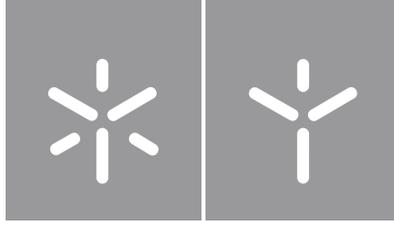


Universidade do Minho
Escola de Direito

Ricardo Filipe Gonçalves de Carvalho

O Processo de Execução Fiscal e
o Processo de Execução Comum -
do Título Executivo à Reversão



Universidade do Minho

Escola de Direito

Ricardo Filipe Gonçalves de Carvalho

O Processo de Execução Fiscal e o
Processo de Execução Comum -
do Título executivo à Reversão.

Dissertação de Mestrado
Mestrado em Direito Tributário

Trabalho efetuado sob a orientação do
Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha

julho de 2021

DIREITOS DE AUTOR E CONDIÇÕES DE UTILIZAÇÃO DO TRABALHO POR TERCEIROS

Este é um trabalho académico que pode ser utilizado por terceiros desde que respeitadas as regras e boas práticas internacionalmente aceites, no que concerne aos direitos de autor e direitos conexos.

Assim, o presente trabalho pode ser utilizado nos termos previstos na licença abaixo indicada.

Caso o utilizador necessite de permissão para poder fazer um uso do trabalho em condições não previstas no licenciamento indicado, deverá contactar o autor, através do RepositóriUM da Universidade do Minho.

Licença concedida aos utilizadores deste trabalho



Atribuição

CC BY

<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>

AGRADECIMENTOS

Este trabalho é o culminar de uma longa viagem, trilhada por inúmeros desafios, tristezas e incertezas, mas também por muitas alegrias e que reúne o contributo de várias pessoas indispensáveis à sua elaboração.

Um agradecimento especial ao Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha, pela orientação exemplar prestada, pela disponibilidade e por todo o empenho e sentido prático com que sempre me orientou neste trabalho, sem nunca me deixar desmotivar.

À minha irmã, pelo apoio e força incondicionais, e à minha namorada, pela paciência e incentivo para a conclusão da presente dissertação.

Aos meus avós, com saudade, pelos ideais de perseverança e respeito.

Aos meus amigos e companheiros de jornada, pelo apoio e amizade demonstrados.

Aos demais professores do Mestrado de Direito Tributário, pelos ensinamentos que permitiram sedimentar as bases subjacentes à elaboração da presente Dissertação.

À comunidade académica, por permitir uma constante evolução do conhecimento científico.

Por fim, aos meus pais, por serem os meus modelos, de coragem, incentivo, amizade e ajuda incondicional na superação de obstáculos que ao longo da vida me vão surgindo.

DECLARAÇÃO DE INTEGRIDADE

Declaro ter atuado com integridade na elaboração do presente trabalho académico e confirmo que não recorri à prática de plágio nem a qualquer forma de utilização indevida ou falsificação de informações ou resultados em nenhuma das etapas conducente à sua elaboração.

Mais declaro que conheço e que respeitei o Código de Conduta Ética da Universidade do Minho.

TÍTULO: O PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL E O PROCESSO DE EXECUÇÃO COMUM – DO TÍTULO EXECUTIVO À REVERSÃO

RESUMO

É através dos impostos que o Estado garante a sua soberania, constrói escolas, hospitais, estradas ou pontes, entre outros. Pagar impostos trata-se de um dever fundamental, em ordem à satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas, bem como à repartição justa dos rendimentos e da riqueza.

O incumprimento por parte dos contribuintes justifica a necessidade de manifestação do poder coativo do Estado através de um processo executivo dotado de características únicas – o Processo de Execução Fiscal.

No entanto, com o alargar de possibilidades a várias entidades de se socorrerem do processo de execução fiscal para cobrança, célere e eficaz, de dívidas, que muitas das vezes nem se assemelham a tributos, torna-se necessário, por um lado, verificar se este é o meio adequado para cobrança deste tipo de dívidas e, por outro lado, se tal utilização não violará os princípios da tutela jurisdicional efetiva e, mais concretamente, o princípio da adequação material do processo ao direito substantivo, aplicado ao direito tributário.

Assim, fazendo uma comparação entre o processo de execução comum e o processo de execução fiscal, verificámos quais as prerrogativas que fazem com que este meio seja tão apelativo, podendo mesmo levar a uma utilização desmedida, ao permitir a cobrança coerciva de dívidas não tributárias, de acordo com o previsto no art. 148.º, n.º 2 do CPPT, conjugado com o art. 179.º do CPA, ex vi art.º 2.º, al. d) do CPPT, bem como com diversas leis especiais avulsas.

PALAVRAS-CHAVES: Adequação Material, Cobrança Coerciva, Dívida, Processo de Execução Fiscal, Reversão.

TITLE: THE TAX ENFORCEMENT PROCESS AND THE COMMON ENFORCEMENT PROCESS: FROM TITLE TO TAX REVERSAL

ABSTRACT

It is through taxes that the State guarantees its sovereignty, builds schools, hospitals, roads or bridges, among others. Paying taxes is a fundamental duty, in order to meet the financial needs of the State and other public entities, as well as the fair distribution of income and wealth.

The failure to comply, by taxpayers, justifies the need of the State to manifest its coercive power through an enforcement process with unique characteristics – the Tax Enforcement Process.

However, with the broadening of possibilities for various entities to resort to the tax enforcement process for the swift collection of debts, which often does not even resemble taxes, it becomes necessary, on the one hand, to verify whether such use will not violate the principles of effective judicial protection and, more specifically, the principle of material suitability of the claim substantive, applied to the tax law.

Thus, by making a comparison between the common enforcement process and the tax enforcement process, we verified which prerogatives make this means so appealing, and may even lead to its excessive use, by allowing coercive collection of non-tax debts, according to the provisions of article 148, paragraph 2 of the CPPT, combined with article 179 of the CPA, *ex vi* article 2, paragraph d) of the CPPT, as well as several other separate special laws.

KEYWORDS: Material Suitability, Coercive Collection, Debt, Tax Enforcement Process, Tax Reversal.

ÍNDICE

DIREITOS DE AUTOR E CONDIÇÕES DE UTILIZAÇÃO POR TERCEIROS	ii
AGRADECIMENTOS	iii
DECLARAÇÃO DE INTEGRIDADE	iv
RESUMO	v
ABSTRACT	vi
LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS	xi
INTRODUÇÃO	13
Capítulo I	
DA TUTELA JURISDICIONAL EFETIVA AO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL	16
1. Tutela Jurisdicional Efetiva	16
1.1 Princípio da Tutela Jurisdicional Efetiva em sede de Justiça Administrativa	16
1.2 A aplicação ao Direito Tributário	19
Capítulo II	
O PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL EM GERAL	23
1. O Processo de Execução Fiscal	23
1.1 O Processo de Execução Fiscal e o seu Interesse Público	23
1.2 O Processo de Execução Fiscal e o Procedimento Administrativo Tributário	24

1.3 Breve Análise sobre os modelos de execução coerciva de dívidas tributárias	27
--	----

Capítulo III

O PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL COMO UM MODELO APELATIVO DE COBRANÇA COERCIVA DE DÍVIDAS . 30

1. Processo de Execução Fiscal – Generalidades	30
1.1 Princípios Estruturantes	30
1.2 Fases da “vida” do imposto	35
1.3 Conceitualização da Execução Fiscal	37
1.4 As outras pessoas coletivas de direito público – alargamento do âmbito da execução fiscal	38
1.4.1 As concessionárias	40
1.4.2 A Segurança Social	43
1.4.3 As Ordens profissionais	45
1.4.4 As Universidades e os Politécnicos (Propinas)	46
2. Legitimidade Processual	48
2.1 Legitimidade dos Exequentes	49
2.1.1 Legitimidade para promover a Execução Fiscal	49
2.1.2 Legitimidade para promover a Execução Fiscal por dívidas à Segurança Social	49
2.1.3 A legitimidade das Autarquias Locais	49
2.2 Legitimidade para representar o Exequerente na fase judicial	50
3. Formas de extinção do Processo de Execução Fiscal	51
3.1 Por pagamento voluntário	52
3.2 Por pagamento coercivo	54
3.3 Por anulação da dívida exequenda	55

4. A tramitação da Execução Fiscal	55
5. O Título Executivo	59
5.1 Características Gerais	59
5.2 Tipologia e Requisitos Obrigatórios	61
5.2.1 Falta de requisitos e seus efeitos	62
5.3 Elementos que devem constar da certidão de dívida	64
5.4 Falsidade do Título Executivo	66

Capítulo IV

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA (SOLIDÁRIA E SUBSIDIÁRIA) E A REVERSÃO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

68

1. O regime legal da responsabilidade tributária à luz da LGT e do CPPT	68
1.1 A reversão	68
1.2 O benefício da excussão prévia	70
1.3 Da responsabilidade subsidiária	70
1.4 Os casos “especiais” de reversão	72
1.5 Da audição prévia	74
1.6 O ônus da prova do art. 24.º da LGT	76
1.7 Gerência de Facto e Gerência de Direito	77
2. Dos meios de defesa ao dispor dos responsáveis tributários	80
3. Natureza Jurídica da responsabilidade tributária dos gerentes	81
4. Para concluir	83

Capítulo V

O PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL E AS SUAS PRERROGATIVAS EM RELAÇÃO AO PROCESSO DE EXECUÇÃO COMUM	84
---	-----------

Capítulo Final

A UTILIZAÇÃO (ABUSIVA) DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL	91
--	-----------

CONCLUSÕES	98
-------------------------	-----------

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	101
---	------------

ÍNDICE DE JURISPRUDÊNCIA CONSULTADA	108
--	------------

ENDEREÇOS ELETRÔNICOS CONSULTADOS	110
--	------------

REFERÊNCIAS NORMATIVAS	111
-------------------------------------	------------

SÍTIOS ONLINE	112
----------------------------	------------

SIGLAS E ABREVIATURAS

Ac. – Acórdão

Al. - Alínea

Art. - Artigo

AT – Administração Tributária

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CC – Código Civil

CFR - Confrontar

CPA – Código de Procedimento Administrativo

CPC – Código de Processo Civil

CPPT – Código de Procedimento e Processo Tributário

CPTA – Código de Processo nos Tribunais Administrativos

CRP – Constituição da República Portuguesa

DGCI – Direção Geral dos Impostos

Ed. - Edição

DL – Decreto-Lei

DSGCT – Direção de Serviço de Gestão dos Créditos Tributários

EP – Estradas de Portugal

ETAF – Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais

IGFSS – Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social

IP – Infraestruturas de Portugal

/n - em

LGT – Lei Geral Tributária

MP – Ministério Público

n.º - Número

OC – Ofício Circulado

P. – Página

PP – Páginas

PEF – Processo de Execução Fiscal

Proc. - Processo

RCPITA – Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira

RFP – Representante da Fazenda Pública

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias

RGTAL – Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais

SS – Segurança Social

ss. - seguintes

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TAF – Tribunal Administrativo e Fiscal

TC – Tribunal Constitucional

TCA – Tribunal Central Administrativo

Vd. – *Vide*

Vol. – volume

INTRODUÇÃO

O presente trabalho versa sobre o processo de execução fiscal, como forma de dirimir litígios de direito público que surjam numa relação jurídico-tributária e com o escopo da descoberta da verdade material. Mas será que o processo de execução fiscal admite a cobrança coerciva de dívidas que não emergem de uma relação jurídica tributária?

Da redação do art. 148.º, n.º 1 do Código de Procedimento e Processo Tributário, doravante CPPT, verificamos que o processo de execução fiscal abrange a cobrança coerciva de tributos, coimas e outras sanções pecuniárias relativas a contraordenações ou responsabilidade civil determinadas nos termos do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT). No entanto, o seu n.º 2 indica que *“(...) poderão ser igualmente cobradas mediante processo de execução fiscal, nos casos e termos expressamente previstos na lei: a) Outras dívidas ao Estado e a outras pessoas coletivas de direito público que devam ser pagas por força de ato administrativo.”* Aqui, surge a dificuldade de saber o que pretendeu o legislador, ao utilizar conceitos vagos e indeterminados, tais como *“Outras dívidas ao Estado”* ou *“a outras pessoas coletivas de direito público”*, sem se referir a quem e quais. A este propósito refere-se JOAQUIM FREITAS DA ROCHA às *“dificuldades que surgem da cumulação pelo legislador de conceitos indeterminados (...) sem especificar quais (...) também sem dizer quais.”*¹ O legislador, ao pretender, em primeira instância, restringir a utilização do processo de execução fiscal a *“casos contados”*, utilizando as palavras de MANUEL FAUSTINO², pode ter acabado por, depois, alargar essa utilização a outras entidades, que não prosseguem o mesmo objetivo que o Estado na prossecução do interesse público. Poder-se-á fazer a analogia com o ditado popular que diz que *“a manta é curta e quando se tapam os pés, destapa-se a cabeça”*.

Isto porque, a regra de que *“(...) todo o direito de impugnar corresponde o meio processual mais adequado de o fazer valer em juízo.”* – art. 97.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária, a seguir LGT, impõe que cada forma processual deva ser delineada em função do objeto sobre que versa, prevendo uma tramitação própria, que permita assegurar um processo justo e equitativo para as partes em litígio, assim concretizando o princípio da tutela jurisdicional efetiva. E é isso que nos propomos aflorar no primeiro capítulo deste trabalho: a possibilidade de *conflito* com o direito à tutela jurisdicional efetiva, por utilização do processo de execução fiscal por parte de entidades privadas, que não estão dotadas de *ius imperium*.

¹ Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, “Lições de Procedimento e Processo Tributário”, 6.ª Edição, Almedina, 2018, p. 342.

² Cfr. FAUSTINO, Manuel, “O dia em que o fisco vendeu casa de família por dívida de 1900 euros”, in Contabilista n.º195, Lisboa, 2016, p. 36.

No segundo capítulo, abordaremos a estreita ligação do interesse público com o processo de execução fiscal, como meio de obtenção coerciva de receitas tributárias por parte do Estado, para custear as atividades em prol da coletividade. O legislador, embora tenha atribuído ao processo de execução fiscal uma natureza judicial, não deixou de conferir aos serviços da Administração Tributária competências e poderes para instaurar os processos de execução fiscal e realizar os atos a estes respeitantes.

No terceiro capítulo, faremos uma exposição da dinâmica do processo de execução fiscal propriamente dito. Começando pelos princípios norteadores desse processo, damos particular importância ao Princípio da Participação, que referiremos novamente aquando da Reversão, em que os contribuintes são “chamados” a intervir na tomada de decisões da Administração Tributária. Sem olvidar o princípio da celeridade processual, um dos bastiões do processo de execução fiscal, mas também o princípio da aquisição processual. Embora o CPPT não nos dê um conceito formal de execução fiscal, delimitamos o seu objeto (e objetivo), voltando a fazer referência às “*outras pessoas coletivas de direito público*”, recorrendo à doutrina e à jurisprudência para as tentar identificar. Sempre será uma tarefa difícil, mas uma coisa será certa: essas dívidas ao Estado e a outras pessoas coletivas de direito público que possam ser cobradas mediante um processo de execução fiscal só o poderão ser desde que a obrigação de pagamento tenha sido determinada por força de ato administrativo. Veremos os exemplos das concessionárias, da Segurança Social, das Ordens Profissionais e das Universidades e Politécnicos. Passaremos pelas legitimidades para intervir e representar no processo de execução fiscal e as suas formas de extinção.

Faremos, ainda neste capítulo, especial referência ao título executivo, como “*(...) o documento comprovativo da obrigação cujo cumprimento se pretende e é, simultaneamente, constitutivo do direito de cobrança da entidade exequente*”³ e que reforça as características da certeza, exigibilidade e liquidez da dívida, com base no qual se promove a instauração do processo fiscal. E por aquele se revelar uma figura de destaque no âmbito do processo de execução fiscal, veremos a sua tipologia, os seus requisitos obrigatórios e os efeitos da sua falta. Um dos fundamentos da oposição à execução fiscal, presentes no art. 204.º do CPPT, é “*a falsidade do título executivo, quando possa influir nos termos da execução*”, falsidade essa que deve ser considerada que deve ser entendida como *falsidade material* (como uma desconformidade do seu conteúdo face à realidade certificada) e não como uma falsidade ideológica ou intelectual.

³ MARTINS, Jesuíno Alcântara, ALVES, José Costa, “Procedimento e processo tributário: uma perspetiva prática”, Coimbra, Almedina, 2015, p. 204.

No capítulo seguinte, centramos atenções na responsabilidade tributária, solidária e subsidiária, e na reversão do processo de execução fiscal. A responsabilidade tributária tem por base a particular relação estabelecida entre os responsáveis substitutos e os responsáveis solidários e o titular da responsabilidade originária, pelo que estes são responsáveis ditos *secundários*, uma vez que não existiriam sem os primeiros. Sabemos que as empresas têm o dever de cumprir com as suas obrigações (sociais e fiscais), mas são largos os casos em que o seu património não se afigura suficiente para esse cumprimento. E aí, nas palavras de JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *“verifica-se a necessidade de se lhe juntar um ou mais patrimónios de outras pessoas, designadas pelo legislador”*.⁴ Mas a responsabilidade diz-se subsidiária pelo facto de na reversão fiscal os gerentes ou administradores apenas responderem pelas dívidas da empresa se os bens que integram o seu património não forem suficientes para satisfazer os créditos tributários, que se traduz no benefício da excussão prévia. Veremos os meios de defesa ao dispor dos responsáveis tributários e qual a natureza jurídica dessa responsabilidade.

No quinto capítulo, veremos o que distingue o processo de execução fiscal e o processo de execução comum. Sabemos que o processo de execução fiscal, concretamente, tem como finalidade a cobrança de receitas do Estado que visam a satisfação de necessidades coletivas, razão pela qual, o credor que o utiliza beneficia de prerrogativas que outro credor “normal” não beneficia, tal como a presunção de legalidade e a celeridade. E tem-se verificado uma utilização desmedida deste processo por parte de entidades que não prosseguem o fim público, violando o fim para o qual foi criado.

Guardamos para o último capítulo, em primeiro lugar, o elenco de alguns Institutos Públicos que se socorrem do processo de execução fiscal para cobrar coercivamente as suas dívidas, que nos ajudará para, em segundo lugar, tomarmos uma posição quanto à utilização (des)medida dessa via para cobrança dessas mesmas dívidas. O processo de execução fiscal é um processo que beneficia de certas prerrogativas, tornando-o apelativo e ao qual todas as entidades gostariam de aceder. No entanto, o legislador privilegia apenas algumas dessas entidades, concedendo-lhes a utilização desta via (violando principio da igualdade?). Acresce que a legislação tributária pretende aplicar-se, sobretudo, aos serviços da AT, que dispõem de ferramentas que mais nenhuma outra entidade pública tem.

⁴ ROCHA, Joaquim Freitas da, “Lições de Procedimento e Processo Tributário”, 6.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2018.

CAPÍTULO I

DA TUTELA JURISDICIONAL EFETIVA AO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

1. TUTELA JURISDICIONAL EFETIVA

1.1 PRINCÍPIO DA TUTELA JURISDICIONAL EFETIVA EM SEDE DE JUSTIÇA ADMINISTRATIVA

“O princípio da tutela jurisdicional efetiva compreende o direito de obter, em prazo razoável, e mediante um processo equitativo, uma decisão judicial que aprecie, com força de caso julgado, cada pretensão regularmente deduzida em juízo, bem como a possibilidade de a fazer executar e de obter as providências cautelares, antecipatórias ou conservatórias, destinadas a assegurar o efeito útil da decisão.” – art. 2.º, n.º 1 do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (doravante CPTA).

Na Constituição da República Portuguesa (doravante CRP) está consagrado o direito de acesso ao direito e tutela jurisdicional efetiva: *“A todos é assegurado o acesso ao direito e aos tribunais para defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, não podendo a justiça ser denegada por insuficiência de meios económicos”* – art. 20.º, n.º 1 da CRP. Para que esta proteção seja cumprida, deverá ser efetiva, eficaz e adequada temporalmente. É, sem dúvida, uma decorrência do princípio do Estado de Direito Democrático. ⁵

Este direito geral está também concretizado no artigo 268.º da CRP, onde consta o princípio da tutela jurisdicional efetiva dos cidadãos perante a Administração Pública, reafirmado no *supra* citado artigo 2º do CPTA.

A tutela jurisdicional efetiva compreende vários momentos normativos, a saber:

- o direito de acesso ao direito e aos tribunais;

⁵ BOTELHO, José Manuel, “A Tutela Jurisdicional Efetiva na Jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo - Breves Considerações”, in Estudos de Homenagem ao Professor Doutor Jorge Miranda, volume IV, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2012, p. 463.

- o direito a obter uma decisão judicial em prazo razoável e mediante processo equitativo (n.º 4 do artigo 20.º CRP)
- o direito à efetividade das sentenças proferidas (reforçado pelos n.ºs 2 e 3 do artigo 205.º CRP).⁶

*

1) O direito de acesso ao direito e aos tribunais – O acesso à justiça⁷

Na sequência da consagração do acesso à justiça administrativa pelo n.º 4 do artigo 268.º da CRP, consagra o art. 7.º do CPTA o **princípio da promoção do acesso à justiça**, como consequência da obrigação que impende sobre o Estado de prever uma tutela adequada para todas as situações passíveis de litígio, sempre que exista uma conduta lesiva da Administração, levando o juiz a pronunciar-se sobre o mérito das pretensões requeridas, não se podendo limitar a uma mera apreciação formal do litígio - princípio *pro actione*.⁸ Contudo, a utilização da expressão «pretensão regularmente deduzida em juízo» no n.º 1 do artigo 2.º CPTA demonstra que o demandante tem o dever de cumprir os pressupostos processuais do direito de ação.

Para dar cumprimento ao princípio da efetividade não é suficiente que se assegure o direito de ação para se considerar que a tutela é efetiva; é, pois, imperativo, que existam ainda tipos de ações, tipos de recursos e sentenças que sejam adequados e atribuam efetividade aos direitos.

No fundo, o que aqui está em causa é a necessidade de uma tutela adequada à realidade do direito material, que só assim reflete a sua efetividade. Para isso, torna-se necessário que os tribunais tenham poderes de pronúncia adequados a uma tutela plena dos direitos dos cidadãos, correspondendo a cada direito um meio de tutela jurisdicional.

⁶ ANDRADE, Vieira de, "A Justiça Administrativa, 18.ª Edição, Almedina, 2020, p. 156.

⁷ A abertura à via judiciária implica "(...) uma imposição diretamente dirigida ao legislador no sentido de dar operatividade prática à defesa dos direitos. Esta imposição é de particular importância nos aspetos processuais." CANOTILHO, Gomes, "Direito Constitucional e Teoria da Constituição", 7ª ed., Almedina, 2018, pp. 552 ss.

⁸ "O princípio *pro actione* é um corolário normativo ou uma concretização do princípio constitucional do acesso efetivo à justiça (administrativa), que aponta para uma interpretação e aplicação das normas processuais no sentido de favorecer o acesso ao tribunal ou de evitar as situações de denegação de justiça, designadamente por excesso de formalismo." Cfr. Acórdão do STA, Proc. n.º 01233/13, de 29-01-2014.

Reflexo direto deste direito é ainda a admissibilidade geral de cumulação de pedidos, consagrada no artigo 4.º do CPTA. Esta consagração ampla da possibilidade de cumulação de pedidos permite aos cidadãos ver os seus direitos tutelados de forma realmente eficaz, satisfeitas as suas pretensões de forma igualmente célere, com a possibilidade de as cumular numa única ação.

PAULO OTERO refere-se ao acesso à justiça e aos tribunais, no sentido de que, sendo uma imposição do Estado de Direito, deverá ser entendido numa máxima e efetiva proteção, falando-se nesse sentido em tutela jurisdicional efetiva.⁹

2) O direito a obter uma decisão judicial em prazo razoável.

Este direito deriva do n.º 4 do artigo 20.º da CRP: *“Todos têm direito a que uma causa em que intervenham seja objeto de decisão em prazo razoável e mediante processo equitativo.”* O conceito de *“prazo razoável”* deve ser entendido e delimitado de acordo com o **princípio da economia processual**, no sentido em que *deve* existir um processo sem dilações indevidas, aquele que se desenvolverá dentro do tempo estabelecido pelas leis processuais, em condições de normalidade, permitindo a satisfação das pretensões da melhor forma possível. Este conceito tem vindo a ser interpretado pelo Tribunal Europeu dos Direitos do Homem com base em critérios como a complexidade do caso e a conduta das partes processuais.

A lei prevê inclusivamente a responsabilização do Estado pelo exercício irregular da função jurisdicional - alínea f) do n.º 1 do artigo 4.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (doravante ETAF).

O direito a um processo justo e equitativo. No art. 6.º do CPTA encontra-se consagrado o princípio da igualdade das partes: *“O tribunal assegura um estatuto de igualdade efetiva das partes no processo, tanto no que se refere ao exercício de faculdades e ao uso de meios de defesa como no plano da aplicação de cominações ou de sanções processuais, designadamente por litigância de má-fé.”* Embora nos pareça óbvio que neste campo a igualdade nunca será plena, uma vez que os pagamentos reverterão sempre, em última instância, para o Estado (onde se inclui a Administração), esta consagração tem pelo menos

⁹ OTERO, Paulo, “Direito Constitucional Português Volume I – Identidade Constitucional, Coimbra, Almedina, 2017, pág. 94

a ideia implícita de combate à posição de superioridade da administração face aos particulares, no processo administrativo.

3) O direito à efetividade das sentenças proferidas

A plenitude e efetividade a que se referem o n.º 4 e 5 do artigo 268.º da CRP concretizam-se através da reorganização dos tribunais administrativos, da criação de novos meios processuais, possibilitando não só uma eficaz garantia cautelar nas decisões de provimento de alcance agora inequivocamente subjetivista, mas também por via da revisão de modelo de execução das sentenças.

Para que a tutela jurisdicional seja efetiva é fundamental que haja execução das sentenças proferidas pelos tribunais, que de outra forma nada assegurariam. O incumprimento das sentenças pode ainda originar responsabilidade civil, criminal e disciplinar, segundo o previsto no n.º 2 do artigo 158.º e no artigo 159.º do CPTA.

1.2. A APLICAÇÃO AO DIREITO TRIBUTÁRIO

A lei ordinária tributária, mormente no seu art.º 97.º n.º 2 da Lei Geral Tributária, prevê a necessidade de utilização do meio processual adequado, referindo que *“(...) todo o direito de impugnar corresponde o meio processual mais adequado de o fazer valer em juízo”*.

A consagração desta regra advém da ideia de que cada forma processual é delineada em função do objeto sobre que versa, estando prevista uma tramitação própria, que permite assegurar um processo justo e equitativo para as partes em litígio (sublinhado nosso). Assim, sempre que contra um administrado não é utilizado o processo adequado existe uma negação à tutela jurisdicional efetiva, pois esta não se basta na atuação participativa do administrado, mas também nela devendo estar incluídos os direitos de defesa.

Este princípio básico de um Estado de Direito tem a sua consagração no art. 9.º da LGT:

“1 - É garantido o acesso à justiça tributária para a tutela plena e efetiva de todos os direitos ou interesses legalmente protegidos.

2 - Todos os atos em matéria tributária que lesem direitos ou interesses legalmente protegidos são impugnáveis ou recorríveis nos termos da lei.

3 - O pagamento do imposto nos termos de lei que atribua benefícios ou vantagens no conjunto de certos encargos ou condições não preclude o direito de reclamação, impugnação ou recurso, não obstante a possibilidade de renúncia expressa, nos termos da lei.”

Também no art. 95.º, no seu n.º 1, no mesmo diploma, encontramos este princípio como referência:

“1 - O interessado tem o direito de impugnar ou recorrer de todo o ato lesivo dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, segundo as formas de processo prescritas na lei.”

Esta garantia de acesso à justiça tributária, abrange o direito a um duplo grau de jurisdição, no que diz respeito:

“a) Aos recursos dos atos jurisdicionais praticados no processo judicial tributário regulado pelo presente Código;

b) Aos recursos dos atos jurisdicionais no processo de execução fiscal, designadamente as decisões sobre incidentes, oposição, pressupostos da responsabilidade subsidiária, verificação e graduação definitiva de créditos, anulação da venda e recursos dos demais atos praticados pelo órgão da execução fiscal.”

(art. 279.º do CPPT)

“A exigência de que um processo jurisdicional seja um “due process of law” postula que as partes tenham um direito de defesa e sejam colocadas em perfeita paridade, podendo cada uma delas expor as suas razões perante o tribunal em condições que a não desfavoreçam em confronto com a parte contrária.”¹⁰

¹⁰ MIRANDA, Jorge e MEDEIROS, Rui, “Constituição da República Portuguesa Anotada – Livro 1: art.º 1º a 79º”, 2ª ed., Revista, Fev. 2017, Universidade Católica Editora, p. 307.

O processo de execução fiscal, tendo em conta o fim público que prossegue, goza de prerrogativas que o tornam atrativo e são essas prerrogativas que o tornam um processo de cobrança *violento*.

A faculdade de utilização deste processo por parte de entidades privadas pode conflitar com o direito à tutela jurisdicional efetiva, na medida em que, por exemplo, no caso concreto da cobrança coerciva das taxas de portagem, que veremos *infra*, e com muita frequência, o utilizador não ser notificado pela entidade concessionária, sendo posteriormente confrontado com uma penhora sem grandes meios de defesa. Não pôde discutir a legalidade da dívida exequenda, no âmbito de um procedimento, podendo apenas opor-se à execução com os fundamentos previstos no art.º 204.º, n.º1 CPPT, verificando-se, nessa medida, que os direitos de defesa dos cidadãos se encontram diminuídos, não estando o processo de execução fiscal adaptado ao direito que se pretende acautelar.

O âmbito processual tributário tem uma componente protetora e garantística das posições jurídicas dos contribuintes, concretizando-se num contencioso pleno, de disponibilização de meios jurisdicionais suficientes que permitem ao lesado defender-se de todas as atuações ou omissões da Administração, que lesem a sua esfera jurídica e por outro lado, a disponibilização de meios certos e adequados à resolução dos litígios.¹¹

No âmbito administrativo e apesar da administração estar dotada do *ius imperium*, a verdade é que, em abstrato, em situação de conflito, a administração e o particular estão em situação de paridade, devendo por isso, assegurar-se a ambos a tutela jurisdicional efetiva. E tal como refere JOSÉ CARLOS VIEIRA DE ANDRADE: *“A tutela jurisdicional efetiva em matéria administrativa não se refere apenas aos direitos dos cidadãos na sequência da previsão constitucional, mas estende-se à proteção do interesse público e dos valores coletivos, designadamente daqueles valores e bens constitucionalmente protegidos.”*¹²

No âmbito tributário, o processo tem como função dirimir litígios de direito público que surjam numa relação jurídico-tributária e sempre com o foco na descoberta da verdade material. E para isso, o

¹¹ ROCHA, Joaquim Freitas da, “Lições de Procedimento e Processo Tributário”, 6.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2018, P. 260.

¹² ANDRADE, Vieira de, “A Justiça Administrativa, 18.ª Edição, Almedina, 2020.

tribunal e o juiz devem realizar diligências necessárias para o apuramento dessa verdade, onde vigora o princípio do inquisitório, previsto no art.º 99.º LGT.

Nos trâmites processuais, o legislador teve em conta os objetivos que se pretendem atingir, sendo o processo adaptado aos objetivos em cada caso. O administrado dispõe de vários tipos de meios para fazer valer os seus direitos e interesses legalmente protegidos. Estes meios ao seu dispor, estão naturalmente “direcionados” ao fim que se pretende atingir.

O processo de execução fiscal, concretamente, tem como finalidade a cobrança de receitas do Estado que visam a satisfação de necessidades coletivas, razão pela qual, o credor que o utiliza beneficia de prerrogativas que outro credor “normal” não beneficia, tal como a presunção de legalidade e a celeridade. E tem-se verificado uma utilização desmedida deste processo por parte de entidades que não prosseguem o fim público, violando o fim para que foi criado.

*

Ponderados todos estes critérios e analisando os fins que o legislador quis acautelar, adequando as formas processuais a esses mesmos fins, e tendo em conta que o processo de execução fiscal foi criado primacialmente para executar dívidas do Estado, para realizar necessidades coletivas públicas, podemos afirmar que a cobrança de dívidas não tributárias pelo processo de execução fiscal, consubstancia uma utilização descontrolada deste processo, tendo em conta que se tratam de créditos não fiscais, muitas vezes de créditos devidos a entidades privadas, cujas receitas não prosseguem fim público, tendo antes a finalidade de recuperação do investimento realizado.

CAPÍTULO II

O PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL EM GERAL

1. O PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

1.1. O PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL E O SEU INTERESSE PÚBLICO

Atento o disposto no art. 103.º da CRP, “*o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.*”. Por aqui, começar-se-á a justificar a celeridade processual e a economia de meios do processo de execução fiscal, uma vez que as dívidas que decorrem do crédito tributário do Estado têm interligado um superior interesse público.

A angariação de receitas tributárias por parte do Estado (Fiscal)¹³ é a sua forma primordial de financiamento. Este dever de pagar impostos obriga todos os indivíduos, na medida da sua manifestação de riqueza, a contribuírem com uma parcela dos seus recursos disponíveis para o desenvolvimento do Estado e da sociedade como um todo. Pode dizer-se que o dever de pagamento de impostos é uma garantia de vida em sociedade, na medida em que estes contribuem para a realização do interesse público. O seu incumprimento por parte dos cidadãos justifica a necessidade de manifestação do poder coativo do Estado através de um processo executivo com características únicas – o processo de execução fiscal.

A tributação é, portanto, o instrumento de que se vale o Estado para auferir recursos financeiros e assim custear as suas atividades em prol da coletividade. Está assim em causa o cumprimento de um dever fundamental que é o de pagar impostos, em ordem à satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas, bem como à repartição justa dos rendimentos e da riqueza.¹⁴

Nas lições de MARIA D’OLIVEIRA MARTINS encontramos a ideia de que “*(...) cobrança de impostos toma como ponto de partida que se todos beneficiam da atividade financeira do Estado, o qual*

¹³ Cfr. NABAIS, José Casalta, “O dever fundamental de pagar impostos”, Reimpressão 2020, Coimbra, Almedina, 2020, p. 215 e ss.

¹⁴ MARQUES, Paulo, GONÇALVES, Pedro Correia e MARQUES, Rui, “Responsabilidade Tributária e Penal dos Gestores, Advogados, Contabilistas e Auditores”, Edições Almedina, 2017.

*por natureza não presta utilidades suscetíveis de exclusiva imputação individual, então todos devem contribuir para a cobertura das despesas originadas por essa atividade.*¹⁵

1.2. O PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL E O PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

De acordo com o artigo 103.º da LGT, no seu número primeiro, “*O processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos de administração tributária nos atos que não tenham natureza jurisdicional.*”

Aqui se levantará o primeiro conjunto de questões e problemáticas, que nos propomos aflorar: o da natureza jurídica dos atos praticados na Execução Fiscal e do modelo de execução coerciva de dívidas tributárias.

Fica patente desde logo uma clara distinção entre o Processo de Execução Fiscal e o Procedimento Administrativo Tributário. Aquele processo pode-se definir como uma sucessão ordenada de atos, visando a obtenção de um determinado fim (neste caso, a cobrança coerciva de determinadas dívidas). Ou seja, destrinchando o que se encontra patente no art. 103.º da LGT, caberá aos Tribunais Tributários a prática de atos de natureza jurisdicional¹⁶, ficando a cargo da administração tributária os demais¹⁷.

Reparemos no que se encontra estatuído no art. 10.º, n.º 1, al. f) CPPT, como atribuição da administração tributária: “*instaurar os processos de execução fiscal e realizar atos a estes respeitantes (...)*”

Quis o legislador atribuir a “*(...) um órgão administrativo competência funcional para agir como agente ou operador auxiliar do juiz na realização da função executiva, praticando todos os atos inscritos nesse meio processual, tendo em vista a agilização do processo e a obtenção da maior eficácia na arrecadação de receitas do Estado, libertando o juiz de todos os atos que não envolvam uma função materialmente jurisdicional*” – Ac. STA Proc. 059/12, de 23-02-2012.

¹⁵ MARTINS, Maria D’Oliveira, “Lições de Finanças Públicas e Direito Financeiro”, 4.ª Edição, Reimpressão 2021, Almedina, Coimbra, 2019, p. 94.

¹⁶ nomeadamente, a apreciação e decisão sobre os incidentes, os embargos, a oposição, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária e a reclamação dos atos praticados pelos órgãos de execução fiscal.

¹⁷ Vide Acórdão do Tribunal Constitucional, Proc. n.º 80/2003, de 12-02-2003

Apesar do processo de execução fiscal ser uma verdadeira ação judicial¹⁸, o facto da cobrança coerciva das dívidas tributárias ser efetuada pela própria Administração Tributária está intrinsecamente relacionado com o facto desta ter, hoje em dia, um nível de desenvolvimento, estrutura e organização administrativa superiores.

E é entendível que assim seja, uma vez que a principal fonte de obtenção de receita do Estado é o dinheiro que advém da cobrança de tributos.¹⁹ Por isso, a atividade de cobrança (coerciva) de dívidas ao Estado está em constante desenvolvimento e pro-atividade, por forma a arrecadar cada vez mais receitas através da Administração Tributária.

No entanto, não esqueçamos os ensinamentos de JOSÉ CASALTA NABAIS, que refere que o Estado Fiscal *“(n)ão se apresenta, nem se pode apresentar, como contraposto ao Estado de direito, já que ele constitui, se não o único, pelo menos um dos mais genuínos e típicos suportes financeiros pelo qual passa a efetiva realização da ideia concretizada do Estado de direito”*²⁰

Isto significa que, apesar destes dois sistemas para cobrança coerciva de dívidas tributárias – o sistema administrativo e o sistema judicial – optou o legislador por este último, atribuindo expressamente essa natureza ao processo de execução fiscal, o que, nas doudas palavras de RUI DUARTE MORAIS, *“(…) parece dar tradução a uma das dimensões do direito de acesso ao direito e aos Tribunais, consagrado no art.º 20.º da Constituição da República Portuguesa, em cujo âmbito se inclui o direito ao processo de execução como instrumento para a realização efetiva do direito, mas, também, o direito do executado à proteção perante uma execução injusta»*²¹

Porém, esta opção do legislador não o impediu de conferir aos serviços da Administração Tributária competência e poderes para, como *supra* se disse, instaurar os processos de execução fiscal e realizar os atos a estes respeitantes. Atua este órgão administrativo como agente ou operador auxiliar do juiz na realização da função executiva.

Mais. Nem tão-pouco se diminui ou altera a natureza judicial do processo executivo com esta intervenção da Administração Tributária. Veja-se o Acórdão n.º 80/2003, do Tribunal Constitucional, datado de 12-02-2003, que refere que *“Ao incluir-se este tipo de processo entre os processos de natureza judicial, apenas se pretende afirmar que os conflitos de interesses que dentro dele se suscitarem – mesmo que sejam emergentes, não só da atuação das partes ou até de terceiros no processo, como também de*

¹⁸ Vide Neste sentido ROCHA, Joaquim Freitas da, “Lições de Procedimento e Processo tributário”, 6.ª edição, Coimbra, Almedina, 2018, p. 339

¹⁹ No ano de 2020, o Estado arrecadou em IRS, IRC, IVA e outros impostos diretos e indiretos, cerca de M43.222,3€ (fonte: *portdata.pt*)

²⁰ Cfr. NABAIS, JOSÉ CASALTA, “Direito Fiscal”, 11.ª edição, Coimbra, Almedina, 209, p. 133.

²¹ Cfr. MORAIS, Rui Duarte, in “A execução fiscal”, Reimpressão da 2.ª ed., Almedina, pág. 45, 2010.

qualquer decisão que nele seja tomada pela administração fiscal, relativamente aos atos para cuja prática a lei lhe atribui competência – serão sindicados, no próprio processo, sempre pelo juiz tributário.

Sendo assim, a prática dos atos do processo de execução fiscal, de natureza não jurisdicional, bem pode ser confiada, segundo os próprios termos daquele art. 103.º, n.º 3 da Constituição, à Administração Tributária. Daí a razão de ser da ressalva feita no referido art.º 103º, n.º 2 da Lei Geral Tributária: *“[o processo de execução fiscal tem natureza judicial,] sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos atos que não tenham natureza jurisdicional”*. Daí também, igualmente, a salvaguarda estabelecida na segunda parte da acima transcrita alínea g) do art.º 43º do CPT.». ».

Segundo SARA COELHO²², *“(…) se fizermos uma análise da evolução legislativa, verificamos que há uma dificuldade de delimitação da natureza do processo de execução fiscal, suscitando algumas dúvidas quanto à sua classificação como procedimento administrativo (em que os créditos da administração são cobrados coercivamente pelo poder executivo) ou como processo judicial (em que os mesmo créditos são cobrados pelo poder judicial). Tendo como ponto de partida uma perspetiva histórica, verificamos que o art. 152.º do Código do Processo de Contribuições e Impostos dispunha que a competência para a execução fiscal cabia à Repartição de Finanças do concelho ou bairro do domicílio do devedor. Em 1984, o ETAF veio atribuir a competência para as cobranças coercivas aos Tribunais Tributários. Em 1991, o Código do Processo Tributário veio “devolver” às Repartições de Finanças a competência para a execução fiscal.”*

Trata-se de uma verdadeira ação, embora com uma forte componente jurisdicional, pois muitos atos são praticados por órgãos administrativos.

O que fica claro é que o legislador fixou um limite intransponível, o da reserva da função jurisdicional²³ (ou reserva do juiz), isto é, os atos de natureza jurisdicional apenas podem ser praticados por órgãos com a natureza de Tribunal.²⁴

Podemos então dizer que há uma dupla natureza dos atos de execução, quer do ponto de vista subjetivo (da entidade que os praticou), quer do ponto de vista da sua finalidade.

²² Cfr. Anotação Lexit ao art.º 150.º do CPPT, (2019). "Justiça Tributária: LGT-CPPT-RGITRCPITA-RAT-LPFA". Porto, Portugal: Lexit / O Informador Fiscal.

²³ insito no art. 202.º da CRP.

²⁴ Cfr. SOUSA, Domingos Pereira de, Direito Fiscal e Processo Tributário, cit., p. 379.

Do ponto de vista subjetivo, podemos distinguir os atos praticados pelos órgãos da Administração Tributária (a instauração da Execução, a citação do Executado, a penhora, entre outros) e aqueles praticados pelo Tribunal (oposição à Execução, embargos de terceiros, etc.).

Do ponto de vista da sua finalidade, há atos de natureza administrativa²⁵, como verdadeiros atos administrativos²⁶ (por exemplo, como no caso da reversão da execução contra um responsável subsidiário) e atos de natureza jurisdicional, quando está em causa a resolução de um litígio (por exemplo, a reclamação de graduação de créditos).

1.3. BREVE ANÁLISE SOBRE OS MODELOS DE EXECUÇÃO COERCIVA DE DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS

Pela análise sumária das características principais dos diferentes ordenamentos jurídicos, no que ao processo de execução fiscal dizem respeito, identificamos três modelos distintos.

MODELO PURAMENTE ADMINISTRATIVO

Em primeiro lugar, um modelo puramente administrativo, de autotutela administrativa, segundo o qual a tramitação que conduzirá a essa cobrança coerciva de dívidas tributárias assume uma natureza puramente administrativa, ou seja, é a própria Administração Tributária que leva a cabo a execução coativa dos seus atos e que executa o património do devedor, sem qualquer intervenção dos Tribunais, como um verdadeiro procedimento coercivo de cobrança. É o exemplo do que sucede nos ordenamentos jurídicos espanhol, francês ou alemão.

Segundo as palavras de JOAQUIM FREITAS DA ROCHA²⁷, *“(...) a cobrança coerciva não se distingue substancialmente da cobrança dita voluntária ou espontânea, somente se distinguindo quanto aos instrumentos utilizados e quanto ao momento, na medida em que apenas se efetivará numa fase*

²⁵ Nas palavras de Rui Duarte Morais, *“a prática de atos de natureza administrativa acontece em todos os tipos de processos judiciais, porventura com maior relevo nos de execução (pense-se, p. ex. nas diligências de penhora). A especialidade do processo de execução fiscal consistiria, assim, apenas no facto de tais atos serem da competência (...) da administração fiscal, serem praticados por agentes administrativos externos ao Tribunal e não por funcionários destes”*

²⁶ art. 148.º CPA – decisões que, no exercício de poderes jurídico-administrativos, visem produzir efeitos jurídicos externos numa situação individual e concreta

²⁷ *Execução Fiscal (e-book)*, Centro de Estudos Judiciários, Lisboa, 2019.

patológica do desenvolvimento da relação jurídica tributária, após o respetivo prazo de pagamento normal ter decorrido.”

Ainda no mesmo ensinamento, refere JOAQUIM FREITAS DA ROCHA que, neste modelo em concreto, estamos perante uma genuína tramitação procedimental *stricto sensu*, na medida em que é efetivada por órgãos de natureza administrativa, assente na prática de atos orgânica e materialmente administrativos e eventualmente sujeita a controlo ou sindicância administrativa de segundo grau.

É, portanto, um modelo que procura conferir centralidade à prossecução do Interesse Público e que confia as tarefas cobrança executiva nas entidades administrativas e particularmente na Administração Tributária.

MODELO PURAMENTE JURISDICIONAL

Em segundo lugar, um modelo completamente oposto, de cobrança coerciva como uma tramitação exclusivamente jurisdicional, materializada num verdadeiro processo, e no âmbito do qual as respetivas atuações assumem a forma de atos processuais, ao exemplo do que sucede no ordenamento jurídico brasileiro.

Novamente, no ensinamento de JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, estamos perante “(...)um arranjo frequentemente decalcado do processo civil, assente num contencioso adversativo e eminentemente subjetivista, e não patenteia indisfarçáveis desconfiâncias relativamente às entidades administrativas e particularmente à Administração tributária, preferindo confiar apenas no juiz, enquanto bastião das garantias dos administrados e dos contribuintes.”

MODELO “MISTO”

Em terceiro e último lugar, um modelo “misto”, de interseção dos dois anteriores, onde poderemos incluir o modelo português, que consiste numa espécie de *procedimento jurisdicionalizado*.

Entre outros, a jurisprudência aponta para o seguinte: Acórdão do TCA Sul, Proc. n.º 03535/09, datado de 10-11-2009: «(...) III - Todas as questões de cunho jurisdicional levantadas no processo de

execução fiscal serão decididas pelos tribunais o que significa que se nenhuma dessas questões tiver sido suscitada no processo executivo, este tramitará unicamente no SF, até porque cabe ao CSF a declaração de extinção da execução (cfr. arts. 261.º, 264.º, 267.º, 269.º e 270.º). (...) V - Há que distinguir entre os atos da competência da AF e os atos da competência dos tribunais tributários. E, assim, nos termos do art. 151.º do CPPT, compete aos tribunais apenas decidir os incidentes, os embargos, a oposição, a graduação e verificação dos créditos e as reclamações dos atos materialmente administrativos praticados pelos órgãos da AT em sede de execução fiscal. Já à AT, concretamente aos órgãos da execução fiscal, compete a prática de todos os demais atos, nomeadamente a instauração da execução, a citação dos executados, a reversão da execução contra terceiros, a penhora dos bens, a venda dos bens penhorados, a anulação da venda, a anulação da dívida e a extinção da execução, o que também ocorre relativamente às dívidas de natureza não fiscal, que por força da lei são cobradas através da execução fiscal. VI - Assim, não obstante o art. 103.º da LGT atribua ao processo de execução fiscal natureza judicial, ele só o é em determinados casos e de forma muito limitada visto que só será processo judicial se e na medida em que tenha de ser praticado algum dos nomeados atos de natureza judicial, sendo que, na prática, o grande grosso dos processos de execução fiscal se iniciam e se concluem nos órgãos de execução fiscal e sem qualquer intervenção dos tribunais tributários. (...)»

Neste sentido entende também JOSÉ CASALTA NABAIS²⁸, uma vez que, embora a LGT estabeleça a natureza judicial do processo de execução fiscal, apenas o é em certos casos, uma vez que muitos desses processos começam e acabam nos órgãos da Administração Tributária, sem se verificar qualquer intervenção dos tribunais. Casos há em que poderíamos até chamar à Execução Fiscal um Processo Judicial sem juiz.

Esta distinção é claramente assumida pelo legislador quando, por exemplo, na alínea h) do n.º 1 do artigo 54.º da LGT e na alínea g) do n.º 1 do artigo 44.º do CPPT apenas inclui no âmbito do procedimento tributário a “cobrança das obrigações tributárias, na parte que não tiver natureza judicial”.

²⁸ Cfr. NABAIS, Casalta, “Direito Fiscal”, 11.ª ed., Coimbra, Almedina, 2019 p. 133.

CAPÍTULO III

O PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL COMO UM MODELO APELATIVO DE COBRANÇA COERCIVA DE DÍVIDAS

1. PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL – GENERALIDADES

1.1 PRINCÍPIOS ESTRUTURANTES

Não poderíamos avançar sem antes nos debruçar sobre alguns dos princípios que norteiam o processo tributário. Avancemos então para uma breve referência.

PRINCÍPIO DA PARTICIPAÇÃO

O princípio da participação, contido no art. 60.º da LGT, está intimamente ligado ao princípio da colaboração, plasmado no número imediatamente anterior. Significa aquele princípio que os órgãos da Administração Tributária devem atuar em estreita colaboração com os sujeitos passivos, procurando assegurar a sua participação no desempenho da função tributária, cumprindo-lhes prestar aos contribuintes as informações e os esclarecimentos de que careçam e apoiar e estimular as iniciativas dos contribuintes e receber as suas sugestões e informações.

Como suas características fundamentais, poderemos dizer que o contribuinte, na sua relação com a Administração Tributária, parte na pressuposição de atuação dotada de boa-fé, que passa a ser “aberta” à participação dos contribuintes, devendo as informações prestadas pelos órgãos e agentes da Administração Tributária ser simples, perceptíveis, objetivas e de forma a serem entendíveis por todos. O sujeito passivo passa a ter acesso, sem qualquer entrave, ao processo que, diga-se, também é seu.

O princípio da participação implica então que os contribuintes tomem parte na Administração Tributária, sendo chamados – via direito de audição – a intervir na tomada de decisões que os tenham como destinatários.

O direito de audição pode ser exercido: a) antes da liquidação; b) antes do indeferimento dos pedidos, reclamações, recursos, petições; c) antes da revogação; d) antes da decisão de aplicação de

métodos indiretos; e) antes da conclusão do relatório de inspeção tributária; f) antes da reversão. Conforme veremos em relação à reversão, o objetivo inerente à audiência prévia é a defesa do contribuinte perante a iminência de uma decisão a ser tomada pela Administração Tributária que lhe será adversa. Contrariamente, nos casos passíveis de defesa (no âmbito de reclamação, oposição, impugnação), o contribuinte parte já de uma decisão concluída.

Em aplicação deste princípio, o STA tem entendido que não se justifica a anulação, apesar da preterição do direito de audiência, por exemplo, nos casos em que se apure no processo contencioso que, se a audiência se tivesse realizado, o interessado não teria possibilidade de apresentar elementos novos nem de se pronunciar sobre questões relevantes para determinar o conteúdo da decisão final sobre as quais não tivesse já tido oportunidade de se pronunciar. No entanto, o citado princípio apenas poderá ser aplicado a situações em que não se possam suscitar quaisquer dúvidas sobre a irrelevância do exercício do direito de audiência sobre o conteúdo decisório do ato, o que conduz, na prática, à sua restrição aos casos em que não esteja em causa a fixação de matéria de facto relevante para a decisão.

PRINCÍPIO DO INQUISITÓRIO (E DA INVESTIGAÇÃO)

No contencioso tributário, vigora o princípio do inquisitório (e da investigação), segundo o qual o Tribunal deve realizar ou ordenar oficiosamente todas as diligências que se lhe afigurem úteis para conhecer a verdade relativamente aos factos alegados ou de que oficiosamente pode conhecer (art. 99.º da LGT e art. 13.º do CPPT).

O art. 58.º da LGT define o princípio do inquisitório da seguinte forma: *“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.”* Significa isto que a administração tributária não está obrigada a aguardar pela iniciativa do interessado, devendo, pelos seus próprios meios e por sua iniciativa, realizar todas as diligências necessárias para a averiguação dos factos em que deve assentar a sua decisão.

Veja-se o Acórdão do TCA Norte, Proc. n.º 00957/09.6BEVIS, de 27-10-2016, que no seu sumário, refere que *“1. O princípio do inquisitório e da verdade material visa a descoberta da verdade material, devendo a administração tributária adotar oficiosamente as iniciativas adequadas a esse efeito (art. 6º do RCPIT). Tem assento constitucional (Art. 266º da CRP) e encontra-se inscrito em várias normas*

que regem a atividade administrativa, de que são exemplo, além do citado art. 6º do RCPIT, os arts. 13º do CPPT, e 55º, 59º, 63º/1 e 99º da LGT bem como os artigos 58º, 115º e segs.. do CPA.

2. Este princípio fundamenta-se na obrigação de a administração prosseguir o interesse público (artigo 266º/1 da CRP e artigo 55º da LGT), assim como no dever de imparcialidade da atuação administrativa (266º/2 da CRP e artigo 55º da LGT) que a par dos restantes princípios constitucionais a que os órgãos administrativos estão subordinados integram as designadas medidas materiais da juridicidade administrativa.

3. Por força deste princípio, a administração tributária não tem de aguardar pela iniciativa do interessado, devendo, pelos seus próprios meios e determinação, realizar as diligências necessárias para averiguação da verdade factual em que deve assentar a sua decisão.

4. Isto mesmo que estejam em causa factos contrários aos interesses patrimoniais do credor tributário

PRINCÍPIO DA JUSTIÇA (E DA VERDADE MATERIAL)

Como explicitado no Acórdão *supra* citado, o princípio da descoberta da verdade material está intimamente ligado ao princípio do inquisitório, sendo a sua concretização.

Encontramos no art. 6.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA) uma definição deste princípio: *“O procedimento de inspeção visa a descoberta da verdade material, devendo a administração tributária adotar oficiosamente as iniciativas adequadas a esse objetivo.”* Também na parte final do art. 13.º do CPPT, no que concerne aos poderes do juiz, encontramos que *“(...) devendo realizar todas as diligências que que considerem úteis ao apuramento da verdade relativamente aos factos que lhes seja lícito conhecer”*.

O princípio do inquisitório e da busca da verdade material é uma decorrência do princípio da legalidade. Os direitos dos contribuintes e do credor tributário derivam diretamente da lei e dos factos a que esta se aplica. A administração tributária está vinculada à busca desses factos e dos direitos que deles derivam, sendo os procedimentos apenas o instrumento para os declarar.²⁹

²⁹ Vide Acórdão do TCA Sul, Proc. n.º 08843/15, de 22-10-2015.

PRINCÍPIO DA COOPERAÇÃO

Como podemos verificar da análise do art. 99.º da LGT, para além de, como já vimos, os particulares estarem obrigados a prestar colaboração nos termos da lei de processo civil, também todas as autoridades ou repartições públicas são obrigadas a prestar as informações ou remeter cópia dos documentos que o juiz entender necessários ao conhecimento do objeto do processo.³⁰

Prevê ainda o art. 104.º da LGT que *“(...) a administração tributária pode ser condenada numa sanção pecuniária a quantificar de acordo com as regras sobre a litigância de má fé em caso de atuar em juízo contra o teor de informações vinculativas anteriormente prestadas aos interessados ou o seu procedimento no processo divergir do habitualmente adotado em situações idênticas.”* e que *“O sujeito passivo poderá ser condenado em multa por litigância de má fé, nos termos da lei geral”*.

PRINCÍPIO DA CELERIDADE PROCESSUAL

Este princípio prevê que o direito de impugnar ou recorrer contenciosamente implica um direito de obter, num prazo razoável, uma decisão que aprecie a pretensão regularmente deduzida em juízo e a possibilidade da sua execução.³¹

Princípio este também plasmado no art. 96.º do CPPT, afirmando que o processo judicial tributário tem por função a tutela plena e em tempo útil dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária, referindo ainda que o processo judicial tributário não deverá ter duração acumulada superior a dois anos, contados desde a data da instauração e a data da decisão proferida em 1.ª instância.

Embora se trate de um prazo meramente indicativo (uma vez que não lhe é cominada nenhuma sanção de forma direta), se o prazo for superior a três anos, face ao que dispõe o art. 53.º da LGT e o art. 183.º-A do CPPT, poder-se-á aplicar uma sanção à Administração Tributária, por infração a este princípio, vendo-se esta obrigada a indemnizar os contribuintes pelos encargos suportados com a prestação da garantia (quando esta tiver sido prestada).

³⁰ Vide Acórdão do STA, Proc. n.º 0718/14, de 03-09-2014.

³¹ Art. 97.º da LGT.

PRINCÍPIO DA IGUALDADE DAS PARTES

O princípio da igualdade das partes implica que no processo tributário as partes disponham de iguais faculdades e meios de defesa, como refere o art. 98.º da LGT.

No entanto, e em bom rigor, não podemos afirmar que o processo tributário seja um processo de partes, uma vez que de um lado está a Administração Tributária, norteada pela prossecução do interesse público e do outro lado, o contribuinte na defesa do seu interesse próprio e egoístico.

Tem existido a preocupação de equilibrar os dois pratos da balança e, nesse sentido, têm vindo a ser “retiradas” prerrogativas à Administração Tributária e impostas obrigações, de modo a remetê-la ao estágio mais próximo de igualdade com o contribuinte. Veja-se, por exemplo, a sujeição a custas, a condenação em litigância de má-fé ou a repartição do ónus da prova, prevista no art. 74.º da LGT.

PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO

O princípio do contraditório é uma exigência do Estado de Direito Democrático – art. 2.º da CRP; mas é também uma garantia do princípio da igualdade das partes bem como de um processo justo e equitativo (*due process of law*), sendo que nele radica também o princípio da colaboração ou participação da decisão – art. 45.º do CPPT.

Veja-se o que diz o Acórdão do TCA Sul, Proc. n.º 07088/13, de 27-02-2014: *“(...) O princípio do contraditório tem especial importância no domínio do procedimento e processo tributário, pela natureza das obrigações que lhes subjazem e pela desproporção de meios e de poder que o contribuinte pode opor ao Estado, munido de um poder que claramente exprime a relação de força em que se baseia o seu ius imperii: o poder coercivo de lançar tributos e arrecadar as correspondentes receitas. (iv). No direito português o princípio do contraditório no âmbito do direito tributário está especificamente consagrado no art.º 9.º, n.º 1, da LGT, que sob a epígrafe “acesso à justiça tributária” prescreve que “é garantido o acesso à justiça tributária para a tutela plena e efetiva de todos os direitos ou interesses legalmente protegidos”. (v). O acesso à justiça tributária pressupõe um processo equitativo como é imposto pelo art.º 20.º, n.º 4, da CRP, necessariamente justo e em que as partes pleiteiem com igualdade*

de armas e em que os diferentes argumentos invocados devem ser objeto de contraditório antes de serem considerados. (...)”

PRINCÍPIO DA AQUISIÇÃO PROCESSUAL

O princípio da aquisição processual indicia que a atividade instrutória realizada no processo visa determinar quais os factos que estão provados, independentemente da distribuição de ónus da prova entre as partes.

Assim, o tribunal, no julgamento da matéria de facto, deve ter em consideração todas as provas produzidas no processo, ainda que existam divergências entre a parte que alegou o facto e a parte que produziu a prova. No mesmo sentido, os tribunais superiores têm entendido que as questões a provar por uma parte no âmbito dos autos podem beneficiar do depoimento de testemunhas indicadas por outra parte.

1.2. FASES DA “VIDA” DO IMPOSTO

Começemos por recordar uma das matérias basilares do Direito Fiscal e Tributário – “*as fases da vida do imposto*” – a incidência, o lançamento, a liquidação e a cobrança.

Nos ensinamentos de JOSÉ DE CAMPOS AMORIM e PATRÍCIA ANJOS AZEVEDO, “*a incidência corresponde à fase estática do imposto, ou seja, ao momento da criação ou instituição do imposto. É o momento da definição normativa (geral e abstrata) de “o que” e “quem” está sujeito a imposto, bem como do “quantum” do imposto. A incidência integra assim a definição normativa dos elementos essenciais do imposto.*”³²

Isto é, a fase da incidência corresponde à fase em que é feita, pela lei, a definição geral e abstrata dos atos ou situações sujeitas a imposto e das pessoas sobre quem recai a respetiva prestação.

³² Cfr. AMORIM, J. C.; AZEVEDO, Patrícia Anjos, (2018), “Lições de Direito Fiscal” (2.ª edição – revista e atualizada). Vila Nova de Gaia, Portugal: Calendário de Letras. ISBN 9789897650604, p. 42.

Ainda nos ensinamentos dos mesmos autores, *“por sua vez, a fase dinâmica do imposto traduz-se nas operações de lançamento, de liquidação e de cobrança (a liquidação em sentido amplo implica a identificação do contribuinte, da matéria coletável, do imposto a pagar e do seu respetivo pagamento). (...) Esta fase administrativa ou de gestão do imposto não cabe exclusivamente à administração fiscal, podendo os próprios particulares praticar atos de autoliquidação, efetuar pagamentos por conta, proceder a uma substituição fiscal, solicitar a cobrança de impostos e realizar outras operações tributárias. Nalguns casos, a lei impõe que a liquidação do imposto seja feita pelo próprio contribuinte, tal como acontece no IVA e no IRC.”*³³

Desta forma, podemos referir que a fase dinâmica é composta pelo lançamento, liquidação e cobrança. O lançamento é a fase do imposto que consta de um conjunto de operações administrativas que visam a identificação do sujeito passivo do imposto e a determinação da matéria coletável. Já a liquidação é a fase que consiste na aplicação da taxa do imposto à matéria coletável para determinação da coleta.

Finalmente, a cobrança (que, do lado do contribuinte, corresponde ao pagamento) é a fase que consiste na entrada do montante do imposto nos cofres do Estado. O pagamento pode ser voluntário, quando efetuado dentro do prazo legal, ou coercivo, se efetuado após o prazo de pagamento voluntário, isto é, no âmbito de um processo de execução fiscal.³⁴

Ainda no mesmo ensinamento, *“a cobrança é o momento em que o imposto dá entrada nos cofres do Estado, sendo a operação através da qual o Estado arrecada o imposto. Vista na ótica do sujeito passivo, é a fase do pagamento. O pagamento poderá ser voluntário (quando o contribuinte procede espontaneamente ao pagamento do montante devido) ou coercivo (se for necessário utilizar os meios coercivos de que o Estado dispõe como, por exemplo, a execução fiscal – como meio procedimental e processual tributário de cobrança coerciva de receitas do Estado).”*³⁵

³³ Cfr. AMORIM, J. C.; AZEVEDO, Patrícia Anjos, (2018), “Lições de Direito Fiscal” (2.ª edição – revista e atualizada). Vila Nova de Gaia, Portugal: Calendário de Letras. ISBN 9789897650604, pp. 42 e 43.

³⁴ Cfr. PAIVA, Carlos, “O processo de execução fiscal”, 4.ª edição, Coimbra, Almedina, 2018, pp. 133 159

³⁵ Cfr. AMORIM, J. C.; AZEVEDO, Patrícia Anjos, (2018). “Lições de Direito Fiscal” (2.ª edição – revista e atualizada). Vila Nova de Gaia, Portugal: Calendário de Letras. ISBN 9789897650604, p. 43.

1.3. CONCEITUALIZAÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL

O CPPT não nos dá um conceito formal de execução fiscal. No entanto, através da análise de vários dispositivos legais, mormente o artigo 148.º do CPPT, podemos delimitar o objeto da execução fiscal, pela afirmação de que abrange a cobrança coerciva das dívidas ao estado a seguir indicadas:

- Tributos, incluindo impostos aduaneiros, especiais e extrafiscais, taxas, demais contribuições financeiras a favor do estado, adicionais cumulativamente cobrados, juros e outros encargos legais;
- Reembolsos e reposições;
- Coimas e outras sanções pecuniárias fixadas em decisões, sentenças ou acórdãos relativos a contraordenações tributárias, salvo quando aplicadas pelos tribunais comuns.

Segundo a doutrina de JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *“Quanto às dívidas que podem ser cobradas em processo de execução fiscal, elas deverão ser (i) certas – no sentido em que não existem dúvidas quanto aos sujeitos devedores nem quanto à natureza e conteúdo das prestações em que as mesmas se materializam -, (ii) líquidas – no sentido em que não existem dúvidas quanto ao respetivo montante -, (iii) exigíveis – no sentido em que não existem dúvidas quanto ao momento para serem reivindicadas (...)”*³⁶

Na mesma senda, refere SARA COELHO que *“(...) cumpre lembrar que o processo de execução fiscal visa a cobrança de créditos tributários de qualquer natureza. No entanto, não há regra sem exceção e, como tal, este artigo abrange situações que escapam à regra. A execução fiscal visa a entrega de quantia certa. Posto isto, a prestação exequenda traduz-se numa quantia certa, líquida e exigível: quer isto dizer que não existirão dúvidas quanto ao sujeito devedor, à natureza da prestação, ao respetivo montante e à legalidade da dívida.”*³⁷

É a própria Administração Fiscal quem tem legitimidade para promover a execução das dívidas. A Administração reúne as qualidades de exequente e de executor: é quem instaura a execução e realiza, coativamente, a obrigação de pagamento em falta, liquidando e cobrando as custas do processo. A

³⁶ ROCHA, Joaquim Freitas da, “Lições de Procedimento e Processo Tributário”, 6.ª Edição, Almedina, 2018, p. 339.

³⁷ Cfr. Anotação Lexit ao art.º 148.º do CPPT. AA.VV. (2019). “Justiça Tributária: LGT-CPPT-RGITRCPITA-RAT-LPFA”. Porto, Portugal: Lexit / O Informador Fiscal.

intervenção do órgão de execução fiscal não depende da iniciativa de outrem nem se desenrola sob as regras de uma dualidade de partes ou contraditório (à semelhança do que acontece no processo executivo comum).

O processo de execução fiscal tem como finalidade primordial a cobrança coerciva de créditos tributários, de qualquer natureza.³⁸

Isto é, à semelhança do que acontece com o processo de execução dito “comum” (que prometemos aprofundar num capítulo deste trabalho), as dívidas que podem ser cobradas em sede de processo de execução fiscal devem ser certas – não há dúvidas quanto aos sujeitos devedores nem quanto à natureza e conteúdo das suas prestações; liquidas – não há dúvidas quanto ao seu montante; exigíveis – não há dúvidas quanto ao momento para serem reivindicadas.

1.4. AS OUTRAS PESSOAS COLETIVAS DE DIREITO PÚBLICO – O ALARGAMENTO DO ÂMBITO DA EXECUÇÃO FISCAL

O número 2 do art. 148.º do CPPT dispõe que *“Poderão ser igualmente cobradas mediante processo de execução fiscal, nos casos e termos expressamente previstos na lei: a) Outras dívidas ao Estado e a outras pessoas coletivas de direito público que devam ser pagas por força de ato administrativo; b) reembolsos ou reposições.”*³⁹

Aqui se entronca numa querela jurídica de imperial importância. O que pretendeu o legislador ao “alargar o chapéu” na al. a) do n.º 2 do art. 148.º do CPPT, com a inclusão de conceitos indeterminados, tais como *“Outras dívidas ao Estado”*⁴⁰ ou *“a outras pessoas coletivas de direito público”*⁴¹, não especificando nem umas nem outras?

³⁸ Cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, “Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e Comentado”, Vol. III, 6ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2011, anotação 2 ao art. 148.º, p. 28.

³⁹ Cfr. NABAIS, José Casalta, “Direito Fisca”I, 7ª ed., Almedina, 2012, pág. 310; MACHADO, Jónatas E. M. e COSTA, Paulo Nogueira da, “Curso de Direito Tributário”, 2ª ed., Coimbra Editora, 2012, p. 508; e SOUSA, DOMINGOS PEREIRA DE, “Direito Fiscal e Processo Tributário”, Coimbra, Coimbra Editora, 2013, p. 378.

⁴⁰ Só se poderá recorrer ao processo de execução fiscal para cobrança destas dívidas quando tal esteja consagrado em lei prévia, sendo que, geralmente, esta possibilidade especial de cobrança é admitida pelo diploma legal que aprova a lei orgânica da pessoa coletiva de Direito público em causa, que poderá ser um serviço municipalizado, uma instituição de crédito, uma empresa pública, etc., como defende ROCHA, Joaquim Freitas da, in “Lições de Procedimento e Processo Tributário”, Coimbra Editora, 2004, p. 238

⁴¹ Uma pessoa coletiva de direito público é aquela que prossegue o interesse público de forma imediata, necessária e originária, que exerce poderes públicos e está sujeita a deveres públicos em nome próprio.

Pretendeu o legislador, em primeira instância, restringir a utilização do processo de execução fiscal a casos contados.⁴²

Aqui chegados, teremos que recorrer à análise da doutrina e da jurisprudência, mas também de Instruções Administrativas, nomeadamente Ofícios-Circulados e Despachos, por forma a dar resposta à pergunta acima colocada.

Mas de uma coisa temos a certeza: essas outras dívidas ao Estado e a outras pessoas coletivas de direito público podem ser cobradas através do processo de execução fiscal, desde que a obrigação de pagamento tenha sido determinada por força de ato administrativo.^{43 44 45}

O Processo de Execução Fiscal surge com o Código das Execuções Fiscais, em 1913, e mais tarde no Código de Processo das Contribuições e Impostos, em 1963. As receitas arrecadadas pelo Estado tinham (e têm) uma natureza especial, legitimando e justificando a necessidade de prever um meio mais célere e seguro com vista à cobrança.⁴⁶ Como referia também Francisco Rodrigues Pardal, *“(...)de tudo isto ressalta que o processo de execução fiscal foi concebido e organizado para a cobrança de um certo tipo de créditos, os fiscais – os créditos do Estado”*⁴⁷

Este alargamento tornará muito difícil a tarefa de identificar todas as entidades que podem cobrar os seus créditos através do processo de execução fiscal, ao que prometemos elencar infra algumas pessoas coletivas de direito público que se socorrem desse expediente.

Então, quem são essas *“outras pessoas coletivas de direito público”* a quem o legislador se refere?

Aqui importa fazer uma análise bipartida para distinguir, por um lado, as entidades que são verdadeiramente entidades de direito público por natureza e, por outro lado, aquelas que, embora sendo de direito privado, desempenham funções de prossecução do interesse público, isto é, por atribuição.

Aquelas primeiras, nas doudas palavras de JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, no seu manual de Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária⁴⁸, (que devem ser entendidas como sinónimo de *Administração*

⁴² Cfr. FAUSTINO, Manuel, “O dia em que o fisco vendeu casa de família por dívida de 1900 euros”, in Contabilista n.º195, Lisboa, 2016, p. 36.

⁴³ ato administrativo como Estatuição autoritária, relativa a um caso concreto, praticado por um órgão da administração, no uso de poderes administrativos e que visa produzir efeitos jurídicos externos, positivos ou negativos

⁴⁴ Vide Acórdão STA, Proc. n.º 023394, de 09-01-2000 – “(...) Se a dívida exequenda provier de acto administrativo e não de acto tributário, mas tratando-se de dívida de direito público, a execução para pagamento de quantia certa rege-se pelo processo de execução fiscal regulado no Código de Processo Tributário, nos termos do art.º 155º do Código de Procedimento Administrativo.”

⁴⁵ Art. 179.º do CPA *“quando, por força de um ato administrativo, devam ser pagas prestações pecuniárias a uma pessoa coletiva pública, ou por ordem desta, segue-se, na falta de pagamento voluntário no prazo fixado, o processo de execução fiscal, tal como regulado na legislação do processo tributário”*

⁴⁶ Cfr. PARDAL, Francisco Rodrigues, “Questões de processo fiscal”, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais 1968, p. 203 e ss

⁴⁷ V. Idem, *Ibidem*, P. 204

⁴⁸ ROCHA, Joaquim Freitas da, “Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária”, Edições Almedina, Edição Original, 2017, p. 73.

Pública), subdividem-se em três grandes categorias: a) a Administração Direta, enquanto “complexo organizacional composto por organismos subjetivamente integrados na Pessoa coletiva de direito público Estado, sob direção hierárquica do Governo”, ou seja, aquela prossecução do interesse público é imediata pelo Estado e pelos seus serviços; b) a Administração Indireta, em que a prossecução do interesse público por parte do Estado não é direta, mas sim *delegada* (devolvida⁴⁹) a outras pessoas coletivas de direito público⁵⁰ – caso dos Institutos Públicos⁵¹, das Associações Públicas Profissionais⁵² e das Empresas Públicas⁵³; c) e a Administração Autónoma, que, sendo “pessoas coletivas de direito público distintas do Estado, mas que, diferentemente do que sucede com as que integram a administração indireta, são titulares de poderes de autoadministração – as Autarquias Locais.⁵⁴

1.4.1 AS CONCESSIONÁRIAS

Quanto às entidades de direito público por atribuição, a título paradigmático, falamos das *concessionárias*.

O corolário das entidades de direito público por atribuição, e das concessionárias propriamente ditas, é o caso das concessionárias das autoestradas – caso das portagens. Relativamente às taxas de portagens e no caso do agente da contraordenação não efetuar o pagamento voluntário dentro do prazo, as concessionárias lavram auto de notícia, que deve ser composto pelas taxas de portagem e custos administrativos correspondentes a cada mês, e remetem esse auto ao serviço de finanças da área do domicílio fiscal do devedor. Com base nessa certidão de dívida, que é título executivo, emitida pela concessionária e após a notificação da decisão de aplicação de coima, instauram o processo de contraordenação e o processo de execução fiscal. A concessionária, no exercício da sua função administrativa, deve notificar as liquidações das taxas de portagem aos seus utilizadores, possibilitando-lhes as hipóteses de pagar ou identificar o condutor do veículo no momento da contraordenação e caso o utilizador/utente nada disser ou fizer, é instaurado um processo de contraordenação e outro de

⁴⁹ O Estado, através do mecanismo da devolução de poderes, cria outros entes públicos especialmente incumbidos da prossecução de um ou mais objetivos, recortados no âmbito das suas funções, tendo em vista uma gestão mais ágil e eficiente.

⁵⁰ Na terminologia do Professor Freitas do Amaral os órgãos que recebem esses poderes são denominados de “órgãos dependentes auxiliares ou instrumentais.” AMARAL, Diogo Freitas do, “Curso de Direito Administrativo”, volume I, 2015, 4ª Edição, edições almedina, S.A

⁵¹ Lei-quadro dos institutos públicos – Lei n.º 3/2004, de 15 de janeiro)

⁵² Lei quadro das Associações Públicas Profissionais – Lei n.º 2/2013, de 10 de janeiro.

⁵³ DL n.º 133/2013, de 3 de outubro.

⁵⁴ Regime Jurídico das Autarquias Locais – Lei n.º 73/2013, de 12 de setembro.

execução fiscal. O processo de execução fiscal serve para pagamento do valor das portagens e custos adicionais que estão contidos na notificação. O auto de contraordenação serve para o pagamento das coimas.

A cobrança de taxas de portagem e coimas associadas à utilização de infraestruturas rodoviárias encontra-se prevista na Lei n.º 25/2006, de 30 de junho, existindo também nesta matéria o DL n.º 51/2015, de 8 de junho que aprova um regime excecional de regularização de dívidas resultantes do não pagamento de taxas de portagem e coimas associadas por utilização de infraestrutura rodoviária. Assim sendo, a referida lei aprova um regime sancionatório aplicável às transgressões ocorridas em matéria de infraestruturas rodoviárias onde seja devido o pagamento de taxas de portagem.

Este contrato de concessão não é mais do que a transferência, temporária ou resolúvel, por uma pessoa coletiva de direito público de poderes que lhe competem para outra pessoa, singular ou coletiva, a fim de esta os exercer por sua conta e risco, mas no interesse geral.⁵⁵

Através do contrato de concessão, o Estado cede o uso desse bem público (no caso em concreto, as autoestradas) para as concessionárias, para que estas o explorem por sua conta e risco e durante um determinado prazo. O Estado mantém a propriedade do bem público, mas transfere para o domínio privado a prestação do serviço, relacionando-se diretamente o concessionário com o utente.⁵⁶

Entre o utente e a concessionária, estabelece-se uma relação jurídica privada, diferente da relação subjacente ao contrato de concessão celebrado entre concedente e concessionário. As portagens são a contrapartida pecuniária, paga pelo utente pela utilização da autoestrada, pela faculdade que proporciona ao utente de utilizar um bem público, no âmbito de uma relação jurídica privada, onde o Estado não é parte – não tendo por isso, natureza tributária.

Encontramos no art. 17.º do supra citado Decreto-Lei a distribuição do produto das coimas. De referir que as coimas são a consequência contraordenacional pelo não pagamento atempado das taxas de portagem, que se juntam às taxas de portagem, os juros e os custos administrativos como parte do ativo do concessionário.

Ou seja, *“Privatização, concessão e regulação são três vertentes complementares quando se pensa em colocar na iniciativa económica privada a titularidade dos meios de produção ou o direito à*

⁵⁵ Para superiores desenvolvimentos sobre esta questão, Cfr. “Estudos sobre Concessões e outros Actos da Administração”, TORRAL, Lino, AMARAL, Diogo Freitas do, Almedina, 2002, mas também Cfr. GONÇALVES, Pedro, “A Concessão de Serviços Públicos”, Almedina, Coimbra, 1999.

⁵⁶ AMARAL, Diogo Freitas do, “Direito Administrativo”, Vol. II, Almedina, Coimbra, pp. 294 ss

*exploração relativamente a atividades que não podem, não devem ou ainda não estão a ser exercidas em condições de livre concorrência.*⁵⁷

Agora, dúvidas não restam de que se se assume a natureza tributária das quantias que estas entidades “concessionárias” exigem, igualmente se assumirá que a sua cobrança coerciva é feita através do PEF, conforme supra se explicitou.

A título de exemplo, a propósito da execução de obrigações pecuniárias, estatui o art. 179.º do CPA que *“Quando, por força de um ato administrativo, devam ser pagas prestações pecuniárias a uma pessoa coletiva pública, ou por ordem desta, segue-se, na falta de pagamento voluntário no prazo fixado, o processo de execução fiscal, tal como regulado na legislação do processo tributário.”* (sublinhados nossos)

De salientar que as dívidas ao Estado e a outras entidades de direito público determinadas por força de ato administrativo, apenas poderão ser cobradas através de processo de execução fiscal se tal forma de cobrança estiver expressamente prevista na lei, beneficiando assim a entidade titular do crédito de tal prerrogativa.

A atribuição da garantia da cobrança através de processo de execução fiscal, em regra, é efetuada pelo diploma legal que aprova a lei orgânica dos institutos e demais entidades de direito público a quem é conferido o benefício de poder usufruir do processo de execução fiscal para cobrança coerciva dos seus créditos.

O processo de execução fiscal chegou inclusivamente a ser utilizado para cobrança de créditos, cuja natureza aconselharia que a competência para cobrança dos mesmos fosse ou devesse ser dos tribunais comuns (p.e. as dívidas à Caixa Geral de Depósitos).⁵⁸

Mas, por força do disposto no n.º 1 do art. 3.º do DL n.º 241/93, de 8 de julho, o processo de execução fiscal passou a aplicar-se *exclusivamente* à cobrança coerciva das dívidas ao Estado e a outras pessoas coletivas de direito público.

⁵⁷ Cfr. LÉRIAS, António, “Evolução do Setor Empresarial do Estado”, in Estudos sobre o Novo Regime do Setor Empresarial do Estado, Almedina, 2000, p. 40.

⁵⁸ Vide Acórdão do STA, Proc. n.º 025686, de 26-09-2001, “Pelo que são os tribunais tributários os competentes, em razão da matéria, para o processamento das execuções fiscais e respetivos apensos instaurados pela C.G.Depósitos e pendentes à data da entrada em vigor do mesmo diploma.”

1.4.2 A SEGURANÇA SOCIAL

Como vimos, o elenco de entidades que beneficiam da cobrança dos seus créditos através do processo de execução fiscal é bastante extenso. A título de exemplo, centremo-nos no caso da Segurança Social. Através do DL n.º 42/2001, de 9 de fevereiro, foram criadas as secções de processo executivo do sistema de solidariedade e segurança social. Estabelece o art. 19.º desse mesmo diploma que a sua entrada em vigor operaria no prazo de 180 dias a contar do dia seguinte ao da sua publicação. O que significa que, a partir dessa data, as instituições do sistema de solidariedade e segurança social deixaram de remeter para os Serviços de Finanças as certidões de dívida para efeitos de instauração dos processos de execução fiscal – os processos de execução fiscal para cobrança coerciva de dívidas à Segurança Social passam a ser instaurados nas secções de processos executivos das delegações dos Institutos de Gestão Financeira da Segurança Social.

Consideram-se dívidas à Segurança Social, de acordo com o art.º 2 n.º 2 do Decreto-lei n.º 42/2001, de 9 de fevereiro, “(...) *todas as dívidas contraídas perante as instituições do sistema de solidariedade e segurança social pelas pessoas singulares e coletivas e outras entidades a estas legalmente equiparadas, designadamente as relativas a contribuições sociais, taxas, incluindo os adicionais, juros, reembolsos, reposições e restituições de prestações, subsídios e financiamentos de qualquer natureza, coimas e outras sanções pecuniárias relativas a contraordenações, custas e outros encargos legais.*”

A competência atribuída aos Serviços de Administração Tributária e aos Serviços da Administração da Segurança Social é o corolário do disposto no n.º 1 do art. 103.º da LGT.⁵⁹

A título meramente exemplificativo, vejamos o “*andamento*” do processo de execução fiscal por dívidas à SS.

Como referido supra, através do DL n.º 42/2001, de 9 de fevereiro, foram criadas as secções de processo executivo de solidariedade e segurança social.

⁵⁹ os atos que tenham natureza jurisdicional são da competência do juiz da execução – art. 151.º do CPPT e art. 5.º do DL n.º 42/2001, de 9 de fevereiro, que Cria as secções de processo executivo do sistema de solidariedade e segurança social, define as regras especiais daquele processo e adequa a organização e a competência dos tribunais administrativos e tributários.

No art. 2.º podemos verificar que “Para efeitos do presente diploma, consideram-se dívidas à segurança social todos os montantes devidos às instituições do sistema de segurança social ou pagos indevidamente por estas a pessoas singulares, coletivas ou outras entidades a estas legalmente equiparadas, designadamente:

- a) Contribuições, quotizações, taxas, incluindo as adicionais e juros;
- b) Prestações, subsídios e financiamentos de qualquer natureza, incluindo juros;
- c) Coimas e outras sanções pecuniárias, custas e outros encargos legais;
- d) Reposições de pagamentos indevidos efetuados por qualquer instituição do sistema de segurança social.”

(sublinhado nosso)

E ainda que “O processo de execução de dívidas à segurança social aplica-se igualmente às situações de incumprimento relativas à obrigação de reposição de prestações de qualquer natureza pagas por fundos cujo funcionamento ou gestão, estratégica ou operacional, tenham sido legalmente entregues a instituições do sistema de segurança social”

Compete, portanto, ao Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, I.P. (IGFSS, I.P.) a instauração e instrução do processo de execução de dívidas à Segurança Social.

Competirá também ao tribunal tributário de 1.ª instância da área onde corre a execução, decidir dos incidentes, embargos, oposições, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária, a graduação e a verificação de créditos e as reclamações dos atos materialmente administrativos praticados pelos órgãos de execução.

Como vimos anteriormente, e como decorre do art. 7.º do diploma *supra* citado, são títulos executivos as certidões de dívida emitidas, nos termos legais, pelas instituições de segurança social e pelos fundos geridos pelas mesmas, fazendo aí também referência aos elementos que devem compor esse mesmo título.

A certidão de dívida é extraída sempre que, decorrido o prazo de pagamento voluntário, o pagamento do tributo não se mostre realizado. A extração da certidão de dívida é efetuada pelos serviços competentes, isto é, a entidade que procedeu à liquidação do tributo é que extrai a certidão de dívida, a qual tem de ser assinada e autenticada, devendo conter o elenco de elementos enunciados no n.º 2 do

artigo 88.º do CPPT. O n.º 2 do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 42/2001 estabelece os elementos que deverão constar dos títulos executivos emitidos pelos serviços da administração da Segurança Social.

É com base na certidão de dívida que o órgão da execução promove a instauração do processo de execução fiscal. Em face do n.º 5 do artigo 88.º do CPPT, as certidões de dívida servirão de base à instauração do processo de execução fiscal a promover pelos órgãos periféricos locais, nos termos regulados nos artigos 148.º a 278.º do CPPT.

1.4.3 AS ORDENS PROFISSIONAIS

Quanto ao Processo de Execução Fiscal para cobrança de créditos de Ordens Profissionais, veja-se o que estatui o Ofício Circulado 60096/2015 de 29 de outubro, da DSGCT:

- 1. A cobrança coerciva através de processo de execução fiscal apenas poderá ocorrer se a situação em causa tiver cabimento no artigo 148.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário(CPPT). Caso contrário, a instauração do processo de execução fiscal apenas será possível se houver uma lei especial que assim o preveja.*
- 2. O regime jurídico das Ordens Profissionais, aprovado pela Lei n.º 2/2013, prevê a cobrança coerciva das quotas e das taxas por prestação de serviços em dívida através de processo de execução fiscal.*
- 3. As diversas Ordens Profissionais devem adotar as medidas necessárias ao cumprimento da Lei n.º 2/2013 e adequar os seus estatutos em conformidade.*
- 4. Este novo regime encerra em si uma norma especial face ao artigo 148.º do CPPT, prevendo a execução fiscal para cobrança das dívidas às Ordens Profissionais.*
- 5. Neste sentido, é possível a cobrança de receitas das Ordens Profissionais (quotas e taxas por prestação de serviços) através de processo de execução fiscal, a instaurar pelos serviços competentes da AT.*
- 6. Como a Lei n.º 2/2013 exige a adequação dos respetivos estatutos em conformidade, a instauração do processo de execução fiscal fica limitado aos créditos das Ordens Profissionais que já cumpriram essa obrigação e onde essa possibilidade não seja expressamente excluída.*

(...)

1.4.4 AS UNIVERSIDADES E OS POLITÉCNICOS (PROPINAS)

Veja-se a questão da cobrança coerciva de propinas (que mais não são do que taxas, uma vez que pressupõem uma contrapartida direta e imediata a favor do concreto obrigado) devidas a instituições de ensino superior público.

O Ofício-Circulado 60093/2012, de 30 de novembro da DSGCT (Direção de Serviços de Gestão de Créditos Tributários), veio uniformizar a interpretação das normas e dos procedimentos legais nesta matéria.

Segundo este documento, os procedimentos a levar a cabo são os seguintes: *“(1) Compete ao Serviço de Finanças do domicílio do devedor que estiver indicado nas certidões de dívida, emitidas por falta de pagamento voluntário de propinas, respetivos juros de mora, e encargos administrativos, instaurar e tramitar o processo executivo nos termos previstos no CPPT (arts. 148.º a 278.º), com base nos títulos executivos emitidos pelas instituições de ensino superior público; (2) Excetuam-se os casos em que tais títulos não obedeçam aos requisitos legais previstos nos artigos 162.º e 163.º do CPPT, tal como os casos em que a instituição emitente seja uma pessoa coletiva de direito privado, situações em que os títulos executivos deverão ser devolvidos às entidades emitentes; (3) Deverão igualmente ser devolvidas as certidões de dívida que visem a cobrança de receitas das instituições de ensino superior público, mas que, ao contrário das propinas, sejam insuscetíveis de cobrança coerciva mediante processo de execução fiscal.”*

Veja-se ainda, sobre a mesma matéria, o Acórdão do STA, de 11/11/2015, referente ao Processo n.º 0898/15, em cujo sumário pode ler-se: *«I - A propina devida a estabelecimento público de ensino constitui uma taxa que é coercivamente cobrada através de processo de execução fiscal, da competência dos serviços da administração tributária, em conformidade com o disposto nos artigos 10.º, n.º 1, alínea f), 148.º, n.º 1, alínea a), 149.º, e 151.º, todos do CPPT. II - Sendo a execução fiscal um processo judicial que fica na dependência do tribunal tributário logo que é instaurada no serviço de finanças (embora a intervenção do Juiz fique reservada para as situações previstas no n.º 2 do artigo 151.º do CPPT), não há como advogar que o tribunal tributário não é competente para a apreciação da oposição que o executado dirige a essa execução, até porque do disposto nos artigos 151.º e 152.º do CPPT resulta que quando a execução corre termos nos serviços de finanças a respetiva oposição tem de ser deduzida perante o tribunal tributário, só sendo admissível a sua apresentação nos tribunais comuns*

quando a execução foi instaurada e corre termos nesses tribunais.»

No entanto, uma vez que as bases do financiamento do ensino superior⁶⁰ foram alteradas, passaram a ser previstos mecanismos de regularização de dívidas por não pagamento de propinas em instituições de ensino superior públicas.

O art. 3.º da Lei n.º 75/2019, de 2 de setembro⁶¹ prevê um mecanismo extraordinário de regularização de dívidas por não pagamento de propinas, cuja liquidação ou notificação da liquidação tenha ocorrido entre 1 de janeiro de 2011 e 31 de agosto de 2018. A adesão a este mecanismo de regularização concretiza-se mediante requerimento dirigido ao dirigente máximo da instituição de ensino superior pública (cfr. n.º 4).

A existência deste plano de pagamentos entre o estudante ou antigo estudante e a instituição de ensino superior respetiva determina o arquivamento dos processos de execução fiscal e cobrança coerciva que existam, incluindo os casos em que haja penhora, e interrompe o prazo de prescrição dos valores em dívida (cfr. n.º 5).

O cumprimento integral do plano de pagamentos determina ainda a extinção da obrigação de pagamento dos valores devidos a título de custas, juros e outras penalizações (cfr. n.º 7).

Ainda assim, o regime legal aplicável determina a manutenção para a instituição de ensino superior pública da obrigação de pagamento das custas do processo de execução fiscal, nos termos do art. 20.º do Regulamento das Custas dos Processos Tributários (aprovado pelo DL n.º 29/98, de 11 de fevereiro), conjugado com o art. 537.º n.º 1 do CPC.

Veja-se, para este efeito, a Instrução de Serviço n.º 60206/2019, de 22 de novembro, da DSGCT.

⁶⁰ Lei n.º 37/2003, de 22 de agosto, novo artigo 29.º-A.

⁶¹ Que estabelece mecanismos de regularização de dívidas por não pagamento de propinas em instituições de ensino superior públicas e procede à quinta alteração à Lei n.º 37/2003, de 22 de agosto, que estabelece as bases do financiamento do ensino superior.

2 LEGITIMIDADE PROCESSUAL

A legitimidade processual é aferida em função de quem figura no título executivo como credor e como devedor, sendo que fica logo definido o âmbito subjetivo da execução. Algo diferente é a legitimidade para promover a execução, que cabe, por inerência, à AT, sendo que há um desvio no caso de o processo decorrer no tribunal tributário, em que a competência será do Ministério Público.^{62, 63} Diferente será a legitimidade para promover a execução, que caberá à Administração Tributária que tem uma “*legitimidade por inerência*”.

“O exequente é quem instaura a execução, quem cita o executado, quem convoca credores, quem enfim, materializa em atos a vontade executiva. “Em termos amplos, será exequente a entidade de Direito Público que promove a execução, seja impulsionando-a, seja conduzindo-a, levando à prática os atos essenciais à realização do direito do credor.”⁶⁴

Quanto à condição de executado no processo de execução fiscal, dependerá primeiramente da qualidade do sujeito passivo na relação jurídica tributária previamente estabelecida. No Processo de Execução Fiscal, podem ser executados os sujeitos passivos diretos, os seus sucessores⁶⁵ e os responsáveis subsidiários. No caso destes, deverá ocorrer uma excussão do património do sujeito passivo direto (devedor originário) e só após a verificação da insuficiência do património deste é que existirá o ato de reversão e a conseqüente alteração subjetiva da instância⁶⁶, instituto esse da reversão ao qual reservaremos capital destaque infra.

⁶² Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, “Lições de Procedimento e Processo tributário”, 6.ª edição, Almedina, 2018, p. 352

⁶³ Cfr. SOUSA, Domingos Pereira de, “Direito Fiscal e Processo Tributário”, cit., p. 380-381.

⁶⁴ ROCHA, Joaquim Freitas da, “Lições de Procedimento e Processo Tributário”, 6ª ed., Almedina, Coimbra, 2018, p. 352

⁶⁵ Quando se verificar que a pessoa constante no título executivo como devedor faleceu, o processo de execução fiscal correrá contra os sucessores da mesma, salientando-se que a responsabilidade do sucessor é limitada à herança recebida, tal como disposto no art.º 2071 do CC. V. neste sentido PAIVA, Carlos, “O processo de execução fiscal”, 4.ª edição, Coimbra, Almedina, 2016, p. 142. E ainda, ROCHA, Joaquim Freitas da, “Lições de Procedimento e Processo tributário”, 6.ª edição, Coimbra, Almedina editora, 2018.

⁶⁶ Os responsáveis tributários serão chamados ao cumprimento da dívida tributária com o seu património assim que se verificarem os requisitos do art.º153.º n.º 2 “O chamamento à execução dos responsáveis subsidiários depende da verificação de qualquer das seguintes circunstâncias: a)Inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores; b) Fundada insuficiência, de acordo com os elementos constantes do auto de penhora e outros de que o órgão da execução fiscal disponha, do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido”. Em conjugação com o 23.º, n.º 2 da LGT, e dependendo do tipo de responsabilidade que está em causa os artigos 24.º e ss da LGT.

2.1. LEGITIMIDADE DOS EXEQUENTES

2.1.1 LEGITIMIDADE PARA PROMOVER A EXECUÇÃO FISCAL

Tem legitimidade para instaurar o processo de execução fiscal o órgão de execução fiscal (e ainda o Ministério Público quando os processos corram em tribunais comuns), considerando-se órgão de execução fiscal⁶⁷, pelo previsto no art.º 149.º do CPPT, como “*o serviço da administração tributária onde deva legalmente correr a execução ou, quando esta deva correr nos tribunais comuns, o tribunal competente.*”

2.1.2. LEGITIMIDADE PARA PROMOVER A EXECUÇÃO FISCAL POR DÍVIDAS À SEGURANÇA SOCIAL

Como se dirá infra, quando a dívida exequenda seja uma dívida à Segurança Social, a competência para instaurar o processo de execução fiscal fica a cargo do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, assim como a sua tramitação e prática de atos necessários. Assim, o órgão de execução fiscal não será o serviço de finanças territorialmente competente, conforme o previsto no art.º 150.º CPPT, mas sim “*a delegação do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social do distrito da sede ou da área de residência do devedor*”⁶⁸

2.1.3 A LEGITIMIDADE DAS AUTARQUIAS LOCAIS

A Lei 73/2013, de 3 de setembro, estabelece o regime financeiro das autarquias locais e entidades intermunicipais, prevendo no seu art.º 15.º os poderes tributários atribuídos às autarquias quanto a impostos ou outros tributos dos quais tenham direito à receita, bem como poderes relativamente à cobrança coerciva dos mesmos.⁶⁹ Nesse sentido, também a Lei 53- E/2006 de 29 de dezembro, no

⁶⁷ Sobre o significado da expressão “órgão da execução fiscal”, vide SOUSA, Jorge Lopes de, Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e Comentado, Vol. III, cit., anotação 6 ao art. 149.º, p. 45.

⁶⁸ Cfr. Decreto-Lei 42/2001, de 9 de fevereiro, com as alterações introduzidas pela lei n.º 63/2014 de 28 de abril art.º 3.º

⁶⁹ Os municípios dispõem de poderes tributários relativamente a impostos e outros tributos a cuja receita tenham direito, nomeadamente: a) Acesso à informação atualizada dos impostos municipais e da derrama, liquidados e cobrados, quando a liquidação e cobrança seja assegurada pelos serviços do Estado, nos termos do n.º 6 do artigo 17.º; b) Possibilidade de liquidação e cobrança dos impostos e outros tributos a cuja receita tenham direito, nos termos

art.º 12.º n.º 2 indica que *“as dívidas que não forem pagas voluntariamente são objeto de cobrança coerciva através de processo de execução fiscal, nos termos do Código de Procedimento e de Processo Tributário”*.

Às Autarquias Locais é-lhes atribuída competência para intervir no processo de execução fiscal quando se executem dívidas tributárias das quais beneficiarão da arrecadação da receita.⁷⁰

2.2 LEGITIMIDADE PARA REPRESENTAR O EXEQUENTE NA FASE JUDICIAL

Conforme supra referido, o processo de execução fiscal tem natureza judicial⁷¹, tratando-se de uma verdadeira ação. Mas só haverá verdadeiramente intervenção do Tribunal se o executado o “chamar” a decidir algum dissidente e, caso tal aconteça, há a necessidade de representar o exequente, tal dependendo do órgão de execução fiscal em causa e por vezes do credor tributário da dívida exequenda.⁷²

Quando o órgão de execução fiscal corresponder ao serviço de finanças que seja competente nos termos do art. 151.º do CPPT, terá legitimidade processual para representar a Administração Tributária o Representante da Fazenda Pública, de acordo com o previsto no art. 15.º, n.º 1, al. a) do CPPT.⁷³

A Administração Tributária é patrocinada pelos Representantes da Fazenda Pública⁷⁴, que assumem a posição processual de parte e, nessa qualidade, defende os interesses patrimoniais e decisões daquela.

a definir por diploma próprio; c) Possibilidade de cobrança coerciva de impostos e outros tributos a cuja receita tenham direito, nos termos a definir por diploma próprio; d) Concessão de isenções e benefícios fiscais, nos termos do n.º 2 do artigo seguinte; e) Compensação pela concessão de benefícios fiscais relativos a impostos e outros tributos a cuja receita tenham direito, por parte do Governo, nos termos do n.º 4 do artigo seguinte; f) Outros poderes previstos em legislação tributária.

⁷⁰ Cfr. Neste sentido SOUSA, Jorge Lopes de, “Código de procedimento e processo anotado e comentado”, Vol. III, 6.ª Edição, Lisboa, Áreas, 2011, p. 243

⁷¹ Art. 103.º da LGT.

⁷² Cfr., NETO, Serena Cabrita, TRINDADE, Carla Castelo, “Contencioso tributário: Princípios do processo tributário: Vol.II”, Coimbra, Almedina, 2017, p. 526

⁷³ Cf. SOUSA, Jorge Lopes de, Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e Comentado, Vol. III, cit., anotação 2 ao art. 152.º, p. 61.

⁷⁴ No art. 54.º do ETAF (Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais), por força das alterações estabelecidas, no que à representação da Fazenda Pública diz propriamente respeito, pela Lei 107 D/2003, de 31 de Dezembro, e pela Lei 20/2012, de 14 de Maio, estão plasmadas as competências da representação da Fazenda Pública: “1 - A representação da Fazenda Pública compete: a) Nas secções de contencioso tributário do Supremo Tribunal Administrativo e dos tribunais centrais administrativos, ao diretor-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira que pode ser representado pelos respetivos subdiretores-gerais ou por trabalhadores em funções públicas daquela Autoridade licenciados em Direito; b)[Revogada]; c) Nos tribunais tributários, ao diretor-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, que pode ser representado pelos diretores de finanças e diretores de alfândega da respetiva área de jurisdição ou por funcionários daquela Autoridade licenciados em Direito . 2 - Os diretores de finanças e os diretores de alfândega podem ser representados por funcionários da Autoridade Tributária e Aduaneira licenciados em Direito . 3- Quando estejam em causa receitas fiscais lançadas e liquidadas pelas autarquias locais, a Fazenda Pública é representada por licenciado em Direito ou por advogado designado para o efeito pela respetiva autarquia.”

No caso de a tramitação do processo de execução fiscal não estar a cargo dos serviços de finanças da AT (por estarmos perante dívidas à Segurança Social (caso em que o órgão de execução fiscal será o IGFSS) ou município ou outra entidade de direito público), a sua representação fica a cargo de mandatário judicial e não pelo Representante da Fazenda Pública.

Pela mesma ordem de ideias, quando o processo de execução fiscal for tramitado pela Administração Tributária, mas que não seja a credora, mas outra pessoa coletiva de direito público, o representante será um mandatário judicial a designar pelo credor.⁷⁵

3 FORMAS DE EXTINÇÃO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

De acordo com o plasmado no art. 176.º do CPPT, no seu n.º 1, o processo de execução fiscal extingue-se:

- por pagamento da dívida exequenda e do acrescido (que pode ser voluntária ou coercivamente);
- por anulação da dívida ou do processo;
- por qualquer outra forma prevista na lei.

No seu n.º 2, encontramos as formas de extinção do processo executivo nas execuções por coimas ou outras sanções pecuniárias. A saber:

- por morte do infrator;
- por amnistia da contraordenação;
- pela prescrição das coimas e sanções acessórias;
- pela anulação da decisão condenatória em processo de revisão.

Este elenco não é taxativo (desde logo pela introdução da alínea c) do n.º 1), uma vez que podemos encontrar lei outras formas de extinção do processo executivo, nomeadamente a prescrição da

⁷⁵ Cfr., NETO, Serena Cabrita, TRINDADE, Carla Castelo, "Contencioso tributário: Princípios do processo tributário: Vol.II", Coimbra, Almedina, 2017, p. 528

obrigação subjacente⁷⁶ ou a procedência da oposição à execução fiscal.⁷⁷ Sem nunca esquecer que não são admitidas formas de extinção do processo de execução que não estejam previstas na lei, em estrito cumprimento do princípio da legalidade.⁷⁸

De referir ainda que, muito embora o legislador tenha querido incluir a figura denominada de “*declaração em falhas*” (arts. 272.º e ss. do CPPT)⁷⁹ como forma de extinção do processo de execução fiscal, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA considera essa figura antes como causa de suspensão do mesmo, uma vez que “(...) o processo suspende-se e prosseguirá, sem necessidade de nova citação e a todo o tempo, salvo prescrição, logo que haja conhecimento de que o executado, seus sucessores ou outros responsáveis possuam bens penhoráveis (“regresso de melhor fortuna”) ou logo que se identifique o executado ou o prédio”.⁸⁰ O processo de execução fiscal fica a “*dormir*”, até que sejam conhecidos bens, havendo inclusivamente casos em que a *declaração em falhas* é feita automaticamente pelo sistema, quando esse processo for instaurado contra um sujeito passivo ou uma sociedade já insolvente ou dissolvida, ou que tenha cessado atividade.

3.1. POR PAGAMENTO VOLUNTÁRIO

Como supra se referiu, uma das causas de extinção do processo de execução fiscal é o pagamento da dívida exequenda – voluntária ou coercivamente. O pagamento da dívida exequenda de forma voluntária ocorre quando o executado paga a dívida exequenda bem como os acrescidos. Na secção IV do CPPT, com o título “*Das formas e meios de pagamento*”, encontramos a figura da sub-rogação⁸¹. Vejamos o que diz o a jurisprudência sobre este assunto:

⁷⁶ Cfr. Art. 176.º, n.º 1 do CPPT

⁷⁷ Cfr. NETO, Serena Cabrita, TRINDADE, Carla Castelo, “Contencioso tributário: Princípios do processo tributário: Vol.II”, Coimbra, Almedina, 2017, p.688.

⁷⁸ Este princípio pode ser definido como ser uma exigência de precedência de lei, de acordo com a qual o exercício dos poderes por parte dos órgãos administrativos pressupõe a existência de uma base normativa/de uma norma de fundamentação.

⁷⁹ Será declarada em falhas pelo órgão da execução fiscal a dívida exequenda e acrescido quando, em face de auto de diligência, se verifique um dos seguintes casos: a) Demonstrar a falta de bens penhoráveis do executado, seus sucessores e responsáveis solidários ou subsidiários; b) Ser desconhecido o executado e não ser possível identificar o prédio, quando a dívida exequenda for de tributo sobre a propriedade imobiliária; c) Encontrar-se ausente em parte incerta o devedor do crédito penhorado e não ter o executado outros bens penhoráveis.

⁸⁰ Cfr. neste sentido ROCHA, Joaquim Freitas da, “Lições de Procedimento e Processo tributário”, 6.ª edição, Coimbra, Almedina editora, 2014, pp.398-399

⁸¹ Cfr. arts. 91.º e 92.º do CPPT.

“I - O art. 40.º da LGT autoriza que o pagamento das dívidas tributárias seja realizado por terceiro (n.º 1), sendo que este, se pagar após o termo do prazo do pagamento voluntário, fica sub-rogado nos direitos da AT, desde que tenha previamente requerido a declaração de sub-rogação e obtido autorização do devedor ou provado interesse legítimo (n.º 2).

II - No caso de estar já pendente execução fiscal, o pedido é feito ao órgão da execução fiscal e, para ser autorizado, o pagamento terá de abranger não só o tributo em dívida como os eventuais juros compensatórios, os juros de mora e as custas do processo de execução fiscal (cfr. n.º 2 do art. 91.º do CPPT).”⁸²

Podemos ainda encontrar uma outra figura jurídica que, aquando da sua ocorrência, extingue o processo de execução fiscal mediante pagamento voluntário que é a “*datio in solutum*” (dação em cumprimento), e que consiste na realização de uma prestação diferente da que é devida, com o fim de extinguir imediatamente essa obrigação. A dação em cumprimento é admitida nos casos expressamente previstos na lei (cfr. art. 40.º, n.º 2 da LGT) e pode ser requerida antes ou depois da instauração da execução fiscal, nos termos dos artigos 87.º, n.º 1 e 201.º do CPPT. Portanto, é necessário que haja um concurso de requisitos gerais para que possa operar-se a dação em cumprimento: em primeiro lugar, é essencial à dação que haja uma prestação diferente daquela que é devida; depois, que essa mesma prestação tenha por fim a extinção imediata da obrigação; e por último, mas não menos importante, que haja obviamente assentimento do credor tributário.

Quid iuris se o pagamento da dívida exequenda ocorrer de forma voluntária, após a instauração do processo de execução fiscal e na pendência de oposição à execução? Neste caso, o órgão da Administração Tributária tem a incumbência de comunicar ao Tribunal onde corre o processo de que já houve pagamento da dívida exequenda e este deve extingui-lo por inutilidade superveniente da lide. Em regra, esta extinção *arrastará* a extinção da oposição à execução, salvo quando se discuta a legalidade do ato de liquidação. Quanto a isso, já o STA se pronunciou: “(...) *Por outro lado, esta Secção tem também entendido que perante a imposição da norma contida no art. 9º, nº 3, da LGT, o pagamento da dívida exequenda não pode impedir o prosseguimento da oposição deduzida pelo responsável subsidiário sempre que na petição inicial tenham sido invocados os fundamentos previstos nas alíneas a)ou h) do*

⁸² Cfr. Acórdão do STA, Proc. n.º 01265/17, de 29/11/2017, disponível em www.dgsi.pt

*CPPT, isto é, a ilegalidade abstrata do ato de liquidação de onde emerge a dívida ou a sua ilegalidade concreta quando a lei não assegura outro meio de impugnação contra o ato, na medida em que a oposição constitui o meio processual adequado para apreciar essas questões (...)*⁸³

Isto é, se o pagamento voluntário ocorrer na pendência da oposição à execução e a mesma ainda não tenha seguido para o Tribunal, o órgão de execução fiscal deve notificar o sujeito passivo para saber se este pretende prosseguir com a oposição; caso a mesma já esteja em Tribunal, o órgão de execução fiscal informa-o do pagamento e este notifica o executado para aferir se este pretende prosseguir ou não com a instância.

3.2. POR PAGAMENTO COERCIVO

No art. 261.º do CPPT encontramos a extinção da execução pelo pagamento coercivo, com recurso a penhora e venda com o fito de arrecadação de importâncias suficientes para satisfazer o crédito e solver a execução. A penhora pode recair sobre quantias pecuniárias ou sobre bens patrimoniais.

No caso da penhora incidir sobre bens pecuniários, procede-se ao levantamento da quantia necessária para o pagamento da dívida exequenda e dos acrescidos.

No caso da penhora incidir sobre bens patrimoniais, há que proceder à sua venda. Porém, tal como é referido no n.º 1 do art. 261.º do CPPT (*“(...) e (não) houver lugar a verificação e graduação de créditos (...)”*), indica o n.º 1 o art. seguinte que *“Sempre que seja ou possa ser reclamado no processo de execução fiscal um crédito tributário existente e o produto da venda dos bens penhorados não seja suficiente para o seu pagamento, o processo continuará seus termos até integral execução dos bens do executado e responsáveis solidários ou subsidiários, sendo entretanto sustados os processos de execução fiscal pendentes com o mesmo objeto.”* E ainda, no n.º 2, *“Quando, em virtude de penhora ou de venda, forem arrecadadas importâncias insuficientes para solver a dívida exequenda e o acréscido, são sucessivamente aplicadas, em primeiro lugar, na amortização dos juros de mora, de outros encargos legais e da dívida tributária mais antiga, incluindo juros compensatórios, salvo tratando-se de dívidas de recursos próprios tradicionais da União Europeia, caso em que são sucessivamente aplicadas no*

⁸³ Cfr. Acórdão do STA, Proc. n.º 0827/17, de 09/05/2018.

pagamento da dívida tributária, incluindo juros compensatórios, dos juros de mora e dos encargos legais.”

Em suma, o processo de execução fiscal apenas será declarado extinto se forem arrecadadas receitas suficientes para o solver, caso contrário o processo prosseguirá os seus termos até obter o integral pagamento através da execução dos responsáveis tributários.

3.3 POR ANULAÇÃO DA DÍVIDA EXEQUENDA

Encontramos esta causa de extinção do processo de execução fiscal no art. 270.º do CPPT – *“O órgão da execução fiscal onde correr o processo deverá declarar extinta a execução, oficiosamente, quando se verifique a anulação da dívida exequenda.”* Tal causa consiste na retirada do ordenamento jurídico do ato que serviu de base ao título executivo, podendo ocorrer por uma decisão administrativa, judicial ou arbitral no sentido da anulação desse mesmo ato.

4 A TRAMITAÇÃO DA EXECUÇÃO FISCAL

A execução fiscal nasce com a sua instauração com base em certidão de dívida extraída pela entidade que procedeu à liquidação do tributo/dívida, sendo esta entidade a titular do crédito exequendo. Instaurada a execução fiscal é de imediato citado o devedor, o qual assume a qualidade de executado, podendo este reagir à citação através do pagamento da dívida ou através de interposição de meio processual para questionar a legalidade ou a inexigibilidade da dívida exequenda.

De recordar, nos termos do art. 35.º do CPPT, que a notificação é *“(...) o ato pelo qual se leva um facto ao conhecimento de uma pessoa ou se chama alguém a juízo.”* e que a citação é *“(...) o ato destinado a dar conhecimento ao executado de que foi proposta contra ele determinada execução ou a chamar a esta, pela primeira vez, pessoa interessada.”*

A ausência de atitude por parte do executado, reação que tem de ocorrer no prazo de 30 dias a contar da citação, conduz a que o órgão da execução proceda à penhora de bens, podendo esta incidir

sobre bens móveis, imóveis ou sobre direitos, ou seja, podem ser penhorados quaisquer bens que sejam suscetíveis de penhora e que, nos termos da lei substantiva, respondam pela dívida.

A penhora de bens ocorre após a citação, a qual é feita, em regra, por via postal ou por transmissão eletrónica de dados. Todavia, podem existir situações em que a penhora de bens seja feita antes da citação pessoal, designadamente, quando a dívida exequenda for de valor inferior a 500 unidades de conta, mormente, quando a carta/citação é devolvida ou por alguma razão não é recebida pelo executado.

Decorrido o prazo de 30 dias posterior à citação sem que exista qualquer reação do executado, o órgão da execução fiscal procede à penhora de bens. Não obstante ter ordenado a penhora de bens, o que verdadeiramente o órgão da execução fiscal pretende é que o executado proceda ao pagamento da dívida exequenda e acrescido.

Não poderíamos passar sem fazer referência às providências cautelares de que a AT pode tomar para garantia dos créditos tributários, em caso de receio de frustração da sua cobrança ou de destruição ou extravio de documentos ou outros elementos necessários ao apuramento da situação tributária dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários – art. 51.º da LGT.

Como refere CARLOS PAIVA⁸⁴, a utilização de providências cautelares tem em vista a manutenção, a título provisório, de uma situação jurídica que, existindo, ainda não se encontra definida, categoricamente, no processo principal, no que podem ser entendidas como providências conservatórias.

Estas providências cautelares consistem *“(...) na apreensão de bens, direitos ou documentos ou na retenção, até à satisfação dos créditos tributários, de prestações tributárias a que o contribuinte tenha direito.”*, devendo *“(...) ser proporcionais ao dano a evitar e não causar dano de impossível ou difícil reparação.”* – art. 51.º, n.º 1 e 2 da LGT.

Nos termos do art. 135.º, n.º 1 do CPPT são admitidas em processo judicial tributário dois tipos de providências cautelares a favor da administração tributária: o arresto e o arrolamento.

O arresto consiste numa apreensão judicial de bens ou direitos de conteúdo patrimonial suscetíveis de conversão em penhora de bens, à qual são aplicáveis as disposições relativas à penhora. O arresto pode ser requerido ainda antes de instaurada a execução fiscal, dentro do previsto no art. 136.º do CPPT, ou após a instauração da execução fiscal, nos termos do art. 214.º do mesmo diploma legal.

⁸⁴ PAIVA, Carlos, “O processo de execução fiscal”, 4.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2018.

Quanto ao arrolamento, este pode ser requerido pelo Representante da Fazenda Pública (tal como o arresto), “*Havendo fundado receio de extravio ou de dissipação de bens ou de documentos conexos com obrigações tributárias (...)*” O processo de arrolamento é da competência do tribunal tributário de 1.ª instância da área da residência, sede ou estabelecimento do contribuinte.

O processo de execução fiscal divide-se em quatro fases essenciais e típicas, assim ordenadas cronologicamente.

O processo inicia-se — primeira fase — com a instauração da execução fiscal, através da emissão do título executivo (certidão de dívida) [art. 162.º a 164.º do CPPT] e a citação ao executado [art. 188.º a 192.º do CPPT].

Segue-se, de imediato, a segunda fase, onde se convida o executado para:

a) efetuar, querendo, o pagamento da dívida exequenda e acrescidos (incluindo juros de mora), a pronto ou em prestações - extinguindo-se o processo de execução fiscal assim que consumado todo o pagamento (art. 176.º e 189.º do CPPT);

b) Prestar garantia (ou solicitar a sua dispensa), caso tenha contestado (ou proteste contestar, se ainda em tempo) a liquidação de imposto, sendo que o processo de execução fiscal e a prescrição só ficarão suspensos se contestar a liquidação e prestar garantia idónea (ou obtenha a sua dispensa) — arts. 169.º e 170.º do CPPT;

c) Deduzir oposição judicial à execução, caso entenda que se verifica alguma das situações descritas no art. 204.º do CPPT, sendo que o processo de execução fiscal só fica suspenso (o mesmo com a suspensão da prescrição) caso venha a prestar garantia idónea (ou obtenha dispensa legal de prestação de garantia).

Caso não se verifiquem causas de extinção ou suspensão da execução fiscal (por alguma das situações da segunda fase), o processo segue os seus termos legais, com a terceira fase. A Autoridade tributária fica habilitada a efetuar todas as diligências de penhora legal para a satisfação do seu crédito (art. 215.º do CPPT). O Fisco efetua estas *démarches*, por si mesmo, munido de um título executivo, por si emitido. Penhora todos os ativos do devedor, até ao valor da dívida exequenda e acrescidos: imóveis, móveis, dinheiro ou valores depositados em contas, créditos, partes sociais (quotas e ações e obrigações...), salários e vencimentos, outros rendimentos periódicos, etc. (art. 219.º a 235.º do CPPT).

A quarta fase ocorre com a atividade da Administração Fiscal, na venda dos bens penhorados para a satisfação do crédito tributário (arts. 248.º a 256.º do CPPT).

Após a quarta fase, podem acontecer, em abstrato, duas situações:

a) extinção do processo de execução fiscal, por pagamento da dívida exequenda (e acrescidos):

(i) voluntariamente, pelo devedor (ou terceiro), a pronto ou em prestações - o devedor pode sempre pagar as suas dívidas fiscais;

(ii) de forma contenciosa, com a venda dos bens penhorados;

b) não extinção do processo de execução fiscal, por não pagamento voluntário ou coercivo (após o fim do contencioso ou na inexistência de contencioso): — o credor não satisfaz os seus créditos, por inexistência (ou insuficiência) de bens penhoráveis do devedor (e demais responsáveis), ou, melhor dito, porque não há venda de bens (por inexistência de património) ou o produto da venda é insuficiente para a satisfação dos créditos tributários. — e, além disso, inexistem causas expressas de suspensão do processo de execução fiscal (e suspensão da prescrição):

(i) não se efetuou reclamação, impugnação, recurso ou oposição;

(ii) nem se verificaram as demais vicissitudes descritas no art. 49.º, n. os 4 e 5, da LGT que impunham a suspensão da prescrição tributária (e suspensão do processo de execução fiscal): impugnação pauliana, inquérito criminal, pagamento em prestações (não ocorreu ou foi declarado incumprido), garantia de imóvel com a casa de morada de família. Ora, neste caso, o processo de execução fiscal será objeto de “*declaração em falhas*” - tal ocorre quando, no final da quarta fase da execução fiscal, se constata que o devedor (e terceiros responsáveis) não tem ativos nem meios para o pagamento da dívida exequenda.⁸⁵

⁸⁵ TAVARES, Tomás Cantista, “Prescrição da prestação tributária: execução fiscal, suspensão e declaração em falhas”, *in* Revista da Ordem dos Advogados, 80 (especial), 835-856, 2020.

5 O TÍTULO EXECUTIVO

5.1. CARACTERÍSTICAS GERAIS

Toda a execução tem por base um título⁸⁶, pelo qual se determinam o fim e os limites da ação executiva, considerando-se abrangidos pelo título executivo os juros de mora, à taxa legal, da obrigação dele constante (art. 703, n.º 2 do CPC)⁸⁷. Enunciando DIOGO FREITAS DO AMARAL, o princípio da legalidade define-se pela circunstância de a administração prosseguir fim público, em obediência à lei.⁸⁸

Assim sendo, afirma JESUÍNO ALCÂNTARA MARTINS e JOSÉ COSTA ALVES *“(...) que o título executivo constitui o documento comprovativo da obrigação cujo cumprimento se pretende e é, simultaneamente, constitutivo do direito de cobrança da entidade exequente.”*⁸⁹

Veja-se ainda ANA CECÍLIA CARDOSO⁹⁰, que refere que *“a existência de um título executivo é a condição de natureza formal necessária à instauração de um processo de execução. Toda a execução tem por base um título executivo pelo qual se determina os fins e os limites do processo executivo.”* E que *“(...) o título executivo também serve de fundamento à execução, pois funciona como garantia de que o exequente tem direito à quantia que pretende cobrar. Nestes casos é perfeitamente compreensível a necessidade de existência ab initio de um comprovativo de que a dívida que se pretende cobrar existe e que existe em termos legais, pois, em princípio não se discutirão os aspetos relativos à legalidade da dívida exequenda durante o processo, daí que seja exigida a prévia existência de um título executivo para que se possa desencadear o processo de execução fiscal.”*

O título executivo reforça as características da certeza, liquidez e exigibilidade da dívida, pois em princípio não se discutirão os aspetos atinentes à legalidade da dívida exequenda durante o processo e formaliza, por via legal, a faculdade de realização coativa da prestação.⁹¹

De acordo com o disposto no n.º 1, do art. 703.º do CPC apenas podem servir de base à execução: *“a) as sentenças condenatórias; b) os documentos exarados ou autenticados, por notário ou por outras entidades ou profissionais com competência para tal, que importem constituição ou*

⁸⁶ “*Nulla executio sine titulo*” refere Guiseppa Chioevnda “Instituciones de Derecho Procesal Civil (Istituzioni de Diritto Processuale Civile)”, 2ª edição, 1948, Tomol, p.317

⁸⁷ Vide DL n.º 73/99, de 16 de março, que altera o regime dos juros de mora das dívidas ao Estado e outras entidades públicas.

⁸⁸ AMARAL, Diogo Freitas do, “Curso de Direito Administrativo”, vol. II, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 2014.

⁸⁹ MARTINS, Jesuino Alcântara, ALVES, José Costa, “Procedimento e processo tributário: uma perspetiva prática”, Coimbra, Almedina, 2015, p. 204.

⁹⁰ Cfr. Anotação Lexit ao art.º 162.º do CPPT. AA.VV. (2019). “Justiça Tributária: LGT-CPPT-RGITRCPITA-RAT-LPFA”. Porto, Portugal: Lexit / O Informador Fiscal.

⁹¹ Acórdão STJ, proc. 3/2018 de 19/02/2018, disponível em www.dgsi.pt

reconhecimento de qualquer obrigação; c) os títulos de crédito, ainda que meros quirógrafos, desde que, neste caso, os factos constitutivos da relação subjacente constem do próprio documento ou sejam alegados no requerimento executivo; d) os documentos a que, por disposição especial, seja atribuída força executiva”.

Já por força do art. 162.º, do CPPT, *“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 legislador, ao utilizar a expressão *“só podem”* para imediatamente a seguir utilizar, na alínea d) *“qualquer outro título (...)”*, coloca em crise aquela outra, denotando que, em primeiro lugar, será atribuído o valor de título executivo a todo o documento a que a lei chame de título executivo, mas também que poderão ocorrer situações de execuções fiscais que não terão sido precedidas dos mecanismos necessários para garantir a certeza da relação jurídica.

Refere J.L. SALDANHA SANCHES que a *voracidade* (palavra nossa) em assegurar uma rápida e expedita cobrança coerciva através do processo de execução fiscal *“poderá levar a situações de forte insegurança jurídica sempre que se dê a categoria de títulos executivos - ou seja, a que atribui fundamento a uma execução com dispensa de debate judicial prévio sobre a existência ou não existência da dívida, ao que passa a ser não o resultado da atividade pública de liquidação dos impostos mas o produto da atividade empresarial ou quase empresarial de uma empresa pública”*⁹²

Tendemos a concordar com a posição deste autor, não podendo deixar ainda de referir que é grave para acautelar as garantias e direitos dos cidadãos o facto de estes não poderem identificar, de forma clara e inequívoca, quais são as entidades públicas que se poderão socorrer do processo de execução fiscal, em clara violação do princípio da segurança e da certeza jurídicas. Mas também, utilizando o exemplo do Autor *supra* referido, como é o caso da audiência prévia (que afluiremos infra, aquando da Reversão) em que é atribuído ao contribuinte o direito de ser ouvido antes da decisão que lhe diga respeito, tal como se encontra previsto no art. 60.º da LGT.

⁹² Cfr. SANCHES, J.L. Saldanha, “Princípios do Contencioso Tributário”, 1987, consultado em <http://www.saldanhasanches.pt/>, p. 88, disponível: <http://www.saldanhasanches.pt/pdf-5/Principios-Contencioso-Tributario.pdf>.

Ou como no procedimento de liquidação de imposto, do qual resulta uma certidão de dívida com valor de título executivo, em que é atribuído ao sujeito passivo um mínimo de segurança e certeza jurídicas, devido ao facto desse procedimento de liquidação se basear em dados fornecidos pelo próprio (ou no caso de uma liquidação oficiosa decorrer, se possibilitar a intervenção do sujeito passivo tributário).⁹³

5.2. TIPOLOGIA E REQUISITOS OBRIGATÓRIOS

Na execução fiscal, nos casos mais comuns, o título executivo é designado por certidão de dívida. A certidão de dívida é extraída sempre que, decorrido o prazo de pagamento voluntário, o pagamento do tributo não se mostre realizado. A extração dessa certidão de dívida é efetuada pelos serviços competentes, isto é, a entidade que procedeu à liquidação do tributo é que irá extrair a certidão de dívida, a qual terá obrigatoriamente de ser assinada e autenticada.

É com base na certidão de dívida que o órgão de execução promove a instauração do processo de execução fiscal.

Para que a certidão de dívida tenha força executiva, tem de conter todos os requisitos prescritos na lei - art. 163.º, n.º 1, do CPPT: a) *“menção da entidade emissora ou promotora da execução; assinatura da entidade emissora ou promotora da execução que poderá ser efetuada por chancela nos termos do presente Código ou, preferencialmente, através de oposição de assinatura eletrónica avançada; c) Data em que foi emitido”*, devendo, também, de acordo com o n.º 2, do mesmo preceito, *“indicar-se a data a partir da qual são devidos juros de mora e a importância sobre que incidem, devendo, na sua falta, esta indicação ser solicitada à entidade competente”*. Ora, por força do previsto na al. a), do n.º 1, do art. 165.º, do CPPT, *“a falta de requisitos essenciais do título executivo, quando não puder ser suprida por prova documental”* constitui nulidade insanável do processo de execução fiscal, que é de conhecimento oficioso e pode ser arguida até ao trânsito em julgado da decisão final, atento o previsto no n.º 4, do mesmo artigo. Nos termos do art. 165.º, n.º 2, do CPPT, *“as nulidades dos atos têm por efeito a anulação dos termos subsequentes do processo que deles dependam absolutamente, aproveitando-se as peças úteis ao apuramento dos factos”*.

⁹³ Cfr. Idem, ibidem pp. 85-89.

Além destes requisitos, os títulos executivos devem ser emitidos preferencialmente por via eletrónica, e quando provenientes de entidades externas devem ser enviados à Administração Tributária por transmissão de dados eletrónicos.⁹⁴

5.2.1 FALTA DE REQUISITOS E SEUS EFEITOS

O incumprimento dos requisitos essenciais originará a ineficácia do título executivo⁹⁵ que, por sua vez, não poderão servir de base ao processo de execução fiscal. Mas, tendo mesmo assim servido de base ao processo de execução, originará uma nulidade processual do art.º 165.º n.º 1 b) do CPPT.

A sua qualificação como “*insanáveis*” não significa a sua absoluta e abstrata impossibilidade de sanção, visto que esta poderá ocorrer, desde que seja concretamente possível.⁹⁶

Mas de que forma se poderá arguir essa nulidade, através de que meio? Também aqui nos temos que socorrer da jurisprudência, no sentido de que esta nulidade deverá ser levada ao conhecimento do órgão de execução fiscal mediante requerimento. (sublinhado nosso).

Veja-se, a título de exemplo, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 16.11.2016, proferido no âmbito do Processo n.º 0715/16, disponível em www.dgsi.pt, que refere no seu sumário, que “*A falta de requisitos essenciais do título executivo, que, quando não puder ser suprida por prova documental, constitui nulidade insanável do processo de execução fiscal – art. 165.º, n.º 1, alínea b), do CPPT –, não constitui fundamento de oposição, não sendo enquadrável na alínea i) do n.º 1 do art. 204.º do mesmo Código*”.

Caso este órgão de execução fiscal indefira essa arguição de nulidade, socorrer-se-á o sujeito interessado da reclamação prevista no art. 276.º do CPPT.

⁹⁴ Cfr. Art.º 163.º n.º 3 do CPPT.

⁹⁵ V. neste sentido, NETO, Serena Cabrita, TRINDADE, Carla Castelo, “Contencioso tributário: Princípios do processo tributário: Vol.II”, Coimbra, Almedina, 2017, p. 511 e ROCHA, Joaquim Freitas da, “Lições de Procedimento e Processo tributário”, 5.ª edição, Coimbra, Coimbra editora, 2014, p. 329.

⁹⁶ cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Volume III, 6.ª edição, Áreas Editora, Lisboa, 2011, p. 135. “Não obstante essa qualificação de insanável não signifique que não seja admissível a sanção de tais nulidades”

O efeito desta nulidade por falta de requisitos essenciais do título executivo, supra referidos, é a extinção da execução e, se tal se justificar, a emanação de um novo título executivo, naturalmente dando lugar a nova execução.⁹⁷

Veja-se novamente, a título exemplificativo, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo datado de 16.11.2016, Processo n.º 0715/16.

Entende a jurisprudência que a nulidade dos requisitos essenciais só releva se não puder ser suprida documentalmente. *“As nulidades mencionadas são de conhecimento oficioso e podem ser arguidas até ao trânsito em julgado da decisão final. Decorre dos n.ºs 1 e 2 do artigo citado que apenas duas situações constituem em processo de execução fiscal, nulidade insanável Primeira: A falta de citação sendo que esta só relevará se tal falta prejudicar a defesa do interessado. Segunda: A falta de requisitos essenciais do título, mas esta omissão também só relevará no caso de não poder ser suprida documentalmente”*⁹⁸

Encontramos também essa ideia presente no Ac. do STA de 11-07-2019, Proc. n.º 0860/08.7BEPRT 0349/18 que refere que *“A falta de requisitos do título executivo, que, quando não puder ser suprida por prova documental, constitui nulidade insanável do processo de execução fiscal – art. 165.º, n.º 1, al. b) do CPPT (...)”*

A entidade que emitir a certidão de dívida tem ainda de indicar a data a partir da qual são devidos juros de mora e a importância sobre que incidem, devendo, na sua falta, esta indicação ser solicitada à entidade titular do crédito, ou seja, a entidade que emitiu essa certidão. A título de exemplo, ao título executivo extraído pelos serviços de administração da SS deverá ser junto o extrato da conta corrente, sempre que este exista e se mostre conveniente para melhor provar a natureza e a extensão do crédito.

De resto, atento o preceituado no art. 164.º, do CPPT, *“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”*. Sem olvidar que, nos termos do n.º 3, do art. 163.º, *“os títulos executivos são emitidos por via eletrónica e, quando provenientes de entidades externas, devem,*

⁹⁷ Cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, “Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado”, Volume III, cit., 141; e NETO, Serena Cabrita, TRINDADE, Carla Castelo, Contencioso Tributário, cit., p. 674.

⁹⁸ Cfr. Ac. 24/04/2016, proc. 0162/16 do STA. Disponível em www.dgsi.pt

preferencialmente, ser entregues à administração tributária por transmissão eletrónica de dados, valendo nesse caso como assinatura a certificação de acesso, sendo que, por força do n.º 4, “a aposição da assinatura eletrónica avançada deve ser realizada de acordo com os requisitos legais e regulamentares exigíveis pelo Sistema de Certificação Eletrónica do Estado - Infraestrutura de Chaves Públicas”.

Em relação a tal “nota”, refere ANA CECÍLIA CARDOSO⁹⁹ que “(...) a junção da nota referida neste artigo deve ter lugar nos casos em que se entenda que existe a necessidade de esclarecimento pois através dos elementos não é clara a situação que lhe deu origem ou não é possível determinar com exatidão qual a natureza ou proveniência da dívida. A decisão sobre a junção ou não da nota referida nesta norma é totalmente responsabilidade da entidade que promove a execução fiscal, não havendo qualquer obrigatoriedade da sua junção nem qualquer tipo de controlo judicial relativamente à sua junção ou não.”

Ora, os mais relevantes títulos executivos da execução fiscal, são as certidões extraídas dos títulos de cobrança relativa a tributos e outras receitas do Estado, prevista na al. a), do n.º 1, do art. 163.º, do CPPT, também chamadas de certidões de dívida, que atento o estabelecido no n.º 5, do art. 88.º, do CPPT, “servirão de base à instauração do processo de execução fiscal a promover pelos órgãos periféricos locais, nos termos do título IV”.

“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”, podendo, a extração das mesmas “ser cometida, pelo órgão dirigente da administração tributária, aos serviços que disponham dos elementos necessários para essa atividade”. Podem ser emitidas por via eletrónica, sendo autenticadas pela assinatura eletrónica avançada da entidade emitente, nos termos do Sistema de Certificação Eletrónica do Estado – Infraestrutura de Chaves Públicas.

5.3 ELEMENTOS QUE DEVEM CONSTAR DA CERTIDÃO DE DÍVIDA

Nos termos do n.º 2, do art. 88.º, do CPPT, as certidões de dívida serão assinadas e autenticadas e conterão, sempre que possível e sem prejuízo do disposto no presente Código, os seguintes elementos:

⁹⁹ Cfr. Anotação Lexit ao art.º 164.º do CPPT. AA.VV. (2019). "Justiça Tributária: LGT-CPPT-RGITRCPITA-RAT-LPFA". Porto, Portugal: Lexit / O Informador Fiscal.

- a) Identificação do devedor, incluindo o número fiscal de contribuinte;
- b) Descrição sucinta, situações e artigos matriciais dos prédios que originaram as coletas;
- c) Estabelecimento, local e objeto da atividade tributada;
- d) Número dos processos;
- e) Proveniência da dívida e seu montante;
- f) Número do processo de liquidação do tributo sobre a transmissão, identificação do transmitente, número e data do termo da declaração prestada para a liquidação;
- g) Rendimentos que serviram de base à liquidação, com indicação das fontes, nos termos das alíneas b) e c);
- h) Nomes e moradas dos administradores ou gerentes da empresa ou sociedade executada;
- i) Nomes e moradas das entidades garantes da dívida e tipo e montante da garantia prestada;
- j) Nomes e moradas de outras pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis;
- k) Quaisquer outras indicações úteis para o eficaz seguimento da execução.

A assinatura das certidões de dívida poderá ser efetuada por chancela ou outro meio de reprodução devidamente autorizado por quem as emitir, podendo a autenticação ser efetuada por oposição do selo branco ou por qualquer outra forma idónea de identificação da assinatura e do serviço emitente.

É com valor de uma sentença com trânsito em julgado que a certidão de dívida se projeta na execução fiscal, resultando a sua força executiva da lei que vigore à data da sua emissão.

Titulos executivos que podem ser administrativos (quando extraídos pelos serviços da administração tributaria ou outros serviços administrativos com competência) ou judiciais (quando se

tratam de certidões de decisões exequíveis proferidas pelos Tribunais Tributários que se tornem definitivas com o trânsito em julgado ou por não interposição de recurso judicial).^{100 101}

Devem considerar-se como decisões exequíveis as decisões proferidas pelos tribunais tributários ou pelas autoridades administrativas que se tornem definitivas com o trânsito em julgado ou por não interposição de recurso judicial. No entendimento de JORGE LOPES DE SOUSA, essas decisões são apenas aquelas proferidas em processos de contraordenações tributárias, aduaneiras ou não aduaneiras. Sendo o caso de a aplicação de coimas ter lugar no processo criminal, o Jorge Lopes de Sousa refere que deve seguir os trâmites da execução das decisões dos tribunais comuns, pois só assim se permite uma interpretação uniforme com o n.º 1 do art. 148.º do CPPT, *“coimas e outras sanções pecuniárias fixadas em decisões, sentenças ou acórdãos relativos a contraordenações tributárias, salvo quando aplicadas pelos tribunais comuns.”*¹⁰²

5.4. FALSIDADE DO TÍTULO EXECUTIVO

Um dos fundamentos da oposição à execução, presente no art. 204 do CPPT, é *“a falsidade do título executivo, quando possa influir nos termos da execução”*. Importa neste momento referir em que consiste esta falsidade do título executivo.

Vejamos o que nos diz a este propósito o Acórdão do STA, Proc. n.º 01058/11, de 26-04-2012: *“(...) esta falsidade consiste, na desconformidade do conteúdo do título face à realidade certificada, não sendo falso o título que reflete corretamente o suporte de onde foi extraído, ainda que o conteúdo desse suporte seja, porventura, inverídico. Ou seja, a falsidade do título executivo a que se refere o citado normativo legal, enquanto fundamento válido de oposição à execução fiscal, é tão só a falsidade material do próprio título, a sua eventual desconformidade com o original, e não a eventual falsidade intelectual ou ideológica porventura traduzida na atestada desconformidade entre a realidade e o teor do título executivo.*

Este fundamento de oposição não deve, portanto, confundir-se com a inveracidade dos pressupostos de facto da liquidação. «A falsidade do título executivo, que se refere nesta alínea c) como fundamento de

¹⁰⁰ Cfr. MARTINS, Jesuino Alcântara, ALVES, José Costa, “Procedimento e processo tributário: uma perspetiva prática”, Coimbra, Almedina, 2015, p. 241.

¹⁰¹ Cfr. NETO, Serena Cabrita, TRINDADE, Carla Castelo, “Contencioso tributário: Princípios do processo tributário: Vol.II”, Coimbra, Almedina, 2017, p. 509.

¹⁰² Cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, “Código de procedimento e processo anotado e comentado”, Vol. III, 6.ª Edição, Lisboa, Áreas, 2011, p. 121

oposição à execução, é, segundo o entendimento que vem sendo feito pela jurisprudência do STA, apenas a que resulta da desconformidade entre o título executivo e os conhecimentos ou outros instrumentos de cobrança que nele se referem lhe estarem subjacentes, por serem esses os factos em relação aos quais ele tem força probatória plena, por poderem ser apercebidos pela entidade emissora (arts. 371º, nº 1, e 372º, nºs. 1 e 2, do Código Civil).

Estará, assim, fora do conceito de falsidade a eventual divergência entre o teor do título e factos que não são objeto da perceção da entidade emitente. A divergência entre o conteúdo do título e os referidos instrumentos que são a sua base fáctica, para além dos casos em que a entidade emitente não relata fielmente os factos de que se apercebe, poderá resultar também da falta de genuinidade do título (falsidade material), designadamente por o título não ter sido emitido por quem nele é indicado como emitente, ou por ter ocorrido alteração do conteúdo de um título originariamente genuíno, por aditamento, supressão ou substituição do seu teor levada a cabo por quem não é o seu emitente (Jorge Sousa, in CPPT anotado, Vol. II, págs. 357 e 358).”

Ou seja, a falsidade do título executivo que poderá servir de fundamento à oposição à execução fiscal não é a sua falsidade *intelectual* ou *ideológica*, como forma de certificação de uma obrigação alegadamente inexistente por o opoente nada fazer. A falsidade do título executivo suscetível de suportar a oposição à execução fiscal consistirá na desconformidade do seu conteúdo face à realidade certificada (*falsidade material*), não sendo falso o título que reflete corretamente o suporte de onde foi extraído, ainda que o conteúdo desse mesmo suporte seja, porventura, inverídico.

Nas palavras de JOSÉ DE SOUSA e J. DA SILVA PAIXÃO, em “Código de Procedimento e Processo Tributário anotado e comentado”, 2000, pág.490 e seg.; JORGE LOPES DE SOUSA, “Código de Procedimento e Processo Tributário anotado e comentado”, III volume, Áreas Editora, 6ª. edição, 2011, pág. 482 e seg., a falsidade do título executivo pode consistir na desconformidade entre a certidão e o original certificado, mas também na certificação de um facto que na realidade se não verificou e, ainda, se na certidão de relaxe¹⁰³ constar, por lapso, uma quantia em dívida superior à do conhecimento relaxado (viciação do contexto).

¹⁰³ A certidão de relaxe revela a existência de um conhecimento - título de cobrança - não pago.

CAPÍTULO IV – A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA (SOLIDÁRIA E SUBSIDIÁRIA) E A REVERSÃO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

1. O REGIME LEGAL DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA À LUZ DA LGT E DO CPPT

1.1 A REVERSÃO

O art. 32.º da LGT, sob a epígrafe “Dever de boa prática tributária”, refere, por outras palavras, que os administradores e gerentes de sociedades comerciais devem orientar o exercício das suas funções em ordem ao bom desempenho do ente coletivo e às boas práticas.

Poderemos afirmar que as empresas têm o dever de cumprir com as suas obrigações e dívidas emergentes, sob pena de, não o fazendo, prejudicar os seus credores/trabalhadores e colocar em causa a solvência das mesmas. No entanto, casos há em que o seu património e/ou tesouraria não se demonstram suficientes para o cumprimento dessas obrigações. Nesses casos, refere JOAQUIM FREITAS DA ROCHA¹⁰⁴ que “(...) verifica-se a necessidade de se lhe juntar um ou mais patrimónios de outras pessoas, designadas pelo legislador.”

Essa via que o legislador indica tem o nome de reversão fiscal.

Como se pode verificar pelo próprio nome do instituto, há uma alteração subjetiva, que se junta ao devedor originário – este novo devedor é responsabilizado pelas dívidas tributárias daquele.

Nas palavras de TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, “(...) reversão da execução fiscal, por definição, é um acto tendente a obter o pagamento coercivo da dívida tributária.”¹⁰⁵

E para JESUÍNO ALCÂNTARA MARTINS e JOSÉ COSTA ALVES, a reversão “(...) coloca-se quando for instaurada uma execução fiscal contra o devedor originário e este não tiver meios para proceder ao pagamento da dívida (...)”¹⁰⁶ Ou seja, os responsáveis subsidiários só serão chamados, por reversão, à execução quando constatada a insuficiência de bens do originário devedor.

Veja-se, a título de exemplo, entre outros, o Acórdão do TCA Sul, Processo n.º 633/13.5BESNT, datado de 22-05-2019, que no seu sumário refere que “O instituto da reversão é exclusivo da execução

¹⁰⁴ ROCHA, Joaquim Freitas da, “Lições de Procedimento e Processo Tributário”, 6.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2018.

¹⁰⁵ Da Responsabilidade dos Gestores de Sociedades perante os Credores Sociais A Culpa nas Responsabilidades Civil e Tributária (2ª Edição), isbn: 9789724036649

¹⁰⁶ MARTINS, Jesuíno Alcântara, ALVES, José Costa, “Procedimento e processo tributário: uma perspetiva prática”, Coimbra, Almedina, 2015.

*fiscal, sendo desconhecido na execução comum, e traduz-se numa modificação subjetiva da instância, pelo chamamento, a fim de ocupar a posição passiva na ação, de alguém que não é o devedor que figura no título.*¹⁰⁷

A reversão fiscal constitui um caso de responsabilidade tributária subsidiária, uma vez que o património do sujeito passivo originário - a empresa (sociedade comercial - por quotas, unipessoal ou anónima) - é insuficiente ou inexistente para satisfazer o crédito tributário e verifica-se a necessidade de se lhe juntar um ou mais patrimónios de outras pessoas, designadas pela Lei.

O art. 22.º da LGT contém a regra geral da responsabilidade tributária, que sofre duas exceções: a responsabilidade solidária (o responsável solidário é um codevedor solidário que, por força da lei, está em igualdade de circunstâncias com o responsável originário, o que implica que possam ser demandados ambos simultaneamente ou qualquer um deles indistintamente ao cumprimento da prestação tributária) e a responsabilidade subsidiária (só a impossibilidade de cumprimento do responsável originário pode originar o subsequente chamamento do responsável subsidiário ao cumprimento da prestação tributária).

A responsabilidade tributária tem na sua base a particular relação estabelecida entre os responsáveis substitutos e os responsáveis solidários e o titular da responsabilidade originária, pelo que estes são responsáveis ditos secundários, uma vez que não existiriam sem os primeiros.

No caso dos responsáveis subsidiários, a sua legitimidade passiva resulta de ter sido contra eles ordenada a reversão da execução fiscal, devendo entender-se que só poderão ser chamados a uma execução fiscal que tenha sido instaurada inicialmente contra o devedor originário. Esta responsabilidade é subsidiária no âmbito das relações entre os responsáveis subsidiários e a sociedade, uma vez que só serão chamados, em regra, ao cumprimento da obrigação tributária se a sociedade a não cumprir, por não dispor de condições económicas e se o seu património for insuficiente, e solidária no âmbito das relações entre os vários membros dos corpos sociais, o que permite que a Administração Fiscal exija de qualquer um deles a totalidade da dívida tributária.

A reversão contra o devedor subsidiário depende da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários (sem prejuízo do benefício da excussão prévia), é sempre precedida da audição do responsável subsidiário e a lei atribui-lhe um privilégio, uma vez que, ao ser citado para o pagamento da dívida tributária e o efetuar no prazo de oposição (30 dias após

¹⁰⁷ Também o Acórdão do TCA Norte, Processo n.º 02053/17.3BEPRT, datado de 18-10-2018.

citação), fica isento do pagamento de custas e de juros de mora liquidados no processo de execução fiscal (art. 23.º, n.º 5 da LGT).

1.2 O BENEFÍCIO DA EXCUSSÃO PRÉVIA

Uma das manifestações do facto de se tratar de responsabilidade tributária subsidiária é o facto de na reversão fiscal os gerentes ou administradores apenas responderem pelas dívidas da empresa se os bens que integrem o património da empresa não forem suficientes para satisfazer os créditos tributários, gozando, por isso, do benefício de excussão prévia.

Ora, o benefício ou privilégio de excussão prévia traduz-se no poder de recusar o pagamento da dívida enquanto não forem previamente excutidos todos os bens do património da empresa. Assim, se no âmbito de uma reversão fiscal, os gerentes ou administradores forem citados para pagar as dívidas fiscais da respetiva empresa sem que o património desta tenha sido todo vendido no decurso do processo de execução fiscal, podem os revertidos invocar o benefício de excussão prévia em sede de oposição à execução fiscal.

1.3 DA RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA

Conforme *supra* referido, a responsabilidade dos gerentes ou administradores é subsidiária em relação à respetiva empresa mas é solidária entre todos aqueles que forem afetados pela reversão fiscal. Ora, isto significa que se existirem vários sujeitos alvo de reversão fiscal (por exemplo, dois ou mais gerentes ou dois ou mais administradores) as Finanças ou a Segurança Social podem exigir a totalidade da dívida de qualquer um dos visados.

O devedor que pagar a dívida resultante da reversão fiscal para além da parte que lhe competir tem direito de regresso contra os outros codevedores que não pagaram, na parte que a estes compete.

Conforme preceitua o artigo 18º da LGT, sob a epígrafe “*Sujeitos*”, fica indicada a legitimidade passiva da relação tributária, sublinhando que a mesma pode recair sobre pessoa singular ou coletiva

que “*nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável*”.

Assim, será contribuinte originário (direto, nas palavras do legislador) aquele sobre quem recair diretamente o dever de liquidar a prestação tributária, sendo que é relativamente a este que se verifica o facto tributário gerador de imposto.

Quanto ao regime da substituição tributária (prevista nos artigos 20º e 28º da LGT), prevê que, por força de lei, seja imposta a pessoa diferente do contribuinte originário o cumprimento da prestação tributária. O corolário da substituição tributária reflete-se através do mecanismo da retenção na fonte, sendo o substituto o *retentor* do imposto e ocupando o lugar do contribuinte originário, desonerando-o, ficando como único sujeito passivo de imposto. *Ab initio* só a este poderá ser exigido o pagamento do imposto em falta, voluntaria ou coercivamente. CASALTA NABAIS explica que este regime jurídico se concretiza “(...) *numa relação tipo triangular entre o substituto, a administração fiscal e o contribuinte ou substituído*”, acrescentando “(...) *que nesta relação triangular, temos, no respeitante à relação credor (Fisco) e o devedor, um devedor primário, em primeira linha ou originário, que é o substituto, e um devedor secundário, que é o substituído ou contribuinte (...) no respeitante à relação entre o substituto e o substituído, temos um direito de retenção ou de regresso do substituto face ao substituído ou contribuinte*”¹⁰⁸

Nas doudas palavras de J. L. SALDANHA SANCHES, no “Manual de Direito Fiscal”, 3ª Edição, Coimbra Editora, 2007, p. 270: “*Temos um património sujeito à direção, administração ou gestão de pessoas, um património que pertence a uma pessoa coletiva. O cumprimento das obrigações tributárias dessa pessoa coletiva depende de decisões tomadas por pessoas singulares. A norma ultrapassando o princípio da responsabilidade limitada (e da separação do património) das pessoas coletivas, responsabiliza patrimonialmente as pessoas singulares em caso de incumprimento (...)*”

Na mesma obra, é-nos dada uma definição de responsabilidade subsidiária como sendo uma “(...) *desconsideração da personalidade de uma sociedade comercial ou outra pessoa coletiva*”,

¹⁰⁸ NABAIS, José Casalta, “Direito Fiscal”, 11ª Edição, Almedina, 2019, pág. 264.

No que diz respeito a impostos, a responsabilidade subsidiária está tipificada nos artigos 22º, 23º e 24º da LGT, enquanto que no que diz respeito a coimas e multas associadas à prática de infrações tributárias, está tipificada no artigo 8º do RGIT.

Nestes termos, a responsabilidade subsidiária é a responsabilidade dos diretores, administradores e gerentes (ou outras pessoas que exerçam funções de administração), na diminuição do património do devedor originário, bem como no não pagamento dos impostos por parte do mesmo.

O artigo 153º, n.º 2 do CPPT determina as circunstâncias que se têm que verificar para que sejam chamados à execução os responsáveis tributários: “*inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores*” ou a “*fundada insuficiência, de acordo com os elementos constantes do auto de penhora e outros de que o órgão da execução fiscal disponha, do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido*” – a Reversão Fiscal.

1.4 CASOS “ESPECIAIS” DE REVERSÃO

Não olvidando, no entanto, que há casos (ainda mais) especiais de Reversão Fiscal, que não apenas aqueles do artigo 24º da LGT.

São os casos previstos que estão previstos nos artigos 157º, 158º, 159º, 160º, 161º e 181º, todos do CPPT.

- a) Art. 157.º CPPT - “*Reversão contra terceiros adquirentes de bens*”¹⁰⁹

A reversão contra terceiros adquirentes de bens efetiva-se “*Na falta ou insuficiência de bens do originário devedor ou dos seus sucessores e se se tratar de dívida com direito de sequela sobre bens que se tenham transmitido a terceiros, contra estes reverterá a execução, salvo se a transmissão se tiver realizado por venda em processo a que a Fazenda Pública devesse ser chamada a deduzir os seus direitos.*”

(sublinhado nosso)

¹⁰⁹ a título de exemplo, veja-se o Acórdão do TCA Sul, Proc. n.º 07514/14, datado de 18-02-2016.

b) Art. 158.º CPPT – “*Reversão contra possuidores*”¹¹⁰

“Se, nos impostos sobre a propriedade mobiliária ou imobiliária, se verificar que a dívida liquidada em nome do atual possuidor, fruidor ou proprietário dos bens respeita a um período anterior ao início dessa posse, fruição ou propriedade, a execução reverterá, nos termos da lei, contra o antigo possuidor, fruidor ou proprietário.”

(sublinhado nosso)

Assim, se se verificar que os títulos de cobrança foram emitidos em nome do antigo possuidor, fruidor ou proprietário, deverá informar-se quem foi o possuidor, fruidor ou proprietário dos bens durante o período a que respeita a dívida exequenda, para que este seja citado.

c) Art. 159.º CPPT – “*Reversão no caso de substituição tributária*”

“No caso de substituição tributária e na falta ou insuficiência de bens do devedor, a execução reverterá contra os responsáveis subsidiários.”

d) Art. 160.º CPPT – “*Reversão no caso de pluralidade de responsáveis tributários*”¹¹¹

No caso de haver pluralidade de responsáveis subsidiários (casos em que há mais do que um gerente ou administrador de facto de uma pessoa coletiva), o art. 160º do CPPT prevê que a reversão vise todos eles.

e) Art. 161.º CPPT – “*Reversão da execução contra funcionários*”

Já no caso de haver condenação de foro disciplinar contra funcionário que intervier no processo de execução fiscal, por qualquer dos atos, praticados com dolo, previstos nas alíneas a) e b), do número 1, do artigo 161º do CPPT, reverte-se a dívida contra aquele.

¹¹⁰ a título de exemplo, veja-se o Acórdão do TCA Sul, Proc. n.º 1284/08.1BESNT, datado de 27-04-2017.

¹¹¹ Vide Acórdão STA, Proc. n.º 0808/16, de 19-07-2016.

f) Art. 181.º CPPT – “*Deveres tributários do liquidatário judicial da falência*”¹¹²

Possível será também a reversão contra liquidatário judicial de falência.

Nos termos do artigo 22º do LGT, a responsabilidade tributária abrange “*a totalidade da dívida tributária, os juros e demais encargos legais*”, e para além de abranger os sujeitos passivos originários abrange também “*solidária ou subsidiariamente outras pessoas*”, sendo que, a responsabilidade tributária por dívidas de outrem é, salvo disposição em contrário, subsidiária, o que significa que a responsabilidade apenas será solidária nos casos expressamente previstos na lei. O que significa, terminados os procedimentos de execução fiscal contra o devedor originário sem que os créditos do Estado tenham sido satisfeitos, e assim que estejam reunidos os pressupostos legais, a Administração Fiscal avança com a reversão da dívida contra os devedores subsidiários.

1.5 DA AUDIÇÃO PRÉVIA

Ora, como já foi dito, a responsabilidade subsidiária fundamenta-se na “*inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores*” ou na “*fundada insuficiência, de acordo com os elementos constantes do auto de penhora e outros de que o órgão da execução fiscal disponha, do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido*”, conforme preceitua o art. 153.º, n.º 2, alíneas a) e b) do CPPT.

Mas é de elementar importância o que preconiza o n.º 4 do artigo 23º da LGT. A reversão terá sempre de ser precedida de audição prévia do devedor subsidiário, em sede de projeto de reversão. Como tal, a reversão consubstancia-se vinculativamente através da citação do responsável subsidiário, porém, previamente à sua efetivação é imperiosa a realização da audiência prévia dos hipotéticos devedores subsidiários. (sublinhado nosso)

A audiência prévia em sede de reversão da execução fiscal, tem carácter de obrigatoriedade, pelo que a sua falta constitui um vício de forma do procedimento tributário suscetível de conduzir à anulação da decisão que nele vier a ser tomada (artº 135.º do CPA).

¹¹² Vide Acórdão STA, Proc. n.º 0361/14.4BEVIS 0344/18, datado de 01-07-2020.

Outros casos há em que a jurisprudência se pronunciou sobre a não obrigatoriedade deste direito de audiência. Veja-se, por exemplo, o Acórdão do STA n.º 5/2012, que refere que *“Uniformiza a jurisprudência nos seguintes termos: Independentemente do entendimento que se subscreva relativamente à natureza jurídica do ato de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia para obter a suspensão do processo de execução fiscal - como ato materialmente administrativo praticado no processo executivo e ou como ato predominantemente processual - é de concluir que não há, nesse caso, lugar ao direito de audiência previsto no artigo 60.º da Lei Geral Tributária”*

Aqui o contribuinte exerce em plenitude o princípio constitucionalmente consagrado da participação dos administrados nas decisões que os afetem, nos termos do art. 267, n.º 5 da CRP¹¹³, sendo o direito de audição prévia comunicado ao devedor subsidiário por carta registada a enviar para o domicílio fiscal deste, comunicando-lhe o projeto de decisão e sua fundamentação, devendo o mesmo leva-lo a cabo por escrito ou oralmente em *“(...) 15 dias, podendo a administração tributária alargar este prazo até o máximo de 25 dias em função da complexidade da matéria.”*¹¹⁴

Esta imposição constitui uma exceção à regra de que nos processos de natureza judicial não cumpre observar o disposto no artigo 60.º da LGT, e por isso o legislador exprimiu-a em letra de lei o que está em harmonia com todo o sistema uma vez que o responsável subsidiário é um ente exterior ao processo executivo até ao momento da reversão entendendo-se, perfeitamente, que deva ser ouvido previamente, antes de revertido, para que possa apresentar elementos que obstem à prática deste ato, com efeitos jurídicos gravosos na sua esfera jurídica. (sublinhado nosso)

É que, neste caso, trata-se da chamada de alguém, até então exterior ao processo executivo, compreendendo-se que seja ouvida antes de nele *entrar*.

Se o responsável subsidiário optar por pagar a quantia exequenda no prazo de oposição *“o responsável subsidiário fica isento de juros de mora e de custas”*, sem prejuízo de a obrigação se manter relativamente aos responsáveis principais e solidários, conforme preceitua o artigo 23º, números 5 e 6 da LGT, levando-nos a concluir que se na execução fiscal estiverem apenas em dívida juros de mora e custas, não haverá lugar a reversão.¹¹⁵

“Não ignoramos que o exercício do direito de audição em sede de reversão possui dois efeitos fundamentais: numa primeira hipótese, o visado poderá demonstrar, desde logo, perante a

¹¹³ mas também o plasmado no art. 60.º da LGT.

¹¹⁴ Art. 60.º, n.º 6 da LGT.

¹¹⁵ Cfr. ALVES, José António Costa, MARTINS, Jesuíno Alcântara, “Procedimento e Processo Tributário”, 1.ª Edição, Edições Almedina, 2016.

Administração Tributária que não existe qualquer fundamento para a pretendida reversão e, em consequência, o processo será extinto. Ou então a Administração Tributária não retira qualquer ilação da audição prévia realizada e faz prosseguir o processo de reversão.”¹¹⁶

1.6 O ÓNUS DA PROVA DO ART. 24. DA LGT

Serão chamados à execução fiscal os responsáveis subsidiários *“pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da pessoa coletiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação”¹¹⁷ ou “pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento”¹¹⁸.*

Aqui, assume posição de destaque o esclarecimento feito pela Administração Fiscal através do Ofício Circulado n.º 60.058 de 17.04.2008 que refere que o ónus da prova a respeito da responsabilidade prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 24.º da LGT (da culpa pelo não pagamento), recai sobre a Administração Fiscal. (sublinhado nosso). Assim, não se verificando qualquer presunção de culpa, caberá à Administração Fiscal provar que o facto constitutivo da dívida tributária se verificou no período de exercício ou cargo daquele (suposto) devedor subsidiário, ou cujo prazo de pagamento tenha terminado depois daquele período, sendo que a esta prova, acrescerá a prova da culpa daquele na insuficiência ou inexistência de património para cobrança da dívida tributária. À Administração Fiscal caberá a prova da prática de factos ilícitos e culposos, que levaram à delapidação do património da devedora originária, fundamentando de forma adequada o despacho de reversão da execução fiscal. (art. 77.º da LGT). A jurisprudência tem entendido que o ato tributário está suficientemente fundamentado quando o administrado, colocado na posição de um destinatário normal (o tal *bonus pater familiae* que está contido no art. 487.º, n.º 2 do CC) possa ficar a conhecer as razões factuais e jurídicas que estão na sua génese, de modo a permitir-lhe optar, de forma esclarecida, entre a aceitação do ato ou o acionamento dos meios

¹¹⁶ Acórdão do TCA Sul, Proc. n.º 2209/13.8BELRS, datado de 15/04/2021, disponível em www.dgsi.pt

¹¹⁷ art. 24.º, al. a) da LGT

¹¹⁸ art. 24.º al. b) da LGT

legais de impugnação, e de molde a que, nesta ultima circunstancia, o Tribunal possa também exercer o efetivo controlo da legalidade do ato.

No que refere à alínea b) do mesmo artigo, o ofício supra citado esclarece que o ónus da prova cabe ao responsável subsidiário, cabendo-lhe demonstrar que não lhe é imputável a falta de pagamento. (sublinhado nosso). Neste caso, há uma presunção de culpa, difícil de ilidir, já que terá de fazer prova que apesar de diligente na sua gestão da empresa, os recursos da mesma não lhe permitiram concretizar tal pagamento.

Assim, “(...) o gestor está obrigado a fazer prova de um facto negativo, poupando-se a Fazenda Pública a qualquer esforço probatório. (cfr. alínea b) do n.º 1 do normativo em exame)”¹¹⁹

O que leva a que autores como JOSÉ CASALTA NABAIS, em Direito Fiscal, 11.ª Edição, Almedina, 2019, pág. 269. , considere esta uma *diabolica probatio*, uma vez que a prova que tem de ser levada a cabo, será a prova da não culpa, esquecendo os princípios da justiça, da imparcialidade e o da certeza jurídica, num sistema fiscal em que por vezes se torna evidente a posição privilegiada do Estado face à posição de um contribuinte diminuído, tendo em conta que a obrigação de promover pelo pagamento da dívida tributária (dever de boa prática tributária) impende sobre o devedor principal.

1.7. GERÊNCIA DE FACTO E GERÊNCIA DE DIREITO

Para efetivar a responsabilidade subsidiária dos gerentes e administradores é imperativo o exercício efetivo do cargo durante o período da verificação do facto tributário ou ao tempo da respetiva cobrança. Não bastará neste caso a gerência nominal ou de direito, apesar de com esta se poder presumir a gerência efetiva ou de facto. No entanto, esta só se poderá provar com a prática de atos próprios de gerência, administração ou disposição de bens em nome e no interesse do devedor originário, cabendo à Administração Fiscal a prova do exercício efetivo da gerência.

Desta forma, não bastará a gerência nominal para efetivação da reversão fiscal, já que terá sempre de ser acompanhada pelo exercício da gerência efetiva, podendo esta última não ser acompanhada pela primeira, cabendo sempre à Administração Fiscal a prova de que o gerente de direito sob o qual reverteu a execução fiscal, exerceu de facto as funções de gerência.

¹¹⁹ Vide Acórdão do TCA Sul, Proc. n.º 07693/14, datado de 12-05-2016, disponível em www.dgsi.pt

A responsabilidade civil pelo pagamento de multas ou coimas, é também passível de ser revertida aos “*administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração em pessoas coletivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas e outras entidades fiscalmente equiparadas*” nos termos da alínea c), do número 1, do artigo 148º CPPT e 8º do RGIT. Estes serão sempre responsáveis subsidiários “*pelas multas ou coimas aplicadas a infrações por factos praticados no período do exercício do seu cargo ou por factos anteriores quando tiver sido por culpa sua que o património da sociedade se tornou insuficiente para o seu pagamento*”, bem como “*pelas multas ou coimas devidas por factos anteriores quando a decisão definitiva que as aplicar for notificada durante o período do exercício do seu cargo e lhes seja imputável a falta de pagamento*”.

Veja-se, a este propósito, o Acórdão do STA, Processo n.º 0312/12, de 16-01-2013, que no seu sumário refere que “*I – Admitindo-se que o legislador, ao aditar (pela Lei n.º 3-B/2010, de 28/4) a al. c) do n.º 1 do art. 148º do CPPT, interveio para, inovatoriamente, resolver questão de direito cuja solução era controversa no domínio do CPPT é de concluir que, após tal aditamento, o processo de execução fiscal é meio processual idóneo para cobrança das dívidas emergentes de responsabilidade civil do gestor pelo não pagamento das coimas em que a respetiva empresa foi condenada, sendo a oposição à execução fiscal o meio processual adequado para o responsável subsidiário apresentar a sua defesa e devendo ser aplicadas nesse processo as soluções processuais que visam a proteção dos direitos dos arguidos, designadamente a possibilidade de conhecer oficiosamente de todas as questões relevantes, sem qualquer limitação pelo pedido e causa de pedir invocados.*”

A questão da reversão para pagamento de multas ou coimas não é pacífica, sendo alvo de controvérsia, quer doutrinal, quer jurisprudencial. Isto porque na reversão de coimas fiscais, compete à Administração Tributária o ónus de demonstrar a culpa do revertido pela insuficiência do património social da devedora originária, cabendo-lhe alegar, no despacho de reversão, a culpa do gerente por essa insuficiência como pressuposto necessário da efetivação da sua responsabilidade subsidiária. Não existe qualquer presunção de culpa, o que acaba por tornar muito difícil a atuação da AT.¹²⁰

O art. 8.º do RGIT não consagra nenhuma presunção de culpa, incumbindo então à AT o ónus de alegar e de provar a culpa do gestor pela situação de insuficiência patrimonial da empresa que conduziu ao não pagamento da coima aplicada.

¹²⁰ Vide Acórdão do STA, Proc. n.º 0611/15, de 24-02-2016.

O TC tem considerado, de forma estável ao longo do tempo, que a responsabilidade imputada aos administradores e gerentes é uma responsabilidade pessoal e própria, de natureza civil, que não se confunde com a responsabilidade da pessoa coletiva.

Já quanto ao meio processual adequado para discutir a legalidade da decisão sancionatória, o ponto fulcral prende-se em assegurar a defesa do administrador ou gerente em condições idênticas às que são proporcionadas à pessoa coletiva no processo de contraordenação. O meio processual adequado para reagir contra a decisão de aplicação da coima é o recurso dessa decisão, só que, no caso da reversão, não foi o administrador ou gerente o condenado no pagamento das coimas e, como tal, não poderia este, legitimamente, lançar mão deste meio processual. A lei nega desta forma ao administrador ou gerente, legitimidade para recorrer da decisão de aplicação da coima aplicada à sociedade originariamente devedora. Ora, tal entendimento e conclusão revela-se inadmissível à luz do direito de acesso aos tribunais e justiça, pelo que não se lhe pode negar ter interesse na impugnação dessa decisão de aplicação de coima, devendo ser de admitir, ainda que através da utilização de meio processual à primeira vista inadequado (a oposição à execução fiscal), a discussão da legalidade dessa decisão sancionatória.

No fundo, o mecanismo da reversão no âmbito do Processo de Execução Fiscal tem o intuito de evitar a instauração de um novo processo executivo, uma vez que se opera uma alteração subjetiva de instância, através do chamamento de alguém que não é o devedor originário que se encontra presente no título executivo.

Assim, o processo de execução fiscal instaurado contra o devedor originário servirá também para o devedor subsidiário, fazendo deste processo um processo caracterizado pela sua celeridade processual e menor complexidade o que permite a satisfação da dívida exequenda do devedor originário.

Não podemos deixar de referir que o procedimento tributário proporciona um conjunto de direitos e garantias que protegem os sujeitos, como é exemplo o direito de audiência (art. 60.º da LGT), não acontecendo o mesmo no caso de a dívida se formar numa atividade que escapa ao seu controlo e verificação, estando colocado em causa, entre outros, o princípio da legalidade fiscal, ao qual o PEF está naturalmente sujeito.

De igual modo gravoso para os direitos e garantias dos cidadãos, resulta o facto de estes não conseguirem identificar, de forma clara e inequívoca, quais as entidades públicas que poderão utilizar o PEF, numa clara violação do princípio da segurança e certeza jurídica.

2. DOS MEIOS DE DEFESA AO DISPOR DOS RESPONSÁVEIS SUBSIDIÁRIOS

Nos termos do n.º 5 do art. 22.º da LGT, *“As pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis poderão reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos do devedor principal, devendo, para o efeito, a notificação ou citação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais.”*. Os responsáveis subsidiários dispõem de várias formas de impugnação, quer graciosa, quer contenciosa, onde se incluem a reclamação graciosa (arts. 68.º a 77.º-B do CPPT), o pedido de revisão do ato tributário (art. 78.º da LGT), o pedido de revisão da matéria coletável (arts. 91.º a 94.º da LGT), estes graciosamente, e a impugnação judicial (arts. 99.º e ss. do CPPT). Com estes meios de reação, pretende-se anular ou declarar nulos ou inexistentes os atos tributários, isto é, ataca-se a legalidade da dívida exequenda, sendo que o seu êxito aproveita a todos os responsáveis subsidiários. Se, por outro lado, se pretende discutir a eficácia do ato tributário em relação aos responsáveis subsidiários (e já não a validade ou existência do ato tributário), ou ainda invocar factos modificativos ou extintivos da dívida tributária em causa, factos que provoquem a sua inexigibilidade ou a sua não responsabilidade pelo pagamento, então o meio processual adequado é a oposição à execução (arts. 203.º e ss. do CPPT), na qual deverá ser invocado um dos fundamentos previstos no n.º 1 do art. 204.º do CPPT.

Estes meios de defesa do responsável subsidiário podem ser usados cumulativamente, de modo autónomo, com invocação dos fundamentos próprios de cada um desses meios, ressalvando que não pode ser deduzida reclamação graciosa quando tiver sido apresentada impugnação judicial com o mesmo fundamento.¹²¹

Entende ainda JOAQUIM FREITAS DA ROCHA que o meio mais adequado para o revertido reagir ao despacho de reversão é a reclamação para o Tribunal Tributário, prevista no art. 276.º do CPPT e justifica que *“(…) a ideia de que o que está aqui em causa, antes de um processo de execução mal revertido (...) é um despacho ilegal, que deve ser autonomamente atacado, de modo a erradicar os seus efeitos e afastá-lo do Ordenamento jurídico.”*¹²²

No entanto, embora os meios de defesa de que dispõem os responsáveis subsidiários sejam vários e de várias naturezas, nem sempre se afigura fácil a tarefa de, perante cada caso concreto, enquadrar o fundamento numa impugnação ou numa oposição à execução, existindo o receio de, por

¹²¹ Vide art. 68.º, n.º 2 do CPPT.

¹²² Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, “Lições de Procedimento e Processo tributário”, 6.ª edição, Almedina, 2018, p. 360.

exemplo, não ter sido deduzida oposição à execução, mas sim impugnação, e sendo considerado o fundamento invocado um fundamento de oposição, não ser possível convolar na forma processual adequada, por ter decorrido o prazo legalmente previsto.

De salientar ainda que, muito embora se possam usar de forma autónoma e cumulativa os vários meios processuais, tal implica um acréscimo de custos desembolsados pelo responsável subsidiário.

3. NATUREZA JURÍDICA DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS GERENTES

Aqui chegados, façamos referência a uma matéria controvertida, mas que não poderíamos deixar de referir, que se prende com a natureza jurídica da responsabilidade tributária subsidiária. São, essencialmente, três as posições que assumem relevo na qualificação jurídica desta responsabilidade.

a) Fiança legal

Autores como DIOGO LEITE CAMPOS e JOAQUIM FREITAS DA ROCHA qualificam a responsabilidade tributária como uma verdadeira fiança legal, uma garantia que surge por força legal, de acordo com a qual, sempre que o devedor principal não cumpra a obrigação em causa, passa a satisfação do crédito a ser da responsabilidade do fiador, no caso, do gerente (ou administrador). É um reforço da cobrança da dívida exequenda, ou seja, exerce uma função análoga à da garantia e nessa medida a sua posição é equivalente à do fiador nas obrigações civis. Em desfavor desta teoria, não esqueçamos que ao fiador não lhe é exigido o exercício efetivo de um cargo nem um comportamento censurável que tem como consequência a existência de uma dívida tributária e o seu não pagamento. O fiador responderá pela dívida, independentemente do seu comportamento quanto ao cumprimento, ou não, da obrigação por parte do devedor. Por outro lado, a obrigação do fiador é voluntária, enquanto a obrigação do responsável tributário subsidiário decorre diretamente da lei.

b) Responsabilidade Civil Extracontratual por Factos Ilícitos

Outros Autores, tais como RUY DE ALBUQUERQUE e ANTÓNIO MENEZES CORDEIRO, caracterizam este instituto como responsabilidade extracontratual, uma vez que se verifica a reunião dos cinco

pressupostos que a caracterizam, a saber: a conduta do agente, a ilicitude dessa conduta, a conduta praticada com dolo ou mera culpa, a verificação de um dano e o nexo de causalidade entre o dano e a conduta. Considera-se, neste caso, que a ilicitude está, não na falta de pagamento ou na falta ou insuficiência de bens, mas sim na violação de normas dirigidas à proteção dos credores sociais, de entre os quais se inclui o Estado. Várias são as críticas levantadas a esta linha de pensamento, ora porque, por um lado, diferentemente do que sucede na responsabilidade civil extracontratual, o responsável tributário responde por uma dívida de outrem (devedor originário), ora porque a responsabilidade civil é por danos (e uma obrigação de indemnização) e a tributária é por dívidas (obrigação tributária).

c) Figura *sui generis* própria do Direito Fiscal

Surge ainda um terceiro entendimento ao abrigo do qual a responsabilidade subsidiária tributária é uma figura própria do Direito Fiscal, que apresenta simultaneamente aspetos comuns com a responsabilidade civil extracontratual e com a fiança, mas dentro da hermenêutica do Direito Fiscal. Baseia-se tal entendimento na função preventiva e dissuasora de certos comportamentos que a responsabilidade tributária subsidiária desempenha (fim repressivo, de punição de irregularidades e um carácter marcadamente sancionatório). Nas palavras de TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, configura *“(...) a responsabilidade tributária subsidiária como uma figura jurídica com características próprias e distintas de outros tipos de responsabilidade, se bem que com aspetos comuns, tanto com a responsabilidade delitual como com a fiança.”*¹²³

Assim, cumpre-nos dizer que está comprovada a complexidade e diversidade do instituto da responsabilidade tributária subsidiária, revelada pela verificação de que tem pontos de contacto com as figuras da fiança e da responsabilidade civil extracontratual. Esta figura é uma figura típica do Direito Fiscal, cuja propriedade reside na defesa da receita tributária e no combate ao incumprimento de obrigações fiscais e à dissipação do património societário.

¹²³ CUNHA, Tânia Meireles da, “Da responsabilidade dos Gestores de Sociedade perante os credores sociais – a culpa nas responsabilidades civil e tributária, 2.ª edição, Almedina, Coimbra, 2009, p. 183.

4. PARA CONCLUIR

Dir-se-á que a função preventiva, dissuasória e sancionatória/repressiva da figura da responsabilidade tributária subsidiária tem como escopo o combate à falta de consciencialização da essencialidade do cumprimento das obrigações tributárias.

No entanto, esta função preventiva tem associado o risco de poder ser exercida à custa do património pessoal de alguém que não consegue prever e controlar todos os riscos inerentes à atividade societária ou comercial, podendo ainda recair sobre ele a presunção de culpa prevista na al. b) do n.º 1 do art. 24.º da LGT, cujo afastamento pode constituir uma prova diabólica a realizar pelo gestor.

O n.º 3 do art. 23.º da LGT pode ainda colocar o revertido numa clara posição de insegurança, uma vez que não sabe durante quanto tempo ficará suspenso o processo de execução fiscal (não sabendo, por vezes, quanto tempo os seus bens irão ficar penhorados e por que montante é responsável), verificando-se uma violação dos princípios da necessidade, da segurança jurídica e da proteção da confiança.

Podemos dizer que a responsabilidade tributária subsidiária é um instituto multifacetado, com uma multiplicidade de interpretações. Se é certo que se assemelha a uma garantia de pagamento de tributos de outrem, também é certo que contém elementos característicos da responsabilidade civil. Poderemos então dizer que estamos perante uma figura própria do Direito Tributário, em cuja modelação encontramos influências de dois institutos tipicamente obrigacionais e elementos próprios da responsabilidade tributária subsidiária.

Torna-se essencial que a jurisprudência vá fazendo a distinção entre os comportamentos que podem levar à exclusão da responsabilidade e os que deverão ter como consequência a responsabilização dos gestores ou administradores.

Quanto aos meios de defesa que estão à disposição dos responsáveis subsidiários, deverá o responsável subsidiário descortinar atempadamente a qual dos meios se subsume(m) o(s) fundamento(s) que se pretende(m) invocar como meio de reação à reversão.

CAPÍTULO V – O PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL E AS SUAS PRERROGATIVAS EM RELAÇÃO AO PROCESSO DE EXECUÇÃO COMUM

A função do processo tributário é dirimir os litígios de direito público que surjam no seio de uma relação jurídico-tributária, sempre com o objetivo principal da descoberta da verdade material. É relativamente a esta última função que se encontra uma das diferenças com o processo civil: no contencioso tributário o tribunal e o juiz devem realizar as diligências que se entendam necessárias para o apuramento da verdade real e efetiva, vigorando, assim, o princípio do inquisitório previsto no art.º 99.º da LGT .

O processo executivo, e contrariamente ao processo declarativo, não tem por objeto a definição de um direito ou situação, mas visa a reparação efetiva de um direito violado. A sua utilização ocorre quando a relação entre as partes está numa situação patológica, ou seja, o devedor já está em incumprimento da sua obrigação de pagamento. Perante o exposto, o credor munido de um título executivo vai fazer valer o seu direito mediante uma ação executiva, que poderá ter como finalidade exigir o cumprimento de uma obrigação, realização de uma prestação ou aplicação de uma sanção.

O CPC, no art.º 10.º, prevê que as ações possam ser declarativas ou executivas, definindo estas últimas como aquelas em que o credor requer as providências adequadas à realização coativa de uma obrigação que lhe é devida. A ação executiva tem como finalidade o pagamento de uma quantia certa, a entrega de coisa certa, ou ainda, a realização de uma prestação de facto, quer positivo, quer negativo, art.º 10.º n.º 6 CPC.

O processo executivo civil pode seguir forma comum ou forma especial. Este último aplica-se aos casos expressamente designados na lei, sendo que o processo comum é aplicável a todos os casos a que não corresponda processo especial (art.º 546 n.º 1 e n.º 2 do CPC). Por seu turno, o processo executivo civil pode, ainda, seguir a forma ordinária ou sumária, sendo que, nesta última, o processo inicia-se com a penhora dos bens do executado.

A forma sumária “ é utilizada em decisão arbitral ou judicial nos casos em que esta não deva ser executada no próprio processo; em requerimento de injunção ao qual tenha sido aposta fórmula executória; em título extrajudicial de obrigação pecuniária vencida, garantida por hipoteca ou penhor; em

título extrajudicial de obrigação pecuniária vencida cujo valor não exceda o dobro da alçada do tribunal de 1.ª instância”

Não sendo aplicada nos casos previstos nos artigos 714.º e 715.º do CPC, bem como, quando a obrigação exequenda careça de ser liquidada na fase executiva e a liquidação não dependa de simples cálculo aritmético, ou ainda no caso de haver título executivo diverso de sentença apenas contra um dos cônjuges e o exequente alegue a comunicabilidade da dívida no requerimento executivo.

Já o processo de execução fiscal, tal como no processo executivo comum (para a entrega de quantia certa), que visa o pagamento de uma quantia pecuniária, não tendo o devedor cumprido de forma voluntária, a realização da mesma será efetuada de forma coerciva através da penhora e venda dos bens do executado.

A singularidade da execução fiscal advém-lhe da circunstância de através dela apenas se poder obter o pagamento de uma dívida, ao invés do que acontece na execução comum, em que se pode obter, além desse pagamento, quer a entrega de uma coisa certa, quer a prestação de um facto.

À semelhança do que acontece no processo de execução comum, no processo de execução fiscal podem ser executados todos os bens do devedor suscetíveis de penhora e que, nos termos da lei substantiva, respondam pela dívida exequenda – *Vide* art. 735.º do CPC *ex vi* al. e) do art. 2.º do CPPT

O processo de execução fiscal caracteriza-se pela sua simplicidade de termos, pela celeridade processual e ainda pela circunstância de apenas poder ser promovida ou pelo Estado ou por outros credores que detenham a qualidade de pessoa coletiva de direito público. Contudo, como alerta SOARES MARTINEZ, *“(...)é de rezear que, por vezes, ponham em risco interesses legítimos do executado e até, de forma geral, a segurança dos particulares, frequentemente ameaçados por processos expeditos de realização de direitos dos quais resultam muitas vezes violações de difícil reparação”*¹²⁴

Este é um dos pontos mais característicos do processo de execução fiscal – a sua celeridade processual. De acordo com o plasmado no art. 177.º do CPPT, verifica-se a extinção da execução dentro de um ano a contar da sua instauração (com a exceção de causas insuperáveis e devidamente justificadas). A razão de ser deste prazo tão pré-definidamente reduzido (relativamente ao processo executivo *comum*) é tão-só com o objetivo de motivar a extinção da execução fiscal nesse prazo. No entanto, ensinou-nos a jurisprudência, que este prazo é meramente indicativo e a sua ultrapassagem

¹²⁴ MARTINEZ, Soares, “Direito Fiscal”, 10.ª ed., Coimbra, Almedina, 2000, p. 444

não tem consequências no desenvolvimento dos trâmites processuais.¹²⁵ Pensemos no caso do processo de execução fiscal por parte de entidades públicas que não o Estado, que não dispõem dos meios humanos e informáticos deste e que portanto serão mais propícias a originar dilações temporais que poderão levar ao incumprimento deste prazo.

Daqui decorre que a tramitação do processo deve ser suficientemente célere, não devendo ocorrer a prática de atos dilatórios, quer por parte da entidade exequente – órgão da execução fiscal - quer por parte do executado, quer por parte de outro interveniente no processo.

No entanto, é fundamental que na prática dos atos processuais sejam observados os direitos e os interesses legalmente protegidos de todos os sujeitos processuais.

No processo de execução fiscal, é notória a inexistência de um verdadeiro contraditório uma vez que aos executados, apenas lhes é permitida a dedução da oposição à execução¹²⁶ ou embargos de terceiro (este último, se não se tratarem dos devedores originários).

A atuação do órgão de execução fiscal deve ser equiparada à atuação do agente de execução nas execuções comuns, sujeita ao controlo do “juiz do processo”, mediante reclamação para este com efeito suspensivo da decisão reclamada, nos termos do art.º 276.º do CPPT, assim se assegurando, *a posteriori*, a participação dos intervenientes do processo na tomada de decisão (atente-se a possibilidade de revogação da decisão prevista no art.º 277.º do CPPT).

De referir também que nos processos de execução fiscal em que haja lugar à intervenção do juiz no processo, os encargos que serão suportados pelo executado são normalmente mais gravosos que aqueles que são suportados e m sede de processo civil, uma vez que o número de vezes que o juiz é chamado a intervir no processo determina o número de vezes em que o executado será chamado a pagar custas processuais.

É competente para a instauração e tramitação do processo de execução fiscal, como supra se referiu, a Administração Tributária, através do seu órgão de execução fiscal.¹²⁷ No caso dos processos

¹²⁵ Vide Acórdão do TC, Proc. n.º 555/2009, de 3/12/2009, “A cobrança do imposto através de execução fiscal que se prolongue para além do prazo previsto no artigo 177.º do CPPT não deixa de constituir cobrança nos termos da lei. Ela processa-se com base em título executivo legalmente previsto (artigo 162.º do CPPT), de acordo com o procedimento e processo previstos na lei, no decurso dos quais o contribuinte pode exercer as garantias legalmente estipuladas.” (...) [a] fixação de um prazo [embora] possa acautelar também um interesse do contribuinte (na razoabilidade desse prazo), visa, principalmente, a defesa do interesse público subjacente à atuação da própria administração fiscal, onde avulta a finalidade de arrecadação dos dinheiros públicos provenientes do sistema fiscal, destinados à satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e à repartição justa dos rendimentos e da riqueza (artigo 103.º, n.º 1, da Constituição)”.
¹²⁶ JORGE LOPES DE SOUSA refere a este propósito que “A oposição à execução fiscal, embora com tramitação autónoma em relação ao processo executivo, funciona na pendência deste, assumindo a função de contestação à pretensão do exequente (...) - Cit. SOUSA, Jorge Lopes de, in “Código de Procedimento e Processo Tributário- Anotado e Comentado”, 6ª Edição, Áreas, p. 428.

¹²⁷ É designado por despacho do dirigente máximo do serviço, e caso não tenha havido essa designação, os atos de execução correm no órgão periférico local da sede do devedor, da situação dos bens ou da liquidação – arts. 149.º e 150.º CPPT.

serem informatizados, a instauração é efetuada eletronicamente, com a emissão do respetivo título executivo, sendo feita a citação logo de imediato. Aquando da existência de várias certidões de dívida contra o mesmo devedor, devem ser todas processadas conjuntamente. Facilmente se conseguirá reconhecer as vantagens da produção de atos administrativos de suporte informático, bem como a rapidez de realização de tarefas repetitivas associadas ao mesmo. A essa utilização dos equipamentos informáticos e das tecnologias para o tratamento da informação no exercício da função administrativa por parte dos órgãos da Administração Pública deu PEDRO DA COSTA GONÇALVES o nome de automação administrativa.¹²⁸

Estas transformações que foram acontecendo nos sistemas informáticos na Administração Tributária, consistiram na automatização e informatização do processo, sendo que tem vindo a ser reduzida a intervenção humana a um papel residual¹²⁹, desmaterializando o processo executivo. Mas também acarretará necessárias responsabilidades ao órgão de execução fiscal, uma vez que (tendencialmente) não há possibilidade de inércia por parte deste, pois a instauração da execução é feita de forma automática.

Assim, dúvidas não restam de que este processo de execução é “apetecível” a todos os credores e, por isso, se possa afirmar que poderá haver uma utilização abusiva do mesmo, algo que nos propomos aflorar infra.

Outra grande diferença do processo de execução fiscal para o processo comum prende-se com a prestação de garantia.

Quando confrontado com o ato de liquidação, pode o contribuinte optar pelo pagamento imediato da dívida e a contestação da legalidade da liquidação mediante os meios que tem à sua disposição (tais como a reclamação graciosa ou a impugnação judicial) ou pode optar por não pagar essa dívida e utilizar os meios impugnatórios referidos, mas tendo que prestar uma garantia idónea que lhe permita obter a suspensão. Caso obtenha vencimento na primeira opção, ser-lhe-á restituída a quantia indevidamente paga, bem como juros indemnizatórios. Caso obtenha vencimento na segunda opção, ficando demonstrada a ilegalidade da liquidação, terá o contribuinte direito a uma indemnização pelo facto da garantia ter sido prestada indevidamente.¹³⁰ Daqui resulta que estes meios impugnatórios gratuitos, bem

¹²⁸ GONÇALVES, Pedro da Costa, “O acto administrativo informático”, in *Scientia Iuridica*, n.º 265/267, Braga, 1997, p.47

¹²⁹ Cfr. FAUSTINO, Manuel, “O dia em que o fisco vendeu casa de família por dívida de 1900 euros”, in *Contabilista* n.º195, 2016. p. 34.

¹³⁰ Cfr. NETO, Serena Cabrita, TRINDADE, Carla Castelo, “Contencioso tributário: Princípios do processo tributário: Vol.II”, Coimbra, Almedina, 2017, p.496.

como os contenciosos, têm à partida efeito meramente devolutivo, não suspendendo a atuação da administração.¹³¹

O art. 52.º, n.º 4 da LGT, conjugado com o n.º 1 do art. 170.º do CPPT, revela uma exceção a este regime, que é a da dispensa de prestação de garantia mediante a verificação de determinados circunstancialismos. Desde logo, deve o interessado requerer a sua pretensão dentro do prazo de cobrança voluntária; mais, deve demonstrar o prejuízo irreparável que a prestação da garantia lhe poderá causar ou a falta de meios económicos, nomeadamente manifestada pela ausência de bens suscetíveis de penhora e desde que essa insuficiência não lhe seja imputada.

Está à vista a grande diferença para o processo executivo comum. Enquanto se verifica a necessidade de prestação de uma garantia idónea adequada para que haja efeito suspensivo do processo de execução fiscal, no processo executivo comum essa garantia é oferecida livremente pelo devedor/executado. Esta prerrogativa justifica-se pela salvaguarda do interesse público no financiamento do Estado.¹³²

Ou seja, para que o contribuinte consiga a suspensão do processo de execução fiscal deverá colocar em causa a legalidade da dívida bem como prestar uma garantia idónea. Ao contrário do que sucede no processo de execução comum, a regra não é a suspensão do processo, mas sim a sua continuidade.

Outra grande diferença prende-se com a recuperação de empresas ou a insolvência dos executados. Ao cabo que no âmbito do direito civil, qualquer credor pode obter a suspensão da execução, demonstrando que requereu a recuperação da empresa ou a insolvência, mediante certidão de proposição/pendência do processo de insolvência¹³³, já nas execuções fiscais, a suspensão da execução só se opera se tiver sido “*Proferido o despacho judicial de prosseguimento da ação de recuperação da empresa ou declarada a insolvência (...)*”.¹³⁴

Já a jurisprudência se pronunciou neste sentido. Veja-se, a título de exemplo, o STA, “*(...) uma vez decretada a insolvência do devedor originário devem ser sustados todos os processos que se*

¹³¹ Vd. Neste sentido, ROCHA, Joaquim Freitas da, “Apontamento de Direito tributário (A relação jurídica tributária)”, Braga, AEDUM, 2009, p. 13 e ss

¹³² Cfr. NETO, Serena Cabrita, TRINDADE, Carla Castelo, “Contencioso tributário: Princípios do processo tributário: Vol.II”, Coimbra, Almedina, 2017, p.500.

¹³³ Art. 793.º do CPC – “*Qualquer credor pode obter a suspensão da execução, a fim de impedir os pagamentos, mostrando que foi requerida a recuperação de empresa ou a insolvência do executado.*”

¹³⁴ Art. 180.º do CPPT

*encontrem pendentes e todos os que, de novo, vierem a ser instaurados contra o mesmo devedor logo após a sua instauração (...)*¹³⁵

Fica patente, mais uma vez, uma vantagem de que dispõe o credor tributário no processo de execução fiscal em relação ao processo comum, com esta necessidade de controlo judicial para sustação do processo.

No seguimento desta prerrogativa, surge outra que acima referimos *en passant*, que é a da insuficiência patrimonial do sujeito passivo tributário/executado. Enquanto que no processo de execução comum (para pagamento de quantia certa) *“Quando contra o executado tiver sido movida execução, terminada nos últimos três anos, sem integral pagamento e o exequente não haja indicado bens penhoráveis no requerimento executivo, o agente de execução deve iniciar imediatamente as diligências tendentes a identificar bens penhoráveis nos termos do artigo seguinte; caso aquelas se frustrem, é o seu resultado comunicado ao exequente, extinguindo-se a execução se este não indicar, em 10 dias, quais os concretos bens que pretende ver penhorados.”*¹³⁶ (sublinhado nosso), no processo de execução fiscal, demonstrando-se a existência de insuficiência/inexistência patrimonial, ocorrerá a suspensão do processo, através da declaração em falhas. Caso ocorra alguma das situações previstas no art. 272.º do CPPT, a saber *“(...) a) Demonstrar a falta de bens penhoráveis do executado, seus sucessores e responsáveis solidários ou subsidiários; b) Ser desconhecido o executado e não ser possível identificar o prédio, quando a dívida exequenda for de tributo sobre a propriedade imobiliária; c) Encontrar-se ausente em parte incerta o devedor do crédito penhorado e não ter o executado outros bens penhoráveis.”*, o processo fica suspenso e voltará a prosseguir *“(...) sem necessidade de nova citação e a todo o tempo, salvo prescrição, logo que haja conhecimento de que o executado, seus sucessores ou outros responsáveis possuem bens penhoráveis ou, no caso previsto na alínea b) do artigo 272.º, logo que se identifique o executado ou o prédio.”*¹³⁷

A última prerrogativa que nos propomos abordar neste trabalho prende-se com o privilégio da execução prévia (não confundir com excussão prévia, supra explicitado). Este privilégio consiste na faculdade que a Administração Tributária tem de fazer valer a sua vontade sem necessidade de validação

¹³⁵ Acórdão do STA, Proc. n.º 01964/14.2BEPRT, datado de 12-02-2020.

¹³⁶ Art. 748.º, n.º 3 do CPC.

¹³⁷ Art. 274.º do CPPT.

judicial. No fundo, permite-se que o ato possa ser executado pela própria autoridade que o praticou (auto-execução), sem necessidade de para tal obter previamente do tribunal um título executivo.¹³⁸¹³⁹ Para o Professor JOSÉ CASALTA NABAIS, o privilégio da execução prévia é a situação em que “(...) *cabe à Administração executar os seus próprios atos administrativos (autotutela executiva)*”¹⁴⁰ Atua a Administração Pública com *ius imperium*, permitindo-lhe beneficiar da presunção de legalidade e autotutela dos seus atos.

¹³⁸ SOUSA, António Francisco de, “Manual de Direito Administrativo”, Vida Económica, 2020.

¹³⁹ “Entendido aqui na dimensão de lhe caber fazer executar coercivamente os seus próprios atos administrativos”, dispondo “de uma autotutela executiva” in MORAIS, Rui Duarte, “A Execução Fiscal”, Reimpressão da 2ª ed., Coimbra, Almedina, 2010, p. 39

¹⁴⁰ NABAIS, José Casalta, “Direito Fiscal”, 11.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2019, página 23.

CAPÍTULO FINAL – A UTILIZAÇÃO (ABUSIVA) DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

Aqui chegados, uma questão se impõe colocar. E quando outras “entidades”, desprovidas desse *ius imperium*, recorrem à Administração Tributária para cobrança coerciva das suas dívidas, com todas as prerrogativas associadas e acima mencionadas? E quando desses contratos privados surgem dívidas civis? Para responder a esta questão, comecemos por destrinçar as dívidas tributárias das não tributárias.

Conforme nos ensina JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, “*toda a prestação coativa tem finalidades financeiras*”.¹⁴¹ Coativa quanto à sua origem, uma vez que o tributo tem sempre que ser criado por um ato normativo (lei, decreto-lei ou regulamento) e coativa quanto ao seu conteúdo, na medida em que a matéria relativa ao tributo deverá ser imperativa e categoricamente fixada por lei, decreto-lei ou regulamento que o crie, ficando de lado toda e qualquer manifestação de vontade privada. Para este autor, o tributo possui finalidades financeiras, dado que os tributos são exigidos com vista à produção de bens públicos e semipúblicos.

Ainda na senda do mesmo autor, os tributos são caracterizados em impostos, taxas e contribuições financeiras a favor do Estado. ANTÓNIO L. DE SOUSA FRANCO¹⁴², refere-se às receitas tributárias, enquanto meio de financiamento do Estado, como receitas que este obtém mediante o recurso ao seu poder de autoridade, impondo aos particulares um sacrifício patrimonial, de qualquer finalidade de punição, por forma a assegurar a comparticipação dos cidadãos na cobertura dos encargos ou na prossecução de fins públicos.

Como *supra* referimos, a cobrança de dívidas não tributárias através da utilização do processo de execução fiscal depende sempre da existência de lei expressa, de acordo com o plasmado no art. 148.º, n.º 2, al. a) do CPPT. E quanto às dívidas que devam ser pagas por força de ato administrativo, dispõe o art. 179.º do CPA que “*Quando, por força de um ato administrativo, devam ser pagas prestações pecuniárias a uma pessoa coletiva pública, ou por ordem desta, segue-se, na falta de pagamento voluntário no prazo fixado, o processo de execução fiscal, tal como regulado na legislação do processo tributário.*”

¹⁴¹ Cit. ROCHA, Joaquim Freitas da, in “Lições de Procedimento e Processo Tributário”, 6ª Edição, Almedina, 2018

¹⁴² FRANCO, António de Sousa, “Finanças Públicas e Direito Financeiro”, Volumes I e II, 4.ª Edição, 14.ª Reimpressão, Edições Almedina, 2015, página 300.

Vimos acima alguns exemplos de Institutos Públicos¹⁴³ que se socorrem do processo de execução fiscal para cobrança coerciva das suas dívidas, nomeadamente o Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social ou os títulos de portagens. Aqui chegados, propomo-nos a elencar alguns outros Institutos, fazendo uma referência final à utilização do processo de execução fiscal pelas Autarquias Locais.

Comecemos pelo caso do Instituto da Vinha e do Vinho, regulado pelo DL n.º 66/2012, de 16 de março, instituto público dotado de autonomia financeira, patrimonial e administrativa.¹⁴⁴

No preâmbulo do DL n.º 66/2012, é referido que o Instituto da Vinha e do Vinho tem por objetivo coordenar e controlar a organização institucional do setor vitivinícola, auditar o sistema de certificação de qualidade, acompanhar a política da União Europeia e preparar as regras para a sua aplicação, bem como participar na coordenação e supervisão da promoção dos produtos vitivinícolas.

No seu art. 10.º prevê-se que a cobrança de dívidas a este Instituto seja efetuada através do processo de execução fiscal, seguindo os trâmites da execução previstos no CPPT.

No caso do Instituto de Formação e Emprego Profissional (DL n.º 143/2012, de 11 de julho) estamos perante um instituto público de regime especial, integrado na administração indireta do Estado, mas também dotado de autonomia administrativa, financeira e patrimonial. Tem como escopo a promoção do emprego nacional e da sua qualidade através da execução de políticas ativas e da formação profissional.¹⁴⁵

A execução fiscal é utilizada por esta entidade para a cobrança de dívidas não tributárias, tais como o reembolso das quantias prestadas pelo não cumprimento das obrigações contratuais estabelecidas entre um beneficiário e o Instituto de Formação e Emprego Profissional.¹⁴⁶

¹⁴³ DIOGO FREITAS DO AMARAL define instituto público como "(...) uma pessoa coletiva pública, do tipo institucional, criada para assegurar o desempenho de determinadas funções administrativas de carácter não empresarial, pertencentes ao Estado ou a outra pessoa coletiva pública" - Cit. AMARAL, Diogo Freitas do, in "Curso de Direito Administrativo- Volume I" - 4ª Edição, Almedina, 2015, página 311.

¹⁴⁴ Cfr. art.º 1.º n.º 1, do Decreto-Lei 66/2012 de 16 de março.

¹⁴⁵ Cfr. Art.º 1.º e 3.º do Decreto-Lei 143/2012 de 11 de julho.

¹⁴⁶ Despacho Normativo n.º 51/89, de 17 de maio de 1989.

Já no caso das Prestações à Administração Central do Sistema de Saúde, o DL n.º 113/2011, de 29 de novembro, regula o acesso às prestações do Serviço Nacional de Saúde por parte dos utentes no que respeita ao regime das taxas moderadoras e à aplicação de regimes especiais de benefícios.

“As taxas moderadoras são cobradas no momento da realização das prestações de saúde, salvo em situações de impossibilidade do utente resultante do seu estado de saúde ou da falta de meios próprios de pagamento, bem como de regras específicas de organização interna da entidade responsável pela cobrança.”¹⁴⁷

Dispõe o n.º 1 do art. 8.º-A do supra citado normativo que *“Constitui contraordenação, punível com coima, o não pagamento pelos utentes, no prazo de 10 dias seguidos após notificação para o efeito, das taxas moderadoras devidas pela utilização dos serviços de saúde num período de 90 dias (...)”* Ainda no mesmo artigo, no n.º 8, *“A Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), através do serviço de finanças do domicílio fiscal do infrator, é a entidade competente para a instauração e instrução dos processos de contraordenação a que se refere o n.º 1, bem como para aplicação da coima.”*

Persistindo o não pagamento das quantias em dívida, a Administração Central do Sistema de Saúde é competente para lavrar o auto de notícia. Além disso, esta entidade possui competência para proceder à extração de certidão de dívida e posteriormente remete-la à entidade competente para proceder à sua cobrança coerciva. Contudo, a certidão de dívida deverá corresponder a um montante mínimo de dez euros.¹⁴⁸

Temos ainda o caso do Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e Inovação, criado pelo DL n.º 266/2012, de 28 de dezembro. É também um instituto público integrado na administração indireta do Estado, dotado de autonomia administrativa, financeira e patrimonial. Tem por missão tem por missão promover a competitividade e o crescimento empresarial, visando o reforço da inovação, do empreendedorismo e do investimento empresarial, nas empresas que exerçam a sua atividade nas áreas sob tutela do MEE.

No art. 9.º do citado normativo, encontramos as receitas deste Instituto. A saber:

“a) O produto das taxas, coimas ou outros valores de natureza pecuniária que lhe esteja consignado;

¹⁴⁷ Art. 7.º, n.º 1 do DL n.º 113/2011, de 29 de novembro.

¹⁴⁸ Art. 8.º-A, n.º 12 do DL n.º 113/2011, de 29 de novembro.

- b) O produto da venda de bens e serviços;*
- c) Os rendimentos de bens próprios e os provenientes da sua atividade;*
- d) O produto da venda de bens próprios e da constituição de direitos sobre eles;*
- e) O produto de aplicações financeiras no Tesouro;*
- f) Os subsídios, donativos ou participações atribuídos por quaisquer entidades;*
- g) Os reembolsos de empréstimos concedidos, bem como os respetivos juros e comissões;*
- h) Quaisquer outras receitas que lhe sejam atribuídas por lei, contrato ou outro título.”*

Tal como previsto no seu art.º 14.º, os créditos devidos a este instituto são cobrados coercivamente mediante o processo de execução fiscal nos termos do CPPT, constituindo para esse efeito título executivo a certidão de dívida acompanhado pelos contratos ou outros documentos a ele referentes.

Por fim, e para não tornar a exemplificação muito exaustiva, porque se pretende que seja apenas isso, uma exemplificação, falamos da utilização do processo de execução fiscal pelas Autarquias Locais, embora acima já tenha sido feita uma pequena introdução.

As autarquias locais dispõem de autonomia financeira, que se traduz na possibilidade não só de terem à sua disposição receitas tributárias, como também de procederem à cobrança coerciva das dívidas por meio do processo de execução fiscal.

À semelhança do que acontece, por exemplo, no Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, também nas Autarquias Locais há serviços de cobrança integrados na sua estrutura orgânica, aí tramitando o processo de execução fiscal.

De acordo com o art. 15.º da Lei n.º 73/2013, que estabelece o regime financeiro das autarquias locais e das entidades intermunicipais, *“Os municípios dispõem de poderes tributários relativamente a impostos e outros tributos a cuja receita tenham direito, nomeadamente:*

- a) Acesso à informação atualizada dos impostos municipais e da derrama, liquidados e cobrados, quando a liquidação e cobrança seja assegurada pelos serviços do Estado, nos termos do n.º 6 do artigo 17.º;*

b) Possibilidade de liquidação e cobrança dos impostos e outros tributos a cuja receita tenham direito, nos termos a definir por diploma próprio;

c) Possibilidade de cobrança coerciva de impostos e outros tributos a cuja receita tenham direito, nos termos a definir por diploma próprio;

d) Concessão de isenções e benefícios fiscais, nos termos do n.º 2 do artigo seguinte;

e) Compensação pela concessão de benefícios fiscais relativos a impostos e outros tributos a cuja receita tenham direito, por parte do Governo, nos termos do n.º 4 do artigo seguinte;

f) Outros poderes previstos em legislação tributária.”

Os municípios podem, também, nos termos do art. 21.º, n.º 3, do RFAL¹⁴⁹, cobrar preços e demais instrumentos de remuneração, relativos aos serviços prestados e aos bens fornecidos em gestão direta pelas unidades orgânicas municipais, pelos serviços municipalizados e por empresas locais no que respeita, nomeadamente, às atividades de exploração de sistemas municipais ou intermunicipais de: a) abastecimento público de água; b) saneamento de águas residuais; c) gestão de resíduos sólidos; d) transportes coletivos de pessoas e mercadorias; e) distribuição de energia elétrica em baixa tensão.

São suscetíveis de serem cobradas coercivamente pelos municípios, mediante o processo de execução fiscal, previsto no CPPT, as dívidas decorrentes das receitas municipais tributárias¹⁵⁰, sendo este o âmbito e objeto do processo de execução fiscal das autarquias locais.

Aquando da referência do privilégio da execução prévia, que permitia à Administração executar os seus próprios atos administrativos, como uma verdadeira autotutela executiva, fizemos referência àquelas outras entidades que, desprovidas desse *ius imperium*, recorriam à Administração Tributária para cobrança coerciva das suas dívidas, com todas as prerrogativas associadas.

Aqui chegados, cumpre-nos dizer o seguinte: as relações jurídicas administrativas pressupõem o relacionamento de dois ou mais sujeitos, num feixe de posições ativas e passivas, regulado por normas

¹⁴⁹ Aprovado pela Lei n.º 73/2013, de 03-09 (na redação introduzida pela Declaração de Retificação n.º 46-B/2013, de 01-11), que entrou em vigor em 01-01-2014 e revogou a anterior Lei das Finanças Locais (LFL), aprovada pela Lei n.º 2/2007, de 15-01 e alterada pela Declaração de Retificação n.º 14/2007, publicada no Diário da República, Série I, n.º 33, de 15 de Fevereiro e pelas Leis n.ºs 22-A/2007, de 29-06; 67-A/2007, de 31-12; 3-B/2010, de 28-04; 55-A/2010, de 31-12; 64-B/2011, de 30-12; e 22/2012, de 30-05.

¹⁵⁰ Nos termos dos arts. 15.º, al. c), 20.º e 21.º do RFAL, art. 12.º, n.º 2, e art. 7.º do DL n.º 433/99, conjugados.

jurídicas administrativas e sob a égide da realização do interesse público - corolário do princípio da prevalência do interesse público.

“(...) O critério material da distinção assenta, agora, em conceitos como relação jurídica administrativa e função administrativa - conjunto de relações onde a Administração é, típica ou nuclearmente, dotada de poderes de autoridade para cumprimento das suas principais tarefas de realização do interesse público - cfr. Vieira de Andrade em Justiça Administrativa, 9ª ed., pág. 103. Já Fernandes Cadilha, em Dicionário de Contencioso Administrativo, 117/118, afirma: por relação jurídico administrativa deve entender-se a relação social estabelecida entre dois ou mais sujeitos (um dos quais a Administração), que seja regulada por normas de direito administrativo e da qual resultem posições jurídicas subjetivas.”¹⁵¹

No entanto, casos há (e referimos alguns) em que a Administração Pública atua desprovida desse poder de autoridade. Quando uma entidade pública celebra um contrato no qual atua sem esses poderes de autoridade, essa relação constituída é regulada pelo direito privado, devendo seguir as suas regras materiais. Já não nos parece *justo* quando estas entidades públicas, que atuam sem esse poder de autoridade, na cobrança de dívidas de natureza civil, utilizem o processo de execução fiscal, ao cabo que outras entidades privadas não podem recorrer ao mesmo meio de cobrança coerciva, independentemente de, também elas, terem um direito de crédito que emerge do mesmo tipo de relação jurídica.

*

O processo de execução fiscal foi criado para cobrar receitas do Estado em sentido restrito, mas foi alargando esse privilégio a outras entidades mais ou menos associadas à realização do interesse público. No nosso entender, o legislador não acautelou estas situações da melhor maneira, uma vez que atribuiu ao processo de execução fiscal o meio adequado para a cobrança coerciva de dívidas de vários tipos, mas não adequou os modos ou procedimentos à natureza dessas mesmas dívidas, o que vem originando várias contradições e incertezas para os executados.

¹⁵¹ Vide Acórdão TCA Norte, Proc. n.º 00298/17.5BEPNF, de 30-05-2018

Assim, deveria o legislador adequar os trâmites do processo de execução fiscal, por forma a distinguir quais as receitas que visam satisfazer o interesse público - e que, portanto, se podem socorrer do processo de execução fiscal.

Não podemos deixar de referir, em suma, que, se por um lado, há um aproveitamento e uma utilização abusiva do processo de execução fiscal para cobrança coerciva de dividas tributárias, por outro lado, há uma banalização desse instituto, que cria (des)necessariamente uma imagem negativa da Autoridade Tributária.

CONCLUSÕES

- I. O *Due Process of Law* é um princípio geral que assegura garantias às partes, quer de natureza processual, quer de natureza substantiva. Deste princípio geral retiram-se subprincípios, igualmente importantes e estruturantes do processo, como é o princípio da adequação material ao processo substantivo, que é um subprincípio do princípio da tutela jurisdicional efetiva.
- II. O princípio da adequação material do processo comporta uma dimensão quantitativa e qualitativa. Quantitativa, no sentido em que para cada direito, o legislador consagra uma forma processual adequada à salvaguarda desse mesmo direito; qualitativa, no sentido de haver uma adequação subjetiva, objetiva e teleológica do processo ao direito substantivo.
- III. Pelo supra exposto, entendemos que o processo de execução fiscal nem sempre é o meio adequado para cobrança de dívidas, nomeadamente dívidas não tributárias, uma vez que não está apto para os diferentes sujeitos da relação jurídica, como também nem sempre cumpre com o fim para o qual foi criado, que é o da satisfação do interesse público.
- IV. Para essa utilização desmesurada do processo de execução fiscal em muito contribui a utilização de conceitos indeterminados, possibilitados pelo art. 148.º do CPPT e 179.º do CPA, conjugados com legislação avulsa, que causam incerteza e insegurança jurídicas.
- V. O processo de execução fiscal, no nosso entendimento, deveria ser utilizado exclusivamente para cobrança de dívidas que satisfizessem um interesse público e das quais a arrecadação de receita visasse a satisfação de necessidades coletivas.
- VI. A utilização deste expediente deveria ser absolutamente excecional e prevista para situações devidamente delimitadas e justificáveis.
- VII. O legislador, ao permitir a utilização do processo de execução fiscal apenas a algumas entidades, em detrimento de outras tantas, discriminando-as, viola o princípio da igualdade.
- VIII. Além disso, a atuação da AT como *cobradora*, associa-lhe uma imagem negativa, além de se ocuparem meios humanos e informáticos com a arrecadação coerciva de receitas que não irão servir o fim público.
- IX. O legislador, embora tenha atribuído ao processo de execução fiscal uma natureza judicial, não deixou de conferir aos serviços da AT competências e poderes para instaurar processos de execução fiscal e realizar os atos a estes respeitantes.

- X.** No entanto, o legislador definiu um limite intransponível, que é o da reserva da função jurisdicional (ou reserva do juiz), segundo o qual os atos de natureza jurisdicional apenas podem ser praticados por órgãos com natureza de Tribunal.
- XI.** O modelo português de execução coerciva de dívidas tributárias é um modelo “misto”, uma espécie de procedimento *jurisdionalizado*, de interseção entre o modelo puramente administrativo (de autotutela administrativa) e o modelo puramente jurisdicional (modelo com tramitação exclusivamente jurisdicional).
- XII.** No processo de execução, ganha figura de destaque o título executivo, como condição de natureza formal necessária à sua instauração, reforçando as características de certeza, exigibilidade e liquidez da dívida, daí que haja a necessidade de o legislador prever a sua tipologia, os seus requisitos obrigatórios e os efeitos pela falta dos mesmos.
- XIII.** A reversão é uma “*mudança de direção*”, do devedor originário para devedor subsidiário, como meio facilitador da cobrança de dívidas fiscais.
- XIV.** Assume primordial importância, no processo de reversão, o instituto jurídico da audiência prévia, enquanto corolário do princípio constitucionalmente consagrado da participação dos administrados nas decisões que os afetem, previsto no art. 267.º n.º 5 da CRP.
- XV.** É de discussão recorrente esta temática, no que ao princípio da igualdade e da proporcionalidade diz respeito, pois através do mecanismo da reversão, é imposta uma “*punição*” a uma pessoa singular que se estabeleceu para uma pessoa coletiva, e muitas das vezes, o incumprimento das obrigações dos gerentes ou dos administradores pode derivar de fatores externos, fora do seu controlo, como crises económicas.
- XVI.** Pode inclusivamente o responsável da sociedade ser um terceiro relativamente à pessoa coletiva, escolhido para desempenhar essas funções de gerência ou administração.
- XVII.** Dispõe o processo de execução fiscal de prerrogativas face ao processo de execução comum, que fazem com que seja um meio *apetecível* de cobrança de dívidas.
- XVIII.** Assim, não poderíamos ser de outra opinião que não a de entender como desmedida a utilização do processo de execução fiscal para cobrança de dívidas que não resultam de uma relação jurídica tributária nem tão-pouco prosseguem o fim para o qual aquele foi criado – o escopo do interesse público.
- XIX.** Nos tempos que se atravessam, fruto de crises económicas mundiais causadas, principalmente, pela difusão do vírus SARS-CoV-2, acreditamos que esta temática permanecerá atual, transversal às sociedades e geradora de grandes querelas.

- XX.** Tal como foi criado inicialmente, o processo de execução fiscal serve para cobrar receitas do Estado em sentido restrito; no entanto, foi sendo alargado esse privilégio a outras entidades mais ou menos associadas à realização do interesse público.
- XXI.** Assim, somos de concluir que o legislador deveria adequar os trâmites do processo de execução fiscal, por forma a distinguir quais as receitas que visam a satisfação do interesse público e que, como tal, se poderiam socorrer do processo de execução fiscal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

A

ALVES, José António Costa, MARTINS, Jesuíno Alcântara, “Manual de Procedimento e Processo Tributário”, Ministério das Finanças e da Administração Pública, Direção-Geral dos Impostos, Centro de Formação, 2008.

ALVES, José António Costa, MARTINS, Jesuíno Alcântara, “Procedimento e Processo Tributário – Uma perspetiva prática”, 1.ª Edição, Edições Almedina, 2016.

AMARAL, Diogo Freitas do, “Curso de Direito Administrativo”, Volume I, 4.ª Edição, Edições Almedina, S.A, 2015.

AMORIM, José de Campos, ANJOS, Patrícia Azevedo, “Lições de Direito Fiscal”, 2.ª Edição, Vila Nova de Gaia, Portugal, Editora 1.ª Edição, 2018.

ANDRADE, José Carlos Vieira de, “Lições de Direito Administrativo”, 4.ª Edição, Coimbra, Coimbra University Press, 2015.

ANDRADE, Vieira de, “A Justiça Administrativa”, 18.ª Edição, Almedina, 2020.

B

BARBOSA, Andreia, “A prestação e a constituição de garantias no procedimento e no processo tributário”, Coimbra, Almedina, 2017.

BOTELHO, José Manuel, “A Tutela Jurisdicional Efetiva na Jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo – Breves Considerações”, in Estudos de Homenagem ao Professor Doutor Jorge Miranda, Volume IV, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2012.

C

CANOTILHO, Gomes, “Direito Constitucional e Teoria da Constituição”, 7.^a Edição, Almedina, 2018.

CARVALHO, Maria José R. P. de, GOMES, Ricardo Azevedo e PAULA, Susana, “Lei Geral Tributária Anotada e Comentada”, Vida Económica – Editorial, 2019.

CHIOVENDA, Giuseppe, “Instituciones de Derecho Procesal Civil (Istituzioni de Diritto Processuale Civile)”, 2.^a Edição, Tomo I, 1948.

CUNHA, Tânia Meireles da, “Da Responsabilidade dos Gestores de Sociedades perante os Credores Sociais A Culpa nas Responsabilidades Civil e Tributária”, 2.^a Edição, Almedina, 2009.

F

FAUSTINO, Manuel, “O dia em que o fisco vendeu casa de família por dívida de 1900 euros”, in Contabilista n.º 195, Lisboa, 2016.

FLORA, Cristina, REIS, Cristina, “Recursos no Contencioso Tributário”, Quid Juris? – Sociedade Editora, 1.^a Edição, Lisboa, 2015.

FRANCO, António de Sousa, “Finanças Públicas e Direito Financeiro”, Volumes I e II, 4.^a Edição, 14.^a Reimpressão, Edições Almedina, 2015.

G

GONÇALVES, Marco Carvalho, “Lições de Processo Executivo”, Coimbra, Almedina, 2020.

GONÇALVES, Pedro da costa, “A concessão de serviços públicos”, Almedina, Coimbra, 1999.

GONÇALVES, Pedro da Costa, “Entidades privadas com poderes públicos”, Coimbra, Almedina, 2008.

GONÇALVES, Pedro da Costa, “O ato administrativo informático”, in Scientia Iuridica, n.º 265/267, Braga, 1997.

L

LEITÃO, Hélder Martins, “Meios de defesa do Contribuinte”, 6.ª Edição, Librum Editora, 2021.

LÉRIAS, António, “Evolução do setor empresarial do Estado”, in Estudos sobre o novo regime do setor empresarial do Estado, Almedina, 2000.

M

MACHADO, Jónatas Eduardo Mendes, COSTA, Paulo Nogueira da, “Curso de Direito Tributário”, 2.ª Edição, Coimbra Editora, 2012.

MARQUES, Paulo, GONÇALVES, Pedro Correia e MARQUES, Rui, “Responsabilidade Tributária e Penal dos Gestores, Advogados, Contabilistas e Auditores”, Edições Almedina, 2017.

MARQUES, Rui, “O estranho caso das dívidas fiscais nunca prescritas: A interrupção pela citação”, in Revista da Ordem dos Advogados, Lisboa, a.76 n.1-4, (Jan.-Dez. 2016).

MARTINEZ, Soares, “Direito Fiscal”, 10.^a Edição, Coimbra, Almedina, 2000.

MARTINS, Jesuíno Alcântara, ALVES, José Costa, “Procedimento e processo tributário: uma perspetiva prática”, Coimbra, Almedina, 2015.

MARTINS, Maria D’Oliveira, “Lições de Finanças Públicas e Direito Financeiro”, 4.^a Edição, Reimpressão 2021, Almedina, Coimbra, 2019.

MIRANDA, Jorge, “Manual de Direito Constitucional: direitos fundamentais”, 6.^a Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2015.

MIRANDA, Jorge e MEDEIROS, Rui, “Constituição da República Portuguesa Anotada – Livro 1: art. 1.º a 79.º”, 2.^a Edição, Revista, Fev. 2017, Universidade Católica Editora.

MORAIS, Rui Duarte, “A Execução Fiscal”, Reimpressão da 2.^a Edição, Almedina, 2010.

N

NABAIS, José Casalta, “Direito Fiscal”, 11.^a Edição, Coimbra, Almedina, 2019.

NABAIS, José Casalta, “O dever fundamental de pagar impostos”, Reimpressão 2020, Coimbra, Almedina, 2020.

NABAIS, José Casalta, “Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal”, Volume II, Almedina, 2008.

NETO, Abílio, “O novo código de processo civil anotado”, 5.^a Edição, Reimpressão 2021, Coimbra, Almedina, 2020.

NETO, Serena Cabrita, TRINDADE, Carla Castelo, “Contencioso Tributário: Princípios do Processo Tributário: Vol. II”, Coimbra, Almedina, 2017.

O

OTERO, Paulo, “Direito Constitucional Português Volume I – Identidade Constitucional, Coimbra, Almedina, 2017.

P

PAIVA, Carlos, “O processo de execução fiscal”, 4.^a Edição, Coimbra, Almedina, 2018.

PARDAL, Francisco Rodrigues, “Questões de processo fiscal”, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 1968.

PIRES, José Maria Fernandes, “A tramitação da execução fiscal nos serviços da Administração tributária”, in Procedimento e Processo Tributário, 2016, Centro de Estudos Judiciários, Lisboa, 2017.

R

ROCHA, Joaquim Freitas da, “Apontamento de Direito Tributário (A relação jurídica tributária)”, Braga, AEDUM, 2009.

ROCHA, Joaquim Freitas da, “Lições de Procedimento e Processo Tributário”, 6.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2018.

ROCHA, Joaquim Freitas da E SILVA, Hugo flores da, “Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária”, Edições Almedina, Edição Original, 2017.

S

SANCHES, José Luis Saldanha, “Princípios do Contencioso Tributário”, 1987.

SILVA, André Festas da, “Princípios estruturantes do contencioso tributário”, Lisboa, Dislivro, 2007.

SOUSA, António Francisco de, “Manual de Direito Administrativo”, Vida Económica, 2020.

SOUSA, Domingos Pereira de, “Direito Fiscal e Processo Tributário”, Coimbra Editora, 2013.

SOUSA, Jorge Lopes de, “Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e Comentado”, Vol. II, 6.ª Edição, Lisboa, Áreas Editora, 2011.

SOUSA, Jorge Lopes de, “Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e Comentado”, Vol. IV, 6.ª Edição, Lisboa, Áreas Editora, 2011.

SOUSA, Jorge Lopes de, “Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e Comentado”, Vol. III, 6.ª Edição, Lisboa, Áreas Editora, 2011.

T

TAVARES, Tomás Cantista, “Prescrição da prestação tributária: execução fiscal, suspensão e declaração em falhas”, *in* Revista da Ordem dos Advogados, 80 (especial), 835-856, 2020.

TORGAL, Lino, AMARAL, Diogo Freitas do, “Estudos sobre concessões e outros atos da Administração”, Almedina, 2002.

ÍNDICE DE JURISPRUDÊNCIA CONSULTADA

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

- Acórdão do TC, Proc. n.º 80/2003, de 12-02-2003, disponível em www.dgsi.pt
- Acórdão do TC, Proc. n.º 555/2009, de 03-12-2009, disponível em www.dgsi.pt

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

- Acórdão do STA, Proc. n.º 0529/11.5BEPRT 01455/17, de 16-09-2020, disponível em www.dgsi.pt
- Acórdão do STA, Proc. n.º 0361/14.4BEVIS 0344/18, de 01-07-2020, disponível em www.dgsi.pt
- Acórdão do STA, Proc. n.º 01964/14.2BEPRT, de 12-02-2020, disponível em www.dgsi.pt
- Acórdão do STA, Proc. n.º 0860/08.7BEPRT 0349/18, de 11-07-2019, disponível em www.dgsi.pt
- Acórdão do STA, Proc. n.º 0827/17, de 09-05-2018, disponível em www.dgsi.pt
- Acórdão do STA, Proc. n.º 01265/17, de 29-11-2017, disponível em www.dgsi.pt
- Acórdão do STA, Proc. n.º 0715/16, de 16-11-2016, disponível em www.dgsi.pt
- Acórdão do STA, Proc. n.º 0808/16, de 19-07-2016, disponível em www.dgsi.pt
- Acórdão do STA, Proc. n.º 0162/16, de 24-04-2016, disponível em www.dgsi.pt
- Acórdão do STA, Proc. n.º 0611/15, de 24-02-2016, disponível em www.dgsi.pt
- Acórdão do STA, Proc. n.º 0898/15, de 11-11-2015, disponível em www.dgsi.pt
- Acórdão do STA, Proc. n.º 0718/14, de 03-09-2014, disponível em www.dgsi.pt
- Acórdão do STA, Proc. n.º 01233/13, de 21-01-2014, disponível em www.dgsi.pt
- Acórdão do STA, Proc. n.º 0312/12, de 16-01-2013, disponível em www.dgsi.pt
- Acórdão do STA, Proc. n.º 708/12, de 26-09-2012, disponível em www.dgsi.pt
- Acórdão do STA, Proc. n.º 01058/11, de 26-04-2012, disponível em www.dgsi.pt
- Acórdão do STA, Proc. n.º 059/12, de 23-02-2012, disponível em www.dgsi.pt

- Acórdão do STA, Proc. n.º 025686, de 26-09-2001, disponível em www.dgsi.pt
- Acórdão do STA, Proc. n.º 023394, de 09-01-2000, disponível em www.dgsi.pt

SUPREMO TRIBUNAL DE JUSTIÇA

- Acórdão do STJ, Proc. n.º 3/2018, de 19-02-2018, disponível em www.dgsi.pt

TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO NORTE

- Acórdão do TCA Norte, Proc. n.º 02053/17.3BEPRT, de 18-10-2018, disponível em www.dgsi.pt
- Acórdão do TCA Norte, Proc. n.º 00298/17.5BEPNF, de 30-05-2018, disponível em www.dgsi.pt
- Acórdão do TCA Norte, Proc. n.º 00957/09.6BEVIS, de 27-10-2016, disponível em www.dgsi.pt

TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL

- Acórdão do TCA Sul, Proc. n.º 2209/13.8BELRS, de 15-04-2021, disponível em www.dgsi.pt
- Acórdão do TCA Sul, Proc. n.º 633/13.5BESNT, de 22-05-2019, disponível em www.dgsi.pt
- Acórdão do TCA Sul, Proc. n.º 1284/08.1BESNT, de 27-04-2017, disponível em www.dgsi.pt
- Acórdão do TCA Sul, Proc. n.º 07693/14, de 12-05-2016, disponível em www.dgsi.pt
- Acórdão do TCA Sul, Proc. n.º 07514/14, de 18-02-2016, disponível em www.dgsi.pt
- Acórdão do TCA Sul, Proc. n.º 08843/15, de 22-10-2015, disponível em www.dgsi.pt
- Acórdão do TCA Sul, Proc. n.º 07088/13, de 27-02-2014, disponível em www.dgsi.pt
- Acórdão do TCA Sul, Proc. n.º 03535/09, de 10-11-2009, disponível em www.dgsi.pt

ENDEREÇOS ELETRÓNICOS CONSULTADOS

- <http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/34772/1/Tese%20MDTF%20Aproxima%C3%A7%C3%A3o%20ao%20estudo%20da%20convola%C3%A7%C3%A3o%20em%20processo%20tribut%C3%A1rio.pdf>;
- <http://www.saldanhasanches.pt/pdf-5/Principios-Contencioso-Tributario.pdf>;
- http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_Procedimento_Processo_Tributario2016.pdf;

REFERÊNCIAS NORMATIVAS

Código Civil, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 47344/66, de 25 de novembro;

Código de Procedimento Administrativo, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 4/2015, de 7 de janeiro;

Código de Procedimento e de Processo Tributário, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de outubro;

Código de Processo Civil, aprovado pela Lei n.º 41/2013, de 26 de junho;

Código de Procedimento Administrativo, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 78/87, de 17 de fevereiro;

Constituição da República Portuguesa, aprovada pelo Decreto de 10 de abril de 1976;

Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, aprovado pela Lei n.º 13/2002, de 19 de fevereiro;

Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro;

Regime Geral das Infrações Tributárias, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de junho

SÍTIOS ONLINE

repositorium.sdum.uminho.pt

www.cej.mj.pt

www.dgsi.pt

www.dre.pt

www.gulbenkien.pt

www.legal-tools.org

www.pwc.pt

www.stj.pt

www.tribunalconstitucional.pt