo voluntário e dívidas resultantes de protocolo estabelecido com outros organismos da administração pública.*”

No que alude à competência da execução fiscal, devemos de atentar à competência da administração fiscal e à competência dos tribunais tributários, tal como o legislador fez constar nos art. os 149, 150 e 151 do CPPT.

Neste âmbito, ao órgão de execução fiscal do serviço da administração tributária cabe a prática de atos primários, designadamente, a instauração da execução, a citação dos executados, a penhora dos bens, a invocação de credores, a verificação e graduação de créditos, a reversão da execução contra terceiros¹², a venda de bens penhorados, anulação da venda, anulação da dívida, a extinção da execução, entre outros atos¹³.

Por seu turno, aos tribunais tributários, tal como consagrado no art.º 151 do CPPT, cabe decidir os incidentes (art.º 127 e ss do CPPT), os embargos (art.º 237 do CPPT), a oposição (art.º 203 e ss do CPPT), incluindo quando incidida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária, e a reclamação dos atos praticados pelo órgão da execução fiscal.

Incidindo sobre dívidas cobradas no âmbito do processo de execução fiscal, à parecença do que ocorre nas execuções “tradicionais”, é obrigatório que estas sejam certas, líquidas e exigíveis, ou seja, é imperativo que não hajam dúvidas quanto aos sujeitos devedores ou nem quanto à natureza e conteúdo das prestações em falta, que já se tenha verificado incumprimento e, por fim, que o montante em dívida já esteja apurado¹⁴.

¹¹ ROCHA, António Soares da “*A demanda e a defesa nas execuções cíveis e fiscais*”, p. 73, Vida Económica, 2017.

¹² Nas palavras de Domingos Pereira de Sousa, “*a lei fiscal recorre com frequência a soluções em que procede à interposição de uma terceira pessoa entre o sujeito passivo de impostos e o Estado, procurando dessa forma acautelar um meio mais seguro, prático e eficiente de cobrança do imposto*” - SOUSA, Domingos Pereira de “*Direito Fiscal e Processo Tributário*”, p. 390, Europress, 2022.

¹³ Cfr. Art.º 150 do CPPT.

¹⁴ A este propósito, AMORIM, José de Campos, AZEVEDO, Patrícia Anjos “*Manual de Procedimento e Processo Tributário*”, 1.ª Edição Editora, 2021.

Divergente do que se sucede nas execuções “comuns”, os fundamentos de defesa do executado são mais restritos na ação executiva tributária¹⁵.

O processo de execução fiscal tem um prazo máximo (ou ideal) de um ano¹⁶. Este curto prazo, no nosso parecer, tem como propósito estimular a extinção da execução no mais curto espaço de tempo possível¹⁷. Este prazo, embora legalmente previsto é, na prática, inúmeras vezes, difícil de cumprir face ao elevado número de processos.

Trata-se de um prazo de natureza ordenadora¹⁸ e disciplinadora¹⁹, “*daí resultando que a não conclusão do processo nesse prazo não tem qualquer relevo a nível da cobrança da dívida, não provocando, designadamente, a extinção da execução fiscal*”²⁰.

É possível, em princípio, serem penhorados bens apreendidos por qualquer outro tribunal, o que não acontece na ação dita tradicional²¹.

No que atenta à natureza do processo de execução fiscal, dispõe o art.º 103, n.º 1 da LGT, que “*o processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional*”.

Para o autor Soares Martínez²² “*o processo de execução fiscal integra-se, como espécie característica, no género correspondente ao processo executivo. Trata-se, portanto, de um meio processual de reparação efectiva de um direito violado. Este é o traço distintivo em relação ao processo declarativo, que tem por objeto a definição de um direito ou de uma situação.*”

Na mesma linha de pensamento e, portanto, atribuindo a natureza processual ao processo de execução fiscal, entendem Serena Cabrito Neto e Carla Castelo²³ que “*o processo de execução fiscal assume a natureza judicial, sendo os prazos qualificados com prazos processuais para efeitos de contagem, pese embora a prática de actos no âmbito deste processo seja, na grande maioria das vezes, confiada na Administração*

¹⁵ Cfr. Art.º 204 do CPPT e 728 e ss do CPC.

¹⁶ Assim, art.º 177 do CPPT.

¹⁷ Art.º 25 do CPPT.

¹⁸ Entendimento propugnado no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 0806/07, de 08/11/2007, consultado em www.dgsi.pt.

¹⁹ Vide, acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 0111/09, de 04/03/2009, consultado em www.dgsi.pt.

²⁰ Vide, acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 0111/09, de 04/03/2009, consultado em www.dgsi.pt.

²¹ Cfr. Art.º 218, n.º 3 do CPPT e 794, n.º 1 do CPC.

²² MARTÍNEZ, Soares “*Direito Fiscal*”, p. 443, Livraria Almedina-Coimbra, 2003.

²³ NETO, Serena Cabrito e TRINDADE, Carla Castelo “*Contencioso Tributário-Volume IP*”, p. 499, Edições Almedina, 2017.

Tributária. A atribuição destas competências à Administração não é orgânica ou materialmente inconstitucional, exigindo-se porém que os eventuais conflitos que surjam no âmbito do processo de execução fiscal sejam dirimidos no próprio processo pelo juiz tributário”.

Queremos, novamente, fazer um parêntesis a esta transcrição, mormente, no que alude a esta inconstitucionalidade. Para estas autoras e na nossa jurisprudência o entendimento vai, inequivocamente, nesta direção, ou seja, não é inconstitucional o vasto leque de competências adjudicadas à AT. Ainda assim, não é essa a nossa opinião e iremos, humildemente (e salvo melhor opinião), ao longo do nosso projeto avançado opinar e, justificadamente, defender.

Estamos, porém, em crer que, tendo em conta o elevado número de créditos tributários em incumprimento, com o intuito de tornar esta cobrança mais célere, agilizando a tramitação do processo e paralelamente descongestionando a via jurisdicional, embora considerado um processo de natureza judicial por uns e administrativo por outros, o processo em estudo é, maioritariamente, criado, instaurado e findo sem que ocorra qualquer intervenção judicial.

Na doutrina de Joaquim da Freitas Rocha²⁴, *“Trata-se de uma verdadeira ação-embora com uma forte componente não jurisdicional, pois muitos os atos são praticados por órgãos administrativos-que é instaurada com base num título formal (título executivo), dotado de coatividade e definitividade, que declara de uma forma fundamentada o valor da dívida em causa.”*

Casalta Nabais assinala que *“muito embora a LGT, no seu art. 103º, disponha que o processo de execução fiscal tem natureza judicial, o certo é que estamos perante um processo que é judicial só em certos casos e, mesmo nesses casos, apenas em parte, já que um tal processo só será judicial na medida em que tenha de ser praticado alguns dos mencionados actos de natureza judicial. Por isso, não admira que os processos de execução fiscal e possam iniciar e concluir nos órgãos da execução fiscal sem intervenção dos tribunais”*²⁵.

Posto isto, é de fácil dedução a clara intenção do legislador de promover a desjudicialização do processo alvo de análise e conquanto, concede um leque vasto de

²⁴ ROCHA, Joaquim Freitas da *“Lições de Procedimento e Processo Tributário”*, p. 339, Edições Almedina, 6.ª Edição, 2018.

²⁵ NABAIS, José Casalta *“Direito Fiscal”*, p. 327, Edições Almedina, 11.ª Edição, 2021.

competências à administração tributária²⁶, porém, talvez, sem nunca descurar o direito ao contraditório do executado, podendo este, em regulares circunstâncias, recorrer à via judicial se assim o entender.

Compete ao tribunal tributário, nomeadamente, decidir da oposição à execução, a reclamação dos atos praticados pelo órgão de execução fiscal e os embargos de terceiro, a título de exemplo²⁷. Isto significa que, só existe intervenção judicial se suscitadas questões de natureza jurisdicional.

Por sua vez, compete à AT, a instauração do processo em análise no nosso projeto avançado, a citação do executado, o deferimento ou indeferimento do pedido de pagamento em prestações ou da dação em pagamento, por exemplo.

Parece-nos, portanto, que o tribunal tem um papel reduzido em sede de execução fiscal, pois, o juiz só irá intervir quando se levantem litígios ou conflitos de pretensões²⁸.

Ora, face ao antedito, resta dizer que, pese embora o art.º 103 da Lei Geral Tributária indique que o processo de execução fiscal é um processo judicial, tal como defendido por José Casalta Nabais, pensamento que acompanhamos, esta intervenção em muitos casos não se verifica, pelo que, muitas são as vezes em que a cobrança coerciva é executada, tão-somente, pelos órgãos da administração fiscal.

Em resumo, o processo de execução fiscal visa a cobrança coerciva de créditos tributários, de qualquer natureza. Comparando o processo de execução fiscal com o processo de execução “comum”, este processo distingue-se por ser mais simples, com o claro objetivo de o tornar menos moroso e de melhor servir os interesses do credor que, neste caso, tem um estatuto diferente de um qualquer outro tipo de credor, que não uma entidade estadual.

2. A INSTAURAÇÃO E TRAMITAÇÃO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

²⁶ Neste sentido, *vide*, artigo 150 do CPPT “1 - É competente para a execução fiscal a administração tributária. 2 - A instauração e os actos da execução são praticados no órgão da administração tributária designado, mediante despacho, pelo dirigente máximo do serviço”.

²⁷ Assim, art.º 151, n.º 1 do CPPT.

²⁸ Cfr. Art.º 151, n.º 1 do CPPT “Compete ao tribunal tributário de 1.ª instância da área do domicílio ou sede do devedor originário, depois de ouvido o Ministério Público nos termos do presente Código, decidir os incidentes, os embargos, a oposição, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária, e a reclamação dos atos praticados pelos órgãos da execução fiscal”.

O processo de execução fiscal depreende-se pela célere e simples²⁹ arrecadação de receitas públicas, de modo coercivo, adotando uma natureza, hegemonicamente, administrativa.

Ainda assim, quando falamos de celeridade e economia dos meios adotados, é imprescindível que o legislador, garanta a correta aplicação dos quadros normativos, asseverando os direitos dos intervenientes.

O tema que agora nos ocupa inicia-se com a respetiva instauração. Empregando o ensinamento do Tribunal Constitucional³⁰ “*o acto de instauração da execução fiscal, a fazer "mediante despacho a lavrar no ou nos respectivos títulos ou relação destes, no prazo de 24 horas após o recebimento", não corresponde a mais do que à apresentação, na repartição de finanças, do respectivo título executivo, dentre de qualquer dos tipos a que alude o art.º 248º do CPT, não tendo uma natureza que seja diferente da do acto de instauração da acção executiva do processo civil feito pelo credor.*

Dito isto, afere-se que, não é necessário a apresentação de qualquer petição ou requerimento para se proceder à instauração do processo de execução fiscal.

Situação problemática que pode verificar-se e que, no dia-a-dia efetivamente ocorre, é o processo de execução fiscal ser instaurado estando ainda a decorrer o prazo legal para o contribuinte interpor um processo de impugnação judicial³¹. É, de facto, uma situação estranha mas que não é ilegal. Findo o prazo de pagamento voluntário pode, de imediato, ser instaurado o processo de execução fiscal não tendo, portanto, decorrido o prazo legal de 3 meses para a interposição do processo de impugnação judicial.

No que concerne à instauração, e, portanto, à legitimidade ativa no âmbito do processo de execução fiscal, destacando reiteradamente a incidência administrativa deste processo, reforça o art.º 10, n.º 1, alínea f) do CPPT que “*aos serviços da administração tributária cabe: instaurar os processos de execução fiscal e realizar os atos a estes respeitantes (...)*”.

O processo é instaurado pelo órgão da execução fiscal³², dito de outra forma, pelo serviço de finanças da área do domicílio do executado³³, na pessoa do chefe do serviço de finanças, sendo este que promove a execução e tramita a mesma na fase administrativa.

²⁹ MARTÍNEZ, Soares “Direito Fiscal”, p. 443, Livraria Almedina-Coimbra, 2003.

³⁰ Acórdão do Tribunal Constitucional, processo n.º 151/02, de 12/02/2003, consultado em www.dgsi.pt

³¹ V. Art.º 102 do CPPT.

³² Cfr. Art.º 149 do CPPT.

³³ Considera-se domicílio fiscal do contribuinte a sua residência habitual.

Em relação à legitimidade passiva, podem ser executados no processo de execução fiscal, quer os devedores originários e respetivos sucessores³⁴, quer os garantes³⁵.

Conquanto, para se instaurar um processo de execução fiscal é insuficiente o reconhecimento das dívidas esplanadas no ponto antecedente. É imprescindível a existência de um título executivo³⁶.

Desta forma, importa esclarecer que, uma vez constituído o título executivo, ou seja, emitida certidão de dívida representativa do crédito tributário, temos constituída a base para instauração de processo de execução fiscal.

2.1 O TÍTULO EXECUTIVO

Indica, “taxativamente”, o art.º 162 do CPPT, que “*só podem servir de base à execução fiscal os seguintes títulos executivos:*”

a) Certidão extraída do título de cobrança relativa a tributos e outras receitas do Estado;

b) Certidão de decisão exequível proferida em processo de aplicação das coimas;

c) Certidão do acto administrativo que determina a dívida a ser paga;

d) Qualquer outro título a que, por lei especial, seja atribuída força executiva.”

O prómio deste artigo mais faz parecer que subsiste aqui uma taxatividade. Em nosso entender (e daí termos utilizado, acima, a expressão entre aspas), não consideramos esta lista taxativa, porquanto a al. d) abre a possibilidade de ser atribuída força executiva a qualquer outro título, colocando em crise essa taxatividade.

Os títulos executivos, que são emitidos via eletrónica³⁷, só estão revestidos de força probatória bastante quando preenchidos, cumulativamente, determinados requisitos. Requisitos estes que, o art.º 163, n.º 1 e 164 do mesmo código, faz referência³⁸.

³⁴ Se na persecução do processo de execução fiscal verificar-se o óbito do executado, a execução é dirigida contra os seus sucessores, nos termos do art.º 155 do CPPT. A responsabilidade dos sucessores do executado finado é, porém, limitada. Dispõe o art.º 2071, n.º 2 do CC que “ (...) a responsabilidade pelos encargos também não excede o valor dos bens herdados (...) ”.

³⁵ V. Art.º 153 do CPPT.

³⁶ A este propósito, acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte, processo n.º 00288/19.3BEMDL, de 02/04/2020, consultado em www.dgsi.pt define que “o título executivo é o documento essencial sem o qual não é possível instaurar a execução fiscal, sendo o instrumento que permite o direito de ação executiva imposta ao órgão de execução.”

³⁷ Cfr. Art.º 163, n.º 3 do CPPT.

³⁸ a) Menção da entidade emissora ou promotora da execução;

A falta de algum dos pressupostos, quando não puder ser suprida por prova documental, é motivo bastante para o título executivo ser dado como ineficaz, causando desta forma a nulidade do processo³⁹. Esta nulidade é de conhecimento oficioso e pode ser arguida até ao trânsito em julgado da decisão final⁴⁰.

Ao título executivo pode ser junto uma nota onde se refere o que serviu de base à instauração do processo de execução fiscal⁴¹.

Na esteira de Joaquim Freitas da Rocha “*o título executivo permite reafirmar o carácter certo, líquido e exigível da dívida subjacente, não sendo permitido questionar nesta altura a legalidade em concreto do ato tributário.*”⁴²

Por conseguinte, e notando o art.º n.º 88, n.º 1 do CPPT, “*findo o prazo de pagamento voluntário estabelecido nas leis tributárias, será extraída pelos serviços competentes certidão de dívida com base nos elementos que tiverem ao seu dispor*”.

Aqui chegados resta dizer que, uma vez constituído o título executivo nos termos legalmente mencionados, este é recebido pelo órgão de execução fiscal, isto é, o serviço de administração tributária onde deva legalmente correr a execução⁴³.

Como dispõe o art.º 150.º do referido diploma, a instauração e os atos da execução são praticados no órgão da administração designado, mediante despacho, pelo dirigente máximo do serviço.

Contudo, e na contingência de não se verificar esta designação, a instauração e os atos de execução são praticados no órgão periférico regional da área do domicílio do devedor.

Tal como afirmado por Joaquim Freitas da Rocha⁴⁴, com o sistema informático tributário atual, o ato de instauração do processo em análise é realizado quase que, automaticamente, quando decorrido o prazo de pagamento voluntário.

b) Assinatura da entidade emissora ou promotora da execução, por chancela nos termos do presente Código ou, preferencialmente, através de aposição de assinatura electrónica avançada;

c) Data em que foi emitido;

d) Nome e número de contribuinte do ou dos devedores;

e) Natureza e proveniência da dívida e indicação do seu montante.

³⁹ Vide, 165, n.º 1, alínea b) do CPPT.

⁴⁰ Cfr. Art.º 165, n.º 4 do CPPT.

⁴¹ A entidade promotora da execução pode juntar ao título executivo, se o entender necessário, uma nota de que conste o resumo da situação que serviu de base à instauração do processo.

⁴² ROCHA, Joaquim Freitas da “*Lições de Procedimento e Processo Tributário*”, p. 347, Edições Almedina, 6.ª Edição, 2018.

⁴³ Cfr. Art.º 149, do CPPT.

⁴⁴ ROCHA, Joaquim Freitas da “*Lições de Procedimento e Processo Tributário*”, p. 363, Edições Almedina, 6.ª Edição, 2018.

Regressando ao momento em que é lavrado despacho, isto é, no adreço de não se tratar de um processo informatizado⁴⁵, este é efetuado no próprio título executivo e proceder-se-á ao respetivo registo, não havendo, desta forma, apresentação de qualquer requerimento executivo ou petição, privilegiando, novamente, a economia e celeridade processual.

Portanto, decorridos os trâmites expostos, tornar-se necessário dar conhecimento ao executado de que foi contra ele proposta determinada execução⁴⁶ e, no caso devedores subsidiários, é através da citação que os mesmos são chamados ao processo.

Concisamente, o título executivo tem duas funções. A primeira delas é verificar se estão reunidas as condições para instaurar o processo de execução fiscal, particularmente, o estar perante uma dívida certa, líquida e exigível. A segunda função do título executivo é informar o contribuinte sobre a dívida em curso para que este, pretendendo, possa diligenciar a sua defesa.

2.2 A CITAÇÃO DO EXECUTADO

Face à célere sequência de atos no processo de execução fiscal é a citação um dos passos mais importantes, dado que, só a partir desta há intervenção do executado⁴⁷, uma vez que, até então, o contribuinte ainda não tinha conhecimento da execução contra si instaurada.

Por conseguinte, como efeitos e função da citação ao executado é a este comunicado o prazo para oposição à execução que, nos termos do art.º 203, n.º 1 do CPPT, a oposição deve ser deduzida no prazo de 30 dias a contar da citação pessoal ou, não a tendo havido, da primeira penhora ou da data em que tiver ocorrido o facto superveniente ou do seu conhecimento pelo executado.

No entendimento do autor Hélder Martins Leitão⁴⁸, *“jamais o processo de execução fiscal tramitará até final à revelia do executado. O que pode, isso sim, é a citação ocorrer (ou ter de) neste ou naquele momento, nunca a sua inexistência”*.

⁴⁵ Cfr. Art.º 188, n.º 3 do CPPT.

⁴⁶ V. Art.º 35, n.º 2 do CPPT.

⁴⁷ Cfr. Art.º 35, n.º 2 do CPPT.

⁴⁸ LEITÃO, Hélder Martins, *“Meios de Defesa do Contribuinte”*, Almeida & Leitão, Lda, 3.ª Edição, 2021, p. 339.

Com citação, é ainda dado a conhecer ao executado que, poderá requerer a dação em pagamento⁴⁹, bem como efetuar o pedido de pagamento em prestações até à marcação da venda⁵⁰.

A citação, tem ainda como efeito ser um dos fatores interruptivos da prescrição, mas não só, pois, ao contrário do que acontece nos processos de execução no âmbito do Código de Processo Civil, há sempre citação antes da penhora. Tal facto, no entendimento de Duarte Morais⁵¹, que acompanhamos, parece ser pretensão primordial da lei fiscal dar a conhecer ao devedor o processo, podendo com tal ficar motivado a efetuar o pagamento voluntário e, conseqüentemente colocar termo à execução.

A relevância da citação é ainda decalcada pela jurisprudência, tal como se verifica no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul⁵² ao referir que “*a exigência de um prazo de 30 dias para deduzir oposição, pedir o pagamento em prestações ou requerer a dação em pagamento, não se afigura excessivo, arbitrário ou limitativo do direito de acesso aos tribunais e das garantias de defesa do administrado.*”

No âmbito do processo de execução fiscal, temos requisitos formais e substanciais.

Em referência aos requisitos formais, ou seja, as formas que a citação pode revestir, no nosso ordenamento jurídico, encontram-se previstas três modalidades de citação: a citação postal, a citação pessoal e a citação edital, encontrando-se estas consagradas nos artigos 191.º e 192.º do CPPT.

Dentro da citação por via postal temos a citação postal simples e registada. A citação por via postal simples ocorre quando o valor em dívida não exceda as quinhentas unidades de conta. Já a citação por via postal através de carta registada sucede quando o montante é superior a cinquenta vezes unidades de conta.

Se a carta não for devolvida ou for devolvida sem indicação de nova morada seguir-se-á para a penhora⁵³.

Indica-nos ainda o n.º 2 e 3 do art.º 193 do diploma mencionado que a venda depende da prévia citação pessoal e quando não for conhecida a morada do executado ocorrerá citação edital. Esta postura do legislador conduz-nos novamente ao

⁴⁹Cfr. Art.º 201, do CPPT.

⁵⁰ Neste sentido, *vide* artigo 189, n.º 1 do CPPT.

⁵¹ MORAIS, Rui Duarte “*A Execução fiscal*”, pp. 48 e 49, Edições Almedina, 2005.

⁵² Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, processo n.º 931/20.1BELRA, de 28/10/2021, consultado em www.dgsi.pt.

⁵³ Cfr. Art.º 193, n.º 1 do CPPT.

entendimento de que é intenção base deste que haja lugar a pagamento voluntário e deste modo extinguir a execução mais rapidamente.

No que alude à segunda modalidade, nos termos do art.º 191, n.º 3 do CPPT, há lugar a citação pessoal quando a quantia exequenda exceda as quinhentas unidades de conta, incluindo a efetivação da responsabilidade subsidiária quando houver necessidade de proceder à venda de bens e ainda quando o órgão de execução fiscal entender que esta modalidade de citação é mais eficaz para a cobrança da dívida.

Quanto a esta modalidade de citação, indica-nos ainda o n.º 4, do mencionado normativo, que a citação poderá ser feita para o domicílio fiscal eletrónico ou para a área reservada do portal das finanças, valendo como citação pessoal⁵⁴.

Por fim, no que pertence à terceira modalidade, a citação por meio de edital verifica-se quando ocorre impossibilidade da concretização da citação pessoal.

Atentando ao plasmado no art.º 192 do mesmo diploma, podemos verificar que, a citação edital só se sucede quando estamos perante um desconhecimento absoluto acerca do paradeiro do executado e, portanto, uma inviabilidade definitiva de contactar o executado.

Ainda sobre esta modalidade de citação, referimos que, não tem um conteúdo tão completo e, essencialmente, seguro, quanto às outras duas modalidades, sendo esta modalidade uma citação de último recurso, pois, poderá ser ofensiva à reserva de intimidade da vida privada, pois, deverá ser parte integrante das citações editais todos os elementos ou dados legalmente exigidos⁵⁵.

Concisamente, independentemente da modalidade da citação adotada, importa salientar que, a falta desta constitui uma nulidade insanável quando possa prejudicar a defesa do interessado⁵⁶.

Analogamente, esta nulidade, à semelhança da falta de requisitos essenciais do título executivo suprarreferida, é de conhecimento oficioso e pode ser arguida até ao trânsito em julgado da decisão final.

⁵⁴ Esta implementação normativa reflete a intenção de desmaterialização de procedimentos na tramitação do processo de execução fiscal.

⁵⁵ Vide, art.º 192, do CPPT: “7 - A citação edital é feita por afixação de edital, seguida da publicação de anúncio no Portal das Finanças em acesso público.

8 - O edital é afixado na porta da casa da última residência ou sede que o citando teve no País.

9 - Sendo as citações feitas nos termos e locais dos números anteriores, constam dos éditos, conforme o caso, a natureza dos bens penhorados, o prazo do pagamento e de oposição e a data e o local designado para a venda.”

⁵⁶ Cfr. Art.º 165, n.º 1, alínea a) do CPPT.

Ocorrendo a citação por qualquer uma destas modalidades, quando a mesma padecer de um vício de requisito substancial, mesmo que sanável, estamos perante uma citação nula.

No que pertence aos requisitos substanciais da citação, nomeadamente, os elementos que esta deve conter, estabelece o art.º 190, n.º 1 do CPPT que é requisito obrigatório fazer-se constar a entidade emissora ou promotora da execução, data de emissão, nome e domicílio do ou dos devedores e natureza e proveniência da dívida, bem como o montante⁵⁷ ou, alternativamente, juntar cópia do título executivo.

O n.º 2 do mesmo preceito, impõe que a citação se faça acompanhar pelo prazo de oposição, ou para dação em cumprimento, bem como a indicação de que *“nos casos referidos no artigo 169 e no artigo 52 da lei geral tributária, a suspensão da execução e a regularização da situação tributária dependem da efetiva existência de garantia idónea, cujo valor deve constar da citação, ou em alternativa da obtenção de autorização da sua dispensa.”*

De fazer nota, novamente, o incentivo do legislador de agilização e simplificação do processo de execução por no n.º 7 do preceito em análise referir que *“nos casos de dívidas cobradas no mesmo processo de execução fiscal, os elementos da citação previstos no n.º 1 podem referir-se à globalidade das dívidas, indicando a sua natureza, o ano ou período a que se reportam e o seu montante global.”*

Havemos, pois, de mencionar em que há ainda uma promoção, por parte do legislador, ao recurso dos meios eletrónicos, pois, o executado através do seu Portal das Finanças tem a faculdade de consultar todos os elementos relativos a cada uma das dívidas, como advém do n.º 8 do art.º 190 do CPPT.

Por último, é de pôr em evidência, novamente, a relevância da citação no processo de execução fiscal por ser através da mesma que o executado toma conhecimento de que contra ele foi interposta determinada execução e a partir daí é-lhe atribuída a faculdade de reagir e, concludentemente, determinar o desenvolvimento processual da cobrança coerciva tributária.

⁵⁷ V. Art.º 163, n.º 1, alíneas a), c), d) e e) do CPPT:

CAPÍTULO II

A REAÇÃO E OS MEIOS DE DEFESA DOS PARTICULARES NO ÂMBITO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

1. A NATUREZA DOS MEIOS DE DEFESA

A AT, deve, perante o contribuinte, respeitar os seus direitos e interesses legalmente protegidos. Na extensão do sistema fiscal português existe todo um conjunto de normas à disposição do contribuinte para a defesa dos seus direitos

Esses direitos e interesses são tutelados pelas garantias dos contribuintes.

Nesta conjuntura, destacam-se as garantias dos contribuintes, que subdividem em garantias administrativas e jurisdicionais, ambas, como a própria palavra indica destinadas a garantir os direitos que assistem ao contribuinte⁵⁸.

Dentro das garantias administrativas temos as garantias administrativas não impugnatórias e as garantias administrativas impugnatórias.

No que respeita às primeiras temos, designadamente, ao direito à informação⁵⁹; ao direito à participação na formação das decisões⁶⁰; à participação “*na formação das decisões que lhe digam respeito*”⁶¹; ao direito à dedução, reembolso ou restituição do imposto⁶²; direito a juros indemnizatórios e moratórios⁶³; ao direito da redução das coimas⁶⁴; direito à caducidade da liquidação⁶⁵; à prescrição da obrigação tributária⁶⁶; e, por último à prescrição do procedimento contraordenacional e do procedimento criminal⁶⁷.

Por outro lado e no que pertence às garantias administrativas impugnatórias temos: a reclamação em matéria tributária, comumente designada por reclamação

⁵⁸ Para mais desenvolvimentos, veja-se, AMORIM, José de Campos, AZEVEDO, Patrícia Anjos “*Lições de Direito Fiscal*”, pp. 158 e ss, Primeira Edição, 1.ª Edição 2020.

⁵⁹ Assim, art.º 59, n.º 3, al. a); art.º 67, n.º 1, al.s a), b) e c) e art.º 70, n.º 3, todos da LGT e, por último, art.º 268, n.ºs 1 e 2 da CRP.

⁶⁰ Art.º 77 da LGT.

⁶¹ Vide, art.º 60 da LGT e 267, n.º 1 da CRP.

⁶² V. Art.º 30, n.º 1, al. c) da LGT.

⁶³ Art.º 43, n.º 3 e 102, n.º 2, ambos da LGT.

⁶⁴ Assim, art.º 29 e 30 do RGIT.

⁶⁵ Cfr. Art.º 45 da LGT.

⁶⁶ V. Art.º 48, n.º 1 da LGT.

⁶⁷ Vide, art.º 33 e 21, ambos do RGIT.

graciosa⁶⁸; o recurso hierárquico⁶⁹; pedido de revisão de atos tributários⁷⁰; impugnação dos atos de liquidação, substituição tributária, pagamentos por conta e dos atos de liquidação com fundamento em classificação pautal, origem ou valor aduaneiro das mercadorias⁷¹; procedimento de correção de erros da Autoridade Tributária⁷²; ao pedido da revisão da matéria coletável⁷³; à revogação, ratificação, reforma, conversão e retificação do ato tributário; ao pedido de informação vinculativa e de avaliação prévia; ao reconhecimento de benefícios fiscais; e, por fim, ao procedimento de inspeção tributária.

Já as garantias jurisdicionais estas abrangem: a impugnação judicial⁷⁴; a ação para reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido⁷⁵; a ação de intimação para um comportamento⁷⁶; o processo especial de derrogação do sigilo bancário⁷⁷; a intimação para a consulta de documentos, para passagem de certidões, para a produção antecipada de prova ou para a execução de sentenças transitadas em julgado⁷⁸; o direito de oposição à execução⁷⁹; o direito à reclamação das decisões do órgão da execução fiscal⁸⁰; o direito aos embargos de terceiros⁸¹; e, por último o direito ao recurso jurisdicional⁸².

Verifica-se, assim, uma diversidade de meios de defesa que o contribuinte dispõe para defesa dos seus interesses e direitos, devendo este optar pelo meio mais adequado.

Contudo, na hipótese do contribuinte não optar pelo meio de defesa mais adequado, a lei impõe ao Tribunal a correção do processo para o meio processual mais próprio⁸³⁸⁴.

⁶⁸ Cfr. Art.º 68 e ss do CPPT.

⁶⁹ V. Art.º 66 do CPPT.

⁷⁰ Art.º 78 da LGT.

⁷¹ Cfr. Art.º 131 e ss do CPPT.

⁷² Art.º 95-A e 95-C, do CPPT.

⁷³ Assim, art.º 91 da LGT.

⁷⁴ Cfr. Art.º 99 e ss do CPPT.

⁷⁵ Art.º 145 do CPPT.

⁷⁶ Art.º 147 do CPPT.

⁷⁷ Cfr. Art.º 146-A e ss do CPPT.

⁷⁸ Vide, art.º 146, n.º 1 do CPPT.

⁷⁹ Assim, art.º 203 e 204, ambos do CPPT.

⁸⁰ Art.º 276 e ss do CPPT.

⁸¹ Cfr. Art.º 167 e 237, ambos do CPPT.

⁸² V. Art.º 280 e ss do CPPT.

⁸³ Veja-se, art.º 97, n.º 3 da LGT e, ainda, art.º 98, n.º 4 do CPPT.

⁸⁴ Sobre esta matéria, o Tribunal Central Administrativo do Norte refere que “*havendo erro na forma de processo, deverá ser ordenada a convolação do meio processual inadequado para o meio processual adequado*”, processo n.º 00526/11.0BEPNF, de 13/11/2014, consultado em www.dgsi.pt.

Esta correção tem como finalidade sanar a nulidade processual intrínseca à errónea escolha do meio de defesa optado.

O erro na forma do processo resulta, maioritariamente, por ignorância por parte do contribuinte da lei. Daí, ser efetuada a sua correção oficiosamente para assegurar ao contribuinte neste e em outros casos a plena e adequada proteção jurídica, devendo cada circunstância ser avaliada em juízo, não podendo a justiça tributária (ou qualquer outra), ser negada por insuficiência de meios económicos ou por custas judiciais elevadas⁸⁵.

Em epílogo, poderemos, quiçá, afirmar que as garantias dos contribuintes são meios de obstar a autoridade do poder tributário.

2. PROTEÇÃO JURISDICIONAL EFETIVA DOS DIREITOS E INTERESSES DOS CONTRIBUINTES

Apesar de o processo de execução fiscal ocorrer maioritariamente através de intervenção administrativa, não carece do legislador atender ao cumprimento do constitucionalmente legislado, nomeadamente, o acesso ao direito e à tutela jurisdicional efetiva, conjeturado não somente na Constituição da República Portuguesa, mais concretamente nos seus art.ºs 20 e 268, mas também em matéria tributária, no CPPT e LGT.

Na doutrina de José de Campos Amorim e Patrícia Anjos Azevedo⁸⁶, “*este preceito constitucional estabelece a competência dos tribunais administrativos e fiscais para dirimir litígios emergentes das relações jurídico-administrativas e garantir o direito à interposição de uma ação judicial, destinada a proteger determinada situação emergente de factos tributários e garantir a sua subsunção às normas substantivas.*”

Tal circunstância, poderá verificar-se desde logo no art.º 9 da Lei Geral Tributária, onde se encontra plasmada a garantia de acesso à justiça tributária, de modo a que tutela plena de todos os direitos ou interesses do contribuinte estejam protegidos.

No que refere ao Código de Procedimento e de Processo Tributário, garante o legislador, designadamente no seu art.º 96 que o contribuinte poderá recorrer ao processo

⁸⁵ Neste sentido, art.º 20 da CRP.

⁸⁶ AMORIM, José de Campos, AZEVEDO, Patrícia Anjos “*Manual de Procedimento e Processo Tributário*”, p. 177, 1.ª Edição, 2021.

judicial tributário para fazer cumprir os seus direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária.

A atividade jurisdicional, quando se trate de matéria tributável, é desenvolvida pelos tribunais administrativos e fiscais, devendo estes dirimir os litígios e incongruências que se verifiquem. Tal contexto permite que se faça cumprir, novamente, o constitucionalmente consagrado, pois, encontra-se estabelecido no art.º 202, n.º 1 da CRP que “*os tribunais são os órgãos de soberania com competência para administrar a justiça em nome do povo.*”

Alude o art.º 212, n.º 3 da CRP que “*compete aos tribunais administrativos e fiscais o julgamento das acções e recursos contenciosos que tenham por objeto dirimir os litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais.*”

Em consonância, o art.º 1, n.º 1 do ETAF, refere que “*os tribunais da jurisdição administrativa e fiscal são os órgãos de soberania com competência para administrar a justiça em nome do povo, nos litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais, nos termos compreendidos pelo âmbito de jurisdição previsto no artigo 4.º deste Estatuto.*”

Dos princípios constitucionalmente consagrados, salienta-se a independência dos tribunais (art.º 203 da CRP); princípio da jurisdição administrativa e fiscal (art.º 202, n.º 1 e art.º 1, n.º 1 do ETAF) e, por fim, a proteção jurídica dos contribuintes (art.º 268, n.º 4 da CRP).

Assim, para garantir a tutela jurisdicional efetiva é facultado ao contribuinte a possibilidade de defender a sua posição jurídica, isto é, os seus direitos ou interesses legalmente protegidos, sempre que, a sua esfera jurídica haja sido afetada por alguma ação ou omissão administrativa⁸⁷.

3. PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS SUBJACENTES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Atentando ao tema do nosso projeto avançado parece-nos muito pertinente ou até indispensável debruçarmo-nos sobre o estudo dos princípios do direito tributário, numa linha de inclusão e coerência da utilização dos princípios.

⁸⁷ A este propósito, veja-se art.º 268, n.º 4 da CRP.

O legislador, com o escopo de reforçar e garantir os direitos subjetivos do contribuinte, para além de normas estabeleceu também princípios fundamentais para prevenir lesar os direitos e interesses dos contribuintes perante alguma ação ou omissão da AT.

Estes princípios decorrem do legalmente previsto no CPC e no CPTA e ainda, de forma mais clara, na LGT e no CPPT.

Na ótica de João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães⁸⁸, *“os princípios fundamentais podem existir independentemente da sua consagração legislativa mas é certo que o facto de se revelarem em forma de norma lhes confere outra força jurídica, dando-lhes um carácter de obrigatoriedade de aplicação ou pelo menos diminuindo o grau de dúvida quanto à sua aplicação.”*

O facto de alguns princípios não estarem expressamente consagrados na lei *“não lhes retira o papel de parâmetro norteador quer das decisões legislativas, quer das decisões administrativas e jurisdicionais em concreto”*⁸⁹.

No role dos princípios iremos destacar os que entendemos por mais relevantes.

3.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

O princípio da legalidade encontra-se determinado no art.º 103, n.º 2 da CRP, entendendo que os impostos são criados por lei, sendo a sua liquidação e cobrança igualmente.

Por sua vez, na lei fiscal, justamente no art.º 8 da LGT encontra-se estabelecida a incidência do princípio da legalidade na aplicação de taxas, benefícios fiscais, garantias, crimes fiscais e contraordenações. Adita o n.º 2 deste preceito que está ainda sujeito ao princípio da legalidade, mormente:

- “a) A liquidação e cobrança dos tributos, incluindo os prazos de prescrição e caducidade;*
- b) A regulamentação das figuras da substituição e responsabilidade tributárias;*
- c) A definição das obrigações acessórias;*
- d) A definição das sanções fiscais sem natureza criminal;*

⁸⁸ CATARINO, João Ricardo, GUIMARÃES, Vasco Branco *“Lições de Fiscalidade Volume I-O Sistema Tributário Português”*, p. 52, 2.ª Edição, Edições Almedina, 2023.

⁸⁹ ROCHA, Joaquim Freitas da *“Lições de Procedimento e Processo Tributário”*, pp. 126 e 127, Edições Almedina, 8.ª Edição, 2021.

e) As regras de procedimento e processo tributário.”

Quando se trate de um procedimento e processo tributário apreciam-se então questões de legalidade e não questões de mérito, não dizendo respeito apenas a atos tributários, como é o caso da liquidação, mas também atos administrativos em matéria tributável como é o caso do indeferimento do pedido de um pagamento em prestações.

3.2 PRINCÍPIO DA COLABORAÇÃO

Embora se entenda quase como senso comum que os indivíduos em geral devem voluntariamente colaborar com a justiça de modo a aferir a verdade dos factos, em boa verdade, tal colaboração encontra-se devidamente regulada em termos fiscais.

O princípio da colaboração vincula não somente o processo civil em geral como também o procedimento e o processo tributário.

Em sentido amplo, o art.º 7, n.º 1 do CPC determina que *“na condução e intervenção no processo, devem os magistrados, os mandatários judiciais e as próprias partes cooperar entre si, concorrendo para se obter, com brevidade e eficácia, a justa composição do litígio”* e ainda que *o juiz pode, em qualquer altura do processo, ouvir as partes, seus representantes ou mandatários judiciais, convidando-os a fornecer os esclarecimentos sobre a matéria de facto ou de direito que se afigurem pertinentes e dando-se conhecimento à outra parte dos resultados da diligência”* (*idem*, n.º 2)⁹⁰.

Em sentido restrito e em sede de processo tributário, o art.º 99 da LGT indica que *“os particulares estão obrigados a prestar colaboração nos termos da lei do processo civil”*, acrescentando o n.º 3 deste preceito que, tal colaboração não diz respeito somente aos particulares, mas a todas as autoridades ou repartições públicas.

O legislador pretende, desta maneira, apreciar a verdade dos factos alegados inquirindo ambas as partes.

O princípio da colaboração está também explícito no art.º 59 da LGT esclarecendo que, há o dever de colaboração mútuo entre as partes, mais concretamente entre a AT e os contribuintes, presumindo-se sempre a boa-fé na atuação de ambas as partes

⁹⁰ Acrescenta ainda o art.º 417, n.º 1 do CPC que *“todas as pessoas, sejam ou não partes na causa, têm o dever de prestar a sua colaboração para a descoberta da verdade, respondendo ao que lhes for perguntado, submetendo-se às inspeções necessárias, facultando o que for requisitado e praticando os atos que forem determinados.”*

O incumprimento do princípio em estudo por parte do contribuinte conduz à aplicação de métodos indiretos de avaliação⁹¹, à perda de benefícios fiscais⁹², aplicação de um agravamento à coleta⁹³, à responsabilização do sujeito passivo nas contraordenações tributárias⁹⁴ ou crimes fiscais⁹⁵ ou, ainda, suspensão de prazos procedimentais⁹⁶.

Nos termos da lei geral, pode o contribuinte de má-fé ainda ser condenado em multa⁹⁷.

3.3 PRINCÍPIO DA CELERIDADE

O princípio da celeridade que agora nos ocupa, e claro está no âmbito do processo de execução fiscal, acarreta um dever não para AT ou para o contribuinte, mas sim sobre o juiz. Nesta fase do processo é a ele que cabe proferir decisão e como se verá mais à frente neste nosso ponto, num prazo razoável.

É interesse quer do contribuinte (ver a sua situação tributária regularizada), quer da AT (arrecadar a receita tributária), em tempo útil⁹⁸.

A este respeito e nas palavras de Joaquim Freitas da Rocha⁹⁹ “*de nada adianta o legislador prever a existência de um arsenal procedimental bem estruturado e bem articulado se, posteriormente, os atos em que um procedimento se desdobra não são levados a efeito ou são-no após um lapso temporal manifestamente exagerado.*”

O nosso ordenamento jurídico tem, ao longo dos anos, lutado contra a morosidade dos processos, todavia, nem sempre é exequível “*obter, em prazo razoável, uma decisão que aprecie, com força de caso julgado, a pretensão regularmente deduzida em juízo e a possibilidade da sua execução*”.¹⁰⁰

⁹¹ Assim, art.º 87 e ss da LGT.

⁹² Cfr. Art.º 14, n.º 2 da LGT e 12, n.º 2 e 4 do EBF.

⁹³ Art.º 77 do CPPT e 91, n.º 9 da LGT.

⁹⁴ Vide, art.º 108 e ss do RGIT.

⁹⁵ Cfr. Art.º 103 e ss do RGIT.

⁹⁶ V. Art.º 57, n.º 4 da LGT

⁹⁷ Cfr. Art.º 542 do CPC.

⁹⁸ Neste sentido, ROCHA, Joaquim Freitas da “*Lições de Procedimento e Processo Tributário*”, p. 133, Edições Almedina, 8.ª Edição, 2021.

⁹⁹ ROCHA, Joaquim Freitas da “*Lições de Procedimento e Processo Tributário*”, pp. 133 e 134, Edições Almedina, 8.ª Edição, 2021.

¹⁰⁰ Art.º 97, n.º 1 da LGT.

Ademais, este **prazo razoável**¹⁰¹ além de estar expresso na LGT, está também consagrado na nossa CRP¹⁰², que determina que “*todos têm direito a que uma causa em que intervenham seja objecto de decisão em prazo razoável e mediante processo equitativo*”. Também a Convenção Europeia dos Direitos do Homem no seu art.º 6, n.º 1 faz alusão a este prazo razoável, circunscrevendo que “*qualquer pessoa tem direito a que a sua causa seja examinada, equitativa e publicamente, num prazo razoável por um tribunal independente e imparcial (...)*”.

Em ênfase ao mencionado, persiste o art.º 96, n.º 1 do CPPT que “*o processo judicial tributário tem por função a tutela plena, efetiva e em tempo útil dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária.*”

A implementação de vias administrativas (procedimentais), acarreta a adoção da simplicidade do procedimento, a economia procedimental, bem como, a proibição de atos inúteis ou dilatatórios¹⁰³.

Aqui chegados, vejamos, então, o que se entende por prazo razoável.

No âmbito do processo tributário, e a título de exemplo no caso de dedução de oposição, dedução de embargos ou de ações para o reconhecimento de um direito ou interesse em matéria tributária, impõe o art.º 96, n.º 2 do CPPT o prazo máximo de duração de 2 anos contados entre a data da respetiva instauração e a da decisão proferida em 1.ª instância que lhe ponha termo ou, ainda, de 90 dias¹⁰⁴. Este último prazo aplica-se a processos urgentes como é o caso da impugnação das providências cautelares adotadas pela administração tributária¹⁰⁵ e das providências cautelares de natureza judicial¹⁰⁶, por exemplo.

O prazo máximo de 90 dias, como reveste o carácter de urgente e é um prazo processual nos termos do art.º 20, n.º 2 do CPPT, é um processo contínuo, contando-se fins-de-semana e feriados. A regra geral da contagem de prazos é que os mesmos se suspendem no decorrer das férias judiciais no entanto, aos processos urgentes, a regra geral não se aplica e não se verifica qualquer suspensão nesse período¹⁰⁷.

¹⁰¹ Negrito e itálico nosso.

¹⁰² Cfr. Art.º 20, n.º 4 da CRP.

¹⁰³ Neste sentido, art.º 57, n.º 1 da LGT e 69 als. a) e b) do CPPT.

¹⁰⁴ Art.º 97, n.º 1 als. g), i), j), l) e m) do CPPT.

¹⁰⁵ Cfr. Art.º 97, n.º 1, al. g) do CPPT

¹⁰⁶ Art.º 97, n.º 1, al. i) do CPPT.

¹⁰⁷ V. Art.º 138 do CPPT.

No adreço de ocorrer incumprimento dos prazos suprarreferidos terá como corolário uma eventual responsabilidade por parte do Estado, por força do estatuído no art.º 22 da CRP.

No ponto de vista de Serena Cabrito Neto e Carla Castelo Trindade¹⁰⁸, que acompanhamos na sua plenitude, “*apesar da consagração do princípio da celeridade no âmbito do processo judicial tributário, do direito resultante deste princípio de obter, em prazo razoável, uma decisão que aprecie, com força de caso julgado, a pretensão regularmente deduzida em juízo a possibilidade da sua execução, e da fixação de prazos máximos de duração do processo tributário, a verdade é que, na prática, continua a verificar-se uma excessiva morosidade dos tribunais administrativos e fiscais.*”

3.4 PRINCÍPIO DA PARTICIPAÇÃO E DO CONTRADITÓRIO

A implementação do princípio do contraditório urge de um princípio constitucionalmente previsto, ou seja, o princípio da participação (art.º 267, n.º 5 da CRP).

Sucintamente, pretende-se garantir o cumprimento do direito de o cidadão participar das decisões de assuntos que lhe dizem respeito.

No âmbito do processo civil¹⁰⁹, e subsidiariamente no processo tributário¹¹⁰, está expressamente estabelecido que o juiz deve fazer cumprir o princípio do contraditório, não devendo decidir questões de direito ou de facto, sem que as partes tenham possibilidade de se pronunciar.

Determina o art.º 98 da LGT que, no processo tributário as partes dispõem de iguais faculdades e meios de defesa, tendo por finalidade a igualdade e imparcialidade no acesso ao apuramento da verdade material e na participação da tomada de decisões.

No que respeita ao princípio da participação, este princípio, como o próprio nome indica, visa a garantia da participação do contribuinte nos assuntos em que é parte, sendo atribuída a faculdade de exigir aos órgãos administrativos atuações e medidas que garantam a sua audiência, assim, neste caso o contribuinte assume uma posição positiva.

¹⁰⁸ NETO, Serena Cabrito e TRINDADE, Carla Castelo “*Contencioso Tributário-Volume IP*”, p. 61, Edições Almedina, 2017.

¹⁰⁹ Cfr. Art.º 3, n.º 3 do CPC.

¹¹⁰ V. Art.º 2, al. e) do CPPT.

No mesmo seguimento, mas com a assunção de uma posição negativa, este princípio garante ainda que o contribuinte, não se pronunciando ou não agindo perante algum facto tributário, anui o que está a ser imputado.

Assim, verificámos que, este princípio reveste-se de um carácter bilateral, por juridicamente assegurar o direito de audição e de contradicção, sendo a faculdade de resposta e de defesa imperativa e incontornável.

De ressaltar que, estes princípios, embora semelhantes não poderão ser confundidos, dado que, o princípio da participação é mais amplo. O princípio do contraditório apenas surge quando é colocado um problema da resposta do interessado, enquanto, o princípio da participação, para além disso, procura influenciar e impulsionar uma decisão correta, justa e imparcial.

Importa acrescentar que, em termos práticos, o processo tributário é maioritariamente escrito¹¹¹ e apreciado pelo juiz, não havendo lugar a uma audiência de discussão e de julgamento dos factos jurídicos, excecionalmente, na audiência das testemunhas na fase de instrução.

O incumprimento destes princípios resulta na nulidade da sentença, estejamos nós perante um processo ou um procedimento tributário¹¹².

3.5 PRINCÍPIO DA TUTELA JURISDICIONAL EFETIVA

O princípio da tutela jurisdicional efetiva encontra-se constitucionalmente previsto nos art.ºs 20, n.º 1 e 268, n.º 4 da CRP, tendo como finalidade garantir a proteção judicial dos direitos e interesses dos contribuintes.

Na Lei Geral Tributária¹¹³ várias são as vezes em que se faz referência a este princípio.

Desde logo, estipula o art.º 95, n.º 1 que “*o interessado tem o direito de impugnar ou recorrer de todo o ato lesivo dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, seguindo as formas de processo prescritas na lei.*”

¹¹¹ Art.ºs 103, 110, 120, 121 e 122 do CPPT.

¹¹² Assim, art.º 195, n.º 1 do CPC.

¹¹³ A LGT, como se extrai do preâmbulo do DL n.º 398/98, de 17 de dezembro, urge para “*contribuir poderosamente para uma maior segurança das relações entre a administração tributária e os contribuintes, a uniformização dos critérios de aplicação do direito tributário, de que depende a aplicação efetiva do princípio da igualdade, e a estabilidade e coerência do sistema tributário.*”

Enuncia também o n.º 2 do citado artigo o conjunto de atos que pode ser considerado como lesivo, a saber:

“a) A liquidação de tributos, considerando-se também como tal para efeitos da presente lei os actos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta;

b) A fixação de valores patrimoniais;

c) A determinação da matéria tributável por métodos indirectos quando não dê lugar a liquidação do tributo;

d) O indeferimento, expresso ou tácito e total ou parcial, de reclamações, recursos ou pedidos de revisão ou reforma da liquidação;

e) O agravamento à colecta resultante do indeferimento de reclamação;

f) O indeferimento de pedidos de isenção ou de benefícios fiscais sempre que a sua concessão esteja dependente de procedimento autónomo;

g) A fixação de contrapartidas ou compensações autoritariamente impostas em quaisquer procedimentos de licenciamento ou autorização;

h) Outros actos administrativos em matéria tributária;

i) A aplicação de coimas e sanções acessórias;

j) Os actos praticados na execução fiscal;

l) A apreensão de bens ou outras providências cautelares da competência da administração tributária.”

Pode ler-se ainda no art.º 97, n.º 2 do indicado normativo que *“a todo o direito de impugnar corresponde o meio processual mais adequado de o fazer valer em juízo”*,

Ainda na mesma lei, dispõe o art.º 101 os meios processuais tributários que o contribuinte pode recorrer sempre que considere que os seus direitos e interesses forma lesados.

Analogamente, o Código de Procedimento Tributário faz também alusão a este princípio.

Atentemos à redação do art.º 96, n.º 1 do mencionado código que refere *“o processo judicial tributário tem por função a tutela plena, efetiva e em tempo útil dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária.”*

Também processualmente este princípio está previsto no art.º 2, n.º 2 do CPC, realizando o legislador quase um decalque do também estipulado fiscalmente ao indicar que *“todo o direito, exceto quando a lei determine o contrário, corresponde a ação adequada a fazê-lo reconhecer em juízo, a prevenir ou reparar a violação dele e a*

realizá-lo coercivamente, bem como os procedimentos necessários para acautelar o efeito útil da ação.”

Desta forma, este princípio imputa aos tribunais administrativos e fiscais de apreciar questões fiscais e administrativas, decidir litígios emergentes dessas questões, garantindo nesta persecução o acesso à ação judicial, sempre que, administrativamente, ocorram factos tributários suscetíveis de lesar algum interveniente, nomeadamente as que estão expressamente determinadas no art.º 4, n.º 1 do ETAF (Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais), que refere que cabe aos Tribunais Administrativos e Fiscais apreciar as seguintes situações: “*a) Tutela de direitos fundamentais e outros direitos e interesses legalmente protegidos, no âmbito de relações jurídicas administrativas e fiscais; b) Fiscalização da legalidade das normas e demais atos jurídicos emanados por órgãos da Administração Pública, ao abrigo de disposições de direito administrativo ou fiscal; c) Fiscalização da legalidade de atos administrativos praticados por quaisquer órgãos do Estado ou das Regiões Autónomas não integrados na Administração Pública; d) Fiscalização da legalidade das normas e demais atos jurídicos praticados por quaisquer entidades, independentemente da sua natureza, no exercício de poderes públicos; e) Validade de atos pré-contratuais e interpretação, validade e execução de contratos administrativos ou de quaisquer outros contratos celebrados nos termos da legislação sobre contratação pública, por pessoas coletivas de direito público ou outras entidades adjudicantes; f) Responsabilidade civil extracontratual das pessoas coletivas de direito público, incluindo por danos resultantes do exercício das funções política, legislativa e jurisdicional, sem prejuízo do disposto na alínea a) do n.º 4 do presente artigo; g) Responsabilidade civil extracontratual dos titulares de órgãos, funcionários, agentes, trabalhadores e demais servidores públicos, incluindo ações de regresso; h) Responsabilidade civil extracontratual dos demais sujeitos aos quais seja aplicável o regime específico da responsabilidade do Estado e demais pessoas coletivas de direito público; i) Condenação à remoção de situações constituídas em via de facto, sem título que as legitime; j) Relações jurídicas entre pessoas coletivas de direito público ou entre órgãos públicos, reguladas por disposições de direito administrativo ou fiscal; k) Prevenção, cessação e reparação de violações a valores e bens constitucionalmente protegidos, em matéria de saúde pública, habitação, educação, ambiente, ordenamento do território, urbanismo, qualidade de vida, património cultural e bens do Estado, quando cometidas por entidades públicas; l) Impugnações judiciais de decisões da Administração Pública que apliquem coimas no âmbito do ilícito de mera ordenação*

social por violação de normas de direito administrativo em matéria de urbanismo e do ilícito de mera ordenação social por violação de normas tributárias; m) Contencioso eleitoral relativo a órgãos de pessoas coletivas de direito público para que não seja competente outro tribunal; n) Execução da satisfação de obrigações ou respeito por limitações decorrentes de atos administrativos que não possam ser impostos coercivamente pela Administração; o) Relações jurídicas administrativas e fiscais que não digam respeito às matérias previstas nas alíneas anteriores.”

Amplia às competências supra referidas, i) a obtenção do reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos em matéria tributária dos pedidos de declaração de ilegalidade de normas administrativas, a nível regional ou local; ii) decisão de recursos de atos de liquidação de tributos; iii) recursos de atos de fixação de valores patrimoniais e de determinação de matéria tributável; iv) recursos de atos praticados no processo de execução fiscal¹¹⁴.

3.6 PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL E DO INQUISITÓRIO

Quando se trate de um procedimento tributário cabe à administração tributária a realização de todas as diligências necessárias para apurar a verdade material dos factos, não sendo bastante apreciar a questão somente com as provas que as partes apresentam.

A este propósito determina o art.º 58 da LGT que *“a administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido.”*

No mesmo sentido, quando estamos perante um processo tributário cabe ao juiz a concretização do apuramento supra referenciado.

A lei substantiva no art.º 8, n.º 1 indica expressamente que *“o tribunal não pode abster-se de julgar, invocando a falta ou obscuridade da lei ou alegando dúvida insanável acerca dos factos em litígio”*.

Ainda na mesma linha de pensamento, a lei constitucional, no seu art.º 20, n.º 4 estabelece que *“todos têm direito a que uma causa em que intervenham seja objecto de decisão em prazo razoável e mediante processo equitativo”*.

¹¹⁴ Assim, art.º 49 do ETAF.

Por incumbência ainda da constituição¹¹⁵ a AT está obrigada a tudo fazer no “*interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos aos cidadãos.*”

Não descurando do normativo fiscal, prevê o art.º 9, n.º 2 da LGT que “*todos os actos em matéria tributária que lesem direitos ou interesses legalmente protegidos são impugnáveis ou recorríveis nos termos da lei*”.

Podemos, então, aferir que tal como estipulado no art.º 13, n.º 1 do CPPT, incumbe ao juiz efetuar todas as diligências para apurar a verdade dos factos, não só perante as questões suscitadas pelas partes, mas também as que se mostrem necessárias para o bom andamento do processo.

Não obstante, não pode o juiz investigar factos que não foram alegados pelas partes, à exceção daqueles que são de conhecimento oficioso¹¹⁶.

O art.º 99 da LGT limita os poderes do tribunal, restringindo-o aos factos alegados pelas partes ou aos factos do conhecimento oficioso.

A falta de pronúncia por parte do juiz sobre questões que devia apreciar é uma das causas de nulidade de sentença¹¹⁷.

Por fim, cabe “*sublinhar que o processo tributário não se destina apenas à tutela de direitos e interesses legalmente protegidos. Ele visa, também, tutelar os princípios fundamentais do direito tributário (universalidade, legalidade, igualdade, proporcionalidade, entre outros) e contribuir para a realização das finalidades do sistema fiscal, designadamente a justa repartição do rendimento e da riqueza. A tutela objectiva destes princípios e dos valores que lhes são subjacentes não pode, em abstracto, estar dependente da prova feita pelas partes*”¹¹⁸.

4. OS MEIOS ADMINISTRATIVOS E OS MEIOS PROCESSUAIS TRIBUTÁRIOS

Tal como predito anteriormente, ainda que o processo de execução fiscal seja tendencialmente um processo administrativo (ou melhor, um processo composto por uma

¹¹⁵ Cfr. Art.º 266, da CRP.

¹¹⁶ V. Art.º 99, n.º 1 da LGT e 13 do CPPT.

¹¹⁷ Cfr. Art.º 125, n.º 1 do CPPT.

¹¹⁸ MACHADO, Jónatas E. M. e COSTA, Paulo Nogueira da “*Curso de Direito Tributário*”, p. 497, Coimbra Editora, 2ª Edição, 2012.

fase administrativa, acompanhada de uma outra fase, de cariz mais processual), em momento algum é intenção do legislador negligenciar o direito ao contraditório do executado.

Com a intenção de garantir a tutela, embora o processo de execução fiscal possa ocorrer integralmente pela via administrativa, a legislação fiscal e administrativa prevê um vasto leque de direitos e interesses dos contribuintes, como já versado por nós, de modo a prevenir que estes sejam lesados¹¹⁹, podendo enveredar pela via jurisdicional quando assim o entenda.

Nestes moldes, reforçamos a importância da citação, pois, é através da mesma que o executado tem conhecimento da execução e lhe são facultadas as formas de reação, ou seja, os meios de defesa no âmbito do processo de execução fiscal.

Esmiuçando o já referido, quando confrontado com um processo de execução fiscal ao contribuinte é, na nossa opinião, possibilitada a tomada de duas posições. Uma no sentido de que a reconhece e a outra no sentido de que a declina.

Na primeira posição, por assim dizer, o executado admite a dívida e nesse seguimento deve delimitar, dentro das suas possibilidades económicas, a melhor forma de cumprir com a sua obrigação. Logo, pode o executado efetuar pagamento voluntário¹²⁰, requerer pagamento em prestações¹²¹ ou, por último, optar pela dação em pagamento¹²², iniciando e colocando termo ao processo exclusivamente na via administrativa, sem nunca recorrer à via jurisdicional.

Nos termos do artigo 189.º do CPPT, pode o contribuinte solicitar o pagamento em prestações da dívida exequenda e, cumulativamente, solicitar dação em pagamento, ficando o pedido de pagamento em prestações suspenso até decisão do pedido em dação.

Na segunda posição, assim dizendo, quando o executado, não reconhece a dívida que lhe é exigível ou entenda que visaram um direito que lhe assistia, pode o mesmo deduzir oposição à execução¹²³, reclamar das decisões do órgão de execução fiscal¹²⁴, intentar ação para reconhecimento de direito ou interesse legítimo¹²⁵, intimação para um

¹¹⁹ Para mais desenvolvimentos, AMORIM, José de Campos, AZEVEDO, Patrícia Anjos “*Lições de Direito Fiscal*”, pp. 157 e ss, Primeira Edição, 1.ª Edição, 2020.

¹²⁰ Art.º 84, n.º 1 do CPPT “1 - *Constitui pagamento voluntário de dívidas de impostos e demais prestações tributárias o efectuado dentro do prazo estabelecido nas leis tributárias.*”

¹²¹ Art.º 42, n.º 1 da LGT “*O devedor que não possa cumprir integralmente e de uma só vez a dívida tributária pode requerer o pagamento em prestações, nos termos que a lei fixar.*”

¹²² Cfr. Art.º 40, n.º 2 da LGT e art.º 201 do CPPT.

¹²³ V. Art.º 203 e ss do CPPT.

¹²⁴ Assim, art.º 276 e 277 do CPPT.

¹²⁵ Art.º 145 do CPPT.

comportamento¹²⁶, recorrer ao recurso jurisdicional¹²⁷ e aos embargos de terceiro (aqui se um terceiro vir um seu direito lesado)¹²⁸.

Sobre esta última posição, e nos dizeres de José de Campos Amorim e Patrícia Anjos Azevedo¹²⁹ “*para garantir a tutela jurisdicional efetiva dos direitos e interesses dos contribuintes, encontra-se previsto um conjunto de princípios e direitos na legislação fiscal e administrativa que visam prevenir e evitar ações ou omissões da AT susceptíveis de lesar os contribuintes.*”

Acresce ao dito supra que, se o devedor originário tiver apresentado reclamação graciosa para questionar a legalidade da liquidação do imposto e a sua reclamação seja indeferida, o mesmo pode, já após a instauração do processo de execução fiscal impugnar judicialmente¹³⁰.

Quando ocorre reversão, o responsável subsidiário, depois de citado, pode reagir, tal como o devedor originário, de forma positiva e efetuar o pagamento da dívida ou de forma negativa e deduzir oposição. Acresce a estes meios de reação o de lhe ser ainda possibilitado nesta fase apresentar reclamação graciosa ou interpor uma impugnação judicial¹³¹.

5. OS MEIOS DE REAÇÃO ADMINISTRATIVOS

5.1 PAGAMENTO VOLUNTÁRIO

Ao versarmo-nos sob o processo de execução fiscal entendemos que, é efetuada uma cobrança coerciva do valor em dívida, sendo à primeira vista um contrassenso apresentar o pagamento voluntário como um meio de reação do contribuinte.

Não obstante, está estabelecido no artigo 84.º de Código do Procedimento e de Processo Tributário que, é exequível o pagamento das dívidas tributárias e demais prestações mediante o pagamento voluntário¹³².

¹²⁶ Cfr. Art.º 147 do CPPT.

¹²⁷ Vide, art.º 280 e ss do CPPT.

¹²⁸ Cfr. Art.º 166, n.º 1, al. a), 167 e 237, todos do CPPT.

¹²⁹ AMORIM, José de Campos, AZEVEDO, Patrícia Anjos “*Lições de Direito Fiscal*”, p. 157, Primeira Edição, 1.ª Edição 2020.

¹³⁰ Para mais desenvolvimentos, veja-se, MORAIS, Rui Duarte “*A Execução fiscal*”, p. 71, Edições Almeida, 2005.

¹³¹ Assim, art.ºs 70 e 102, n.º 1, al. c), ambos do CPPT.

¹³² Nos termos do art.º 264 do CPPT, os pagamentos por conta, quando se trate de impostos sobre rendimentos também são suscetíveis de pagamento voluntário. Trata-se assim de um pagamento parcial do débito

Então, e já no âmbito do processo da execução fiscal o contribuinte, nesta fase já na condição de executado, por sua iniciativa, ou um terceiro (ficando este sub-rogado nos direitos do exequente), pode colocar termo à sua dívida mediante o pagamento voluntário.

Nesta sequência, estabelece o artigo 264.º do CPPT que pode o contribuinte efetuar o pagamento voluntário de forma integral, por conta quando seja sua intenção efetuar um pagamento parcial em qualquer momento do processo executivo e ainda, o pagamento por sub-rogação quando exista uma substituição onde alguma coisa ou alguma pessoa assume o lugar ocupado por outra coisa ou outra pessoa.

É ainda permitido ao executado, nos termos e para os efeitos do art.º 264, n.º 2 do mesmo diploma, efetuar pagamentos por conta, desde que, estes não sejam inferior a um quarto de uma unidade de conta¹³³.

Sendo de sinalizar que o pagamento de um valor mínimo de 10% da dívida instaurada suspende o procedimento de venda por um período de 30 dias¹³⁴. Esse pagamento pode ser efetuado a qualquer momento, todavia, se realizado após a venda não suspende o concurso de credores¹³⁵.

Na contingência de um terceiro pretender efetuar o pagamento de uma dívida, na condição de sub-rogado, deverá fazê-lo nos termos do art.º 91.º do CPPT¹³⁶. Tal como estipulado no artigo 92.º do mencionado código, a dívida paga pelo sub-rogado conserva as garantias e privilégios do processo de cobrança que o exequente possuía, podendo o sub-rogado requerer a execução fiscal para ser cobrado ao executado o valor por si pago.

Já se o pagamento voluntário da dívida exequenda acontecer através do responsável subsidiário, ou seja, quando ocorre a reversão do processo de execução fiscal¹³⁷ por o devedor principal e respetivos responsáveis solidários caso existam, não possuírem bens suficientes para pagamento da quantia em dívida, pode o responsável

em execução, com a singularidade de ser factível efetuar a qualquer momento e em qualquer fase do processo não dependendo da citação do executado.

¹³³ O pagamento por conta corre nos termos e do disposto do art.º 262, n.º 2 a 6 do CPPT.

¹³⁴ Assim, art.º 264, n.º 4 do CPPT.

¹³⁵ Art.º 265, n.º 3 do CPPT.

¹³⁶ “1 - Para beneficiar dos efeitos da sub-rogação, o terceiro que pretender pagar antes de instaurada a execução deve requerê-lo ao dirigente do órgão periférico regional da administração tributária competente, que decide no próprio requerimento, caso se prove o interesse legítimo ou a autorização do devedor, indicando o montante da dívida a pagar e respetivos juros de mora.

2 - Se estiver pendente a execução, o pedido será feito ao órgão competente, e o pagamento, quando autorizado, compreenderá a quantia exequenda acrescida de juros de mora e custas.

3 - O pagamento, com sub-rogação, requerido depois da venda dos bens só poderá ser autorizado pela quantia que ficar em dívida.

4 - O despacho que autorizar a sub-rogação será notificado ao devedor e ao terceiro que a tiver requerido.”

¹³⁷ Cfr. Art.º 23 da LGT.

subsidiário efetuar pagamento de forma voluntária, ficando isento de custas e de juros de mora no âmbito do processo de execução fiscal.

Porém, ainda que esta isenção quanto ao responsável subsidiário, o pagamento de juros e de custas não é “perdoado”. É o devedor principal ou o responsável solidário quem tem o dever de efetuar esta liquidação.

Determina ainda o art.º 235, n.º 3 do CPPT que, na eventualidade da execução, depois de paga por terceiro, ficar parada por um período superior a seis meses, pode o executado ou qualquer credor efetuar o levantamento da penhora. Nesta circunstância, o sub-rogado assume a qualidade de credor tributário originário fazendo-se substituir assim à AT que deixou de ser exequente e pode agora o sujeito sub-rogado nomear bens à penhora de modo a fazer cumprir o seu crédito.

Ao efetuar-se o pagamento voluntário o processo de execução fiscal dá-se por extinto, comunicando-se tal facto ao executado por via eletrónica¹³⁸.

5.2 PAGAMENTOS EM PRESTAÇÕES

Decorrido o prazo para pagamento voluntário sem que o contribuinte o tivesse efetuado, começam-se a vencer juros de mora e pode o contribuinte requerer o pagamento em prestações.

Como ensina Carlos Paiva o pagamento em prestações permite “*proporcionar ao executado, a possibilidade de solver a dívida exequenda, não integralmente, mas fazendo-o através de um montante mensal, em tantas vezes quantas as prestações, que legalmente forem permitidas e lhe forem concedias*”¹³⁹.

O pagamento em prestações, consiste na possibilidade facultada ao contribuinte, quando por si requerida¹⁴⁰, de efetuar o pagamento da dívida exequenda de maneira fracionada, mediante prestações mensais e sucessivas.

O pagamento em prestações pode ter lugar antes da instauração do processo em análise, a partir do início do prazo de pagamento voluntário ou após o seu decurso¹⁴¹ ou ainda, após a instauração do processo de execução fiscal.

¹³⁸ Art.º 269 do CPPT.

¹³⁹ PAIVA, Carlos “*O Processo de Execução Fiscal*”, p. 185, Edições Almedina, 4.ª Edição, 2018.

¹⁴⁰ Cabe ao contribuinte o impulso da requisição do pagamento em prestações, nos termos do art.º 42, n.º 1 da LGT.

¹⁴¹ Cfr. Art.º 86, n.º 2 e 3 do CPPT.

Na letra da lei, dispõe o art.º 196.º, no seu n.º 4 do CPPT que “o pagamento em prestações é autorizado desde que se verifique que o executado pela sua situação económica, não pode solver a dívida de uma só vez (...)”¹⁴².

Quando o pagamento em prestações é legalmente autorizado, este suspende o prazo de prescrição da dívida exequenda, tal como estatuído no art.º 49, n.º 4, al. a) da Lei Geral Tributária.

Exclui-se do pagamento em prestações as “dívidas de recursos próprios comunitários e às dívidas resultantes da falta de entrega dentro do prazo legal, imposto retido na fonte ou legalmente repercutido a terceiros, salvo em caso de falecimento do executado”¹⁴³¹⁴⁴.

Como já dito, este meio de reação não é atribuído de forma automática e carece da iniciativa do próprio, sendo necessária a sua solicitação, através de requerimento dirigido ao órgão de execução fiscal¹⁴⁵, até à marcação da venda¹⁴⁶. Neste requerimento, o contribuinte indicará a forma como se propõe a efetuar o pagamento e os fundamentos da proposta¹⁴⁷.

Porém, importa esclarecer que, o impulso do contribuinte não origina a suspensão¹⁴⁸ do processo de execução fiscal, ocorrendo esta suspensão somente com pagamento efetivo em prestações e, ainda, a prestação de uma garantia idónea¹⁴⁹¹⁵⁰ ou,

¹⁴² No mesmo sentido, art.º 42, n.º 1 da LGT

¹⁴³ V. Art.º 196, n.º 2 do CPPT.

¹⁴⁴ Contudo, “é excepcionalmente admitida a possibilidade de pagamento em prestações das dívidas referidas no número anterior, sem prejuízo da responsabilidade contra-ordenacional ou criminal que ao caso couber, quando: a) O pagamento em prestações se inclua em plano de recuperação no âmbito de processo de insolvência ou de processo especial de revitalização, ou em acordo sujeito ao regime extrajudicial de recuperação de empresas em execução ou em negociação, e decorra do plano ou do acordo, consoante o caso, a imprescindibilidade da medida, podendo neste caso haver lugar a dispensa da obrigação de substituição dos administradores ou gerentes, se tal for tido como adequado pela entidade competente para autorizar o plano; ou b) Se demonstre a dificuldade financeira excepcional e previsíveis consequências económicas gravosas, não podendo o número das prestações mensais exceder 24 e o valor de qualquer delas ser inferior a 1 unidade de conta no momento da autorização” - art.º 196, n.º 3 do CPPT.

¹⁴⁵ Vide, art.º 197, n.º 1 do CPPT.

¹⁴⁶ Assim, art.º 196, n.º 1 do CPPT.

¹⁴⁷ Art.º 198, n.º 1 do CPPT.

¹⁴⁸ Cfr. Art.º 52º, n.º 1 LGT.

¹⁴⁹ Entende-se por garantia idónea: “garantia bancária, caução, seguro-caução ou qualquer meio suscetível de assegurar os créditos do exequente” – Art.º 199, n.º 1 do CPPT -, poderá ainda o contribuinte oferecer como garantia idónea, penhor ou hipoteca voluntária, sendo que nestes casos deve obter a anuência da administração tributária – Art.º 199, n.º 2 do CPPT -, vale ainda como garantia idónea a penhora já feita sobre bens para assegurar o valor em dívida acrescido de juros de mora, na eventualidade deste valor não estar assegurado deve o executado efetuar nomeação de bens no prazo de 30 dias – Art.º 199, n.º 4 e 7 da mesma lei.

¹⁵⁰ Assim, art.º 52, n.º 2 da LGT.

então, a sua isenção¹⁵¹¹⁵²; ou quando exista ou venha a existir penhora suficiente, não sendo, por isso, bastante a realização do pedido.

Portanto, podemos aferir que, a suspensão tem por fundamento o efetivo pagamento.

Aqui chegados, após a receção de todas as informações que constituem o pedido, o órgão de execução fiscal aprecia de forma imediata o peticionado e na contingência de o mesmo ser deferido, o pagamento da primeira prestação deve ser efetuado no mês seguinte ao da notificação do despacho.¹⁵³

Ainda no eventual deferimento do pedido de pagamento em prestações, referimos que a execução susta¹⁵⁴ até se realizar o pagamento integral e, conseqüentemente, verificar-se a sua extinção.

Deferido o pagamento em prestações, em primeira instância é desde logo pago os juros de mora¹⁵⁵ e só *à posteriori* os tributos ou as coimas em incumprimento.

Relativamente ao número máximo de prestações admitidas, reza o n.º 4 do art.º 196 do CPPT, que o executado não pode exceder as 36 e o valor delas não pode ser inferior a um quarto da unidade de conta (25,50€), devendo ainda verificar-se a sua fragilidade económica.

Na eventualidade de ser notória a dificuldade financeira e que o pagamento em prestações acarretará conseqüências económicas para o executado, pode o número de prestações ser aumentado para 5 anos, sendo requisito obrigatório neste caso que a dívida exequenda exceda a 500 unidades de conta (51.000,00€), não podendo nenhuma ser inferior a 10 unidades de conta (1.020,00€)¹⁵⁶.

Em caso de se verificar incumprimento por parte do contribuinte, quando tenha sido prestada garantia, a falta de pagamento de três prestações seguidas ou seis interpoladas, origina o vencimento das seguintes, se no prazo de trinta dias a contar da notificação o executado não efetuar o pagamento das prestações em falta o processo de execução, que até então se encontrava suspensa, retoma a sua normal tramitação até à sua extinção¹⁵⁷.

¹⁵¹ Cfr. Art.º 198, n.º 3 do CPPT.

¹⁵² Neste sentido, ainda art.º 52, n.º 4 da LGT.

¹⁵³ Respetivamente, art.º 198, n.º 2 do CPPT.

¹⁵⁴ Art.º 52, n.º 1 da LGT.

¹⁵⁵ Para mais desenvolvimentos, ROCHA, António Soares da “*A demanda e a defesa nas execuções cíveis e fiscais*”, p. 45, Vida Económica, 2017.

¹⁵⁶ V. n.º 5 do art.º 196 do CPPT.

¹⁵⁷ Cfr. Art.º 200, n.º 1 do CPPT.

Na presunção de a garantia idónea ter sido dispensada, a falta de pagamento de uma prestação culmina no vencimento imediato das seguintes, prosseguindo-se o processo de execução fiscal nos seus termos¹⁵⁸.

O n.º 2 do art.º 200 do CPPT determina que, verificando-se incumprimento no pagamento das prestações autorizadas pela AT, o terceiro que haja prestado garantia é citado para, no prazo de 30 dias, efetuar o pagamento da dívida existente e do acrescido, sob pena de ser executado no prazo.

Em caso de um terceiro assumir a dívida exequenda, pode igualmente ser autorizado o pagamento em prestações por este, desde que prove interesse legítimo ou obtenha a autorização do devedor, ficando obrigado à prestação de garantias nos termos do artigo 199.º, n.º 1 do CPPT.

No caso de indeferimento do pedido de pagamento em prestações o processo de execução prossegue de imediato¹⁵⁹, podendo o executado, querendo, reclamar para o tribunal tributário de primeira instância¹⁶⁰.

Quando não seja exequível prestar garantia e por isso a execução prossiga os seus termos, esta “*surge como corolário do princípio da indisponibilidade do crédito tributário e como manifestação da natureza definitiva e executória do ato tributário*”¹⁶¹.

5.2.1 A GARANTIA

Face à importância que reconhecemos à garantia e à implicação que a mesma tem no presente contributo, iremos neste ponto medrar um pouco mais.

A suspensão do processo de execução fiscal traduz-se, verdadeiramente, num alívio na esfera jurídica para o contribuinte, atentando que, existe aqui uma condescendência para regularização da dívida exequenda.

Na nossa lei substantiva e tributária não se encontra qualquer definição de “garantia”. A autora Andreia Barbosa¹⁶² a este preceito refere que “*a ausência de uma definição legal de “garantias” tem vindo a ser justificado pelo facto de não estar em*

¹⁵⁸ Assim, art.º 200, n.º 4 do CPPT.

¹⁵⁹ Cfr. Art.º 189, n.º 6 do CPPT.

¹⁶⁰ Art.º 276 e ss do CPPT.

¹⁶¹ Neste sentido, BARBOSA, Andreia “*A Prestação e a Constituição de Garantias no Procedimento e no Processo Tributário*”, p. 115, Edições Almedina, 2017.

¹⁶² BARBOSA, Andreia “*A Prestação e a Constituição de Garantias no Procedimento e no Processo Tributário*”, p. 25, Edições Almedina, 2017.

causa um conceito verdadeiramente técnico-jurídico, mas sim uma expressão da prática jurídica”.

No resguardo dos créditos tributários, a garantia e, ainda, a linha de pensamento da mencionada autora¹⁶³ surge “*como meio de reforço do direito do credor e que permite a efetivação da cobrança do crédito tributário, para que em caso de recusa de cumprimento da obrigação tributária por parte do devedor, o credor tributário não veja defraudada a sua pretensão jurídica.*”

Joaquim Freitas da Rocha¹⁶⁴, atribui como objetivo assegurar o direito de crédito do exequente “*tal garantia: (i) quantitativamente, e nos termos do n.º 6 será prestada pelo valor da dívida exequenda, juros de mora (até à data do pedido, com limite de 5 anos), e custas na totalidade, acrescida de 25% da soma daqueles valores; e (ii) temporalmente será constituída para cobrir todo o período de tempo que foi concedido para efetuar o pagamento, acrescido de 3 meses, e deverá ser, em princípio, apresentado (não confundir com a respetiva solicitação) no prazo de 15 dias a contar da notificação que autorizou as prestações, salvo no caso de garantia que pela sua natureza justifique a ampliação do prazo até 30 dias, prorrogáveis por mais 30, em caso de circunstâncias excecionais (n.º 7)*”.

Ora, como se abordou duas das causas da suspensão do processo de execução de fiscal é a prestação ou a isenção de prestação de garantia.

Se a causa da suspensão da execução for a prestação de garantia, o contribuinte tem o prazo de 15 dias a contar da notificação que autorizar as prestações, que podem ser ampliados para 30 dias quando assim se justifique e prorrogáveis por mais 30, em caso de circunstâncias excecionais¹⁶⁵.

Na falta de prestação de garantia dentro dos prazos legalmente previstos, origina a prossecução da execução e eventuais penhoras¹⁶⁶.

No que tange ao valor da garantia e no caso do pagamento em prestações esta deve ser prestada atendendo ao valor da dívida exequenda, juros de mora contados até ao termo do prazo do plano de pagamento concedido ao contribuinte e custas na sua globalidade¹⁶⁷,

¹⁶³ BARBOSA, Andreia “*A Prestação e a Constituição de Garantias no Procedimento e no Processo Tributário*”, p. 33, Edições Almedina, 2017.

¹⁶⁴ ROCHA, Joaquim Freitas da “*Lições de Procedimento e Processo Tributário*”, p. 378, Edições Almedina, 6.ª Edição, 2018.

¹⁶⁵ V. Art.º 199, n.º 6 do CPPT.

¹⁶⁶ Art.º 199, n.º 8 do CPPT.

¹⁶⁷ Cfr. Art.º 199, n.º 6 do CPPT.

à exceção nos casos em que seja apresentada nos 30 dias posteriores à citação. Neste último caso, o valor da garantia é o que consta da citação¹⁶⁸.

Na doutrina de Andreia Barbosa¹⁶⁹ “a garantia haverá de ser adequada a satisfazer o interesse do exequente, mas sem onerar ou afetar de forma grave os interesses legítimos do executado. Aliás, o processo de execução fiscal não se pode resumir a uma busca desenfreada e inconsequente de satisfação do direito do credor sobre o devedor”.

Prolongando, ainda, na prestação da garantia no âmbito do processo de execução fiscal, mas versando mais concretamente sobre a sua avaliação, esta foi inserida no nosso ordenamento jurídico com a inclusão do art.º 199-A do CPPT¹⁷⁰.

À exceção de garantia bancária, caução e seguro-caução, na avaliação da garantia deve atender-se ao valor dos bens ou do património apurado nos termos dos art.ºs 13 a 17 do CIS.

Para os autores José de Campos Amorim e Patrícia Anjos Azevedo¹⁷¹, “a matéria das garantias tem uma importância fundamental em sede de execução fiscal, dado o efeito suspensivo da prestação de garantia, contrariamente à generalidade dos meios de defesa ao dispor dos sujeitos passivos que não possui efeito suspensivo”.

De notar ainda que, a garantia dada inicialmente pode vir a ser reduzida no decorrer do efetivo pagamento acordado se tornar manifesta a desproporção entre o montante daquela e a dívida restante. Esta redução pode ser solicitada pelo contribuinte ou então pode ocorrer de forma oficiosa¹⁷².

5.3 DAÇÃO EM PAGAMENTO

Outro meio de reação que assiste ao executado no âmbito do processo de execução fiscal é a dação em pagamento.

¹⁶⁸ Assim, art.º 169, n.º 14 do CPPT.

¹⁶⁹ BARBOSA, Andreia “A Prestação e a Constituição de Garantias no Procedimento e no Processo Tributário”, p. 114, Edições Almedina, 2017.

¹⁷⁰ Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março (Lei do Orçamento de Estado para 2016).

¹⁷¹ AMORIM, José de Campos e AZEVEDO, Patrícia Anjos, “A avaliação da garantia em sede de processo de execução fiscal”, O Informador Fiscal, 2016:

<http://www.informador.pt/artigos/FID2.0141/A-avaliacao-da-garantia-em-sede-de-processo-de-execucao-fiscal>.

¹⁷² V. Art.º 199, n.º 11 do CPPT.

O instituto da dação não mais é do que a entrega ao exequente de uma coisa diferente da primitivamente estabelecida.

A dação em pagamento tem de ser requerida, ou seja, exige o impulso por parte do executado ou de um terceiro, ficando neste último caso o terceiro sub-rogado nos direitos da fazenda pública, nos termos do disposto dos art.^{os} 91 e 92 do CPPT.

Tal dação só exonera o executado se tiver o assentimento por parte do exequente¹⁷³.

A respeito da falta de assentimento, na via jurisprudencial, atendamos ao propugnado no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte¹⁷⁴, que, considera como argumento válido de indeferimento “*a falta de interesse nos bens em causa e a falta de estrutura que, em concorrência com o sector privado se dedique com carácter geral à comercialização de bens imóveis, não sendo, pois, suficiente a mera eventualidade daquele obter rendimentos com a posterior revenda dos bens imóveis dado em pagamento*”, e ainda o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul¹⁷⁵, que aceita como fundamento de indeferimento do pedido “*quando o Estado invoque a falta de estruturas funcionais para atuar no mercado livre imobiliário, dada a falta de liquidez imediata inerente à dação em pagamento que tenha por objeto um bem imóvel*”.

O pedido de dação em pagamento, é realizado mediante requerimento ao órgão executivo da AT legalmente competente, sendo apresentado no prazo de oposição¹⁷⁶, ou seja, 30 dias a contar da citação, tendo dois requisitos obrigatórios, taxativamente conjeturados no n.º 1 do artigo 201 do CPPT, a saber:

“a) Descrição pormenorizada dos bens dados em pagamento;

b) Os bens dados em pagamento não terem valor superior à dívida exequenda e acrescido, salvo os casos de se demonstrar a possibilidade de imediata utilização dos referidos bens para fins de interesse público ou social, ou de a dação se efectuar no âmbito do processo conducente à celebração de acordo de recuperação de créditos do Estado.”

¹⁷³ Neste sentido, art.º 837 do CC.

¹⁷⁴ Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte, processo n.º 02244/17.7BEPRT, de 12/04/2018, consultado em www.dgsi.pt.

¹⁷⁵ Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, processo n.º 546/21.7BELRA, de 10/02/2022, consultado em www.dgsi.pt.

¹⁷⁶ Não obstante, o requerimento de dação em pagamento poderá também ser apresentado a partir do início do prazo do pagamento voluntário, ao órgão executivo de que dependa a administração tributária, tal como estabelecido no art.º 87, n.º 2 do CPPT.

Uma vez apresentado o requerimento, o órgão da execução fiscal enviará ao dirigente máximo do serviço e ao superior hierárquico, quando exista, no prazo de 10 dias, devendo para além da cópia do requerimento, juntar resumo do processo e dos encargos que incidam sobre os bens¹⁷⁷.

O dirigente máximo do serviço poderá remeter o processo para despacho do ministro competente, com fundamento no desinteresse da dação ou requerer avaliação dos bens apresentados em pagamento¹⁷⁸.

Quando realizada a mencionada avaliação que, deverá ser feita nos termos dos n.ºs 3, 4 e 5, do art.º 201 do CPPT, o processo será remetido ao ministro ou ao órgão executivo competente, que poderá requerer outros elementos no prazo de 10 dias, sob pena do pedido não ter seguimento.

No que alude ao deferimento deste meio de reação, este é feito mediante despacho, onde são definidos os termos da entrega dos bens oferecidos pelo contribuinte, tal como determinado no n.º 8 do já mencionado preceito.

Pese embora os bens oferecidos não devam ter valor superior à dívida exequenda e acrescido, quando tal se verifique, deve fazer-se constar do “*despacho que a autoriza constitui, a favor do devedor, um crédito no montante desse excesso, a utilizar em futuros pagamentos de impostos ou outras prestações tributárias, na aquisição de bens ou de serviços no prazo de 5 anos ou no pagamento de rendas, desde que as receitas correspondentes estejam sob a administração do ministério ou órgão executivo por onde corra o processo de dação*”¹⁷⁹.

Independentemente do bem oferecido para pagamento, após aceitação, este realiza-se mediante auto lavrado no processo de execução fiscal, valendo este como título de transmissão, tal como patente no art.º 201, n.ºs 12, 13 e 14, também do CPPT.

É concedido ao executado a faculdade de desistir da dação em pagamento, após 5 dias da sua notificação, desde que, realize o pagamento integral da dívida e acrescidos, incluindo as custas de avaliação¹⁸⁰.

Deferida a dação em pagamento, é realizada a aquisição para a fazenda pública, sendo promovido o registo na conservatória quando tal se aplique e remetidos todos os

¹⁷⁷ V. Art.º 201, n.º 2 do CPPT.

¹⁷⁸ Cfr. Art.º 201, n.º 3 do CPPT.

¹⁷⁹ Assim, art.º 201, n.º 9 do CPPT. O n.º 10 da mesma norma, estabelece ainda que este crédito é intransmissível e impenhorável sendo a sua utilização dependente de aviso prévio de 30 dias à entidade a quem deve ser efetuado pagamento.

¹⁸⁰ V. Art.º 201, n.º 15 do CPPT.

documentos para o superior hierárquico, sendo comunicado por este último a aquisição à Direção Geral do Património¹⁸¹.

Ulteriormente, o ministro ou órgão executivo competente autoriza a venda dos bens através de proposta de carta fechada ou através de venda por negociação particular, quando haja urgência na venda por risco de desvalorização¹⁸². Alternativamente, o despacho pode autorizar a locação ou oneração dos bens de modo a realizar capital ou prestações sociais¹⁸³.

Importa fazer menção à força atribuída à decisão sobre o pedido da dação em pagamento, pois, tal como indica Joaquim Freitas da Rocha¹⁸⁴, esta decisão *“deve qualificar-se como um verdadeiro ato administrativo em matéria tributária – e não um simples ato de trâmite -, inserido no âmbito de um procedimento tributário autónomo, sendo-lhe assim aplicáveis os princípios gerais que regulam a atividade administrativa e as normas que a Lei Geral Tributária prevê para os procedimentos tributários (...).”*

6. OS MEIOS DE DEFESA PROCESSUAIS

6.1 DEDUÇÃO DE OPOSIÇÃO À EXECUÇÃO

Um meio de defesa que assiste ao executado aquando a sua citação do processo de execução fiscal contra si interposto é a oposição à execução.

É através da oposição à execução que o contribuinte manifesta a sua discordância em relação à ação executiva contra si promovida pela Administração Tributária.

O meio de defesa agora em análise visa fazer-se cumprir o princípio da legalidade, atribuindo ao contribuinte a faculdade de reagir processualmente quando sentir os seus direitos lesados.

Face ao predito, esta defesa é tipificada como um processo judicial tributário, deixando de existir um procedimento de cariz até então meramente administrativo.

¹⁸¹ Cfr. Art.º 255, al. c) e d), por força do consignado pelo n.º 16 do art.º 201, todos do CPPT.

¹⁸² V. Art.º 202, n.ºs 1 e 2 do CPPT.

¹⁸³ Cfr. Art.º 202, n.º 3 do CPPT.

¹⁸⁴ ROCHA, Joaquim Freitas da *“Lições de Procedimento e Processo Tributário”*, p. 376, Edições Almedina, 6.ª Edição, 2018.

Este meio de defesa ocorre mediante apresentação de uma petição inicial dirigida ao tribunal tributário competente, entregue no órgão de execução fiscal onde decorre a execução¹⁸⁵.

Nos dizeres de Joaquim Freitas da Rocha¹⁸⁶ “*a oposição é o ato processual mediante o qual o executado pode colocar em crise a pretensão executiva do credor tributário*”.

José Casalta Nabais¹⁸⁷ e, também, Domingos Pereira de Sousa¹⁸⁸ enquadram a oposição à execução como sendo uma “*ação declarativa enxertada no processo de execução fiscal*”.

Por se tratar de uma oposição à execução, que urge como uma contestação, encontra-se sujeita ao pagamento de taxa de justiça¹⁸⁹.

Quando se trate de causas em que excedam o dobro da alçada do tribunal tributário de primeira instância, é obrigatório que o executado constitua advogado. Para aferir o valor da causa, importa mencionar que, este alberga o montante da dívida exequenda ou da parte restante, quando já tenha ocorrido anulação parcial¹⁹⁰.

Este meio de defesa encontra-se regulado ao abrigo do art.º 203 e seguintes do CPPT, tendo por finalidade fazer jus ao direito do contraditório, constitucionalmente estabelecido, permitindo ao executado discutir a existência do crédito de imposto exigido pela AT, devendo para o efeito a oposição ter por base algum dos fundamentos, taxativamente, previstos no art.º 204, n.º 1 do CPPT, nomeadamente:

“a) Inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação ou, se for o caso, não estar autorizada a sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respetiva liquidação;

b) Ilegitimidade da pessoa citada por esta não ser o próprio devedor que figura no título ou seu sucessor ou, sendo o que nele figura, não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram, ou por não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida;

¹⁸⁵ Art.º 207, n.º 1 do CPPT.

¹⁸⁶ ROCHA, Joaquim Freitas da “*Lições de Procedimento e Processo Tributário*”, p. 368, Edições Almedina, 6.ª Edição, 2018.

¹⁸⁷ NABAIS, José Casalta “*Direito Fiscal*”, p. 312, Edições Almedina, 11.ª Edição, 2021.

¹⁸⁸ SOUSA, Domingos Pereira de “*Direito Fiscal e Processo Tributário*”, p. 381, Europress, 2022.

¹⁸⁹ DL n.º 34/2008, de 26 de fevereiro, com última redação decorrente da Lei 9/2022, de 11 de janeiro.

¹⁹⁰ Não se aplica nos casos de compensação, penhora ou de venda de bens ou direitos, em que corresponde o valor destes, na eventualidade de serem inferior, tal como consagrado no art.º 97º-A, n.º 1), al. e) do CPPT.

- c) *Falsidade do título executivo, quando possa influir nos termos da execução;*
- d) *Prescrição da dívida exequenda;*
- e) *Falta da notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade;*
- f) *Pagamento ou anulação da dívida exequenda;*
- g) *Duplicação de coleta;*
- h) *Ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação;*
- i) *Quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores, a provar apenas por documento, desde que não envolvam apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representem interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título.”*

Os fundamentos apresentados neste meio de defesa estão restringidos aos supra referidos e taxativamente indicados na lei, sob pena de se contrair um vício e tal ser indicado na contestação ou eventual recurso.

Antes de analisar individualmente cada um dos fundamentos queremos, primeiramente, abordar duas incoerências que retiramos ao ler a introdução deste normativo que, muitas vezes, pode induzir em erro o contribuinte.

Ora, “*a oposição só poderá ter **algum**¹⁹¹ dos seguintes fundamentos (...)*”.

O advérbio “*só*” e o pronome demonstrativo “*algum*” como já referido por nós induzem em erro como se quer de seguida demonstrar.

No que alude ao “*só*” ao ler os fundamentos que podem servir de base à oposição, designadamente à al. i) dá a possibilidade de efetuar oposição com “*quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores (...)*”. Não parece contraditório?

No que respeita ao “*algum*”, transmite a ideia que o contribuinte somente pode deduzir oposição com base em algum, entenda-se, um dos fundamentos, o que não corresponde à verdade. O oponente pode deduzir oposição com base em mais de um fundamento.

No mesmo sentido, Soares Martínez¹⁹² na sua doutrina faz alusão a estas incoerências. Para o autor “*esta enumeração legal, aparentemente taxativa, até porque nos citados preceitos se afirma que a oposição “só poderá ter” um daqueles fundamentos, na realidade não o é, em razão do carácter genérico dos “outros*

¹⁹¹ Destacado nosso.

¹⁹² MARTÍNEZ, Soares “*Direito Fiscal*”, p. 449, Livraria Almedina-Coimbra, 2003.

fundamentos” ou “quaisquer fundamentos” admitidos, os quais embora fortemente condicionados”.

No nosso parecer, e de forma a interpretação da lei ser a mais clara possível para o contribuinte que desconhece a lei e muito menos interpretá-la, a eliminação dessas duas palavras no aludido artigo em muito simplificava.

Dissecando, agora, os nove fundamentos:

“a) Inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação ou, se for o caso, não estar autorizada a sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respetiva liquidação;

O primeiro fundamento deriva de uma exigência constitucional. Impõe o n.º 2 do art.º 103 da CRP que os impostos são criados por lei e adita o n.º 3 da mesma norma que, ninguém está obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados os termos da Constituição. Verifica-se, pois, que a dedução de oposição com base neste fundamento deriva de uma violação normas constitucionalmente consagradas.

O sumário do Tribunal Central Administrativo do Sul¹⁹³, faz uma explicação clara e dividida deste fundamento, onde refere que a *”primeira parte da norma, é enquadrável qualquer ilegalidade substantiva agravada (absoluta ou abstracta) como é a eventual ilegalidade do diploma criador do tributo que constitui a dívida exequenda. Está-se, aqui, perante aquilo que doutrinal e jurisprudencialmente se designa por ilegalidade abstracta ou absoluta da liquidação, a qual se distingue da “ilegalidade em concreto” por na primeira estar em causa a ilegalidade do tributo e não a mera ilegalidade do acto tributário ou da liquidação concretamente levada a efeito. Isto é, na ilegalidade abstracta a ilicitude não reside directamente no acto que faz aplicação da lei ao caso concreto, mas na própria lei cuja aplicação é feita, não sendo, por isso, a existência de vício dependente da situação material a que a lei foi aplicada nem do circunstancialismo em que o acto foi praticado. Por outras palavras, o vício não se refere ao concreto acto de liquidação, mas antes se reportando à ilegalidade da norma em que o mesmo acto tributário se baseia. Por último, sempre se dirá que a inexistência de imposto a que faz menção a norma sob exegese se refere à inexistência do tributo nas leis em vigor à data dos factos, a qual, afectando a própria lei, não depende do acto que faz a aplicação ao caso concreto. 3. Já a segunda parte da alínea a), do n.º.1, deste art.º.204, se refere à falta*

¹⁹³ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo n.º 14/15.6BELLE, de 26/10/2017, consultado em www.dgsi.pt.

de autorização de cobrança na data em que ocorreu a liquidação, visando concretizar as normas constitucionais que fazem depender a possibilidade de cobrança de receitas de prévia inscrição no Orçamento do Estado (que inclui o orçamento da segurança social) da discriminação das receitas que, anualmente, o Estado está autorizado a cobrar (cfr.artº.105, da C.R.P.) ”.

Em compêndio, a dedução de oposição ao processo de execução fiscal com fundamento na ilegalidade da dívida exequenda, é assente na inexistência jurídica derivada de um certo imposto, taxa ou contribuição. Existe, portanto, uma violação das normas por parte da AT.

b) Ilegitimidade da pessoa citada por esta não ser o próprio devedor que figura no título ou seu sucessor ou, sendo o que nele figura, não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram, ou por não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida;

No processo de execução fiscal, abstratamente¹⁹⁴, do lado ativo/exequente é o órgão de execução fiscal e do lado passivo/executado é o contribuinte.

Sucedo que, por alguma razão, o sujeito a quem se exige a dívida, não é a pessoa legítima para o efeito.

A redação da “*alínea b) do art.204º do CPPT especifica três tipos de ilegitimidade como fundamento de oposição à execução, a saber:*

· - *a ilegitimidade decorrente da pessoa citada não ser o próprio devedor que figura no título nem o seu sucessor – que se verifica quando se citou pessoa diversa da que consta como devedora no título executivo ou quando foi citada pessoa na suposição errada de que era sucessora do executado;*

· *a ilegitimidade decorrente do facto da pessoa citada não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida – que se verifica no caso de indevida reversão contra responsáveis solidários ou subsidiários pela dívida exequenda;*

· *a ilegitimidade decorrente do facto de a pessoa citada, embora figurando no título como executada, não ter sido, durante o período a que respeita a dívida, o possuidor dos bens que a originaram¹⁹⁵”.*

¹⁹⁴ De forma abstrata, uma vez que, poderão ocorrer modificações no decorrer do processo de execução fiscal (responsabilidade solidária, subsidiária – reversão ou sub-rogação).

¹⁹⁵ Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte, n.º 00364/04, de 07/12/2005, consultado em www.dgsi.pt.

c) Falsidade do título executivo, quando possa influir nos termos da execução;

Tal como já anteriormente abordado o título executivo é o documento que constitui prova legal para fins executivos, representando o facto que originou o direito ao crédito por parte do exequente, pelo que, nesta fase do processo, a princípio, já não poderá ser questionada a veracidade deste, devendo ter sido feita por meio de impugnação judicial e não por oposição à execução fiscal, nos termos desta alínea.

Pode-se ler no sumário do acórdão do Supremo Tribunal Administrativo¹⁹⁶, que *“a falsidade do título executivo a que se refere a al. c) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT, enquanto fundamento válido de oposição à execução fiscal, é tão só a falsidade material do próprio título, a sua eventual desconformidade com o original¹⁹⁷, e não a eventual falsidade intelectual ou ideológica porventura traduzida na atestada desconformidade entre a realidade e o teor do título executivo.*

Não cabe em tal fundamento de oposição a invocação da falsidade do título executivo por alegada não verificação dos pressupostos fácticos considerados pela entidade exequente na liquidação da taxa exequenda, de cuja falta de pagamento voluntário resultou a emissão do título executivo”.

d) Prescrição da dívida exequenda;

Dos fundamentos legalmente apresentados, importa ainda atribuir uma especial relevância à alínea d), designadamente, a prescrição da dívida, pois, deve realizar a apresentação de oposição quando a dívida estiver efetivamente prescrita, sob pena de o executado ter de efetuar o pagamento desta.

Convém fazer nota que, a prescrição ou duplicação de coleta deverão ser conhecidas oficiosamente pelo juiz¹⁹⁸, se o órgão da execução fiscal não o tiver feito.

Caso a prescrição se verifique, o órgão de execução fiscal tem de revogar o ato de liquidação que originou a execução e, conseqüentemente, serviu de fundamento a oposição.

O prazo de prescrição é de oito anos, exceto em caso de atribuição de prazo especial. A contagem do prazo inicia-se no termo do ano em que tiver ocorrido o facto

¹⁹⁶ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 01058/11, de 26/04/2012, consultado em www.dgsi.pt.

¹⁹⁷ Negrito nosso.

¹⁹⁸ V. Art.º 175, do CPPT.

tributário, quando se tratem de impostos periódicos¹⁹⁹, quando se tratem de impostos de obrigação pontual, o prazo conta-se a partir da data em que o facto ocorreu²⁰⁰.

Quando se tratem de coimas ou outra sanção, o prazo de prescrição é de cinco anos a contar da data da sua aplicação. Nas coimas o prazo conta-se a partir da data da decisão condenatória ou do seu trânsito em julgado²⁰¹.

De fazer menção ao estabelecido pelo artigo 49.º, n.º1 da LGT, onde dá a conhecer que a “*citação, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo interrompem a prescrição*”, começando o prazo a correr novamente após se verifique alguns dos mencionados atos²⁰².

O mesmo preceito no n.º 4 refere que há lugar a suspensão da prescrição quando se verifique o “*pagamento de prestações legalmente autorizados; 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; desde a instauração até ao trânsito em julgado da ação de impugnação pauliana intentada pelo Ministério Público, durante o período de impedimento legal à realização da venda de imóvel afeto a habitação própria e permanente, na pendência de reclamação a que se refere o artigo 276.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário quando desta resulte a impossibilidade de praticar atos coercivos no respetivo processo de execução, até ao termo do prazo de suspensão e cessação de efeito a que se refere o n.º 3 do artigo 169.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário*”.

e) Falta da notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade;

Essencialmente, o elemento central deste fundamento, similarmente ao fundamento da prescrição é o tempo, entenda-se, prazo.

A falta de notificação da liquidação do tributo dentro do prazo de caducidade terá como corolário a natural extinção do processo de execução em curso.

¹⁹⁹ A título de exemplo o Imposto Único de Circulação.

²⁰⁰ Exceção desta regra o IVA e os impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efetuada por retenção na fonte a título definitivo, devendo nestas circunstâncias contar-se o prazo a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto ou do facto tributário, tal como consagrado no artigo 48, n.º 1 da LGT.

²⁰¹ Art.º 30 do Regime Geral das Contraordenações.

²⁰² Vide 326, n.º 1 do CC.

Determina o art.º 45, n.º 1 da LGT que “o direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro”.

As questões que se têm erguido neste tema não se relacionam de modo direto com a ausência da notificação da liquidação ao contribuinte, mas sim com o vício com que a mesma foi feita por parte do órgão de execução fiscal.

A título exemplificativo, consideremos o acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte²⁰³ que, cujo sumário se transcreve na parte em que interessa “nas situações em que **a notificação do acto de liquidação nunca ocorreu ou, pelo menos, não ocorreu antes da instauração da execução fiscal, está-se perante uma situação de ineficácia do acto de liquidação, que constitui fundamento de oposição enquadrável na alínea i) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT**, (negrito nosso).

II - Nas situações em que a notificação do acto de liquidação ocorreu, mas se verifica que essa notificação foi realizada já depois de decorrido o prazo de caducidade do direito de liquidação, está-se perante um fundamento de oposição à execução fiscal enquadrável na alínea e) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT”.

f) Pagamento ou anulação da dívida exequenda;

Este fundamento, desdobra-se em dois sub-fundamentos, a saber: i) pagamento da dívida exequenda; ii) anulação da dívida exequenda.

Sobre o primeiro sub-fundamento temos de atender se o pagamento ocorreu antes ou após a instauração do processo de execução fiscal. Se o pagamento ocorreu antes e obviamente tendo por base o comprovativo de pagamento, efetuada a oposição nestes termos e junto o aludido comprovativo, a execução é extinta. Se porventura o pagamento ocorreu após a sua instauração nem sempre isso significa a extinção do processo de execução, pois, nos casos de sub-rogação, o sub-rogado poderá requerer o prosseguimento da execução para cobrar do executado o que tiver pago²⁰⁴ (...).

Sobre o segundo sub-fundamento, não é de valor o momento em ocorre a anulação da dívida exequenda.

²⁰³ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, processo n.º 00470/12.4BEPRT, de 04/05/2017, consultado em www.dgsi.pt.

²⁰⁴ Vide, acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, processo n.º 00717/09.4BECBR, de 07/03/2019, consultado em www.dgsi.pt.

A anulação total da liquidação tem como efeito inelutável a extinção da execução fiscal onde estava a ser cobrada tal dívida.

g) Duplicação de coleta;

Consagra o art.º 205, n.º 1 do CPPT que “*haverá duplicação de colecta para efeitos do artigo anterior quando, estando pago por inteiro um tributo, se exigir da mesma ou de diferente pessoa um outro de igual natureza, referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo*”, atenta-se que é requisito obrigatório que, todos estes pressupostos, estejam preenchidos, cumulativamente, para ser válida a alegação de duplicação de coleta.

No referido preceito legal, no seu n.º 3 alude que “*alegada a duplicação, obter-se-á informação sobre se este fundamento já foi apreciado noutro processo e sobre as razões que originaram a nova liquidação*”, dito isto, no nosso parecer, desde logo se demonstra abertura para discutir a nova liquidação no processo de execução fiscal.

A título de exemplo, podemos expor a cobrança de IMI. O IMI é cobrado anualmente, sendo sujeito passivo do imposto aquele que figurar como proprietário do imóvel a 31 de dezembro a que o mesmo respeitar²⁰⁵. Assim, se o imposto devido for cobrado a dois contribuintes, novo e antigo proprietário, sobre o mesmo imóvel e referente ao mesmo ano estamos, desta forma, perante uma duplicação de coleta.

h) Ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação;

Esmiuçando o fundamento previsto na alínea h), em princípio não é admitida a discussão da ilegalidade do ato tributário, dado que, neste momento já deverá ser a dívida exequenda certa, exigível e líquida, tendo já decorrido os prazos de reclamação, revisão e impugnação.

No entanto, existem circunstâncias em que não houve possibilidade em questionar a legalidade e entendeu o legislador, que deveria ser mais flexível e permitir que ao executado a sua discussão nesta fase do processo, estando neste tipo de circunstâncias perante ilegalidades concretas, pois, a lei não assegurou um meio judicial ou recurso contra este facto. Deste modo, manda o n.º 2, do art.º 204 do CPPT aplicar o

²⁰⁵ Cfr. Art.º 8, n.º 1 do CIMI.

processo de oposição, existindo vícios que conduzem à nulidade, ou anulabilidade por o executado não ter tido a oportunidade de impugnar a execução contra si interposta²⁰⁶.

i) Quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores, a provar apenas por documento, desde que não envolvam apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representem interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título.”

Este último fundamento poderá ser classificado como residual, dado que, é usado pelo contribuinte quando não encaixe nas restantes alíneas do art.º 204, n.º 1 do CPPT²⁰⁷. Para além disso, podemos ainda deitar mão ao presente fundamento quando em causa não estão questões da legalidade da liquidação e quando se cumpram as regras de competência da entidade que emite a certidão de dívida.

O fundamento em apreço, e tal como predito por nós no fundamento da alínea e), caracteriza-se ainda pela notificação, mais concretamente pela sua ausência.

Na presente alínea é fulcral abordar a falta de notificação pois, a inexistência desta origina a ineficácia do ato que deveria ser dado a conhecer ao contribuinte mediante notificação.

Note-se que, a inexistência da notificação do ato de liquidação não incide sobre a legalidade deste ato, mas sim sobre a eficácia do mesmo, uma vez que, não é exequível efetuar uma cobrança de um ato que não chegou a produzir efeitos.

O fundamento agora em estudo e o que consta na al. e) são frequentemente erroneamente aplicados, por ambos versarem sobre a notificação. No entanto, importa elucidar que no caso da al. i) estamos perante e reiterando o já dito, uma ausência de notificação que resulta na ineficácia do ato, enquanto, na al. e), ocorre a notificação, embora intempestivamente, não ficando o ato notificado ferido de legalidade, pois, para a eficácia da liquidação é irrelevante que a notificação tenha sido efetuada dentro ou fora do prazo de caducidade.

Após elencados os fundamentos legalmente impostos ao executado para apresentar oposição à execução, é novamente crucial fazer menção à citação, pois, é atribuído o prazo de 30 dias a contar da citação pessoal ou, quando não a tenha havido,

²⁰⁶ Por exemplo, quando o executado não foi previamente notificado, ocorrendo esta situação de forma frequente na aplicação de coimas.

²⁰⁷ A este propósito, acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo n.º 473/10.3BESNT, de 23/03/2017, consultado em www.dgsi.pt.

da primeira penhora, ou a data em que tiver ocorrido o facto superveniente ou do conhecimento do executado para apresentar a já referida oposição²⁰⁸.

Quando existam diversos executados, estabelece o n.º 2 do art.º 203 do CPPT, que os prazos correrão independentemente para cada um deles.

Com o intuito de promover a economia processual, na eventualidade de existirem diferentes execuções no mesmo órgão de execução fiscal para o mesmo executado, pode este último deduzir uma única oposição, até ao termo do prazo que começou a correr em último lugar, embora estas não estejam apensadas²⁰⁹.

Quanto à tramitação propriamente dita da oposição à execução, decorre do art.º 206 do mesmo preceito que, na petição inicial²¹⁰ onde é deduzida oposição o executado terá de oferecer todos os documentos, arrolar testemunhas e requerer as demais provas.

Após se verificar a entrada da petição, o órgão de execução fiscal competente, no prazo de 20 dias, remete via eletrónica, o processo para o tribunal de primeira instância competente, juntando todos os elementos que entender por convenientes, devendo ainda apensar todas as execuções²¹¹.

Quando invocado como fundamento al. b), do n.º 1, do art.º 204 do CPPT, o órgão de execução fiscal terá de identificar todos contra quem terá sido revertida a execução, os que foram citados, os que deduziram oposição com idêntico fundamento e o estado em que se encontram as referidas oposições.

Será fundamento bastante de rejeição liminar da oposição pelo juiz quando a oposição tenha sido deduzida fora de prazo, quando não tiver sido invocado algum dos fundamentos taxativamente previstos no n.º 1, do artigo 204 do CPPT ou a oposição seja manifestamente improcedente.

Estabelece ainda o n.º 2, do artigo 209 do CPPT que *“se o fundamento alegado for o da alínea i) do n.º 1 do artigo 204.º, a oposição será também rejeitada quando à petição se não juntem o documento ou documentos necessários”*.

²⁰⁸ V. Art.º 203, n.º 1 do CPPT.

²⁰⁹ Assim. n.º 5, do art.º 203 do CPPT.

²¹⁰ Deverá ser parte integrante desta a entidade a quem se dirige, o nome do executado, domicílio e número de identificação fiscal, o nome do mandatário (com a junção da respetiva procuração), indicação da forma de processo, exposição dos factos e as razões de direito subjacentes ao pedido, indicação do valor da causa e formulação da procedência do mesmo.

²¹¹ Art.º 208, n.º 1 do CPPT.

Recebida a oposição pelo Tribunal de 1.^a instância, é notificado o representante da Fazenda Pública, uma vez que este age em representação da AT e demais entidades públicas²¹², para contestar no prazo de 30 dias²¹³.

De referir que, a apresentação de oposição suspende a execução, desde que prestada garantia idónea²¹⁴²¹⁵, a penhora garanta a totalidade da dívida e do acrescido²¹⁶, impedindo, deste modo, que a execução avance para a próxima fase, ou seja, a venda.

A falta de prestação de garantia idónea ou a inexistência de dispensa de apresentação desta origina, nos termos do n.º 8, do artigo 199.º do CPPT a “*prosecução dos termos normais do processo de execução, nomeadamente para penhora dos bens ou direitos considerados suficientes*”.

Entende o legislador que o executado poderá ficar isento da prestação de garantia em duas circunstâncias, a primeira delas é quando a sua prestação cause um prejuízo irreparável e a segunda é quando exista uma manifesta falta de meios económicos, em resultado da insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida. Esta isenção, só é válida pelo período de um ano exceto quando a dívida se encontrar a ser paga em prestações, pois neste caso é válida durante o período em que esteja a ser cumprido o plano de pagamento em prestações²¹⁷.

Numa linha jurisprudencial, o Tribunal Central Administrativo do Sul²¹⁸, acerca do preceituado no art.º 54, n.º 4 da LGT, defende que “*quer a dispensa de prestação da garantia assente na ocorrência de prejuízo irreparável, quer na manifesta falta de meios económicos do executado, é sobre o Requerente que recai o ónus de alegar e provar os pressupostos para tal dispensa. Por seu turno, à Administração Tributária compete a demonstração da existência de fortes indícios de que a insuficiência de bens se deveu a atuação dolosa por parte do executado.*”

²¹² Cfr. Art.º 15 do CPPT.

²¹³ Neste sentido, art. 210 do CPPT.

²¹⁴ De ressaltar a importância de apresentar garantias idóneas, dado que estas pretendem acautelar o crédito tributário.

²¹⁵ Nos termos do preceituado no n.º 6, do art.º 199, o valor da garantia prestada alberga “*valor da dívida exequenda, juros de mora contados até ao termo do prazo de pagamento voluntário ou à data do pedido, quando posterior, com o limite de cinco anos, e custas na totalidade, acrescida de 25 /prct. da soma daqueles valores, exceto no caso dos planos prestacionais onde a garantia é prestada pelo valor da dívida exequenda, juros de mora contados até ao termo do prazo do plano de pagamento concedido e custas na totalidade, sem prejuízo do disposto no n.º 14 do artigo 169.º*”.

²¹⁶ V. Art.ºs 212 e 169, n.º 1 do CPPT.

²¹⁷ Assim, art.º 52, n.º 4 e 5 da LGT.

²¹⁸ Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte, processo n.º 1246/20.0BELRS, de 30/09/2021, consultado em www.dgsi.pt.

Segundo o estatuído no n.º 1 do art.º 170.º do CPPT, o pedido de dispensa de garantia deve ser requerido pelo executado no prazo de 15 dias a contar da apresentação de oposição à execução. Por seu turno, a AT dispõe de 10 dias para se pronunciar acerca do pedido de dispensa de garantia, nos termos do n.º 4 da mesma norma.

Ainda ao abrigo da prestação de garantia, quando o executado ofereça garantia bancária ou equivalente, por período superior a três anos, poderá este ser indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação. Todavia, o prazo referido, não se aplica se houver erro imputável aos serviços na liquidação do tributo²¹⁹. Esta indemnização deve ser solicitada na reclamação, impugnação ou recurso no prazo de 30 dias após a sua ocorrência.

Nos termos do artigo 213.º do CPPT, quando se verifique o trânsito em julgado da sentença que decide a oposição e são pagas as custas do processo, caso existam, será o processo devolvido ao órgão de execução fiscal para ser junto ao processo de execução.

6.2 EMBARGOS DE TERCEIRO

No desenrolar do processo de execução fiscal, com o intuito satisfazer e acautelar o interesse da AT são penhorados bens.

Na sequência da penhora efetuada pode acontecer que haja uma ofensa à posse de um terceiro.

Se tal se suceder, nos termos do disposto no art.º 237, n.º 1 do CPPT, os embargos de terceiro são o meio processual que o contribuinte deverá recorrer quando veja ofendida a sua posse ou direito por arresto, penhora, ou qualquer outro ato de apreensão ou entrega de bens ou qualquer outro direito incompatível.

Na nossa jurisprudência o Supremo Tribunal Administrativo²²⁰ refere que “(...) *os embargos de terceiros não são o meio processual adequado para a discussão da titularidade de direitos e responsabilidades, tendo somente como objectivo a extinção ou levantamento de diligência ofensiva da posse ou de outro direito incompatível que o embargante se arroga.*”

²¹⁹ V. Art.º 53, n.º 1 e 2 da LGT e ainda 171.º do CPPT.

²²⁰ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, n.º 0241/10.2BELRA 0448/18, de 27/11/2019, consultado em www.dgsi.pt.

Entende Manuel Henrique de Freitas Pereira²²¹ que poderá haver lugar a embargos de terceiro “*sempre que a penhora, ou outro acto processual de efeitos equivalentes, ofenda direitos ou interesses legalmente protegidos de terceiro, este pode vir ao processo fazer valer os seus direitos através do meio processual denominado “embargos de terceiro”*”.

Rui Duarte Morais²²² enquadra os embargos de terceiro como “*enxertar no processo uma ação declarativa onde, muitas vezes, se decidirá sobre a existência e titularidade do direito substantivo sobre o bem penhorado.*”

É de relevância entender o que se depreende de terceiro. Refere o Código de Processo Civil, no seu art.º 342 que há lugar a embargos de terceiro quando determinada diligência ofende a posse ou direito de quem não é parte na causa.

Na vertente tributária, a nossa lei não faculta uma definição de terceiro, “*tendo cabido à doutrina e à jurisprudência desempenhar esse papel. Como resultado, é abundante a jurisprudência dos tribunais comuns, bem como dos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal, de que não deve ser reconhecida a qualidade de terceiro a quem for parte na causa, pelo que todos os sujeitos que o forem carecem de legitimidade ativa para dedução ed embargos de terceiro*”²²³.

Na doutrina de Domingos Pereira de Sousa²²⁴, “*considera-se terceiro para efeitos de embargos, a pessoa que não tenha intervindo no processo ou no acto jurídico de que resultou o acto de apreensão ou entrega de bens que se pretende embargar.*”

A título exemplificativo, podemos indicar como terceiro lesado, o locador que veja os bens móveis locados penhorados no âmbito de uma execução sobre o locatário ou quando o cônjuge do executado veja incidir uma penhora sobre bens próprios ou bens comuns desse cônjuge.

Este tipo de circunstâncias (incidentes²²⁵), acontece não por desleixo ou falta de atenção do funcionário que tramita o processo de execução fiscal mas poderá só posteriormente ser possível averiguar a titularidades dos bens alvo de embargo²²⁶.

²²¹ PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas “*Fiscalidade*”, p. 411, Edições Almedina, 6.ª Edição, 2020.

²²² MORAIS, Rui Duarte “*A Execução Fiscal*”, p. 120, Edições Almedina, 2.ª Edição, 2006.

²²³ ANTAS de BARROS, Miguel e AZEVEDO, Patrícia Anjos, “*Da impropriedade dos embargos como meio de defesa do cônjuge no âmbito da execução fiscal*”. *Atualidades na Ciência Jurídica: Intercâmbio Iberoamericano*. Maia, Portugal: Edições ISMAI, 2018, pp. 353-363.

²²⁴ SOUSA, Domingos Pereira de “*Direito Fiscal e Processo Tributário*”, p. 393, Europress, 2022.

²²⁵ Art.º 166, n.º 1 do CPPT - “*são admitidos no processo de execução fiscal os seguintes incidentes: a) Embargos de terceiros; b) Habilitação de herdeiros; c) Apoio judiciário*”.

²²⁶ Para mais desenvolvimentos, veja-se MARTINS, Jesuíno Alcântara e ALVES, José Costa “*Procedimento e Processo Tributário uma perspectiva prática*”, pp. 366 e 367, Edições Almedina, 1.ª Edição, 2016.

Como perfeitamente caracteriza Patrícia Anjos Azevedo²²⁷, “os incidentes são ocorrências suscetíveis de perturbar o normal andamento do processo. São as chamadas “questões prejudiciais”, na medida em que a solução a dar à questão principal depende da prévia solução a dar à questão incidental.”

Os embargos de terceiro, por ser considerado um incidente, faz com que a ação principal não prossiga sem ser dirimida a questão levantada²²⁸.

Estabelece o art.º 237, n.º 2 do CPPT que os embargos são deduzidos junto do órgão de execução fiscal, tendo o prazo para dedução de 30 dias contados a partir do dia que foi praticado o ato ofensivo da posse ou direito, ou daquele em que o embargante teve conhecimento da ofensa, sendo lógico que não é permitida a instauração deste incidente após a extinção do processo de execução fiscal²²⁹.

O incidente dos embargos de terceiro rege-se pelas disposições aplicáveis à oposição à execução²³⁰, aplicando-se as normas relativas à oposição judicial sendo obrigatório a constituição de advogado quando o valor da causa exceda o dobro da alçada do tribunal tributário da primeira instância²³¹, podendo o órgão de execução fiscal pronunciar-se sobre o mérito da oposição e revogar o ato que lhe tenha dado fundamento²³².

Como bem diz José de Campos Amorim e Patrícia Anjos Azevedo²³³, “os embargos de terceiros podem ser deduzidos por aqueles que não são partes na causa, a quem é reconhecida a qualidade de terceiro, mas também pelos próprios cônjuges dos executados, a quem é igualmente reconhecida a possibilidade de recorrer a este incidente processual quando sejam penhorados os seus bens próprios, devendo, para tal ser citados nos termos do n.º 1 do art. 239º do CPPT.”

6.2.1 O CÔNJUGE DO EXECUTADO E OS EMBARGOS

²²⁷ AZEVEDO, Patrícia Anjos, "Algumas considerações acerca do processo de execução fiscal em Portugal", in Imágenes Contemporáneas de la realización de los derechos en la cultura jurídica ibero americana. Madrid, Espanha: Dykinson, 2018, pp. 25-40.

²²⁸ Art.º 344 n.º 1 do CPC.

²²⁹ Cfr. Art.º 237, n.º 3 do CPPT.

²³⁰ V. Art.º 167 do CPPT.

²³¹ Assim, art.º 6 do CPPT.

²³² Cfr. Art.º 208, n.º 3 do CPPT.

²³³ AMORIM, José de Campos, AZEVEDO, Patrícia Anjos “Manual de Procedimento e Processo Tributário”, pp. 330 e 331, 1.ª Edição, 2021.

Debruçar-nos-emos, agora, mais afincadamente para a posição do cônjuge do executado quando em causa estejam dívidas unicamente da responsabilidade de um dos cônjuges.

Ora, quando em causa esteja uma dívida comum dos cônjuges ambos são executados e figuram no título executivo, pelo que, inequivocamente, inexistente a figura de terceiro/cônjuge do executado, pois que, ambos são executados.

Dispõe o art.º 239 do CPPT que, após a penhora tem o cônjuge do executado, imperiosamente, de ser citado quando hajam sido penhorados bens comuns do casal e a dívida exequenda seja somente da responsabilidade de um deles e, ainda, quando a penhora incida sobre bens imóveis ou bens móveis sujeitos a registo.

Na primeira circunstância, onde foram penhorados bens comuns e a dívida é meramente da responsabilidade do cônjuge executado, é o outro citado nos termos do art.º 220 do CPPT para que, se assim o achar, solicite a separação judicial de bens, prosseguindo a execução sobre os bens penhorados se a separação não for requerida no prazo de 30 dias.

A separação de bens, neste caso em concreto, deve, perentoriamente, ocorrer via judicial e não de forma extrajudicial, como relata o Supremo Tribunal Administrativo²³⁴, *“notificado o cônjuge do executado não responsável pela dívida exequenda para requerer a separação judicial de bens no prazo de 30 dias e se este em vez de intentar o pedido nos tribunais comuns ou de família se dirigiu à conservatória do registo civil e cartório notarial efectuando uma partilha amigável, à revelia da exequente Fazenda Pública, não estão verificados os pressupostos para o levantamento da penhora.*

O processo de simples separação judicial de bens, é caracterizado por ser um processo litigioso e é intentado através de uma ação judicial por um dos cônjuges contra o outro²³⁵.

Neste seguimento, o cônjuge que se encontra na ameaça de perder a sua parte nos bens comuns, oriundas de dívidas tributárias da responsabilidade exclusiva do outro cônjuge, pode salvaguardar-se e intentar a separação judicial de bens.

²³⁴ Acórdão do Tribunal Central Administrativo, processo n.º 0213/14, de 02/04/2014, consultado em www.dgsi.pt.

²³⁵ V. Art.º 1767 e 1768 do CC.

Como efeitos, o regime matrimonial que passará a vigorar será o da separação e proceder-se-á à partilha dos bens analogamente como se sucederia se o casamento tivesse sido dissolvido²³⁶.

Na segunda circunstância quando ocorra penhora sobre bens móveis ou imóveis sujeitos a registo, e referindo o exemplo de Rui Duarte Morais²³⁷ “*a citação do cônjuge acontece noutros casos. É que podem ter sido penhorados bens que, ainda que sendo próprios, não estejam na integral disponibilidade do executado, como acontece relativamente aos imóveis e ao estabelecimento comercial, vigorando um regime de comunhão, e à casa de morada de família, em todos os casos, i. é, mesmo no regime da separação, por força do disposto no art.º 1682.º - A do CC.*”

Face ao predito tendo em conta a previsão normativa da citação obrigatória do cônjuge do executado, não pode este assumir a posição de terceiro. Porém, assiste-lhe o direito de reclamação²³⁸ quando os atos praticados no âmbito da execução ofendam o seu património.

Na esteira de Miguel de Antas de Barros e Patrícia Anjos Azevedo²³⁹, “*a citação confere-lhe a qualidade de co-executado, com acesso ao cardápio de direitos processuais que são atribuídos ao seu cônjuge e que passam pela possibilidade de reclamar das decisões do órgão de execução fiscal para o tribunal administrativo e fiscal de primeira instância*”.

A citação prevista no art.º 239, n.º 1 do CPPT²⁴⁰, tem por finalidade efetuar o chamamento do cônjuge do executado, sendo-lhe atribuída a faculdade de se pronunciar e intervir na execução fiscal como fosse também ele devedor originário, a par deste com ou sem o seu consentimento, exercendo os mesmos direitos, mormente oposição à execução, se enquadrar numa das previsões estatuídas no art.º 204 do CPPT.

Por estar taxativamente prevista a obrigatoriedade de citação do cônjuge executado, quando tal não ocorra, na nossa ótica, a omissão do ato praticado, permite ao cônjuge do executado adotar duas condutas.

²³⁶ Cfr. Art.º 1770 do CC.

²³⁷ MORAIS, Rui Duarte “*A Execução fiscal*”, p. 125, Edições Almedina, 2.ª Edição, 2006.

²³⁸ Art.º 276 do CPPT.

²³⁹ ANTAS de BARROS, Miguel e AZEVEDO, Patrícia Anjos, “*Da impropriedade dos embargos como meio de defesa do cônjuge no âmbito da execução fiscal*”. *Atualidades na Ciência Jurídica: Intercâmbio Iberoamericano*. Maia, Portugal: Edições ISMAI, 2018, pp. 353-363.

²⁴⁰ “*Feita 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.*”

A primeira delas é deduzir embargos contra a penhora que ofenda o direito do seu património²⁴¹. Alternativamente, pode o cônjuge do executado arguir a nulidade do processo por omissão de citação, considerando todos os atos subsequentes inválidos.

Entendemos a segunda alternativa apresentada como a mais coerente adotar pelo cônjuge do executado pois, foi-lhe vedado o conhecimento prévio do conteúdo do processo de execução fiscal pela omissão praticada pelo órgão de execução fiscal, prejudicando desta forma a sua defesa, entendendo tal omissão como insanável, considerando a arguição de nulidade como a medida mais adequada. A mencionada arguição de nulidade é realizada mediante requerimento.

Da nulidade do processo por omissão de citação, pronunciou-se o Tribunal Central Administrativo do Sul²⁴², “*sendo a falta de citação, nestas situações, suscetível de prejudicar a defesa do citando, ela constituirá uma nulidade insanável de conhecimento oficioso a todo o tempo [art. 165.º, n.º 1, alínea a), e 3, do CPPT, e ainda, este Tribunal, confrontado com a demonstração da falta de citação legalmente imposta, não pode deixar de julgar verificada tal nulidade insanável no processo de execução fiscal, o que importa a consequente anulação dos termos posteriores do processo que dela dependem absolutamente, incluindo a penhora efetuada nos autos e a sentença aqui objeto de recurso*”.

Uma vez requerida a arguição de nulidade por falta de citação, quando indeferida pelo órgão de execução fiscal, poderá o contribuinte reclamar da decisão nos termos do art.º 176 e ss do CPPT.

A mencionada reclamação é uma alternativa à oposição à execução que, neste caso em concreto, não é um meio de defesa que esteja ao alcance do cônjuge do executado.

Institui ainda o art.º 238 do CPPT que, a decisão de mérito proferida ao abrigo dos embargos de terceiros constitui caso julgado no processo de execução fiscal quanto à existência e titularidade dos direitos invocados pelas partes.

Sem perder de vista o que vimos a dizer, estamos em crer que se deve de questionar em que circunstâncias pode, o cônjuge do executado, lançar mão aos embargos de terceiro. Até então, do exposto, mais nos parece que, os embargos de terceiro não é um incidente que assiste ao cônjuge do executado, o que não é verdade.

²⁴¹ Assim, art.º 237, n.º 1 do CPPT.

²⁴² Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo n.º 3824/15.0 BELRS, de 02/02/2023, consultado em www.dgsi.pt.

Quando casados sob o regime da comunhão de bens adquiridos o cônjuge do executado pode embargar de executado em duas circunstâncias: i) quando forem penhorados bens próprios do cônjuge não executado²⁴³, tal como patente na doutrina de autores José de Campos Amorim e Patrícia Anjos Azevedo²⁴⁴ já mencionados “*o cônjuge do executado poderá assim deduzir embargos de terceiros, na qualidade de terceiro no processo de execução fiscal, quando forem penhorados, os bens próprios por dívida da exclusiva responsabilidade do cônjuge executado*”; ii) quando a penhora atingiu bens comuns sem que o cônjuge não executado tivesse sido citado²⁴⁵, tal como anteriormente já exposto.

Às duas circunstâncias abordadas, existem ainda mais possibilidades em que o cônjuge não executado pode embargar de terceiro, neste sentido, vejamos o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo²⁴⁶ onde refere: “ (...) *relativamente à separação de pessoas e bens, importa atentar, igualmente, no disposto no art. 1795º-A do CCivil: «A separação judicial de pessoas e bens não dissolve o vínculo conjugal, mas extingue os deveres de coabitação e assistência, sem jurprejuízo do direito a alimentos; relativamente aos bens, a separação produz os efeitos que produziria a dissolução do casamento.» Ou seja, no tocante aos bens, a lei equipara esta separação à dissolução do casamento, havendo, «consequentemente, que proceder à partilha do património do casal, como se o casamento se tivesse dissolvido (art. 1689º), a não ser que os cônjuges sejam casados em regime de separação (caso em que haverá apenas que recorrer à acção de divisão de coisa comum, se houver bens em compropriedade)» (...) E é, precisamente, por força deste regime especial que, no caso, ficará afastada a obrigatoriedade legal de citação do cônjuge do executado à luz do disposto no art. 239º do CPPT e que o mesmo há-de ser admitido a deduzir embargos de terceiro, por ter incidido penhora sobre bem imóvel do qual é proprietário: face ao disposto naquele art. 1795º-A do CCivil, a separação de pessoas e bens produziu, relativamente aos bens, os efeitos da dissolução do casamento, inexistindo, portanto, desde então, qualquer regime de bens decorrente do casamento, não tendo o executado qualquer direito de propriedade ou meação sobre tal bem (o qual já não é sequer um bem próprio ou comum, pois a separação extinguiu o*

²⁴³ Art.º 735, n.º 2 do CPC, a contrário.

²⁴⁴ AMORIM, José de Campos, AZEVEDO, Patrícia Anjos “*Manual de Procedimento e Processo Tributário*”, p. 331, 1.ª Edição, 2021.

²⁴⁵ V. Art.º 740, n.º 1 e 786, n. 1, al. a) do CC.

²⁴⁶ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 0972/16, de 09/11/2016, consultado em www.dgsi.pt.

regime de bens existente, produzindo os efeitos do divórcio) e não se vendo, por isso, que o chamamento à execução lhe confira maiores garantias processuais por ter interesse em deduzir oposição à execução, requerer pagamento em prestações ou extinção total ou parcial da obrigação exequenda mediante dação em pagamento.”

E no caso de ocorrer divórcio, mas os bens dos ex-casal continuarem na esfera do património comum do ex-casal e a dívida exequenda for da responsabilidade somente de um dos ex-cônjuges, pode o ex-cônjuge, alheio à dívida exequenda deduzir embargos de terceiro?

Com o divórcio dissolve-se o vínculo conjugal, mas não efetuando a partilha dos bens estes continuam comuns, contrariamente ao que se sucede na separação judicial de pessoas e bens em que o vínculo conjugal não se dissolve, mas relativamente aos bens estes já não são comuns. A resposta à questão supra colocada é negativa. O ex-cônjuge não pode deduzir embargos de terceiro mas sim requerer a separação de bens ou juntar comprovativo que se encontra a decorrer a ação de separação de bens²⁴⁷.

6.3 RECLAMAÇÃO DAS DECISÕES DO ÓRGÃO DA EXECUÇÃO FISCAL

Ao abrigo do art.º 103, n.º 2 da LGT, é assegurado aos interessados o direito de reclamação para o juiz da execução fiscal dos atos praticados pelo órgão de execução fiscal.

Como decorre do art.º 276.º do CPPT, as decisões proferidas pelo órgão de execução fiscal que no processo afetem os direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiro são suscetíveis de reclamação para o tribunal tributário de 1.ª instância.

Igualmente o art.º 151, n.º 1, na sua parte final refere que compete ao tribunal tributário de 1.ª instância “*decidir os incidentes, os embargos, a oposição, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária, e a **reclamação dos atos praticados pelos órgãos da execução fiscal.***”, (sublinhado nosso).

A mencionada reclamação, quando se trate de decisões proferidas pelo órgão de execução fiscal, embora dirigida ao tribunal tributário de primeira instância, deve a mesma ser apresentada no órgão de execução fiscal (serviço de finanças da área do domicílio do executado). Encontra-se prevista no já referido art.º 276 e seguintes do CPPT

²⁴⁷ Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, processo n.º 1557/11.6TBPVZ-C.P1, de 10/07/2019, consultado em www.dgsi.pt.

os moldes como esta deverá ser concretizada, devendo ser apresentada no prazo de 10 dias a contar da notificação da decisão lesiva, devendo a reclamação em causa mencionar expressamente, os fundamentos e conclusões²⁴⁸, podendo o órgão de execução fiscal revogar ou não o ato reclamado em igual prazo²⁴⁹.

Caso o ato reclamado tenha sido proferido por outro órgão que não seja o órgão de execução fiscal estabelece o n.º 3 do art.º 277 do CPPT que o prazo é de 30 dias.

Antes do conhecimento das reclamações, o representante da fazenda pública será notificado para no prazo de 8 dias ser ouvido pelo representante do Ministério Público devendo este último prenunciar-se no mesmo prazo²⁵⁰.

Só é dado conhecimento ao tribunal das reclamações após a realização da penhora e da venda, quando o processo lhe é remetido a final²⁵¹, pelo que, podemos aferir que a reclamação não possui efeito suspensivo, adotando este efeito somente se o reclamante prestar garantia idónea nos termos do art.º 199 do CPPT.

Quando se entende que o prejuízo é irreparável para o interessado a reclamação deve subir de forma imediata por apenso, ficando revestida de caráter de urgência.

É atribuído este caráter quando se verifique alguma das circunstâncias previstas no n.º 3 do art.º 278²⁵².

A avaliação deste prejuízo irreparável ou não é da competência do órgão de execução fiscal.

Para Rui Duarte Morais²⁵³ “*nas demais, as reclamações terão efeito meramente devolutivo (...)*”.

Nas palavras de José de Campos Amorim e Patrícia Anjos Azevedo²⁵⁴ “*a reclamação da decisão do órgão da execução fiscal não constitui um verdadeiro recurso jurisdicional, nem um recurso contencioso, mas sim um instrumento de controlo*

²⁴⁸ Cfr. Art.º 277, n.º 1 do CPPT.

²⁴⁹ Art.º 277, n.º 2 do CPPT.

²⁵⁰ V. Art.º 278, n.º 2 do CPPT.

²⁵¹ Assim, art.º 278, n.º 1 do CPPT.

²⁵² “*a) Inadmissibilidade da penhora dos bens concretamente apreendidos ou da extensão com que foi realizada;*

b) Imediata penhora dos bens que só subsidiariamente respondam pela dívida exequenda;

c) Incidência sobre bens que, não respondendo, nos termos de direito substantivo, pela dívida exequenda, não deviam ter sido abrangidos pela diligência;

d) Determinação da prestação de garantia indevida ou superior à devida;

e) Erro na verificação ou graduação de créditos

f) Falta de fundamentação da decisão relativa à apensação.”

²⁵³ MORAIS, Rui Duarte “*A Execução Fiscal*”, p. 46, Edições Almedina, 2005.

²⁵⁴ AMORIM, José de Campos, AZEVEDO, Patrícia Anjos “*Manual de Procedimento e Processo Tributário*”, p. 333, 1.ª Edição, 2021.

jurisdicional de um ato praticado por um órgão administrativo, suscetível de afetar os direitos ou interesses do executado.”

Neste sentido, entendemos que, a reclamação tem como objetivo a anulação de algum ato que lesou o executado, não originando, por si só, a extinção do próprio processo de execução fiscal.

Assim, a reclamação das decisões do órgão de execução fiscal, aplica-se a contrário, ou seja, quando não é exequível recorrer à oposição à execução ou aos embargos de terceiros²⁵⁵.

Neste sentido, pronunciou-se o Tribunal Central Administrativo Norte²⁵⁶ que “*o meio processual adequado para conhecer das questões que a Recorrente suscita na oposição deduzida, e que se reconduzem à ilegalidade/inadmissibilidade das penhoras realizadas pelo órgão da execução fiscal é a reclamação (artigos 276º a 278º do CPPT) e não a oposição à execução fiscal, cujos fundamentos se encontram previstos no artigo 204º do CPPT (e cuja lista é taxativa).”*

A reclamação é integrada no processo de execução fiscal não dando origem a um processo independente, exceto, quando nos termos dos art.ºs 278, n.º 5 e 97, n.º 1, al. n), ambos do CPPT, a reclamação suba de imediato para o tribunal tributário existindo, desta forma, um apenso ao processo de execução fiscal, sendo esta remessa feita de forma eletrónica.

A reclamação exige a constituição obrigatória de mandatário e, concomitantemente, o pagamento de taxa de justiça a liquidar nos termos do Regulamento das Custas Processuais²⁵⁷.

A sentença proferida no âmbito da reclamação é suscetível de recurso jurisdicional tal como exposto nos art.ºs 279 e ss do CPPT.

6.4 AÇÃO PARA O RECONHECIMENTO DE UM DIREITO OU INTERESSE LEGALMENTE PROTEGIDO

²⁵⁵ Por exemplo, indeferimento da nulidade por falta de citação, indeferimento do pedido de pagamento em prestações, indeferimento do pedido da dação em pagamento, entre outros.

²⁵⁶ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo Norte, processo n.º 00526/11.0BEPNF, de 13/11/2014, consultado em www.dgsi.pt.

²⁵⁷ DL n.º 34/2008, de 26 de fevereiro, com as últimas alterações introduzidas pela Lei n.º 9/2022 de 11/01.

A ação para reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido, encontra-se regulado constitucionalmente pelo art.º 268 n.º 4 da CRP e, no âmbito fiscal, no art.º 145 do CPPT.

Há lugar à mencionada ação quando se verificarem situações em que o contribuinte não vê a sua situação tributária respeitada e os seus direitos e interesses assegurados por parte da Autoridade Tributária, tendo por finalidade o reconhecimento de um direito ou interesse que se encontra omitido²⁵⁸.

Enquanto na impugnação se visa apreciar vícios que afetam a validade do ato e portanto defende um direito e um interesse legalmente protegido, a ação para reconhecimento visa, tal como o próprio nome indica, reconhecer um direito ou interesse que até então se encontra omitido por parte da Autoridade Tributária²⁵⁹, ou seja, o processo de impugnação judicial versa sobre atuação lesivas da AT e a ação para o reconhecimento de um direito ou interesse versa sobre omissões lesivas da AT.

Todavia, institui o n.º 3 do art.º 145 do CPPT que, esta ação apenas pode ser acionada quando todos os outros meios processuais se revelem inadequados, sendo da responsabilidade do contribuinte fazer prova que a sua tutela efetiva não é assegurada na impugnação judicial sendo o recurso a esta ação um meio de “último recurso”.

Assim, analogamente ao que ocorre no processo declarativo, a ação para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária tem a mesma finalidade que uma ação declarativa de simples apreciação, isto é, o reconhecimento de um direito ou interesse.

A ação em análise pode ser interposta pelo titular do direito ou interesse no prazo de 4 anos após a constituição desse ou a lesão do mesmo.

Nos termos do n.º 4 do art.º 145 do CPPT, esta ação segue os mesmos termos do processo de impugnação judicial, considerando-se na posição de entidade que praticou o ato a que tiver competência para decidir o pedido.

Face ao predito, Jesuíno Alcântara Martins e José Costa Alves²⁶⁰, classificam esta ação como subsidiária em relação aos demais meios processuais pois, só deverá de ser usada quando não existam outros meios adequados de garantir a sua tutela.

²⁵⁸ Neste sentido, veja-se, AMORIM, José de Campos, AZEVEDO, Patrícia Anjos “*Lições de Direito Fiscal*”, pp. 181 e 182, Primeira Edição, 1.ª Edição 2020.

²⁵⁹ É o caso do não reconhecimento do estatuto a um contribuinte portador de deficiência grave, de isenção ou redução de imposto a que tem direito.

²⁶⁰ MARTINS, Jesuíno Alcântara e ALVES, José Costa “*Procedimento e Processo Tributário uma perspectiva prática*”, pp. 120 e 121, Edições Almedina, 1.ª Edição, 2016.

No mesmo sentido, João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães²⁶¹, classificam esta ação como residual dado que, tal como defendida pelos autores no parágrafo antecedente, esta ação só deverá ser interposta quando não existir outro meio processual adequado que garanta a “*tutela plena e efetiva dos direitos e interesses do contribuinte*”.

6.5 AÇÃO DE INTIMAÇÃO PARA UM COMPORTAMENTO

Outro processo a fazer alusão é a intimidação para um comportamento que encontra-se prevista nos termos do art.º 147 e ss²⁶² do CPPT. Esmiuçando o citado artigo, podemos aferir que, para recorrer a este processo é necessário que se verifiquem, cumulativamente, quatro pressupostos.

O primeiro pressuposto é ocorrer uma omissão por parte da AT, o segundo é estar em causa uma prestação jurídica, o terceiro é que o contribuinte seja lesado por essa omissão e, por fim, ser o meio mais adequado para assegurar a tutela plena, eficaz e efetiva dos direitos ou interesses.

Em corroboração ao predito, refere o Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul²⁶³ que: “*I. São requisitos cumulativos da intimação para um comportamento os seguintes: a) Existência de uma omissão por parte da AT; b) Tal omissão respeitar a um dever de uma prestação jurídica; c) Essa mesma omissão ser suscetível de lesar direito ou interesse legítimo do contribuinte; d) Ser o meio mais adequado para assegurar a tutela plena, eficaz e efetiva dos direitos ou interesses em causa.*”

Em *lato senso* há lugar a intimação para um comportamento quando ocorra uma omissão por parte dos órgãos da administração tributária, causando a mencionada omissão a restrição de um direito ou interesse do contribuinte em matéria tributável.

O autor Joaquim Freitas da Rocha²⁶⁴, define este processo como um meio processual de “*controlo de omissões*”, ocorrendo quando a AT se abstém da prática de um ato que lesa um direito ou interesse do contribuinte em matéria tributável.

²⁶¹ CATARINO, João Ricardo e GUIMARÃES, Vasco Branco “*Lições de Fiscalidade Vol. I – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna*”, pp. 484 e 485, Edições Almedina, 2.ª Edição, 2013.

²⁶² E, ainda, art.º 109 a 111 do CPTA.

²⁶³ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo n.º 1239/20.8BELRS, de 30/09/2021, consultado em www.dgsi.pt.

²⁶⁴ ROCHA, Joaquim Freitas da “*Lições de Procedimento e Processo Tributário*”, p. 418, Edições Almedina, 8.ª Edição, 2021.

O contribuinte só poderá deitar mão a este meio processual após analisados todos os meios contenciosos previstos no CPPT e nenhum deles for o apropriado para assegurar a sua tutela plena, eficaz e efetiva²⁶⁵.

Tal como defendido no ponto antecedente, novamente João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães²⁶⁶ revestem este meio processual com caráter residual.

José de Campos Amorim e Patrícia Anjos Azevedo²⁶⁷, qualificam, igualmente, o caráter desta ação como subsidiário, por apenas ser aplicável se for o meio mais adequado para assegurar a tutela dos direitos e interesses em causa. Esta ação e a título de exemplo, os mesmos autores, indicam a recusa por parte da AT a efetuar um reembolso²⁶⁸ (legalmente devido e perfeitamente reconhecido) de determinado tributo pago no estrangeiro ou ainda, quando contribuinte pretende uma nova liquidação para efeitos de restituição do imposto retido na fonte em excesso.

O interessado poderá requerer ao Tribunal Tributário de 1.ª instância a intimação da AT para que esta sane a omissão por si praticada. No requerimento apresentado, o interessado terá de expressamente identificar a omissão, o direito ou interesse violado ou suscetível de violação, bem como, o procedimento que terá de praticar a AT para corrigir a sua omissão²⁶⁹.

Posto isto, a AT é notificada para se pronunciar no prazo de 15 dias²⁷⁰, findos os quais o juiz resolverá, intimando, se for caso disso a AT a reintegrar o direito, reparar a lesão ou adotar a conduta que se revelar necessária.

A decisão final é proferido pelo Tribunal tributário de 1.ª instância no prazo de 3 meses a contar da data da apresentação do requerimento inicial, sendo o processo tramitado como urgente²⁷¹.

Para finalizar, Joaquim Freitas da Rocha²⁷² define o processo agora versado como *“expedito, isto é, mais ágil do que os demais, o que pode constituir razão para melhor*

²⁶⁵ Neste sentido, SOUSA, Domingos Pereira de *“Direito Fiscal e Processo Tributário”*, p. 261, Europress, 2022.

²⁶⁶ CATARINO, João Ricardo e GUIMARÃES, Vasco Branco *“Lições de Fiscalidade Vol. I – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna”*, p. 485, Edições Almedina, 2.ª Edição, 2013.

²⁶⁷ Neste sentido, veja-se, AMORIM, José de Campos, AZEVEDO, Patrícia Anjos *“Lições de Direito Fiscal”*, pp. 181 e 182, Primeira Edição, 1.ª Edição 2020.

²⁶⁸ Para mais desenvolvimentos, *vide*, acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 0135/14, de 28/10/2015, consultado em www.dgsi.pt.

²⁶⁹ V. Art.º 147, n.º 4 do CPPT.

²⁷⁰ Art.º 147, n.º 4 do CPPT.

²⁷¹ V. Art.º 146-D do CPPT.

²⁷² ROCHA, Joaquim Freitas da *“Lições de Procedimento e Processo Tributário”*, p. 419, Edições Almedina, 8.ª Edição, 2021.

tutelar os direitos ou interesses em causa, atenta a necessidade, para o interessado, de obter da administração aquilo que ela não lhe prestou em devido tempo.”

6.6 RECURSO JURISDICIONAL

Em sentido genérico, o legislador garante que estejam ao dispor dos lesados formas de reação perante decisões jurisdicionais, podendo estas ser reclamações quando dirigidas ao mesmo órgão judicial ou recursos quando dirigido a um órgão hierarquicamente superior.

Ora, as decisões dos tribunais tributários de primeira instância poderão ser objeto de recurso para o Tribunal Central Administrativo ou para o Supremo Tribunal Administrativo, conforme o contribuinte tiver como fundamento matéria de facto²⁷³ acompanhada ou não por matéria de direito ou, exclusivamente, matéria de direito²⁷⁴, respetivamente.

Quando falamos em matéria tributária, abordamos exclusivamente os recursos, uma vez que, as reclamações, genericamente, são interpostas de decisões administrativas.

Neste seguimento, os recursos jurisdicionais, são instrumentos que o contribuinte poderá recorrer para solicitar a reapreciação da decisão de um tribunal inferior.

Os recursos poderão subdividir-se em recursos ordinários e extraordinários, quando interpostos antes ou depois do trânsito em julgado da decisão, ou ainda, recursos substitutivos e cassatórios, dependendo do critério que tenha em consideração a natureza dos poderes do tribunal de recuso, ou seja, poderes de substituição, reponderação e proferimento de nova decisão, ou meros poderes de revogação e anulação da decisão.

Joaquim Freitas da Rocha²⁷⁵ entende que, por o legislador tributário ser pouco claro deverá atender-se aos recursos constantes na lei processual, devendo considerar os seguintes: *“um recurso comum, que, para estes efeitos será considerado como um meio jurisdicional corrente, adequado para colocar em crise os atos jurisdicionais praticados nos processos tributários regulados no CPPT (art.º 279, n.º 1); um recurso para uniformização de jurisprudência no domínio tributário (art.º 284 do CPPT); um recurso*

²⁷³ Entenda-se por matéria de facto quando diga respeito a factos reais das partes no processo e consideradas essenciais para a decisão do recurso.

²⁷⁴ Entenda-se por matéria de direito quando diga respeito à aplicação, interpretação e integração de normas jurídicas.

²⁷⁵ ROCHA, Joaquim Freitas da *“Lições de Procedimento e Processo Tributário”*, p. 447, Edições Almedina, 8.ª Edição, 2021.

excepcional de revisão, que, debaixo de pressupostos muito apertados e exigentes, tem por objetivo a revisão de decisões jurisprudenciais já transitadas em julgado (art.º 293 do CPPT); um recurso excepcional de revista, nas situações em que se suscitem dificuldades e em que se reclamam uma resposta autorizada em face de uma questão jurídico-socialmente fundamental (art.º 150, do CPTA) ”.

Tem legitimidade para recorrer, a parte principal da causa vencida no processo em questão²⁷⁶.

Em relação à tramitação, o recurso tem de ser interposto por meio de requerimento dirigido ao tribunal que proferiu a decisão, em que conste as alegações e conclusões apresentadas no prazo de 30 dias²⁷⁷ contados para o recorrente, executado ou embargante²⁷⁸, a partir da notificação da decisão recorrida.

²⁷⁶ Cfr. Art.º 631, n.º 1 do CPC.

²⁷⁷ V. Art.º 282 do CPPT.

²⁷⁸ Art.º 80, n.º 1 do CPPT.

CAPÍTULO III

O PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL: A AT ENQUANTO CREDORA/EXEQUENTE E ENTIDADE COMPETENTE PARA COBRANÇA COERCIVA

Com o término do desenrolamento do tema do nosso projeto avançado não merece discórdia ou, pelo menos, o levantar a discussão, novamente, pelo facto de a própria AT (embora existam outras entidades públicas que podem cobrar as suas dívidas através deste processo, focamo-nos nas dívidas devidas ao Estado) figurar no processo de execução fiscal paralelamente como credora/exequente e entidade competente para a cobrança coerciva? Na nossa, ainda que modesta opinião, entendemos que, existe uma desproteção dos direitos do contribuinte.

Note-se que, tal como referido por nós no início do presente projeto avançado, o processo de execução fiscal tem como propósito a cobrança coerciva de créditos tributários, estando visivelmente intrínseco no processo de execução fiscal o superior interesse público. Do mesmo modo que, adjetivamos o processo de execução fiscal como sendo célere e simples.

A celeridade e a simplicidade intrínseca a este processo, segundo Soares Martínez²⁷⁹, cuja observação saudamos, pode colocar em risco os interesses legítimos do executado, a segurança dos particulares e culminar em violações de difícil reparação.

Não obstante a LGT deixar claro que este processo é um processo que reveste a natureza judicial, e reforçando o predito, certo é que é inexistente a vertente judicial na generalidade dos processos, ficando tão-somente pela vertente administrativa.

Inúmeras foram as vezes que fizemos alusão à Constituição da República Portuguesa em prol da defesa das garantias e interesses do contribuinte.

Como se disse, visando a cobrança de um crédito pode no decorrer efetuar-se a penhora de bens e, concludentemente, proceder à venda dos mesmos.

Nas execuções comuns é, da alçada do juiz, este último, contrariamente ao que se sucede nos processos de execução fiscal. Não viola desta forma o estatuído no art.º 20, n.º 5 da CRP?

²⁷⁹ MARTÍNEZ, Soares “*Direito Fiscal*”, p. 444, Livraria Almedina-Coimbra, 2003.

Na doutrina de Rui Duarte Morais²⁸⁰, que claramente acompanhamos, “*diremos que existe aqui um elemento perturbador: é o próprio exequente, a administração fiscal, quem pratica certos (a maioria) actos processuais. Aparentemente é ela quem executa o seu próprio crédito. Esta aparência, muito embora não correspondendo no plano jurídico a uma confusão entre duas posições do Estado (Estado credor e Estado Julgador), é indesejável pelo modo como prejudica a imagem públicas dos Tribunais tributários, muitas vezes vistos pela opinião pública como um órgão mais da administração fiscal, que assim é entendida como julgando-se a si própria*”.

O mesmo autor levanta uma questão notável a preceito desta nossa análise, “*saber se os créditos da administração relativos a impostos deverão ser cobrados coercivamente pelo poder judicial ou pelo poder executivo (Administração), se a execução fiscal deve ser um procedimento administrativo ou um processo judicial*”.

Pois bem, de facto, existem atos que, pacificamente, podem ser somente da alçada da AT. Independentemente disso, existem atos que, atentando à sua importância e, essencialmente, ao reflexo que produz na esfera jurídica do contribuinte deveriam ser executados sobre a alçada do juiz. Referimo-nos, pois, à penhora e venda de bens, à responsabilidade subsidiária ou ainda por exemplo à exequibilidade do título executivo emanado pelo órgão da execução fiscal.

Dito isto, não pretendemos com a observação em questão, defender uma autêntica jurisdicionalização do processo de execução fiscal.

O que defendemos, humildemente, e tendo por base que a LGT atribuí uma natureza judicial ao processo de execução fiscal, é um aumento no leque de competências ao poder judicial em detrimento do poder administrativo.

Um aumento na medida que, é de conhecimento geral que a via judicial é morosa.

Ao longo dos anos e em diferentes vertentes, o legislador implementou medidas simplificativas para descongestionar a via judicial, recorrendo a esta última apenas em casos específicos que não permitem a adoção da via administrativa²⁸¹.

Ainda na doutrina de Rui Duarte Morais²⁸², o autor justifica esta desjudicialização por “razões de índole económica e funcional”.

²⁸⁰ MORAIS, Rui Duarte “*A Execução Fiscal*”, p. 41, Edições Almedina, 2005.

²⁸¹ A título de exemplo, a criação da dissolução administrativa, com o Decreto-lei n.º 76-A/2006 de 19 de março.

²⁸² MORAIS, Rui Duarte “*A Execução Fiscal*”, p. 42, Edições Almedina, 2005.

Tal implementação permitiu maximizar a eficiência, celeridade judicial e concentrar a atividade judicial na resolução de litígios, contudo não tem sido suficiente.

Com efeito, e como mencionado por nós no princípio, esta nossa breve observação já não é de novidade e já se indagou, inclusive, a inconstitucionalidade²⁸³ do leque de competências atribuídas à AT.

²⁸³ Acórdão do Tribunal Constitucional, processo n.º 151/02, de 12/02/2003, consultado em www.dgsi.pt.

CONCLUSÕES

O processo de execução fiscal, tal como inúmeras vezes foi referido ao longo do contributo realizado, consiste no meio processual ou administrativo adotado para o Estado arrecadar coercivamente as receitas que se encontram em incumprimento por parte do contribuinte.

No tema fulcral do nosso estudo, ou seja, os meios de defesa dos particulares no âmbito do processo de execução fiscal, podemos aferir em primeira instância que é crucial preservar e garantir a certeza e segurança jurídica de todos os procedimentos e processos em vigor, sejam eles ou não tributários.

No entanto, no tema em consideração, importa garantir ainda mais essa certeza e segurança para não cair na descrença do Estado de Direito em que vivemos, sendo os tributos parte da sua subsistência.

O aperfeiçoamento da legislação tributária, com a criação de normas e de meios, bem como, a vinculação perante princípios, demonstra a preocupação do legislador de manter a confiança do contribuinte e, paralelamente, o cumprimento constitucional.

Face a esta preocupação normativa, é de salientar entre as diversas medidas pelo legislador adotadas, as garantias administrativas e jurisdicionais, permitindo ao contribuinte ter a faculdade de se pronunciar-se perante o processo contra si instaurado, quando entenda que está a ser lesado ou ver os seus direitos restringidos perante uma ação praticada pela AT.

A promoção e não dispensa da proteção jurisdicional efetiva dos direitos e interesses dos contribuintes continua a ser fundamental, pois, só desse modo é possível dirimir as incongruências existentes no âmbito administrativo, nunca privando o contribuinte de recorrer à via judicial, de se fazer ouvir e expor a sua versão dos factos.

Não queremos com isto dizer que, entendemos que administrativamente seja impossível resolver possíveis litígios, muito pelo contrário, entendemos que a resolução administrativa é crucial. É crucial não só para tratar dos incumprimentos de maneira mais célere, mas também para descongestionar a via judicial. Ainda assim, defendemos que, a defesa e a garantia do cumprimento dos direitos e interesses do contribuinte deverão ser, categoricamente, prioritárias.

Com o estudo desta temática, temos percepção que, é igualmente essa linha de pensamento adotada pelo legislador, dando oportunidade ao contribuinte em incumprimento de fazer cessar esta situação administrativamente através dos meios de reação administrativos, nomeadamente, o pagamento voluntário, o pagamento em prestações e a dação em pagamento.

Para circunstâncias controversas, poderá sempre que o contribuinte assim o considere socorrer-se através dos meios de defesa processuais.

Os meios de defesa que, atentando a cada caso em concreto, o contribuinte poderá: **(i)** deduzir oposição à execução; **(ii)** deduzir embargos de terceiro; **(iii)** reclamar de decisões do órgão da execução fiscal; **(iv)** interpor ação para reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido; **(v)** interpor ação de intimação para um comportamento e; **(vi)** interpor recurso jurisdicional.

Dentro dos meios processuais disponibilizados pelo legislador ao contribuinte com o intuito de garantir a defesa dos seus direitos e interesses quando entenda que lesados no âmbito do processo de execução fiscal, compreendemos como proveitoso destacar alguns pontos inerentes a cada um deles.

i) - Dedução de oposição à execução e algumas temáticas nela existente, mormente, o seu carácter taxativo, como consagrado no art.º 204, n.º 1 do CPPT – que acaba por não ser assim tão taxativo com a possibilidade de surgirem novos fundamentos face ao constante na alínea i) do mencionado preceito. Além disso, com este meio de defesa o contribuinte vê garantido o seu direito de se pronunciar no prazo de 30 dias acerca da execução contra si instaurada, suspendendo esta quando seja prestada garantia idónea ou a penhora já efetuada assegure a soma da dívida e do acrescido.

Neste seguimento, pode o contribuinte pronunciar-se quando lhe sejam cobrados inexistentes impostos, taxas ou contribuições; quando por alguma razão a pessoa citada não é o próprio devedor; quando o título executivo é ferido de alguma irregularidade; quando a dívida já se encontra prescrita; quando não haja notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade; quando já ocorreu o pagamento ou anulação da dívida exequenda; quando haja uma duplicação da coleta, ou seja, há uma cobrança de igual natureza, referente ao mesmo facto e ao mesmo período; quando ocorre ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o ato de liquidação; por fim, há então a abertura do legislador, tal como supra mencionado de invocar outro fundamento que não os supra indicados. Contudo, restringe o acesso a este fundamento, permitindo ser invocado

somente mediante prova documental, não pode requerer apreciação da legalidade da dívida exequenda, nem interferir na competência da entidade que emitiu o título executivo.

De frisar que, este último fundamento se confunde facilmente com o da falta de notificação da liquidação do tributo no prazo da caducidade, dado que, ambos versam sobre a notificação. No entanto aclaramos, novamente, que no primeiro verifica-se uma ausência de notificação, enquanto no segundo ocorre uma notificação, todavia intempestivamente, nunca ficando o ato ferido de legalidade.

ii) - No que diz respeito aos embargos de terceiro, ou seja, quando no âmbito da execução um terceiro veja a sua posse ou direito ofendidos, entendemos por pertinente abordar a posição do cônjuge do executado, designadamente, quando este é considerado terceiro ou não, na execução.

Ora, dúvidas não subsistem se a dívida é comum do casal, pois, e assim o for ambos figuram no título executivo e a figura de terceiro nem se levanta, sendo ambos executados. Importa, então, fazer menção quando há penhora de bens comuns do casal e a dívida é somente de um dos cônjuges, sendo o cônjuge não devedor citado, imperativamente, para requerer a separação judicial de bens, prosseguindo a execução dos bens caso tal não seja requerido no prazo de 30 dias.

Outra circunstância é a citação do cônjuge, ainda que tenham sido penhorados bens próprios do cônjuge devedor, mas que não estejam na integral disponibilidade do executado, por exemplo o imóvel que é a casa de morada de família.

Nas situações supra expostas não pode o cônjuge do executado ser considerado terceiro, não sendo atribuída a faculdade de recorrer a este meio de defesa, todavia poderá pronunciar-se mediante reclamação, quando entenda que a execução ofende o seu património.

Também neste meio de defesa a citação é crucial, pois, é o que consente o chamamento do cônjuge do executado, podendo este intervir como se fosse o executado originário, por isso quando tal não ocorra, pode o cônjuge do executado deduzir embargos contra a penhora que ofenda o seu património ou, alternativamente, sendo por nós a opção mais coerente poderá arguir a nulidade do processo por omissão de citação.

Tal como abordado no nosso contributo, o cônjuge do executado poderá assumir a posição de terceiro numa outra circunstância, para além da possibilidade supramencionada, podendo ser considerado como terceiro quando lhe forem penhorados bens próprios.

iii) - Relativamente à reclamação das decisões do órgão da execução fiscal, compreendemos que, este meio visa a anulação de algum ato que lesou o executado, não originando, por si só, a extinção do próprio processo de execução fiscal, sendo um meio alternativo quando não se aplique a posição à execução ou o embargo de terceiros.

iv) - Na interposição de ação para reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido, alcançamos por pertinente mencionar que este versa sobre omissões lesivas da AT, ou seja, há um interesse ou direito do contribuinte que até então estava omitido, devendo o contribuinte recorrer a este meio de defesa em última instância, pois, institui o art.º 145 do CPPT que só poderá ser usado este meio quando todos os outros se mostrem inadequados, cabendo ao contribuinte fazer prova dessa impossibilidade de usar os outros meios.

v) - No que alude ação de intimação para um comportamento, exige a nossa lei tributária que se verifiquem, cumulativamente, quatro pressupostos. É necessária a existência de uma omissão por parte da AT; que tal omissão diga respeito a uma prestação jurídica; que essa omissão lese um direito ou interesse do contribuinte e, por fim que este meio seja o mais adequado para assegurar a tutela do contribuinte lesado.

Sublinhamos o entendido por parte de alguns doutrinários relativamente a este meio, por determinarem que este é o meio mais rápido de o contribuinte obter por parte da AT o que esta não prestou no devido tempo, por exemplo a recusa por parte da AT de reembolsar um tributo que já foi pago no estrangeiro.

vi) - Por fim, o recurso jurisdicional é o meio que o legislador encontrou de garantir ao contribuinte a possibilidade de reação perante decisões jurisdicionais.

Em sentido genérico, é o instrumento que o contribuinte detém para requer a reapreciação de uma decisão de um tribunal inferior.

Do exposto, em síntese, é nítida a intenção de o legislador de deixar à disposição do contribuinte diversos meios, em diferentes fases do processo, de agir e de se pronunciar quando e sempre que se sinta lesado ou entenda que algum dos seus interesses ou direitos está ou foi restringido.

Acresce ao até então patente, a incessante preocupação que se tem vindo a verificar por parte do legislador em tornar esta cobrança coerciva menos morosa, bem como a criação de alternativas para a sua desburocratização.

Todavia, depreendemos que, é essencial promover a cautela quanto à adoção de medidas para essa criação de celeridade, sendo oportuno ter prudência perante a população a que se dirige, pois, a título de exemplo, quando se trate de notificação/citação

eletrónica de algum contribuinte que aceitou tal facto inconscientemente perante outra circunstância, mas que no seu quotidiano não é frequente ter acesso a esses meios de comunicação, poderá originar a notificação/citação de uma situação de incumprimento mediante essa via e, legalmente, essa notificação ocorreu.

Embora o desconhecimento não seja motivo bastante para desculpabilizar o contribuinte, na nossa ótica, entendemos que, existem determinados trâmites que não prescindem de formalidade, sendo a citação e notificação um exemplo disso, pois, é o meio pelo qual o contribuinte toma conhecimento do processo contra si instaurado, bem como lhe é facultada a oportunidade de se pronunciar.

Por fim, e com todo o envolvente estudo realizado para a concretização do nosso projeto avançado, foi suscitada a questão do paradoxo existente quando a AT assume a posição de credora/exequente e, em simultâneo, é a entidade competente para a cobrança coerciva.

Perante esta questão, assumimos que o contribuinte faltoso acaba por se encontrar numa posição de fragilidade e de desproteção. Ora vejamos.

Ainda que o processo de execução fiscal seja revestido de natureza judicial, tal como conseguimos constatar ao longo do até então exposto, muitas são as vezes em que a vertente judicial é inexistente, sendo toda a tramitação meramente administrativa.

Assim, ao contrário do que acontece nas execuções “comuns”, não há intervenção de qualquer juiz ou entidade alheia ao processo, sendo o exequente que executa o próprio crédito.

Face ao predito, mesmo sendo a via judicial morosa, mais complexa e se encontrar congestionada existem atos, como por exemplo a penhora e a venda de bens, que pela sua importância na intervenção da esfera jurídica do contribuinte deverá ter a intervenção de um órgão que não seja o próprio exequente.

Não queremos com isto impulsionar abolição da vertente administrativa, mas sim ampliar o leque de competências da via judicial, devendo esta pronunciar-se em atos de maior sensibilidade para o contribuinte.

Acresce à sensibilidade dos atos, o constante esforço que se tem vindo a realizar pela promoção da celeridade e simplicidade deste processo.

No entanto devemos de, em primeira instância, acautelar, sempre, o cumprimento efetivo de todos os princípios constitucionalmente consagrados no nosso ordenamento jurídico, salvaguardando a segurança e certeza jurídica que todos os indivíduos devem de possuir, mesmo que estes sejam contribuintes devedores.

Com isto, poderá o legislador promover não somente a desjudicialização de diversos processos, a título tributário ou não, mas igualmente tomar medidas no sentido de tornar as vias judiciais mais eficientes, mesmo que, igualmente formais.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BIBLIOGRAFIA:

AMORIM, José de Campos, AZEVEDO, Patrícia Anjos “*Lições de Direito Fiscal*”, Primeira Edição, 1.ª Edição 2020;

AMORIM, José de Campos, AZEVEDO, Patrícia Anjos “*Manual de Procedimento e Processo Tributário*”, 1.ª Edição, 2021;

ANTAS de BARROS, Miguel e AZEVEDO, Patrícia Anjos, “*Da impropriedade dos embargos como meio de defesa do cônjuge no âmbito da execução fiscal*”. Atualidades na Ciência Jurídica: Intercâmbio Iberoamericano. Maia, Portugal: Edições ISMAI, 2018;

AZEVEDO, Patrícia Anjos, “*Algumas considerações acerca do processo de execução fiscal em Portugal*”, in *Imágenes Contemporáneas de la realización de los derechos en la cultura jurídica ibero americana*. Madrid, Espanha: Dykinson, 2018;

BARBOSA, Andreia “*A Prestação e a Constituição de Garantias no Procedimento e no Processo Tributário*”, Edições Almedina, 2017;

CATARINO, João Ricardo, GUIMARÃES, Vasco Branco “*Lições de Fiscalidade Volume I-O Sistema Tributário Português*”, 2.ª Edição, Edições Almedina, 2023;

LEITÃO, Hélder Martins, “*Meios de Defesa do Contribuinte*”, Almeida & Leitão, Lda, 3.ª Edição, 2021;

MACHADO, Jónatas E. M e COSTA, Paulo Nogueira da “*Manual de Direito Fiscal Perspetiva Multinível*”, Edições Almedina, 3.ª Edição, 2019;

MARTÍNEZ, Soares “*Direito Fiscal*”, Livraria Almedina-Coimbra, 2003;

MARTINS, Jesuíno Alcântara e ALVES, José Costa “*Procedimento e Processo Tributário uma perspectiva prática*”, Edições Almedina, 1.ª Edição, 2016;

MORAIS, Rui Duarte “*A Execução Fiscal*”, Edições Almedina, 2.ª Edição, 2006.

MORAIS, Rui Duarte “*A Execução Fiscal*”, Edições Almedina, 2005;

NABAIS, José Casalta “*Direito Fiscal*”, Edições Almedina, 11.ª Edição, 2021;

NETO, Serena Cabrito e TRINDADE, Carla Castelo “*Contencioso Tributário-Volume II*”, Edições Almedina, 2017;

PAIVA, Carlos “*O Processo de Execução Fiscal*”, Edições Almedina, 4.ª Edição, 2018;

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas “*Fiscalidade*”, Edições Almedina, 6.ª Edição, 2020;

ROCHA, António Soares da “*A demanda e a defesa nas execuções cíveis e fiscais*”, Vida Económica, 2017;

ROCHA, Joaquim Freitas da “*Lições de Procedimento e Processo Tributário*”, p. 339, Edições Almedina, 6.ª Edição, 2018;

ROCHA, Joaquim Freitas da “*Lições de Procedimento e Processo Tributário*”, Edições Almedina, 8.ª Edição, 2021;

SOUSA, Domingos Pereira de “*Direito Fiscal e Processo Tributário*”, p. 261, Europress, 2022.

WEBGRAFIA:

AMORIM, José de Campos e AZEVEDO, Patrícia Anjos, “*A avaliação da garantia em sede de processo de execução fiscal*”, O Informador Fiscal, 2016: <http://www.informador.pt/artigos/F1D2.0141/A-avaliacao-da-garantia-em-sede-de-processo-de-execucao-fiscal> .

JURISPRUDÊNCIA:

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 01640/08.5BELRS, de 02/12/2020, disponível *online* em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/0520d30ff4193396802586390046d6ec?OpenDocument&ExpandSection=1>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, n.º 01058/11, de 26/04/2012, disponível *online* em:

http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/adda52bde72230a3802579f9003d5458?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, n.º 0241/10.2BELRA 0448/18, de 27/11/2019, disponível *online* em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/d0179e35b6ad1f8c802584c60058994e?OpenDocument&ExpandSection=1>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, n.º 059/12, de 23/02/2012, disponível *online* em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/be23336db28e007f802579bc003e8347>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, n.º 0621/14, de 10/09/2014, disponível *online*

em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/b06c0279e4bf248180257d5d00481c51?OpenDocument>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, n.º 0806/07, de 08/11/2007, disponível *online* em:

http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/bd5f66d8dec126e0802573940040effb?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0,0806%2F07#_Section1

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, n.º 0972/16, de 09/11/2016, disponível *online* em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/b4f393b1a334adb98025806800501c87?OpenDocument&ExpandSection=1>

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte, n.º 00288/19.3BEMDL, de 02/04/2020, disponível *online* em:

<http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/6e2910b6dd845e3c8025859d0054942a?OpenDocument>

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte, n.º 00364/04, de 07/12/2005, disponível *online* em:

<http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/-/ECE00941AF7C1747802570DC0036287C>

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte, n.º 02244/17.7BEPRT, de 12/04/2018, disponível *online* em:

<http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/-/6696C252C5E8E0CC8025828E003AB7B1>

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte, processo n.º 00526/11.0BEPNF, de 13/11/2014, disponível *online* em:

<http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/-/EE9BCCA7F86ED77F80257DCD004193A4>

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, n.º 1246/20.0BELRS, de 30/09/2021, disponível *online* em:

<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/3a3ff6fb0d45531c80258760004eec1f?OpenDocument&Highlight=0,1246%2F20.0BELRS>

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, n.º 546/21.7BELRA, de 10/02/2022, disponível *online* em:

<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/1cc90d13b21c34e6802587e9003db135?OpenDocument>

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, n.º 931/20.1BELRA, de 28/10/2021, disponível *online* em:

<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/e1d16ddc88bd088c80258789003a9a6a?OpenDocument>

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, n.º 00470/12.4BEPRT, de 04/05/2017, disponível *online* em:

<http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/-/ABAC79888272FF16802581540034C7A7>

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, n.º 00526/11.0BEPNF, de 13/11/2014, disponível *online* em:

<http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/ee9bcca7f86ed77f80257dcd004193a4?OpenDocument&Highlight=0,00526%2F11.0BEPNF>

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, n.º 00717/09.4BECBR, de 07/03/2019, disponível *online* em:

<http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/dae5b4d6984d11db8025844d004fa855?OpenDocument>

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, n.º 1193/14.5BELRS, de 27/01/2022, disponível *online* em:

<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/bc6b4ecbb59d8a3c802587dc00484428?OpenDocument>

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, n.º 473/10.3BESNT, de 23/03/2017, disponível *online* em:

<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/-/91EA6138DB784DA6802580ED005FEFB8>

Acórdão do Tribunal Central Administrativo, n.º 0213/14, de 02/04/2014, disponível *online* em:

http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/ee29eaa295f93cda80257cb600460b3c?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0,0213%2F14#_Section1

Acórdão do Tribunal Constitucional, processo n.º 151/02, de 12/02/2003,
disponível *online* em:

<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20030080.html>