



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

A EXECUÇÃO DE JULGADOS NO ÂMBITO TRIBUTÁRIO

Ângela Patrícia Teixeira Magalhães

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2020



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

A EXECUÇÃO DE JULGADOS NO ÂMBITO TRIBUTÁRIO

Ângela Patrícia Teixeira Magalhães

Orientador: Rui Duarte Morais

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2020

“O cumprimento da sentença há-de ser tempestivo (a observar após o trânsito em julgado da sentença e dentro de certo prazo), integral ou pontual (princípio da identidade entre o julgado e o executado), escrupuloso (feito de boa-fé, sem dilações injustificadas e estando proibida a adoção de quaisquer atos ou operações que mantenham ou deem por existente a situação sancionada pelo tribunal), efetivo (sendo proibidas quaisquer formas de inexecução indireta, como sucede com o cumprimento aparente ou fictício, simulado, fraudulento, elusivo) e consistente ou intangível (no sentido de que, depois de cumprir, há que acatar o cumprido: a situação resultante do cumprimento da sentença condiciona a atividade futura da Administração).”

Resumo

Afinal, o contribuinte tinha vencido, com nota de trânsito em julgado, um processo de impugnação judicial contra a Administração Tributária.

Escolheu, pagou e tem *champanhe* à temperatura certa. Retira a prata que envolve a rolha e remove a proteção aramada. Alegria tamanha que, agitada a garrafa, buscava uma dramática chuva de champanhe... Mas, mais que ao champanhe, tem que se refrear a si que o drama é outro: a inatividade da Administração Tributária implicará que a efetividade dos direitos, liberdades e garantias do vitorioso contribuinte não fique, na maioria das vezes, assegurada com o seu reconhecimento judicial, exigindo-se que este procure cambiar a bendita garrafa em moedas com curso legal para liquidar novo DUC e voltar à saga judiciária...

Entendendo que o novo recurso do contribuinte às vias judiciais para obter a tutela efetiva dos seus direitos, liberdades e garantias é uma questão de especial importância à qual a doutrina tributária tem dado pouca atenção, procurarei de forma breve e crítica expor o caminho que o contribuinte que tenha visto o seu direito reconhecido em sede de impugnação judicial deve percorrer até poder, finalmente, saborear o som do “*shh*” no translúcido *flute*.

Palavras chave: execução de julgados; execução de sentenças; execução de decisões tributárias.

Abstract

After all, the taxpayer had won, with an unappealable transit note, a lawsuit against the Tax Administration.

Chose, pay and have champagne at the right temperature. Remove the silver that surrounds the cork and remove the wire protection. Such joy that, shaking the bottle, he sought a dramatic shower of champagne ... But, more than champagne, you have to restrain yourself that the drama is different: the inactivity of the Tax Administration will imply that the effectiveness of rights, freedoms and guarantees of the victorious taxpayer are not, in most cases, assured with his judicial recognition, demanding that he try to exchange the blessed bottle in coins with legal tender to settle the new DUC and return to the judicial saga ...

Understanding that the taxpayer's new recourse to judicial means to obtain effective protection of his rights, freedoms and guarantees is a matter of special importance to which the tax doctrine has paid little attention, I will briefly and critically seek to expose the way that the taxpayer who has seen his or her right recognized in the context of a judicial challenge must travel until he can finally taste the sound of the “shh” in the translucent flute.

Keywords: judgment executions; sentences executions; enforcement of tax decisions.

Índice

1. Introdução.....	11
2. Execução de julgados como concretização do princípio da tutela jurisdicional efetiva 13	
3. A execução de julgados no processo tributário.....	15
3.1. O caso julgado.....	15
3.2. A execução de julgados.....	16
3.3. Efeitos das decisões judiciais no âmbito tributário.....	17
3.3.1. Dever de executar.....	17
3.3.2. O pagamento de juros indemnizatórios.....	21
3.3.3. Outros efeitos das decisões tributárias.....	22
3.4. Desrespeito pelas decisões transitadas em julgado.....	24
3.4.1. Consequências Penais.....	24
3.4.2. Responsabilidade civil por inexecução ilícita.....	24
3.4.3. Nulidade dos atos desconformes.....	26
4. Execução Espontânea.....	27
4.1. Decisões abrangidas.....	28
4.2. Competência para a execução.....	29
4.3. Momento do início da contagem do prazo de execução voluntária.....	29
4.4. Tempestividade para o cumprimento espontâneo dos julgados.....	30
4.5. Causas legítimas de inexecução.....	31
5. Execução coerciva.....	33
5.1. Consequências do incumprimento voluntário.....	34
5.1.1. Sanção pecuniária compulsória.....	34
5.1.2. Juros moratórios especialmente agravados.....	35
5.2. Início do prazo para a execução coerciva.....	36
5.3. Tribunal competente.....	37
5.4. Descrição das modalidades.....	38

6. Processo de execução para prestação de factos ou de coisas.....	39
7. Processo de execução para pagamento de quantia certa.....	41
8. Processo de execução de sentenças de anulação de atos administrativos.....	44
9. Conclusão.....	46
Referências bibliográficas.....	48

Lista de Siglas e Abreviaturas

Cfr. – Conferir

CP – Código Penal

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

ETAF – Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais

LGT – Lei Geral Tributária

N.º – Número

P. – Página

PP. – Páginas

RJAMT – Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária

Ssg. – Seguintes

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TCAN – Tribunal Central Administrativo do Norte

TCAS – Tribunal Central Administrativo do Sul

TRG – Tribunal da Relação de Guimarães

1. Introdução

Questionado um qualquer contribuinte sobre a forma como vê a Administração Tributária, será usual a resposta que tenderá a perspetivar aquela como a responsável por, a todo o custo, deixar os seus bolsos vazios. Na realidade, esta corresponde à opinião de um grande número de contribuintes, se não mesmo à maioria, que apenas vê a Administração Tributária como a entidade competente por a todo o custo proceder à liquidação de impostos.²

Na verdade, a Administração Tributária é o serviço da administração direta do Estado a quem, por excelência, compete a gestão dos impostos e demais tributos que lhe sejam atribuídos. Todavia, enquanto entidade administrativa, a Administração Tributária deve obediência aos princípios constitucionalmente reconhecidos, bem como aos princípios da legalidade, proporcionalidade e obrigatoriedade de fundamentação, devendo ter-se sempre em consideração que não lhe compete a prossecução de fins próprios, mas a prossecução do interesse público.

Nesta medida, não se vislumbra em que medida possa a Administração Tributária fazer tábua rasa dos direitos e garantias concedidos aos contribuintes com vista à manutenção de receita ilegal.

Concretamente, no que respeita à execução das decisões jurisdicionais tributárias, a Administração Tributária, por inúmeras vezes, tem-se imiscuído do cumprimento tempestivo das decisões que lhe são desfavoráveis. Irregularidade que não surgirá tão frequentemente com as situações em que as decisões sejam desfavoráveis aos contribuintes se considerarmos que, até mesmo antes da discussão, a Administração Tributária já gozará de meios de (forçada) persuasão ao cumprimento, nomeadamente através da instauração de processo de execução fiscal, de compensações oficiosas, ou de liquidações adicionais.

Mantém-se, contudo, em prejuízo da efetividade das decisões judiciais, a resistência da Administração Tributária que apenas pode ser combatida através do recurso aos meios jurisdicionais que garantam coercivamente esse cumprimento, o que se revela, mais uma vez, incompatível com a celeridade que a Administração Tributária beneficia para atingir os seus interesses.

²ROCHA, Joaquim Freitas da, A administração tributária odiosa (repensando os fins e atuações do fisco), Desafios Tributários, Vida Económica, 2015, pp. 127 e ssg..

Paralelamente, a tutela contínua dos interesses e direitos pelos interessados é algo bastante dispendioso para os pequenos contribuintes que, por não poderem sindicar nas mesmas condições que a Administração Tributária, se conformam com a atividade desta, sobretudo se considerarmos que a justiça tributária tende a ser especialmente morosa no nosso ordenamento jurídico. De forma semelhante, os incumprimentos imediatos pela Administração Tributária serão suscetíveis de agravar a despesa do erário público com o funcionamento da máquina judicial com a apreciação da responsabilidade disciplinar, civil e criminal dos titulares de órgãos, funcionários e agentes públicos, bem como com o pagamento de juros indemnizatórios e moratórios, entre outros.

Questões que apenas são suscetíveis de se traduzirem negativamente na imagem que os contribuintes têm sobre a Administração Tributária e, conseqüentemente, no aumento da resistência ao pagamento de impostos.

O combate à manutenção da receita ilegal carece assim da previsão de mecanismos de execução de sentenças adequados a satisfazer as particularidades substantivas do direito tributário, nomeadamente através da previsão de normas processuais que assegurem o reconhecimento e a efetividade do cumprimento das normas que decorrem da emanação de tais decisões.

Atendendo a que a grande massa de processos no âmbito tributário se reconduz à impugnação de atos, faria sentido que o legislador tivesse dedicado mais tempo a ponderar a regulação da execução destas decisões, em ordem a evitar que os direitos e interesses dos contribuintes saíssem prejudicados a favor da Administração Tributária, não deixando ao critério dos Tribunais Tributários a apreciação da subsidiariedade do recurso às normas processuais do processo de execução de sentenças proferidas no âmbito administrativo do direito adjetivo tributário.

2. Execução de julgados como concretização do princípio da tutela jurisdicional efetiva

O princípio da tutela jurisdicional efetiva, consagrado no artigo 20.º da CRP, constitui um dos pilares fundamentais de um Estado de Direito Democrático. A garantia de que a todos é assegurado o acesso ao direito e aos tribunais para a defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos permite aos administrados que diariamente se sujeitam aos princípios e regras jurisdicionais vigentes obter a proteção necessária contra as injustiças

decorrentes das desigualdades, dos abusos de poder e da inação características de sistemas opressores.³

Uma das maiores manifestações deste princípio consiste, desde logo, na garantia de acesso ao direito e aos tribunais, e na criação de meios adequados a legitimar a pretensão dos interessados, através da conceção de procedimentos administrativos e judiciais caracterizados pela celeridade e prioridade, que garantam o efeito útil das pretensões dos interessados e a sua defesa contra as ameaças aos seus direitos, liberdades e garantias.

Contudo, uma verdadeira tutela judicial efetiva traduzir-se-á, ainda, na facilidade de acesso e clareza das normas procedimentais e processuais, bem como na imposição da obrigatoriedade de respeito pelo caso julgado e da efetividade da execução das decisões proferidas.⁴

No que respeita à proteção dos direitos e interesses dos administrados, o princípio da tutela jurisdicional efetiva encontra-se consagrado nos n.ºs 4 e 5 do artigo 268.º da CRP, através da imposição constitucional da necessidade de criação e definição dos meios de reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos, de meios impugnatórios de atos administrativos que os lesem, de mecanismos de condenação da administração a praticar os atos administrativos legalmente devidos, bem como de adoção de medidas cautelares adequadas e de meios de impugnar as normas administrativas com eficácia externa lesivas dos direitos e interesses legalmente protegidos dos particulares.⁵ Devendo as prerrogativas impostas naqueles números ser consideradas extensivas à tutela dos direitos e interesses dos contribuintes, enquanto categoria especial de administrados.

Em todo o caso, a tutela judicial efetiva além de assegurar as ações ou meios principais adequados, deverá, no plano cautelar e executivo, assegurar a utilidade e efetividade das decisões jurisdicionais proferidas, garantido que as mesmas beneficiem de uma efetiva

³Cfr. CANOTILHO, J.J. Gomes Canotilho, Vital Moreira, Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume I, 4.ª edição, Coimbra Editora, janeiro de 2007, p. 406 e ssg. e MIRANDA, Jorge, MEDEIROS, Rui, Constituição Portuguesa Anotada, Volume I, 2.ª edição revista, Universidade Católica Editora, fevereiro 2017, p. 304 e ssg..

⁴Cfr. GONZÁLES, Jesus Maria Calderon, La ejecución de sentencias tributarias, Ed. Lex Nova- Thomson Reuters, 2014, p. 13.

⁵Cfr. CANOTILHO, J.J. Gomes Canotilho, Vital Moreira, Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume II, 4.ª edição revista, Coimbra Editora, agosto 2010, p. 524 e ssg., MIRANDA, Jorge, MEDEIROS, Rui, Constituição Portuguesa Anotada, Tomo III, 1.ª edição, Coimbra Editora, 2007, p. 593 e ssg., ANDRADE, José Carlos Vieira de, As transformações do contencioso administrativo na Terceira República Portuguesa, Legislação, Cadernos de Ciência da Legislação, Coimbra, n.º 18, 1997 e MACHETE, Rui Chancelle, Execução de sentenças administrativas, Cadernos de Justiça Administrativa, Julho/Agosto 2002, n.º 34.

aplicação pelos seus destinatários.⁶ Neste âmbito, encontra-se consagrado no n.º 2 do artigo 205.º da CRP, que as decisões dos tribunais vinculam todas as entidades públicas e privadas, dispensando-as de qualquer ato de homologação ou confirmação pelas entidades vinculadas, prevalecendo as decisões judiciais sobre as de quaisquer outras entidades que as anulem ou superem.⁷

No que respeita à efetividade das decisões judiciais, o n.º 3 do artigo 205.º da CRP, assegura a obrigatoriedade de regulamentação dos termos da execução das decisões que não sejam voluntariamente cumpridas, bem como a aplicação de sanções aos responsáveis pela inexecução.⁸ Vem este desígnio reforçado, no artigo 158.º do CPTA, ao impor a obrigatoriedade e prevalência das decisões dos tribunais administrativos sobre as demais entidades e a nulidade de qualquer ato administrativo e responsabilidade civil, criminal e disciplinar da entidade que infrinja ou desrespeite o caso julgado.

No que se refere em concreto à execução das decisões jurisdicionais tributárias favoráveis aos contribuintes, é, como já referido, comum a inação da Administração Tributária perante as mesmas, o que se torna inadmissível em razão da vinculatividade reforçada que as mesmas adquirem após o trânsito em julgado, agravada pela consagração de meios processuais específicos e pela determinação de responsabilização de quem infrinja o caso julgado.

Trata-se de uma matéria à qual o legislador tributário não terá prestado muita atenção, reclamando um esforço acrescido de integração de lacunas, mediante a aplicação subsidiária de normas previstas no processo administrativo, através de remissão expressa dos artigos 146.º do CPPT e do 102.º da LGT para a disciplina prevista nos artigos 157.º e ssg. do CPTA.⁹

Nesta linha, nos termos do n.º 1 do artigo 158.º do CPTA, é reiterada a obrigatoriedade e prevalência das decisões dos tribunais administrativos sobre as de quaisquer autoridades administrativas, o que por sua vez impede que a Administração Tributária, em respeito pelo caso julgado formado sobre a decisão judicial proferida, atue de forma contrária ao

⁶Cfr. ANDRADE, José Carlos Vieira de, *A Justiça Administrativa - Lições*, 16.ª edição, Almedina, 2017, pp. 153 e ssg., CANOTILHO, agosto 2010, p. 524 e ssg. e MIRANDA, 2007, p. 63.

⁷Cfr. SANTOS, Maria Amália, *O Direito Constitucionalmente garantido dos cidadãos à tutela jurisdicional efetiva*, Julgar Online, novembro de 2019.

⁸Cfr. ALMEIDA, Mário Aroso de, *Sobre a autoridade do caso julgado das Sentenças de Anulação de Actos Administrativos*, Almedina, 2004, pp. 14 e ssg..

⁹Cfr. CAMPOS, Diogo Leite, Benjamin Silva Rodrigues, Jorge Lopes de Sousa, *Lei Geral Tributária*, 4.ª edição, Encontro da Escrita, 2012, pp. 519 e ssg..

seu conteúdo sob pena de os atos que violem o caso julgado serem considerados nulos.

3. A execução de julgados no processo tributário¹⁰

3.1. O caso julgado

O caso julgado considera-se existir a partir do momento em que se considerem fixados os efeitos da decisão judicial proferida, ou seja, a partir do momento em que deixa de ser admissível a interposição de recurso ordinário ou reclamação, em razão de ter decorrido o prazo para a interposição do mesmo ou ter a parte legitimada renunciado ao prazo para o efeito ou por a decisão em questão não comportar recurso ordinário, quer em razão do valor da causa¹¹, quer por terem sido esgotados os recursos ordinários legalmente admissíveis e se considere extinta a instância.¹²

O instituto do caso julgado visa, através de autoridade do caso julgado, impor a produção de efeitos da decisão já transitada em julgado, passando a decisão proferida a assumir o carácter de título executivo, permitindo ao interessado a favor do qual foi proferida decisão interpelar judicialmente a parte contrária para o cumprimento desta.¹³

Por outro lado, os efeitos de caso julgado manifestam-se através da exceção de caso julgado, tornando a decisão proferida insuscetível de substituição ou de modificação por aquele ou qualquer outro tribunal, bem como torna irreapreciável a questão objeto de litígio¹⁴, evitando dessa forma a contradição ou repetição de decisões.

Por fim, note-se que a prevalência do caso julgado não significa a existência de sentenças impositivas, através das quais o Tribunal que decidiu da impugnação impõe a adoção de

¹⁰O artigo 146.º utiliza a expressão “execução de julgados” para se referir ao mecanismo que permite a execução das decisões proferidas pelos tribunais tributários, enquanto o artigo 100.º da LGT prefere a expressão “execução das sentenças dos tribunais tributários” e o artigo 157.º do CPTA “execução das sentenças dos tribunais”. Cfr. SILVA, Hugo Flores da, *A execução de julgados no processo tributário, Comentários à Legislação Processual Tributária*, 1.ª edição, AAFDL Editora, 2019, p. 248.

¹¹De acordo com o n.º 1 do artigo 629.º do CPC, os recursos ordinários apenas são admissíveis quando a causa tenha valor superior à alçada do tribunal de que se recorre e a decisão impugnada seja desfavorável ao recorrente em valor superior a metade da alçada desse tribunal.

¹²Cfr. FREITAS, José Lebre de, Isabel Alexandre, *Código de Processo Civil Anotado, Volume 2.º, 3.ª edição*, Almedina, artigo 619.º, pp. 748.º e ssg..

¹³Cfr. MARQUES, J. P. Remédio, *Acção Declarativa à Luz do Código Revisto*, 3.ª edição, Coimbra Editora, janeiro 2011, pp. 669 e ssg..

¹⁴O efeito de caso julgado tem eficácia relativa se considerarmos a admissibilidade de alterar ou modificar a decisão proferida através da interposição de recurso extraordinários, nomeadamente, de uniformização de jurisprudência e de revisão, previstos respetivamente nos artigos 686.º do CPC e 152.º do CPTA e artigos 696.º do CPC e 154.º do CPTA ou por força de decisão de inconstitucionalidade com força obrigatória geral do Tribunal Constitucional, em matéria penal, disciplinar ou de ilícito de mera ordenação social, se a mesma for de conteúdo mais favorável ao arguido, nos termos do n.º 3 do artigo 282.º da CRP.

condutas reconstitutivas à Administração Tributária, devendo entender-se que ao tribunal apenas compete aferir da legalidade dos atos impugnados e, sendo caso disso, decidir da sua anulação, não lhe competindo decidir quais os procedimentos a serem posteriormente adotados.¹⁵

Não seguindo a Administração Tributária o dever que lhe é imposto de executar a decisão, podem os interessados lançar mão do mecanismo acessório de execução de julgados.

3.2. A execução de julgados

Em regra, transitada a decisão em julgado, a mesma passa a assumir carácter de título executivo¹⁶, podendo o interessado a favor do qual a mesma foi proferida imediatamente interpelar judicialmente a parte contrária para o cumprimento da decisão.

No âmbito tributário, transitada a decisão em julgado, a Administração Tributária procede voluntariamente à restauração direta da situação individual do interessado, sendo que só após a inércia ou o desrespeito pelo caso julgado pela Administração Tributária é que poderão ser tomadas as providências necessárias para que a decisão do tribunal produza os seus efeitos.

O mecanismo de execução de julgados consiste no meio processual acessório previsto no artigo 146.º do CPPT e 102.º da LGT, mas cuja regulação se rege pelo disposto nas normas sobre o processo nos tribunais administrativos, utilizado para obter a execução coerciva das decisões quando a Administração Tributária não dê execução espontânea à sentença no prazo jurisdicional ou legalmente estabelecido.

3.3. Efeitos das decisões judiciais no âmbito tributário

3.3.1. Dever de executar

Transitada decisão em julgado fica a Administração Tributária constituída no dever de executar a decisão jurisdicional, ou seja, fica incumbida de, em função do efeito constitutivo da decisão, praticar os atos jurídicos e operações materiais que se revelem necessários, em termos jurídicos e factuais, em harmonia com as modificações introduzidas pela decisão.

¹⁵Cfr. Acórdão do TCAS de 26-10-2004, proferido no processo n.º 02465/99, disponível em www.dgsi.pt.

¹⁶Cfr. MARQUES, João Paulo Fernandes Remédio, janeiro 2011, pp. 669 e ssg..

Este dever de reconstituir a situação resulta, desde logo, do próprio direito constitucional, previsto no artigo 22.º da CRP, que impõe que o Estado e as demais entidades públicas respondam solidariamente com os titulares do seus órgãos, funcionários ou agentes, por ações ou omissões praticadas no exercício das suas funções e por causa desse exercício, de que resulte violação dos direitos, liberdades e garantias ou prejuízo para outrem.

Concretizando-se o dever de executar no princípio geral do dever de indemnizar, previsto no artigo 562.º do CC, impondo-se a quem esteja obrigado a reparar um dano o dever de reconstituir a situação que existiria, se não se tivesse verificado o evento que obriga à reparação. Tal inclui, desde logo, a obrigação de a Administração Tributária expurgar do ordenamento jurídico um ato nulo com efeitos retroativos ao momento em que foi praticado, a entrega ou devolução de um bem, a emanação de um ato administrativo de reconhecimento e a restituição de valores suportados pelo contribuinte.^{17 18}

No que se refere concretamente à anulação de um ato tributário ou um ato administrativo em matéria tributária, nos termos do artigo 100.º da LGT e do n.º 1 do artigo 173.º do CPTA, a Administração Tributária fica obrigada à reconstituição da situação em que hipoteticamente o interessado se encontraria se o ato ilegal não tivesse sido praticado.¹⁹ Compreendendo-se, como já referido, nesta obrigação, o dever de reconstituir as quantias indevidamente cobradas aos interessados, bem como o eventual pagamento de juros indemnizatórios e de indemnização por garantia indevidamente prestada.

Contudo, o dever de reconstituir a situação que existiria se o tal ato ilegal não tivesse sido praticado apresenta-se distinto conforme o vício seja procedimental ou de forma ou de incompetência ou se trata de uma violação de lei.

Nos casos em que a anulação do ato resulte da preterição de formalidades na formação, manifestação ou execução da vontade da Autoridade Tributária, nomeadamente, quando

¹⁷De forma semelhante, no ordenamento espanhol, BORREGO, Félix Alberto Veja, La ejecución de resoluciones y sentencias en materia tributaria: aspectos sustantivos y procedimentales “*Las obligaciones económicas atendibles por la Administración tributaria, provengan de los actos resolutorios de los procedimientos de revisión, o de las sentencias de los Juzgados y Tribunales del orden contencioso-administrativo, consistirán en el abono al obligado tributario de las cantidades indebidamente ingresadas, reembolso del coste de las garantías y los correspondientes intereses de demora.*”

¹⁸ADMINISTRATIVES, Association Internationale des Hautes Juridictions, Rapports Generaux des Congres, VIII Congrès, Madrid, 2004, p. 25. “*En France, le Conseil d’Etat a établi que la nouvelle décision doit prendre compte des circonstances de droit et de fait qui existent au moment où la nouvelle décision est prise. Cependant, la situation antérieure devra être prise en considération si la protection des droits acquis le justifie.*”

¹⁹Cfr. AMARAL, Diogo Freitas do, A execução das sentenças dos Tribunais Administrativos, 2.ª edição, Almedina, Coimbra, 1997, pp. 51 a 55.

Nestes casos, se a renovação do ato implicar a reabertura do procedimento em fase anterior àquela em que o vício se verificou, serão praticados todos os atos desde o momento em que a ilegalidade se verificou. Tratando-se de um vício que anteceda a fase de toma de decisão, a renovação do ato não exige que sejam praticadas as exigências procedimentais exigidas até esse momento.

Todavia, neste âmbito poderá colocar-se a questão de saber se poderão opor-se à prática de um novo ato o decurso do prazo de caducidade do direito à liquidação previsto no n.º 1 do artigo 45.º da LGT, ou seja, se a administração teria, durante este período, de respeitar as barreiras temporais da caducidade previstas na lei substantiva, nomeadamente do direito à liquidação previsto no artigo 45.º da LGT, ou se o dever de executar confere à administração a capacidade de atuar independentemente do decurso destes prazos.

O melhor entendimento a seguir será o de que durante o período de execução espontânea, e no cumprimento do dever de executar, a administração não se encontra a exercer o seu poder autónomo de praticar atos tributários, estando, antes, por força do artigo 100.º da LGT, a exercer um poder dever de executar o julgado criado pela decisão anulatória.

O poder de que a Administração Tributária é investida para a restituição da situação atual hipotética encontra-se, no entanto, balizado pelos limites ditados pelo caso julgado e temporalmente pelos prazos definidos para a execução espontânea da sentença.

Assim, esgotado o prazo da execução espontânea, o poder de praticar um novo ato apenas será possível se os prazos de caducidade ²⁰ para tal ainda não estiverem esgotados, ainda que tal entendimento confira à Administração Tributária a possibilidade de, decorrido um grande intervalo de tempo entre a prática dos factos e a decisão, o contribuinte poder ser confrontado com uma liquidação que noutras situações seria considerada nula por decurso da caducidade do direito da Administração Tributária à liquidação.²¹

Por outro lado, se a Administração Tributária não executar espontaneamente a decisão anulatória, praticando um novo ato durante o prazo de execução espontânea, o poder para a sua prática com fundamento no dever de executar extinguir-se-á, pelo que a prática de novos atos apenas será possível se se basear no poder originário decorrente das regras gerais do procedimento tributário.

²⁰ROCHA, 2019, pp. 516 a 527.

²¹Cfr. Acórdão do TCAN 28-09-2017, proferido no processo n.º 02277/05.6BEPRT-A, disponível em www.dgsi.pt.

Paralelamente, a aplicação do prazo de caducidade do direito de liquidação à prática de um novo ato de liquidação de corrente do dever de executar, reconduzir-se-ia a que muitas vezes a proximidade da prática dos atos da verificação do prazo de caducidade impossibilitasse verdadeiramente a reconstituição da situação que existiria se o ato não tivesse sido praticado. Entender que o prazo de caducidade do direito de liquidação abrange a reconstituição da situação que existiria se ato anulado não tivesse sido praticado, concretamente à prática de um novo ato, constituiria um grande obstáculo ao cumprimento do dever de executar nas situações em que o ato de liquidação tenha sido praticado em momento muito próximo ao da liquidação.²²

Tratando-se de vício de forma pode, contudo, o órgão competente para a execução do ato optar por eliminar retroativamente todos os efeitos do mesmo, restituindo as quantias indevidamente suportadas ao contribuinte, podendo, ainda, sendo caso disso, haver lugar ao pagamento de juros indemnizatórios devidos desde a prática do ato ilegal.²³

Incumprindo a Administração Tributária a decisão no prazo de execução espontânea, poderá ainda ficar obrigada ao pagamento de juros de mora, nos termos do artigo 102.º da LGT.

Pode suceder no âmbito tributário que um ato anulado por vício de violação de lei não seja suscetível de ser renovado com base na inexistência de outras disposições legais ou factuais que lhe sirvam de suporte.

Contudo, é bem possível que o ato que tenha sido anulado com fundamento em violação de lei, seja admitido com fundamento distinto. O caso típico é aquele em que a Administração Tributária liquida certo tributo com fundamento legal inexistente, havendo, contudo, fundamento legal que admite a liquidação. Nestes casos, pode a administração substituir o ato inicialmente praticado por um novo, podendo, inclusivamente, efetuar uma compensação, nos termos do artigo 89.º LGT, extinguindo o crédito do contribuinte através de um novo crédito em seu favor, ainda que parcialmente.

²²Cfr. SOUSA, Volume II, julho 2011, pp. 522 a 524.

²³Tratando-se de vício que não possa ser qualificado como erro sobre os pressupostos de facto ou de direito, não há direito ao pagamento de juros indemnizatórios. Cfr. Ponto 3.3.2..

Revela especial interesse o tratamento a dar aos atos consequentes do ato anulado.²⁵ Ora, a anulação judicial de um ato tributário ou de um ato administrativo praticado no âmbito tributário implica a anulação de todos os seus efeitos *ex tunc*, devendo entender-se que tudo se passará como se o ato ilegal nunca tivesse sido praticado. Deverá também entender-se que a anulação do ato ilegal acarreta a anulação de todos os atos consequentes que foram praticados no pressuposto de que o ato ilegal seria válido.

Imaginemos que o tribunal declara a nulidade da liquidação efetuada por vício de violação de lei: por força da obrigação de reconstituir a situação que existiria se aquele ato não tivesse sido praticado e do dever de extrair todas as consequências jurídicas da sentença de anulação, as liquidações adicionais resultantes de correções ao ato anulado devem ser consideradas nulas por terem sido realizadas no pressuposto da validade da liquidação principal.²⁶

Neste âmbito tem especial interesse a extinção do processo de execução fiscal ordenado com fundamento no ato violado²⁷ e a eventual indemnização pela prestação de garantia indevida.²⁸

3.3.2. O pagamento de juros indemnizatórios

Transitada em julgada decisão favorável ao contribuinte, são ainda devidos juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da LGT, “*quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*”. Os juros indemnizatórios destinam-se a compensar o contribuinte pelo prejuízo provocado com o pagamento da quantia indevidamente liquidada pelo ato tributário declarado nulo, imanente do princípio constitucional da responsabilidade do Estado e demais entidades públicas, previsto no artigo 22.º da CRP.

²⁵Cfr. ALMEIDA, Mário Aroso de, Teoria Geral do Direito Administrativo, 2.ª edição, Almedina, 2015, pp. 311 a 339.

²⁶Cfr Acórdão do TCAN de 15-11-2013, proferido no processo n.º 02061/04-A-Viseu disponível em www.dgsi.pt.

²⁷Cfr. Ponto 3.3.1..

²⁸Cfr. Ponto 3.3.2..

O direito a juros indemnizatórios é, conquanto, limitado aos casos de anulação da liquidação com fundamento na existência de vício substancial, não se prevendo tal direito quando a anulação do ato derive de um vício de forma ou de incompetência. Tal opção resulta do entendimento de que, nestes últimos casos, a anulação não resulta de um vício privativo da própria relação jurídica tributária e do caráter indevido da prestação, mas sim do procedimento ou da incompetência para a cobrar ou exigir²⁹, do qual não resulta um prejuízo que mereça reparação, entendendo-se que, ao invés de se fixar a atribuição de juros indemnizatórios, apenas deve ser determinada a reconstituição ao interessado daquilo que foi suportado.

A previsão do artigo 43.º da LGT permite estabelecer uma presunção da existência de um prejuízo para os contribuintes e de responsabilidade da Administração Tributária pelo mesmo, independentemente de qualquer alegação ou prova dos danos sofridos, desde que se ateste que o erro seja imputável aos serviços³⁰, não se exigindo para tal a demonstração de culpa concreta, mas que dessa atuação tenha resultado o pagamento de determinada quantia tributária em montante superior ao que resultaria se o ato ilegal não tivesse sido praticado.

Paralelamente, competindo a determinação do pagamento de juros indemnizatórios a que houver lugar à entidade que execute a decisão judicial, nos termos do n.º 2 do artigo 61.º do CPPT, fica patente que os mesmos são devidos independentemente da previsão na decisão judicial da condenação da administração no pagamento de juros indemnizatórios. Deve, assim, retirar-se da leitura conjugada dos artigos 100.º da LGT e n.º 5 do artigo 61.º do CPPT que os juros são contados desde a data do pagamento do imposto indevido até que seja emitida a respetiva nota de crédito, devendo ser pagos no prazo de 90 dias contados, conforme os casos, da decisão administrativa que reconheceu a existência dos juros indemnizatórios ou do início do prazo de execução espontânea da decisão judicial.

²⁹Cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, I Volume, julho 2011, pp. 532 e ssg. e ALMEIDA, Mário Aroso de Anulação de Actos Administrativos e Relações Jurídicas emergentes, Almedina, 2002, p. 656.

³⁰Em princípio, encontram-se excluídos do direito a obter juros indemnizatórios os casos de autoliquidação e aqueles em que a liquidação tenha sido realizada pela Administração Tributária com base em informações prestadas pelo contribuinte. No entanto, há situações em que a errada aplicação da lei possa induzir em erro o próprio contribuinte no momento em que procede à autoliquidação ou à prestação de informações, nomeadamente quando o contribuinte se tenha comportado de acordo com orientações genéricas da própria Administração Tributária. Nestes casos, atuando o interessado em conformidade com as informações que foram prestadas pela Administração Tributária, o erro que afete a liquidação deve ser considerado como imputável à Administração Tributária.

3.3.3. Outros efeitos das decisões tributárias

3.3.3.1. Extinção do processo de execução fiscal

Deve ainda considerar-se que, na sequência da anulação do ato ilegal e em respeito ao tratamento que deve ser dado aos atos consequentes, o tribunal deve declarar extinto o processo de execução fiscal nos termos do n.º 1 do artigo 270.º do CPPT e da alínea b) do n.º 1 do artigo 176.º do CPTA.³²

Este entendimento deve manter-se nas situações em que o processo de execução fiscal tenha na origem a existência de uma ou mais liquidações que não tenham sido anuladas e que não dependam daquelas que o tribunal entende serem nulas.³³ Terá que se considerar que a anulação de determinada liquidação se traduz na anulação da própria dívida exequenda, constituindo o prosseguimento do processo executivo uma violação do caso julgado.

Por outro lado, entendendo a Administração Tributária que, ao abrigo dos poderes de reconstituição da situação que existiria se ato não ilegal não tivesse sido praticado, é possível a prática de um novo ato de liquidação e a instauração de um novo processo de execução fiscal, é necessário que ao interessado seja conferido um novo direito de audição e a possibilidade de proceder ao pagamento voluntário da quantia em débito e só se o pagamento não for efetuado no prazo legal é que poderá ser instaurado um novo processo de execução fiscal.

3.3.3.2. Indemnização pela prestação de garantia indevida

Patenteado o exposto, tendo o contribuinte procedido à prestação de garantia, nos termos do artigo 169.º do CPPT, com vista a suspender a execução fiscal, declarada a nulidade do ato que fundamentou esta, o interessado passa a ter o direito a uma indemnização pelos prejuízos que suportou com a sua prestação nos termos do artigo 53.º da LGT e 171.º do CPPT. Para tal, é apenas necessário que o interessado tenha mantido a garantia por período de pelo menos três anos ou que se verifique que o erro na liquidação foi imputável aos serviços.

³²Cfr. Acórdão do STA de 24-04-2019, proferido no processo n.º 01956/18.2BEBRG, disponível em www.dgsi.pt.

³³Cfr. Acórdão do TCAN de 18-04-2018, proferido no processo n.º 410/17.4BELLE, disponível em www.dgsi.pt.

Tendo o interessado peticionado o pagamento desta indemnização em sede de impugnação judicial e tendo o tribunal julgado a mesma procedente, fica a Administração Tributária obrigada ao pagamento desta quantia com o trânsito em julgado da decisão.³⁴ A indemnização terá como quantitativo máximo o valor resultante da aplicação ao montante garantido da taxa dos juros indemnizatórios, sendo que o pagamento dependerá da apresentação de requerimento em sede de execução de julgados.³⁵

3.3.3.3. Despesas suportadas em processos judiciais ou administrativos

Embora, no passado, as despesas com horários e custas judiciais pudessem ser compensadas em sede de responsabilidade civil, atualmente, com a entrada em vigor do Novo Código de Processo Civil e do Regulamento das Custas Processuais, o ressarcimento daquelas despesas apenas poderá ser feito através do regime das custas de parte.³⁶

3.4. Desrespeito pelas decisões transitadas em julgado

3.4.1. Consequências Penais

Transitada em julgado a decisão que condene a Administração Tributária à reposição da situação que existiria se o ato inválido não tivesse sido praticado, o órgão administrativo competente para a execução incorre na prática do crime de desobediência qualificada, previsto e punido nos termos do n.º 2 do artigo 159.º do CPTA e n.º 2 do 328.º do CP, quando for manifesta a sua intenção de não execução à decisão, sem invocar a existência de causa legítima de inexecução ou não proceda à execução nos termos estabelecidos na decisão ou que o tribunal venha a definir no âmbito do processo de execução.

³⁴Uma das questões que frequentemente se coloca neste âmbito, é a de saber se o pedido de indemnização pela prestação de garantia indevida deve ser apresentado em sede do procedimento ou do processo em que se discute a legalidade do ato ou se poderá ser apresentado apenas em sede de execução de sentença. No âmbito jurisprudencial tem-se entendido que ainda que o interessado não possua sentença que condene a Administração Tributária ao pagamento da indemnização, no âmbito da execução de julgados, pode o interessado formular seminalmente o referido pedido. Cfr. Acórdão do STA de 18-06-2014, proferido no processo n.º 01062/12, acórdão do STA de 29-04-2015, proferido no processo n.º 01166/13 e acórdão do STA de 21-01-2015, proferido no âmbito do processo n.º 0152/13, disponíveis em www.dgsi.pt.

³⁵Cfr. Não tendo o interessado formulado este pedido em sede de impugnação judicial, poderá fazê-lo em sede de execução de julgado. Acórdão do STA de 22-06-2011, proferido no processo n.º 0216/11, acórdão do TCAS de 21-05-2020, proferido no processo n.º 1585/08.9BELRS e acórdão do STA de 31-01-2008, proferido no processo n.º 0839/07, disponíveis em www.dgsi.pt.

³⁶Cfr. Acórdão do STA de 24-08-2020, proferido no processo n.º 02504/08.8BEPRT e acórdão do TCAS de 08-10-2020, proferido no processo n.º 7861/14.4BCLSB, disponíveis em www.dgsi.pt.

Em causa está um crime de natureza pública que visa proteger a autonomia intencional do Estado, através da punição da desobediência e da colocação de entraves à atividade administrativa pelos destinatários dos seus atos.^{37 38}

3.4.2. Responsabilidade civil por inexecução ilícita³⁹

A inexecução das decisões proferidas pela Administração Tributária, salvo quando exista uma causa legítima de inexecução, é ainda suscetível de desencadear a responsabilidade civil da entidade obrigada ao abrigo do regime da responsabilidade civil extracontratual do Estado e demais entidades públicas – cfr. a Lei n.º 67/2007, de 31 de dezembro.

Entendendo-se nos termos do artigo 3.º daquele regime que a entidade obrigada a reparar um dano, em sede de execução de decisão, se obriga a reconstituir a situação que existiria se não se tivesse verificado o evento que obriga à reparação, definindo que nos casos em que essa reconstituição não seja possível de ser realizada em natura, deve ser fixada indemnização ao lesado em dinheiro, integrando no quantitativo determinado os danos patrimoniais e não patrimoniais sofridos já produzidos, bem como aqueles que ainda não se verificaram. Para tal, estabeleceu o artigo 7.º daquele regime que o Estado e as demais pessoas coletivas de direito coletivo são exclusivamente responsáveis pelos danos resultantes de ações ou omissões ilícitas, cometidas pelos titulares dos seus órgãos, funcionários ou agentes no exercício da atividade administrativa, bem como aqueles que não tenham resultado diretamente da atuação daqueles, mas que devam ser atribuídos ao normal funcionamento do serviço.

Não se tratando a inexecução da prática de um ato jurídico ilegal, não é presumível a culpa dos titulares de órgãos, funcionários e agentes, devendo esta ser apreciada segundo as regras gerais do n.º 1 do artigo 342.º do CC, aferindo-se a mesma pela diligência e aptidão que seja razoável exigir de um titular de órgão, funcionário ou agente médio. Considerando-se que o não acatamento do dever de executar inverte o ónus da prova, nos

³⁷Cfr. ALBUQUERQUE, Paulo Pinto de, Comentário do Código Penal, 1.ª edição, Universidade Católica Editora, 2008, artigo 348.º, pp. 825 e ssg.e Acórdão da TRG de 22-10-2012, proferido no processo n.º 657/08.4TABGC.G1, disponível em www.dgsi.pt.

³⁸Cfr. BLANCO, Gilberto Rérez de, la ejecución de sentencias en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo, Del Blanco Editores, León, 2003, pp. 326 e ssg sobre a responsabilidade penal por desobediência como instrumento coercivo à execução.

³⁹Para uma perspetiva semelhante no ordenamento jurídico italiano cfr. CICALA Mario, Esecutività delle sentenze favorevoli al contribuente, Primi spunti per una riflessione, Fondazione Nazionale dei Commercialisti, Roma, 15 gennaio 2017, pp. 7 e ssg..

termos do 351.º do CC, competindo à Administração o ónus de demonstrar que agiu sem culpa.

O direito do interessado a obter a responsabilidade civil pela inexecução ilícita da sentença, estando em causa uma prestação de facto infungível, pode ser obtido através do mecanismo de execução de julgados, nos termos do n.º 6 do artigo 179.º do CPTA, seguindo os termos da indemnização por causa legítima de inexecução e conversão da execução prevista no artigo 166.º do CPTA, presumindo-se nas restantes situações ser admissível o recurso à execução específica.⁴⁰ A pretensão do interessado pode ainda ser obtida através de ação administrativa autónoma, artigo 37.º do CPTA, no prazo de três anos previsto no artigo 498.º do CC.

3.4.3. Nulidade dos atos desconformes

O conceito de atos desconformes deve ser interpretado de forma extensiva de forma a não limitar o alcance do conteúdo do n.º 2 do artigo 176.º do CPTA à ofensa do caso julgado, devendo entender-se que o conceito de atos desconformes abrange a desconformidade entre os atos de execução suscetíveis de poderem ser determinados judicialmente e os atos praticados pela administração.

Tal interpretação decorre do facto de, na sequência da decisão anulatória, a Administração Tributária ser dotada de poderes para conformação decorrentes da obrigação de reconstituir a situação que existiria se o ato anulado não tivesse sido praticado.

Não obstante, os poderes de conformação concedidos à administração são limitados à extensão do caso julgado e ao que deste resultar. Além disso, encontrando-se a atuação do tribunal limitada pelo princípio do pedido, não deve entender-se que, proferida a decisão em sede de execução de julgados, a Administração Tributária beneficiará de poderes mais amplos do que aqueles que são concedidos aos tribunais, devendo apenas considerar-se que a administração se encontra dotada dos mesmos poderes que foram concedidos ao tribunal nesta sede. Os poderes da administração serão, assim, apenas aqueles que permitam a reconstituição da situação que existiria se o ato não tivesse sido praticado e não a capacidade de reexercer poderes considerados extintos que não são considerados necessários à execução do julgado.

⁴⁰ANDRADE, 2017, pp. 433 e 434.

Serão atos desconformes os atos desconformes com a decisão jurisdicional e aqueles que não constituam o âmbito do dever de reconstituir a situação que existiria se o ato anulado não tivesse sido praticado, ou, melhor dizendo, aqueles que o tribunal não poderia ordenar no âmbito executivo por não estarem implícitos no conteúdo da decisão anulatória.

Uma interpretação que admitisse que a administração praticasse quaisquer atos sob a veste da execução da decisão jurisdicional conduziria a que a administração diferisse temporalmente a execução da sentença anulatória e que, conseqüentemente, o interessado não visse reconstituída a situação que existiria se o ato anulado não tivesse sido praticado.

4. Execução Espontânea

Conforme vimos, a execução espontânea consiste na fase procedimental que segue o trânsito em julgado da decisão, em que se impõe à Administração Tributária, em conformidade com o decidido, a execução da decisão em tempo útil e de acordo com as prerrogativas que lhe são impostas.

Decorrendo a primeira fase da execução das decisões no âmbito da atividade administrativa, a mesma é regida pelas normas de caráter procedimental administrativo e tributário. Contudo, e embora a execução de decisões favoráveis aos administrados o merecesse, a secção V do capítulo II da parte VI do CPA sobre a epígrafe “Execução do ato administrativo”, apenas concretiza a execução de atos administrativos desfavoráveis aos particulares, não se prevendo garantias administrativas que tutelem a proteção dos administrados.⁴² O que se vem a traduzir no défice de regulação dos atos e operações materiais e factuais que poderão vir a ser adotados pela administração em sede executiva, bem como dos mecanismos a serem utilizados pelos administrados perante operações matérias que lhes sejam prejudiciais.

É, contudo, assente que nesta fase do procedimento a Administração Tributária possui os poderes necessários a concretizar os efeitos que não decorram automaticamente do título executivo, nomeadamente para a prática de atos administrativos tributários e para a adoção de operações materiais, que não se traduzam na prática de atos administrativos,

⁴²Cfr. CORREIA, Cecília Anacoreta, A tutela executiva dos particulares no novo Código de Procedimento Administrativo, Comentários ao novo código do procedimento administrativo, volume I, AAFDL Editora, 5.ª Edição 2020, pp. 51 e ssg..

Desdobra-se a matéria de execução de decisões em duas fases distintas. Numa primeira fase, a Administração Tributária encontra-se sujeita à obrigação de executar a decisão jurisdicional proferida, executando-a espontaneamente e sem necessidade de intervenção do interessado ou do seu recurso às vias judiciais. Frustrada a execução voluntária, o interessado dá início a uma segunda fase através do recurso às vias judiciais com a apresentação de requerimento de execução junto do tribunal competente.

4.1. Decisões abrangidas

No âmbito de aplicação do regime de execução de sentenças inclui-se, desde logo, as sentenças e acórdãos proferidos pelos tribunais tributários, aos quais não foi dada a devida execução dentro dos prazos para a execução espontânea.^{43 44}

No entanto, a aplicação deste mecanismo estende-se para lá das decisões judiciais, abrangendo as decisões proferidas em sede arbitral. Considera-se, nos termos do artigo 24.º do RJAMT, que as decisões arbitrais de natureza tributária têm natureza vinculativa para a Administração Tributária, quando deixam de admitir recurso ou se tornem inimpugnáveis, transitando em julgado. Transitadas em julgado, a Administração Tributária encontra-se obrigada a cumprir com o conteúdo da sentença proferida. Esgotado o prazo para a execução espontânea, o interessado pode requerer aos tribunais tributários a execução da decisão arbitral através da instauração do processo de execução de julgados.

⁴³Cfr. BEZERRA, Miguel, Sampaio e Nova, Antunes Varela, Manual de Processual Civil, 2.ª edição, Coimbra Editora, 1985, p. 80 e ssg..

⁴⁴Cfr. ALMEIDA, Mário Aroso de, Manual de Processo Administrativo, 3.ª edição, Almedina, 2017, p. 480 “*será de alargar o âmbito das entidades abrangidas pelo regime do Título VII, para além, das fronteiras do universo das pessoas colectivas de direito público, no que respeite à execução de sentenças que contra elas tenham sido proferidas no âmbito de processos atinentes a actos (presumo que tenha c porque poucos antes o “colectivas” também tem) administrativo ou regulamentos que por elas tenham sido emitidos.*”

Constituem ainda títulos executivos em sede de execução de julgados, os atos tributários praticados pela Administração Tributária insuscetíveis de recurso ou impugnação judicial, que, carecendo de natureza jurisdicional, são insuscetíveis de formar caso julgado. Neste âmbito, a resposta não era clara, o que veio a ser resolvido com a entrada em vigor do n.º 2 do artigo 157.º do CPTA, ao esclarecer que o processo de execução de sentenças pode ser utilizado pelo interessado para obter a execução dos atos administrativos inimpugnáveis a que a administração não dê a devida execução. Mais uma vez, esgotado o prazo para a execução espontânea das decisões favoráveis ao contribuinte, as mesmas servirão de título executivo para a instauração de processo de execução de julgados.⁴⁵

4.2. Competência para a execução

A competência para o cumprimento do dever de executar, que deriva do princípio constitucional da prevalência e obrigatoriedade das decisões, compete, em regra, ao órgão que tenha praticado o ato ilegal. Podendo, cumulativamente, competir a outro ou outros órgãos, desde que o órgão inicialmente competente tenha remetido os elementos necessários para o efeito. Considerado extinto o órgão competente para a execução ou retirada a competência na matéria, o dever de executar recai sobre o órgão que lhe sucedeu ou a quem a competência tenha sido atribuída.

4.3. Momento do início da contagem do prazo de execução voluntária

A fase da execução espontânea das decisões corresponderá ao período que intercede o momento em que se verifica o seu trânsito em julgado e aquele em que se considera que não foi executada voluntariamente. O trânsito em julgado da decisão é, por isso, o momento a partir do qual surge a obrigação de executar, entendendo-se que no período que o antecede a administração ainda não se encontra obrigada a cumprir com o conteúdo da decisão. Além disso, entende-se que só com o trânsito em julgado é que a decisão reúne a estabilidade suficiente para que possa ser executada pela(s) entidade(s) competente(s).

⁴⁵Cfr. MORAIS, Rui Duarte, Manual de Procedimento e Processo Tributário, 1.ª edição, Almedina, 2012, p. 337.

No entanto, apenas na recente alteração legislativa ao artigo 146.º do CPPT, estabelecida pela Lei n.º 118/2019, de 17 de setembro, é que o legislador tributário definiu o trânsito em julgado como sendo o momento a partir do qual surge a obrigação de executar as decisões jurisdicionais.

Até então, discutia-se qual o momento em que o dever de executar surgia no âmbito obrigacional da(s) entidade(s) competente(s) para a execução, determinando o n.º 2 do artigo 146.º do CPPT que *“O prazo de execução espontânea das sentenças e acórdãos dos tribunais tributários conta-se a partir da data em que o processo tiver sido remetido ao órgão da administração tributária competente para a execução, podendo o interessado requerer a remessa no prazo de 8 dias após o trânsito em julgado da decisão”*.

Esta opção legislativa teve subjacente a ideia de que apenas no momento em que o processo tenha sido remetido ao(s) órgão(s) competente(s) para a execução estariam reunidas as condições necessárias à execução.⁴⁶ A opção veio, contudo, a revelar-se infeliz ao provocar uma série de questões doutrinárias e jurisprudenciais que facilmente poderiam ter sido evitadas pelo legislador. As questões suscitadas estariam relacionadas, desde logo, com a obrigatoriedade ou não da formulação de requerimento de remessa do processo pelo interessado⁴⁷ e com o facto de o mesmo ser ou não condição necessária ao recurso à cobrança coerciva, bem como a definição do momento do início da contagem do prazo para a execução voluntária e conseqüentemente do prazo para a execução coerciva.⁴⁸

Nesta linha veio a doutrina e a jurisprudência interpretar o preceito no sentido de que o dever de executar surgiria com o trânsito em julgado da decisão jurisdicional, mas que só com a notificação da remessa ao interessado do processo ao(s) órgão(s) competente(s) para a execução, nos termos do n.º 2 do artigo 220.º do CPC, é que se iniciaria o prazo para a execução espontânea e conseqüentemente para a execução coerciva, dispensando-se o interessado de qualquer requerimento de remessa do processo ao tribunal.

⁴⁶Cfr. SOUSA, Volume II, julho 2011, pp. 527 e 528.

⁴⁷Cfr. Acórdão do STA de 21-01-2015, proferido no processo n.º 0152/13 e acórdão do TCAN de 13-10-2016, proferido no processo n.º 02614/06.6BEPRT, disponíveis em www.dgsi.pt.

⁴⁸Cfr. SILVA, 2019, anotação n.º 41.

4.4. Tempestividade para o cumprimento espontâneo dos julgados

Nos casos em que a execução de julgado se limite ao dever de pagar uma quantia certa, não se encontrando previsto na decisão outro prazo, será aplicável, nos termos do n.º 1 do artigo 170.º do CPTA, o prazo de 30 dias. Prevendo-se que a execução de julgado implicará a prática de factos ou entrega de coisas, será aplicável o prazo de 90 dias previsto no n.º 1 do artigo 162.º do CPTA.⁴⁹

Estando em causa a execução de um julgado anulatório, poderão estar previstos diferentes prazos consoante seja ou não devido o pagamento de quantias. Ora, consistindo a reconstituição no mero pagamento de quantias, a execução da decisão deverá efetuar-se no prazo especialmente previsto na parte final do n.º 3 do artigo 175.º do CPTA, nomeadamente, 30 dias⁵⁰, sem prejuízo do n.º 1 do artigo 61.º do CPPT prever um prazo especial de 90 dias para o pagamento destas quantias.⁵¹

Tratando-se de situações em que sejam devidas quantias, mas seja possível a renovação do ato de liquidação, o prazo para executar o julgado será de 90 dias, previsto no n.º 1 do artigo 175.º do CPTA.

Por outro lado, bastando a mera anulação judicial para assegurar a reconstituição da situação que existiria se o ato anulado não tivesse sido praticado, os efeitos da mesma serão automáticos, limitando-se à eliminação de atos consequentes que tenham sido praticados, como o processo de execução fiscal.

4.5. Causas legítimas de inexecução

⁴⁹Os prazos para a execução voluntária de decisões jurisdicionais são procedimentais devendo ser contados nos termos do artigo 87.º do CPA.

⁵⁰Cfr. Acórdão do TCAS de 13-07-2016, proferido no processo n.º 09624/16, disponível em www.dgsi.pt.

⁵¹Cfr. SOUSA, Volume II, junho 2011, p. 532.

Para que a decisão jurisdicional possa ser devidamente executada é necessário que não exista nenhuma circunstância que legitime a inexecução cuja verificação pelos tribunais tributários permitirá à Administração Tributária imiscuir-se da execução nos devidos termos.

Incumbida a administração de dar cumprimento ao princípio da tutela jurisdicional efetiva na sua dimensão executiva, a observância das prerrogativas que lhe são impostas encontra-se legalmente reconhecida de forma a que a administração não possa invocar causas de inexecução que não as especificamente previstas.⁵²

A primeira causa de legitimidade de inexecução consiste na impossibilidade absoluta e definitiva de a administração, por razões jurídicas ou materiais, praticar atos ou operações de execução, não devendo a impossibilidade bastar-se com a mera dificuldade ou onerosidade da prestação, mas consistir num impedimento irremovível.⁵³

Quanto ao grave prejuízo para o interesse público, o mesmo consiste no sacrifício dos interesses do particular em favor dos interesses públicos ou de terceiros de boa fé, de forma excecional e proporcional. No entanto, esta causa legítima de inexecução levanta vários problemas doutrinários, designadamente sobre a possibilidade de se poder reportar a circunstâncias anteriores à decisão jurisdicional.⁵⁴ Se a impugnação do ato antecede a sua fase executiva e se nesse momento já era conhecido o grave prejuízo para o interesse público, a apreciação do grave prejuízo apenas em sede de execução de julgados prejudica desde logo a economia e celeridade processual, sobretudo se considerarmos que só depois de apreciado o grave prejuízo poderá o particular prejudicado requerer a concessão de uma compensação pela inexecução.⁵⁵

Por outro lado, sendo o interesse público um conceito relativo e variável, a inexecução da decisão jurisdicional com fundamento no grave prejuízo para o interesse público diminui a segurança jurídica da execução de sentenças e, conseqüentemente, as garantias dos particulares.

⁵²Cfr. AMARAL, 1997, p. 123.

⁵³No âmbito tributário, consistindo a maioria das execuções das decisões de anulação na obrigação de pagamento de quantia certa, serão excecionais as situações em que veremos uma impossibilidade absoluta de cumprir. No acórdão do TCAS de 14-04-2015, proferido no processo n.º 06295/13, disponível em www.dgsi.pt.

⁵⁴Cfr. MACHETE, Pedro, Processo executivo, Temas e Problemas de Processo Administrativo, 2.ª edição revista e actualizada, setembro de 2011, p. 177.

⁵⁵Cfr. COSTA, Carlos Filipe, A execução de julgado anulatório no contencioso administrativo: algumas considerações a partir do Processo “Shopping do Bom Sucesso”, O Direito, 2016, Ano 148.º p. 357.

Contudo, a invocação de causa legítima de inexecução apenas é admitida quando estejamos perante um processo de execução de prestação de facto ou de coisa ou processo de execução de sentença de anulação de ato administrativo que não consista meramente no pagamento de quantias, devendo, nos termos do n.º 1 do artigo 171.º e do n.º 3 do artigo 173.º do CPTA, o recurso às mesmas ser considerado ilícito sempre que em causa esteja uma decisão que condene a Administração Tributária ao pagamento de uma quantia pecuniária.

A licitude do recurso a causas legítimas de inexecução, além de exigir que esta seja fundamentada, tem natureza excecional e faz surgir na esfera jurídica do interessado um crédito indemnizatório⁵⁶ equivalente à reconstituição da situação que existiria se a Administração Tributária procedesse à execução da decisão que a condena à prestação de facto ou à entrega de coisa ou anule o ato administrativo, podendo a causa invocada respeitar a toda a decisão ou apenas a uma parte dela.

A causa legítima de inexecução da sentença poderá ser invocada, desde logo, na fase de execução espontânea da sentença, nos termos do artigo 163.º do CPTA. Não sendo possível, ou apenas sendo conhecida posteriormente, poderá a entidade obrigada invocar a legitimidade da inexecução, nos termos do artigo 165.º do CPTA, em sede de oposição ao requerimento de execução, ou, nos termos do 177.º do CPTA, em sede de contestação à petição de execução.⁵⁷

Nestes casos, os processos de execução para prestação de facto ou coisa ou de sentenças de anulação de atos administrativos que não consistam no mero pagamento de quantia certa, convertem-se em execução para pagamento de quantia certa, nos termos dos artigos 166.º e 178.º do CPTA.

5. Execução coerciva

Cumprindo a Administração Tributária com os deveres que lhe são impostos, durante o período de execução voluntária, a execução termina sem a adoção de quaisquer diligências executivas.

⁵⁶Cfr. Acórdão do TCA de 09-03-2018, proferido no processo n.º 271/06.9BELRS-A “*A indemnização que vier a ser fixada, nesta circunstância, corresponde somente ao valor pecuniário que for devido pelo facto da inexecução do julgado anulatório e destina-se a ressarcir o exequente pela impossibilidade ou inconveniência de se efectuar a reparação em espécie mediante a reconstituição da situação jurídica violada.*”

⁵⁷Cfr. ANDRADE, 2017, pp. 384 e ssg.

Todavia, não tendo a Administração Tributária procedido à execução da decisão jurisdicional no prazo estabelecido, o interessado tem oportunidade de, no prazo de um ano⁵⁸ contado do término do prazo concedido à Administração Tributária para a execução voluntária, requerer ao tribunal tributário competente em 1.ª instância⁵⁹ para a prolação da decisão jurisdicional a sua execução coerciva.

5.1. Consequências do incumprimento voluntário

5.1.1. Sanção pecuniária compulsória

Tratando-se da prestação de facto infungível, poderá o tribunal fixar um prazo limite para a realização da prestação, podendo especificar o conteúdo dos atos e operações que devem ser adotados, identificando o órgão(s) competente(s) para a sua adoção e impor uma sanção pecuniária compulsória aos titulares dos órgãos incumbidos da execução, por cada dia de incumprimento. Significa isto que, em caso de incumprimento pela entidade competente, o titular do órgão responsável pela execução fica pessoalmente obrigado ao pagamento de uma quantia diária pelo atraso no cumprimento.

Note-se que a sanção pecuniária compulsória não é imposta à entidade obrigada a executar a decisão, mas aos titulares do órgão competente para adotar as devidas providências para o cumprimento da obrigação em questão, devendo para tal as pessoas a quem se pretende impor a sanção ser devidamente identificadas, não podendo ser impostas a quem não possa ser diretamente responsabilizado pela situação de incumprimento.

A aplicação de sanção pecuniária compulsória proporciona ao interessado a satisfação do seu direito, funcionando como medida de coação ao cumprimento, sobretudo tratando-se de prestações infungíveis. Além disso, não constituindo a sanção pecuniária compulsória

⁵⁸Cfr. N.º 1 do artigo 164.º, n.º 2 do artigo 170.º e n.º 1 do artigo 176.º do CPTA.

⁵⁹Determina o n.º 3 do artigo 146.º do CPPT que “*Cabe aos tribunais tributários de 1.ª instância a apreciação das questões referidas no presente artigo*”. No entanto, esta disposição deve ser articulada com a alínea e) do artigo 26.º e alínea e) do artigo 38.º do ETAF que reservam a competência para a execução das decisões proferidas em 1.ª instância pelas secções do contencioso tributário dos tribunais centrais administrativos e do supremo tribunal administrativo às respetivas secções. Não tendo a autorização legislativa conferida ao governo para legislar o CPPT, concedida pelo artigo 51.º da Lei n.º 37/90, de 10 de Agosto, previsto poderes para alterar a competência do TCA e do STA, a interpretação de que os tribunais de primeira instância seriam sempre competentes para a execução de sentenças tributárias levaria a uma alteração de competências e, conseqüentemente, à violação do princípio constitucional da reserva relativa da Assembleia da República previsto na alínea p) do n.º 1 do artigo 165.º da CRP. Cfr. SOUSA, Volume II, julho 2011, p. 532 e acórdão do STA de 06-05-2015 proferido no processo n.º 01320/14, disponível em www.dgsi.pt.

uma medida estruturalmente executiva, a sua imposição pode ter lugar logo no processo declarativo.

O montante a fixar judicialmente poderá variar entre 5% e 10% do valor do salário mínimo mais elevado em vigor, por cada dia de atraso que se possa verificar na execução da sentença. Se o órgão ou algum dos órgãos obrigados for colegial, não são abrangidos pela sanção pecuniária compulsória os membros do órgão que constem da ata como tendo votado a favor da execução integral e imediata da sentença, nem aqueles que, não estando presentes na votação, comuniquem por escrito ao presidente a sua vontade de executar a sentença. As importâncias são liquidadas pelo tribunal trimestralmente e, cessada a aplicação da medida, a final, podendo a liquidação ser solicitada pelo exequente, constituindo as importâncias cobradas receita consignada à dotação anual inscrita no Orçamento de Estado à Ordem do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais. Todavia, pode o titular do órgão deduzir oposição com fundamento na existência de causas de justificação ou de desculpação da conduta.

A imposição de uma sanção compulsória aos titulares dos órgãos da entidade competente para a execução visa sobretudo a coação destes a cumprir com a execução da decisão, entendendo-se que a imposição da sanção cessa com o cumprimento das obrigações ou com a impossibilidade de cumprir.^{60 61}

5.1.2. Juros moratórios especialmente agravados

O pagamento de juros moratórios ao contribuinte visa reparar os prejuízos presumivelmente sofridos por este, decorrentes do atraso na restituição de determinada quantia pela Administração Tributária. No entanto, tratando-se de juros a favor do contribuinte devidos na sequência do incumprimento de sentença proferida, os mesmos revestem um carácter de natureza sancionatória com vista a compelir a entidade faltosa ao cumprimento das suas prerrogativas, nomeadamente à restituição do tributo ilegalmente cobrado.

Proferida decisão que condene a Administração Tributária a restituir determinada quantia ao contribuinte, nos termos do n.º 2 do artigo 102.º da LGT, o interessado pode peticionar

⁶⁰Cfr. ALMEIDA, Mário Aroso de, Carlos Cadilha, Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 4.ª edição, Almedina, 2020, pp. 1095 e ssg..

⁶¹Cfr. acórdão do TCAN de 26-04-2018 proferido no processo n.º 00969/06.1BEPRT-A, acórdão do TCAS de 03-10-2013 proferido no processo n.º 06608/13 e acórdão do TCAN de 17-09-2019, proferido no processo n.º 01129/15.6BELRS-S1, disponível em www.dgsi.pt.

o pagamento de juros de mora desde o termo do prazo da sua execução espontânea.⁶²

Nos casos em que a restituição do imposto se faça para lá do prazo para a execução espontânea, nos termos do n.º 5 do artigo 43.º da LGT, no período compreendido entre o trânsito em julgado e a data de emissão da nota de crédito, o contribuinte terá direito ao pagamento em dobro da taxa de juros de mora prevista na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas.⁶³ Contudo, só são devidos juros de mora agravados nestes termos, quando esteja em causa a execução de uma decisão judicial e se verifique a existência de um erro imputável aos serviços do qual tenha resultado a liquidação de uma quantia indevida e nesses termos sejam devidos juros indemnizatórios. Não sendo devidos juros indemnizatórios, não há lugar ao agravamento dos juros de mora.

Uma outra questão que pode ser colocada neste âmbito respeita à possibilidade de cumulação de juros indemnizatórios com juros de mora.

Vejamos, determina o artigo 100.º da LGT que, em caso de procedência da pretensão do contribuinte, a administração fica obrigada à reconstituição da situação que existiria se o ato ilegal não tivesse sido praticado através do pagamento de juros indemnizatórios, devendo, nos termos do n.º 5 do artigo 61.º, os juros ser contados desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito. Paralelamente, determina o n.º 2 do artigo 102.º da LGT que, nos casos em que a sentença implicar a restituição do tributo já pago, são devidos juros de mora a partir do termo do prazo da sua execução espontânea.

Então, consistindo os juros indemnizatórios e os juros moratórios numa compensação adequada a ser paga pela Administração Tributária aos interessados pela privação das quantias liquidadas pelo ato anulado, durante muito tempo foi entendimento da doutrina e da jurisprudência⁶⁴ que não faria sentido que os mesmos fossem concedidos por referência aos mesmos factos e ao mesmo período de tempo, sob pena de se verificar uma dupla compensação. Todavia, com a introdução do n.º 5 no artigo 43.º da LGT passou a admitir-se a possibilidade de cumular juros indemnizatórios com juros moratórios incidentes sobre a mesma quantia e relativamente ao mesmo período de tempo, observando-se que nas situações em que, havendo lugar a juros indemnizatórios são

⁶²Cfr. CAMPOS, 2012, pp. 886 e 887 e ROCHA, Joaquim Freitas da, Hugo Flores da Silva, Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária, Almedina, 2019, p. 130.

⁶³Decreto-lei n.º 73/99, de 16 de março.

⁶⁴Cfr. Acórdão do STA de 06-02-2013, proferido no processo n.º 01114/12, disponível em www.dgsi.pt.

devidos juros moratórios a uma taxa equivalente ao dobro da taxa dos juros de mora definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas quando a entidade obrigada não proceda à restituição das quantias em dívida durante o período de execução voluntária da sentença. Face à dita opção legislativa, a jurisprudência influiu e passou a admitir que fosse cumulado o pagamento de juros moratórios com juros indemnizatórios.⁶⁵

A contagem dos valores de juros é feita em função das taxas que sucessivamente vigoram.

5.2. Início do prazo para a execução coerciva

O direito a obter a execução coerciva inicia-se quando decorrido o prazo para a execução espontânea da decisão a Administração Tributária não tenha dado cumprimento às prerrogativas que lhe foram impostas.

Tratando-se da execução de decisões que imponham o dever de a Administração Tributária pagar uma quantia certa ou a prática de facto ou entrega de coisas, o prazo para requerer a execução coerciva inicia-se, respetivamente, decorridos os 30 ou 90 dias para a execução espontânea previstos nos termos do n.º 1 do artigo 170.º e n.º 1 do artigo 162.º do CPTA.

Porém, estando em causa a execução de um julgado anulatório, poderão colocar-se várias questões quanto ao prazo em que pode ser apresentado o requerimento de execução.

Como vimos, tratando-se da execução de decisão anulatória que apenas consista no pagamento de quantia certa, o prazo para a execução espontânea previsto no n.º 3 do artigo 175.º do CPTA é de 30 dias, contudo, este prazo apenas se refere ao pagamento das quantias em dívida, referindo-se o n.º 1 do artigo 176.º do CPTA concretamente à possibilidade de requerer a execução coerciva decorrido o prazo de 90 dias previsto no n.º 1 do artigo 175.º do CPTA.

Todavia, nos casos em que a execução da decisão anulatória se resume ao pagamento de quantia certa, deve o interessado ser admitido a requerer a execução coerciva decorridos os 30 dias previstos no n.º 3 do artigo 175.º do CPTA, sob pena de a sua inadmissibilidade retirar o efeito útil ao prazo aí especialmente previsto.

⁶⁵Cfr. Cfr. SOUSA, I Volume, julho 2011, pp. 545 a 554 3 NETO, 2017, p. 337 e Acórdão do STA de 07-06-2017, proferido no processo n.º 0279/17, disponível em www.dgsi.pt.

Por outro lado, estabelece o n.º 2 do artigo 176.º do CPTA a preclusão do direito de requerer a execução coerciva da decisão no prazo de um ano sob o término do prazo de 90 dias, previsto no n.º 1 do artigo 175.º do CPTA, para a execução voluntária da sentença. Nesta matéria, a interpretação de que o prazo para requerer a execução coerciva se inicia decorrido o prazo previsto no n.º 3 do artigo 175.º do CPTA não fará sentido se considerarmos que estamos perante uma interpretação desfavorável ao contribuinte, vedando o seu acesso ao direito e aos tribunais previsto no artigo 20.º e n.º 4 do 268.º da CRP, sobretudo tomando em conta que no âmbito do contencioso tributário é admissível litigar sem constituição de mandatário num enorme número de situações.⁶⁶

5.3. Tribunal competente

Determina o n.º 3 do artigo 146.º do CPPT que “*Cabe aos tribunais tributários de 1.ª instância a apreciação das questões referidas no presente artigo*”. No entanto, esta disposição deve ser articulada com a alínea e) do artigo 26.º e alínea e) do artigo 38.º do ETAF que reservam a competência para a execução das decisões proferidas em 1.ª instância pelas secções do contencioso tributário dos tribunais centrais administrativos e do supremo tribunal administrativo às respetivas secções. Não tendo a autorização legislativa conferida ao governo para legislar o CPPT, concedida pelo artigo 51.º da Lei n.º 37/90, de 10 de Agosto, previsto poderes para alterar a competência do TCA e do STA, a interpretação de que os tribunais de primeira instância seriam sempre competentes para a execução de sentenças tributárias levaria a uma alteração de competências e, consequentemente, à violação do princípio constitucional da reserva relativa da Assembleia da República previsto na alínea p) do n.º 1 do artigo 165.º da CRP.

Nestes termos, deve entender-se que são sempre competentes para a execução os tribunais de 1.ª instância, independentemente de que proferiu a decisão exequenda.⁶⁷

5.4. Descrição das modalidades

Pode a execução das decisões proferidas pelos tribunais tributários seguir uma de várias modalidades de acordo com o fim a que se destinam, nomeadamente o processo de execução para prestação de factos ou de coisas, processo de execução para pagamento de

⁶⁶Cfr. SOUSA, Volume II, junho 2011, p. 534

⁶⁷Cfr. SOUSA, Volume II, junho 2011, p. 532 e acórdão do STA de 06-05-2015 proferido no processo n.º 01320/14, disponível em www.dgsi.pt.

quantia certa e processo de execução de sentenças de anulação de atos administrativos. O processo de execução para prestação de factos ou de coisas deve ser utilizado para obter a execução de prestações de facto positivo ou negativo, bem como de execuções que se devam concretizar na prática de operações materiais ou jurídicas, incluindo-se neste âmbito todas as operações materiais, consideradas infungíveis, de carácter substitutivo ou subrogatório que, em princípio, apenas poderiam ser realizadas pela administração. Já o processo de execução para pagamento de quantia certa será o processo mais adequado quando em causa esteja apenas o dever de pagar determinada quantia. E, finalmente, o processo de execução de sentenças de anulação de atos administrativos, existentes em maior número no âmbito tributário, consiste em restituir a situação que existiria se o ato ilegal não tivesse sido praticado.

6. Processo de execução para prestação de factos ou de coisas

O processo de execução para prestação de factos ou de coisas pode ser utilizado para obter a execução de prestações de facto positivo ou negativo, bem como de execuções que se devam concretizar na prática de operações materiais ou jurídicas, incluindo-se neste âmbito todas as operações materiais, consideradas infungíveis, de carácter substitutivo ou subrogatório que, em princípio, apenas poderiam ser realizadas pela administração.

Assim, decorrido o prazo previsto na decisão jurisdicional ou supletivamente previsto no n.º 1 do artigo 162.º para a execução voluntária da decisão que condene a Administração Tributária à prestação de factos ou de coisas, pode o interessado, no prazo de um ano⁶⁸, requerer a execução coerciva da decisão.

Na formulação da petição inicial que corre por apenso aos autos em que foi proferida a decisão exequenda, deve o interessado especificar os atos e operações em que a execução deve consistir, podendo requerer, a par da execução coerciva da prestação, a declaração de nulidade dos atos desconformes com a sentença, bem como a anulação daqueles que mantenham, sem fundamento válido, a situação ilegal.

⁶⁸Cfr. SILVA, Hugo Flores da, O impacto da reforma do CPTA e do CPA no processo e procedimento tributário, Procedimento e Processo Tributário, Centro de Estudos Judiciários, 2017 e ANDRADE, 2017, pp. 391 e 392.

Simultaneamente, e de acordo com a situação concreta, pode o interessado, nos termos do n.º 4 do artigo 164.º do CPTA, requerer ao tribunal que condene o(s) órgão(s) competente(s) em indemnização pela mora na execução, na entrega judicial da coisa devida, na prestação de facto fungível por outrem, na emissão de sentença que produza os efeitos do ato ilegalmente omitido através da prática de ato administrativo legalmente devido ou, sendo a prestação de facto infungível, na fixação de um prazo limite para a execução, com imposição de uma sanção pecuniária compulsória aos titulares dos órgãos incumbidos de executar a sentença.

Notificado o interessado da existência de causa legítima de inexecução, no prazo estabelecido para a execução voluntária de decisão, pode, nos termos do n.º 5 do artigo 164.º do CPTA, deduzir as razões da sua discordância, juntando cópia da notificação. Concordando com a invocação da existência de causa legítima de inexecução, pode o interessado, enquanto exequente, requerer no prazo de um ano a contar da notificação a fixação da indemnização devida.

Recebida a petição inicial, o processo é concluso ao juiz competente que analisa a petição, e, sendo caso disso, profere despacho a providenciar pelo suprimento de exceções dilatórias, o aperfeiçoamento da petição ou pelo indeferimento liminar.⁶⁹

Sendo a petição inicial procedente, nos termos do n.º 1 do artigo 165.º, o tribunal ordena a notificação da entidade(s) obrigada(s) a executar a decisão proferida, concedendo-lhe(s) 20 dias para executar a decisão jurisdicional, deduzir oposição fundada na existência de causa legítima de inexecução ou informar o tribunal que foi dada execução à decisão.

Deduzida oposição, a execução suspende-se até ao término do incidente declarativo, no qual o exequente é notificado para em 10 dias informar se concorda ou não com a existência de causa legítima de inexecução e solicitar a fixação da indemnização devida.

Sendo procedente a oposição fundada na existência de causa legítima de inexecução, o tribunal notifica as partes para, no prazo de 20 dias, acordarem o montante indemnizatório. Acordando as partes na existência de causa legítima de inexecução, mas não no montante indemnizatório, nos termos do n.º 2 do artigo 166.º do CPTA, o tribunal fixa, no prazo de 20 dias, unilateralmente, o montante indemnizatório. Alcançado o valor do montante indemnizatório, a(s) entidade(s) obrigada(s) deve(m) ordenar o pagamento no prazo de 30 dias a contar da data do acordo ou da notificação judicial que fixe o valor

⁶⁹Cfr. Artigos 19.º CPPT, 130.º e 590.º CPC.

em dívida. Incumprindo a(s) entidade(s) obrigada(s) com o pagamento devido, há uma convalidação do processo em processo executivo para pagamento de quantia certa.

Não concordando o exequente com a existência de causa legítima de inexecução, no prazo estabelecido no n.º 2 do artigo 165.º do CPTA, pode o interessado apresentar réplica, iniciando-se a fase de instrução com a ordenação pelo tribunal das diligências que considere necessárias e decidir sobre a oposição no prazo de 20 dias.⁷⁰

Quando a Administração Tributária não execute a decisão jurisdicional no prazo da oposição, não apresente oposição ou quando esta venha a ser julgada improcedente, nos termos do artigo 167.º do CPTA, o tribunal adotará as providências necessárias para a execução da decisão jurisdicional, declarando nulos os atos com ela desconformes e anulando aqueles que mantenham a situação ilegal. Encontrando-se o(s) órgão(s) competente(s) para executar sujeitos a poderes hierárquicos ou de superintendência, são notificados os titulares desses poderes para substituir o(s) órgão(s) competente(s) na execução da sentença.

Pode, ainda, o tribunal competente, nos termos do n.º 3 e 4 do artigo 167.º do CPTA, requisitar a colaboração de autoridades e agentes da(s) entidade(s) obrigada(s), bem como a cooperação de outras entidades administrativas como agentes do tribunal.

Em conformidade, nos termos do n.º 5 do artigo 167.º do CPTA, poderá o tribunal determinar a entrega judicial da coisa devida ou a prestação do facto devido por outrem nos termos do Código de Processo Civil. Estando em causa a emissão de atos administrativos inteiramente vinculados, pode o tribunal, nos termos do n.º 6 do artigo 167.º do CPTA, emitir sentença que produza os efeitos de ato ilegalmente omitido.

Tratando-se de execução para prestação de facto infungível e a Administração Tributária não dê execução à sentença, nem deduza oposição, ou a oposição seja julgada improcedente, o tribunal fixa um prazo limite para a realização da prestação, podendo impor, se ainda não o tiver feito, sanção pecuniária compulsória ou fixar o conteúdo dos atos e operações que devem ser adotados identificando o(s) órgão(s) competente(s) para a adoção.

7. Processo de execução para pagamento de quantia certa

⁷⁰Cfr. ALMEIDA, 2020, pp. 1073 e ssg..

O processo de execução para pagamento de quantia certa pode ser utilizado para obter a execução de obrigações que se consubstanciem no pagamento de quantias em dinheiro.

Decorrido o prazo para execução espontânea, judicial ou legalmente previsto no artigo 170.º do CPTA, o exequente poderá no prazo de um ano requerer ao tribunal competente que condene a Administração Tributária a compensar⁷¹ o crédito do exequente com eventuais dívidas para com a mesma pessoa coletiva ou o mesmo Ministério ou a execução do seu crédito.

Ora, recebida a petição inicial, nos termos do artigo 171.º do CPTA, o juiz competente tem oportunidade de, imediatamente, proferir despacho a providenciar pelo suprimento de exceções dilatórias, o aperfeiçoamento da petição ou pelo indeferimento liminar da petição. Prosseguindo o processo, a(s) entidade(s) obrigada(s), serão notificadas para, no prazo de 20 dias, proceder ao pagamento da dívida exequenda, informar que o incumprimento se deve à inexistência de verba ou cabimento orçamental ou deduzir oposição com fundamento no surgimento em facto superveniente, modificativo ou extintivo da obrigação.

Procedendo a(s) entidade(s) obrigada(s) ao pagamento da dívida, satisfeita a pretensão do exequenda, o processo de execução extingue-se.

Devendo-se o incumprimento à inexistência de verba ou cabimento orçamental, o tribunal convida as partes para em 20 dias acordarem o pagamento escalonado do montante em dívida, seguindo os termos ulteriores da execução na falta de acordo.⁷²

Apresentada oposição à execução, o processo é suspenso, devendo o exequente ser oportunamente notificado para apresentar réplica no prazo de 10 dias. Junta a réplica ou decorrido o prazo para a sua apresentação, o tribunal ordena as diligências instrutórias que considere necessárias e decide da oposição em 20 dias. Sendo a oposição julgada procedente, o processo de execução torna-se improcedente.

Na falta de cumprimento da obrigação de proceder ao pagamento, a inexistência de acordo quanto ao pagamento escalonado ou improcedendo a oposição, o processo executivo prossegue, tomando o tribunal as diligências e atos que considere necessários à satisfação da pretensão do interessado.

⁷¹No âmbito tributário a compensação de créditos por iniciativa do contribuinte pode ter lugar em sede administrativa nos termos do artigo 90.º do CPPT.

⁷²Nos termos do n.º 5 do artigo 171.º do CPTA, a inexistência de verba ou cabimento orçamental que permita o pagamento imediato da quantia devida não constitui fundamento de oposição à execução.

Quando o exequente tenha requerido a compensação de créditos, nos termos do n.º 2 do artigo 172.º, a compensação deverá ser declarada pelo tribunal, funcionando a sentença como título de pagamento total ou parcial da dívida, constituindo meio de oposição a eventuais reclamações futuras da entidade executada.⁷³

Tendo o exequente optado pelo cumprimento coercivo da decisão, a tramitação a seguir é distinta conforme a entidade executada pertença à Administração Interna do Estado ou à Administração Indireta ou Autónoma.

Pertencendo a entidade executada à Administração Interna do Estado, o tribunal notifica o Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais da sentença e da situação de inexecução para, no prazo de 30 dias, emitir a devida ordem de pagamento. Sendo o pagamento feito com recurso à dotação à ordem do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais, afeta ao pagamento de quantias devidas a título de cumprimento de decisões jurisdicionais, a qual corresponde, no mínimo, ao montante acumulado das condenações decretadas no ano anterior e respetivos juros de mora. Sendo aquela verba insuficiente, o Presidente do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais oficia ao Presidente da Assembleia da República e ao Primeiro-Ministro para que se promova a abertura de créditos extraordinários. Supletivamente, deverá o exequente ser notificado da insuficiência de dotação para, em alternativa, requerer o prosseguimento da execução, através do recurso ao regime da execução para pagamento de quantia certa, previsto na lei processual civil ou requerer a fixação à entidade obrigada de um prazo limite para o pagamento, impondo a fixação de sanção pecuniária compulsória aos titulares do órgão competente para determinar o pagamento.

Através deste mecanismo de estrutura executiva, permite-se ao exequente obter o seu crédito mobilizando uma verba específica, ao invés de recorrer à penhora imediata de bens da entidade pública executada, evitando-se assim perturbações no funcionamento da entidade executada.⁷⁴

Onerando o crédito entidade pertencente à Administração Indireta ou Administração Autónoma, previamente será aplicado o regime da execução para pagamento de quantia certa regulado no processo civil. Sendo este insuficiente, o crédito será satisfeito por conta da dotação anualmente inscrita no Orçamento de Estado afeta à ordem do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais para o pagamento de quantias devidas a

⁷³Cfr. MORAIS, 2012, pp. 127 e ssg.

⁷⁴Cfr. ALMEIDA, 2017, pp. 496 e 497.

título de cumprimento de decisões jurisdicionais, devendo, para o efeito, o Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais ser notificado pela secretaria do tribunal, sem necessidade de pedido ou despacho prévio, para que a ordem de pagamento seja emitida no prazo de 30 dias. Neste caso, assiste ao Estado um direito de regresso pela satisfação do crédito mais juros de mora, sobre a entidade responsável, a exercer mediante desconto nas transferências a efetuar no Orçamento do Estado do ano seguinte; tratando-se de entidade pertencente à Administração Indireta do Estado, será mediante inscrição oficiosa no respetivo orçamento privativo pelo órgão tutelar ao qual caiba a aprovação do orçamento; ou, ainda, através de ação de regresso a intentar no tribunal competente.

8. Processo de execução de sentenças de anulação de atos administrativos

Esgotada a fase para a execução voluntária, pode, através da intervenção do interessado, ter início a fase coerciva da execução que verdadeiramente constitui o processo para a execução de sentenças de anulação.

Ora, o pressuposto em que assenta o regime de execução de sentenças de anulação de atos tributários é o de que tenha sido proferida decisão jurisdicional de anulação de ato ilegal favorável ao contribuinte, em prejuízo da Administração Tributária, e na qual o tribunal não se tenha pronunciado sobre os aspetos complementares à decisão anulatória.

Nestes casos, o recurso à execução coerciva pressupõe que esta se desdobre numa fase declarativa em que é determinado o conteúdo dos deveres em que a administração ficou constituída e, numa fase executiva, destinada a permitir que o interessado veja cumpridos os deveres em que a administração ficou constituída.

Numa primeira fase, declarativa, o processo de execução tem início, nos termos do artigo 176.º do CPTA, com a apresentação de petição inicial, no prazo de um ano, contado do término do prazo para a execução voluntária ou da notificação da invocação de causa legítima de inexecução, no tribunal competente para a execução. A elaboração da petição inicial deverá especificar os atos e operações que se considerem necessários, podendo o exequente peticionar a condenação da administração ao pagamento de quantias pecuniárias, à entrega de coisas, à prestação de factos ou à prática de atos administrativos, pedir a fixação de um prazo para o cumprimento do dever de executar e a imposição de

uma sanção pecuniária compulsória aos titulares dos órgãos incumbidos de proceder à execução, bem como requerer a declaração de nulidade dos atos desconformes com a sentença, ou a anulação daqueles que mantenham, sem fundamento válido, a situação constituída pelo ato anulado.

Notificado o interessado da invocação da existência de causa legítima de inexecução e discordando com a mesma, deverá o interessado juntar cópia da notificação e deduzir as razões da sua discordância. Concordando com a existência de causa legítima de inexecução, poderá o interessado, no prazo para requerer a execução, solicitar a fixação de indenização devida.

Recebida a petição, é o processo concluso ao juiz competente que analisa a petição, profere despacho a providenciar pelo suprimento de exceções dilatórias, o aperfeiçoamento da petição ou pelo indeferimento liminar. Entendendo que o processo deve prosseguir, nos termos do artigo 177.º do CPTA, o tribunal notifica a entidade executada e os eventuais contrainteressados para, no prazo de 20 dias, apresentar contestação.

Havendo contestação em que seja invocada causa legítima de inexecução, é o exequente notificado para, no prazo de 10 dias, replicar ou concordar com a causa legítima de inexecução, podendo solicitar a fixação de indenização que lhe seja devida ou para replicar. Nos termos do artigo 178.º do CPTA, concordando com a existência de causa legítima de inexecução, as partes serão notificadas para, em 20 dias, acordarem o montante da indenização devida. Na falta de acordo quanto ao montante indemnizatório, o tribunal ordena as diligências instrutórias que considere necessárias e fixa o montante da indenização devida no prazo máximo de 20 dias. Determinado o montante da indenização devida, a administração deve ordenar o pagamento no prazo de 30 dias contados da data do acordo ou da notificação da decisão judicial que tenha fixado a indenização devida, sob pena de a execução seguir os termos do processo executivo para pagamento de quantia certa.

Discordando o exequente da existência de causa legítima de inexecução ou decorrido o prazo para a contestação, o tribunal ordenará as diligências que considere necessárias e decidirá da contestação no prazo de 20 dias.⁷⁵

⁷⁵ São indemnizáveis pela procedência da existência de causa legítima de inexecução os danos patrimoniais e os danos não patrimoniais que, pela sua gravidade, mereçam a tutela do direito, nos termos do artigo 496.º do CC.

A decisão do tribunal que julgue procedente a pretensão, nos termos do artigo 179.º do CPTA, deverá, consoante o caso concreto, especificar, no respeito pelos espaços de valoração próprios do exercício da função administrativa, o conteúdo dos atos e operações para dar execução à sentença, identificar o órgão ou órgãos responsáveis pela execução e fixar o prazo para a prática dos atos e operações, condenar os titulares dos órgãos incumbidos de executar ao pagamento de uma sanção pecuniária compulsória ou determinar o pagamento de quantia no prazo de 30 dias, sob pena de, havendo incumprimento, o processo prosseguir os termos do processo de execução para pagamento de quantia certa.

Deverá, ainda, ser declarada a nulidade dos atos desconformes com a sentença, bem como a nulidade dos atos desconformes com a decisão exequenda que mantenham, sem fundamento válido, a situação ilegal.⁷⁶

Expirado o prazo para o cumprimento do conteúdo determinado na sentença, tratando-se da prática de um ato administrativo legalmente devido pode o interessado requerer ao tribunal a emissão de sentença que produza os efeitos do ato ilegalmente omitido, bem como a fixação de indemnização, a título de responsabilidade civil, pela inexecução de prestação de facto infungível nos termos do artigo 166.º do CPTA (indemnização por causa legítima de inexecução e conversão da execução).

Note-se que a grande maioria dos processos de sentenças de anulação apenas tem subjacente o pagamento das quantias suportadas pelo contribuinte pelo que, na prática, o processo a seguir será muito semelhante ao previsto para o pagamento de quantias certas, ainda que com as particularidades substantivas do direito tributário, nomeadamente o pagamento de juros indemnizatórios, o agravamento dos juros de mora, o pagamento de indemnização pela prestação de garantia indevida, tornando-se inexistentes as causas legítimas de inexecução e consequentemente a apreciação de incidentes declarativos.

9. Conclusão

Num contencioso marcadamente de natureza anulatória, em que cumpre à Administração Tributária a adoção das providências que se considerem necessárias à tutela indireta dos direitos e dos seus contribuintes, a previsão de coordenadas constitucionais que orientem

⁷⁶ Cfr. Ponto 3.4.3..

a atividade administrativa e a previsão de mecanismos que regulem a execução das decisões revelam-se como os principais passos para a garantia da efetividade das decisões jurisdicionais no ordenamento jurídico.

Perante uma Administração Tributária que se imiscui do cumprimento das decisões judiciais, a execução de julgados em matéria tributária torna-se provavelmente um dos temas que mais importância adjetiva tem na efetivação dos direitos e interesses dos contribuintes. Este é, contudo, um dos temas aos quais o legislador tributário dedicou pouca atenção, limitando-se a remeter para as normas de processo nos tribunais administrativos a regulação da execução das sentenças tributárias. Todavia, o direito tributário reveste especialidades substantivas que no direito administrativo são difíceis ou impossíveis de encontrar, que tornam a remissão para aquelas normas desadequadas à execução de sentenças.

Sendo a reclamação graciosa e a impugnação judicial meios de reação de excelência no âmbito tributário, a anulação ou declaração de atos de liquidação, o principal efeito das decisões produz-se automaticamente através da eliminação dos efeitos produzidos pelo ato ilegal, derivando daí a obrigação de pagamento das quantias suportadas e o eventual pagamento de juros indemnizatórios, quando não for possível à Administração Tributária a prática de um novo ato de liquidação. Uma considerável globalidade das execuções de sentenças consistirá, assim, no mero pagamento de quantias aos interessados e não na prestação de factos ou prática de atos administrativos, o que tornará o processo de execução de sentenças de anulação muito mais simplista do que aquele que se encontra legalmente previsto nas normas de processo nos tribunais administrativos, esvaziado de incidentes declarativos e da apreciação de causas legítimas de inexecução. Serão, portanto, incomuns, no âmbito tributário, o recurso à execução de decisões que obriguem a Administração Tributária ao pagamento de quantia certa que não decorram da anulação de atos administrativos e a existência de decisões que condenem a Administração Tributária à prestação de factos ou coisas mesmo em sede de sentenças de anulação.

Depreende-se, assim, do atual regime, a existência de tutela judicial das decisões favoráveis aos contribuintes, ainda que muito questionável é se o mecanismo existente garante a efetividade dessa tutela de forma tempestiva e integral.

Será, assim, de esperar que nas próximas alterações legislativas o legislador tributário dedique a sua atenção à regulação da atividade da Administração Tributária na sequência

da prolação de sentenças que lhe sejam desfavoráveis, bem como à criação de um novo mecanismo adaptado à realidade tributária que permita que o contribuinte não tenha de recorrer a uma segunda fase jurisdicional para obter a efetivação das suas pretensões.

Só desta forma poderá o contribuinte acreditar ser possível, em tempo útil, tirar a rolha à esfriada garrafa de champanhe.

Referências bibliográficas

ADMINISTRATIVES, Association Internationale des Hautes Juridictions, Rapports Generaux des Congres, VIII Congrès, Madrid, 2004;

ALBUQUERQUE, Paulo Pinto de, Comentário do Código Penal, 1.^a edição, Universidade Católica Editora, 2008;

ALMEIDA, Mário Aroso de, Anulação de Actos Administrativos e Relações Jurídicas emergentes, Almedina, 2002;

ALMEIDA, Mário Aroso de, Carlos Cadilha, Comentário ao código de processo nos tribunais administrativos, 4.^a edição, Almedina, 2020;

ALMEIDA, Mário Aroso de, Manual de Processo Administrativo, 3.^a edição, Almedina, 2017;

ALMEIDA, Mário Aroso de, Sobre a autoridade do caso julgado das Sentenças de Anulação de Actos Administrativos, Almedina, 2004;

ALMEIDA, Mário Aroso de, Teoria Geral do Direito Administrativo, 2.^a edição, Almedina, 2015;

ANDRADE, José Carlos Vieira de, A Justiça Administrativa - Lições, 16.^a edição, Almedina, 2017;

ANDRADE, José Carlos Vieira de, As transformações do contencioso administrativo na Terceira República Portuguesa, Legislação, Cadernos de Ciência da Legislação, Coimbra, n.º 18, 1997;

ANDRADE, José Carlos Vieira de, Lições de Direito Administrativo, 5.^a edição, Imprensa da Universidade de Coimbra, 2018;

AMARAL, Diogo Freitas do, A execução das sentenças dos Tribunais Administrativos, 2.^a edição, Almedina, Coimbra, 1997;

BEZERRA, Miguel, Sampaio e Nova, Antunes Varela, Manual de Processual Civil, 2.^a edição, Coimbra Editora, 1985;

BLANCO, Gilberto Rérez de, la ejecución de sentencias en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo, Del Blanco Editores, León, 2003;

BORREGO, Félix Alberto Veja, La ejecución de resoluciones y sentencias en materia tributaria: aspectos sustantivos y procedimentales;

CAMPOS, Diogo Leite, Benjamim Silva Rodrigues, Jorge Lopes de Sousa, Lei Geral Tributária, 4.ª edição, Encontro da Escrita, 2012;

CANOTILHO, J.J. Gomes Canotilho, Vital Moreira, Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume I, 4.ª edição, Coimbra Editora, janeiro de 2007;

CANOTILHO, J.J. Gomes Canotilho, Vital Moreira, Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume II, 4.ª edição, Coimbra Editora, agosto de 2010;

CICALA Mario, Esecutività delle sentenze favorevoli al contribuente, Primi spunti per una riflessione, Fondazione Nazionale dei Commercialisti, Roma, 15 gennaio 2017;

CORREIA, Cecília Anacoreta, A tutela executiva dos particulares no novo Código de Procedimento Administrativo, Comentários ao novo código do procedimento administrativo, Volume I, AAFDL Editora, 5.ª Edição 2020;

COSTA, Carlos Filipe, A execução de julgado anulatório no contencioso administrativo: algumas considerações a partir do Processo “Shopping do Bom Sucesso, O Direito, 2016, Ano 148.º;

FREITAS, José Lebre de, Isabel Alexandre, Código de Processo Civil Anotado, Volume 2.º, 3.ª edição, Almedina;

GOMES, Carla Amado, Contributo para o estudo das operações materiais da Administração Pública e do seu Controlo Jurisdicional, Coimbra Editora, 1999;

GONZÁLES, Jesus Maria Calderon, La ejecución de sentencias tributarias, Ed. Lex Nova- Thomson Reuters, 2014;

LAGO, Miguel Ángel Martínez, La ejecución de sentencias y resoluciones en materia tributaria, Revista Aragonesa de Administración Pública, n.º 38, 2011;

MACHETE, Pedro, Processo executivo, Temas e Problemas de Processo Administrativo, 2.ª edição revista e actualizada, setembro de 2011;

MACHETE, Rui Chancerelle, Execução de sentenças administrativas, Cadernos de Justiça Administrativa, Julho/Agosto 2002, n.º 34;

MARQUES, J. P. Remédio, Acção Declarativa à Luz do Código Revisto, 3.ª edição, Coimbra Editora

MIRANDA, Jorge, MEDEIROS, Rui, Constituição Portuguesa Anotada, Volume I, 2.ª edição revista, Universidade Católica Editora, fevereiro de 2017;

MIRANDA, Jorge, MEDEIROS, Rui, Constituição Portuguesa Anotada, Tomo III, 1.ª edição, Coimbra Editora, 2007;

MORAIS, Rui Duarte, Manual de Procedimento e Processo Tributário, 1.^a edição, Almedina, 2012;

NETO, Serena Cabrita, Carla Castelo Trindade, Contencioso Tributário, Volume II, Almedina, Coimbra, 2017;

OLIVEIRA, Rodrigo Esteves de, Processo Executivo: algumas questões, A Reforma da Justiça Administrativa, Boletim da Faculdade de Direito, Studia Iuridica, 2006, n.º 86;

ROCHA, Joaquim Freitas da, A administração tributária odiosa (repensando os fins e atuações do fisco), Desafios Tributários, Vida Económica, 2015;

ROCHA, Joaquim Freitas da, Lições de Procedimento e Processo Tributário, 7.^a edição, Almedina, 2019;

ROCHA, Joaquim Freitas da, Hugo Flores da Silva, Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária, Almedina, 2019;

SANTOS, Maria Amália, O Direito Constitucionalmente garantido dos cidadãos à tutela jurisdicional efetiva, Julgar Online, novembro de 2019;

SILVA, Hugo Flores da, A execução de julgados no processo tributário, Comentários à Legislação Processual Tributária, 1.^a edição, AAFDL Editora, 2019;

SILVA, Hugo Flores de, O impacto da reforma do CPTA e do CPA no processo e procedimento tributário, Centro de Estudos Judiciários, Procedimento e Processo Tributário, Centro de Estudos Judiciários;

SOUSA, Jorge Lopes de, Código de Procedimento e de Processo Tributário, I Volume, 6.^a edição, Áreas Editora, julho 2011;

SOUSA, Jorge Lopes de, Código de Procedimento e de Processo Tributário, II Volume, 6.^a edição, Áreas Editora, julho 2011;

Jurisprudência

Acórdão do STA de 31-01-2008, proferido no processo n.º 0839/07, disponível em <http://www.dgsi.pt/>;

Acórdão do STA de 22-06-2011, proferido no processo n.º 0216/11, disponível em <http://www.dgsi.pt/>;

Acórdão do STA de 06-02-2013, proferido no processo n.º 01114/12, disponível em <http://www.dgsi.pt/>;

Acórdão do STA de 12-02-2014, proferido no processo n.º 01528/13, disponível em <http://www.dgsi.pt/>;

Acórdão do STA de 18-06-2014, proferido no processo n.º 01062/12, disponível em <http://www.dgsi.pt/>;

Acórdão do STA de 21-01-2015, proferido no processo n.º 0152/13, disponível em <http://www.dgsi.pt/>;

Acórdão do STA de 29-04-2015, proferido no processo n.º 01166/13, disponível em <http://www.dgsi.pt/>;

Acórdão do STA de 06-05-2015 proferido no processo n.º 01320/14, disponível em <http://www.dgsi.pt/>;

Acórdão do STA de 07-06-2017, proferido no processo n.º 0279/17, disponível em <http://www.dgsi.pt/>;

Acórdão do STA de 28-11-2018, proferido no processo n.º 076/05.4BECBR-A 0441/18, disponível em <http://www.dgsi.pt/>;

Acórdão do STA de 24-04-2019, proferido no processo n.º 01956/18.2BEBRG, disponível em <http://www.dgsi.pt/>;

Acórdão STA de 04-07-2019, proferido no processo n.º 00402/08.4BEBRG-B, disponível em <http://www.dgsi.pt/>;

Acórdão do STA de 24-08-2020, proferido no processo n.º 02504/08.8BEPRT, disponível em <http://www.dgsi.pt/>;

Acórdão TCAN de 13-10-2016, proferido no processo n.º 02614/06.6BEPRT, disponível em <http://www.dgsi.pt/>;

Acórdão do TCAN de 28-09-2017, proferido no processo n.º 02277/05.6BEPRT-A, disponível em <http://www.dgsi.pt/>;

Acórdão do TCAN de 15-11-2013, proferido no processo n.º 02061/04-A-Viseu disponível em <http://www.dgsi.pt/>

Acórdão do TCAN 28-08-2017, proferido no processo n.º 02277/05.6BEPRT-A, disponível em <http://www.dgsi.pt/>

Acórdão do TCAN de 18-04-2018, proferido no processo n.º 410/17.4BELLE, disponível em <http://www.dgsi.pt/>;

Acórdão do TCAN de 26-04-2018 proferido no processo n.º 00969/06.1BEPRT-A disponível em <http://www.dgsi.pt/>;

Acórdão do TCAN de 17-09-2019, proferido no processo n.º01129/15.6BELRS-S1, disponível em <http://www.dgsi.pt/>;

Acórdão do TCAS de 26-10-2004, proferido no processo n.º 02465/99, disponível em www.dgsi.pt/;

Acórdão do TCAS de 03-10-2013 proferido no processo n.º 06608/13, disponível em <http://www.dgsi.pt/>;

Acórdão do TCAS de 14-04-2015, proferido no processo n.º 06295/13, disponível em www.dgsi.pt/.

Acórdão do TCAS de 13-07-2016, proferido no processo n.º 09624/16, disponível em www.dgsi.pt/.

Acórdão do TCAS de 21-05-2020, proferido no processo n.º 1585/08.9BELRS, disponível em <http://www.dgsi.pt/>;

Acórdão do TCAS de 08-10-2020, proferido no processo n.º 7861/14.4BCLSB, disponível em <http://www.dgsi.pt/>;

Acórdão da TRG de 22-10-2012, proferido no processo n.º 657/08.4TABGC.G1, disponível em www.dgsi.pt/.