



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA

A NATUREZA JURÍDICA DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

- Novas reflexões sobre um velho problema -

Maria da Conceição Pereira Soares

Faculdade de Direito – Escola do Porto

2017

A NATUREZA JURÍDICA DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

- Novas reflexões sobre um velho problema -

Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal

Orientador:

Rui Duarte Morais

Maria da Conceição Pereira Soares

Maio de 2017

Dedicatória

*À minha mãe,
pelo exemplo de luta, de sacrifício e bondade.*

*A toda a minha família,
por todo o amor e carinho que sempre me deram.*

“1.Os tribunais são os órgãos de soberania com competência para administrar a justiça em nome do povo.

2.Na administração da justiça incumbe aos tribunais assegurar a defesa dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos, reprimir a violação da legalidade democrática e dirimir os conflitos de interesses públicos e privados (...).”

(Artigo 202º da C.R.P.)

Agradecimento

Ao Professor Doutor Rui Duarte Morais, a quem agradeço, pelo imenso saber que me transmitiu e por toda a paciência perante as minhas dúvidas e incertezas.

Resumo

A presente dissertação aborda a questão da natureza jurídica dos atos praticados no processo de execução fiscal.

Mais especificamente, a natureza jurídica do indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia.

Considerando que se trata de uma questão que tem gerado ampla discussão nos tribunais, procedeu-se à análise da jurisprudência e da doutrina, com especial incidência nos acórdãos proferidos pelo Supremo Tribunal Administrativo.

Esperamos que este trabalho venha a ser útil para clarificar as razões dos diferentes entendimentos sobre a natureza dos atos praticados no processo de execução fiscal.

Para uma melhor compreensão, destacamos algumas *palavras-chaves*: natureza judicial, reclamação, prestação de garantia, direito de audição, urgente, incidente.

Abstract

The present dissertation approaches the matter of the legal nature of the acts carried out during the tax execution process.

More specifically, denial legal nature of the provision waiver request of guarantee.

Considering this is a subject which has created a broad discussion in courts, the analysis of the jurisprudence and doctrine was proceeded, with special focus in the judgments delivered by the Administrative Supreme Court.

We hope this analysis becomes useful in the clarification of the different understandings about the nature of the acts carried out by the tax administration during the tax execution process.

In order to gain a better understanding, we have highlighted some key words: legal nature, complaint, provision of guarantee, right to hearing, urgent, incident.

ÍNDICE

Abreviaturas.....	7
Introdução.....	8
1.Enquadramento Geral do Processo de Execução Fiscal.....	12
2.Da Natureza Jurídica do Processo de Execução Fiscal.....	18
2.1.A evolução recente do processo de execução.....	19
2.2.Da natureza jurídica dos atos praticados na execução fiscal.....	21
3.Conclusão.....	39
4.Bibliografia.....	41

Abreviaturas e Siglas

Ac./Acs. – Acórdão/Acordãos

Al. – Alínea

Art./Artºs – Artigo/Artigos

AT – Administração Tributária

CC – Código Civil

Cfr. - Conforme

CPC – Código Processo Civil

CPCI – Código Processo das Contribuições e Impostos

CPA – Código Procedimento Administrativo

CPT – Código de Processo Tributário

CPPT – Código de Processo e Procedimento Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

ETAF – Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais

LGT – Lei Geral Tributária

Nº - Número

Ob. Cit. – Obra citada

Proc. - Processo

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TC – Tribunal Constitucional

Vol. - Volume

Introdução:

O nosso trabalho pretende contribuir para uma resposta à questão da natureza do processo de execução fiscal, tendo como ponto de partida a qualificação que lhe é conferida pelo artº 103º da LGT (que atribui ao processo de execução fiscal natureza judicial), apontando-se as divergências existentes na jurisprudência e doutrina e os pontos comuns.

Partindo daí, o nosso objetivo é contribuir para a análise do respetivo fundamento, ou da sua compreensão, como problema jurídico e interpretativo que se tem revelado na doutrina e nos tribunais.

Com efeito, revela-se imperioso, especialmente no que se refere ao Direito Fiscal, que haja uma uniformidade de entendimentos e que a doutrina e a jurisprudência possam contribuir para a segurança e confiança no Estado de Direito, condição para a observância do princípio da igualdade de todos perante a lei.

Como dizia Alberto dos Reis, *“A máxima constitucional – a lei é igual para todos – fica reduzida a fórmula vã, se, em consequência da liberdade de interpretação jurisdicional, a casos concretos rigorosamente iguais corresponderem soluções jurídicas antagónicas ou divergentes”*¹, *“Que adianta a lei ser igual para todos se for aplicada de modo diferente a casos análogos? Antes a jurisprudência errada, mas uniforme, do que a jurisprudência incerta. Perante jurisprudência uniforme cada um sabe com o que pode contar; perante jurisprudência incerta, ninguém está seguro do seu direito”*,².

¹ CPC Anotado, VI, Coimbra Editora, 1946, pp. 233 e sgs.

² REIS, José Alberto dos, *“Breve Estudo sobre a reforma do processo civil e comercial”*, 2ª edição atualizada, Coimbra Editora, p.688.

A uniformidade da jurisprudência constitui há muito um valor fundamental, presente em quase todos os ordenamentos jurídicos, os quais tentam, de vários modos, realizá-la.

No nosso ordenamento jurídico vemos essa preocupação expressa no n.º 3 do art.º 8.º do Código Civil, quando refere que o julgador deverá ter em consideração todos os casos que mereçam tratamento análogo a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito.

As questões controvertidas são, entre nós, objeto de acórdãos de fixação de jurisprudência, em que questões fundamentais de direito, relativamente às quais existam decisões definitivas contraditórias, são decididas em julgamento ampliado, com a intervenção de todos os Juizes Conselheiros em exercício na respetiva Secção, ao abrigo do art.º 148.º do CPTA.

Como refere Rui Duarte Morais, ao Supremo Tribunal cabe a “*função criadora de uma jurisprudência que, atento o órgão de onde provém, influencie decisivamente os demais poderes que intervêm na definição e concretização das obrigações tributárias,*” não se podendo ignorar “*o modo como as suas decisões “marcam” o comportamento quer do legislador (são numerosas as alterações à lei que mais não são que a consagração do entendimento que o STA fez do direito vigente), quer da administração fiscal*”.³

Com a jurisprudência dos tribunais superiores pretende-se assegurar a uniformidade de entendimentos, evitando-se a incerteza e a variação das decisões, garantindo-se assim a igualdade dos cidadãos.

A previsibilidade das decisões contribui decisivamente para a estabilidade e pacificação da sociedade, permitindo que os destinatários organizem e orientem as suas vidas de forma mais eficaz e segura.

No domínio do Direito Fiscal impõe-se que estes princípios sejam efetivamente assegurados, pois cada vez mais se assiste a um desenrolar de normativos de grande complexidade o que contribui para dúvidas e inseguranças.

Como corolário destes princípios, temos o princípio da tutela jurisdicional efetiva, princípio constitucional previsto no art.º 20.º da CRP, que implica o acesso ao direito e aos tribunais como forma de proteção jurídica de todos direitos ou interesses mercedores de tutela jurídica.

³ MORAIS, Rui Duarte, “*Manual de Procedimento e Processo Tributário,*” Almedina, 2012, pág.353.

No plano do direito fiscal, esse princípio básico do acesso à justiça encontra consagração legal no artigo 9º da LGT, cuja formulação não deixa qualquer dúvida sobre a intenção do legislador em lhe conferir uma grande amplitude.

Como referem Diogo Leite Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Lopes Sousa, *“o número 1 do artigo 9º vem, na sequência do nº 1 do artº 20º da CRP, garantir o acesso ao direito para defesa dos direitos e interesses legítimos. Entendendo-se por direitos e interesses legítimos todas as situações juridicamente protegidas.”*⁴

Salienta André Festas, citando o deputado Cláudio Monteiro, *“não basta garantir aos cidadãos o direito de acesso aos tribunais, é preciso que os tribunais concedam, efetivamente, tutela ao cidadão que a requer, é preciso que efetivamente as sentenças proferidas pelos tribunais tenham para os cidadãos a utilidade que possa satisfazer os seus interesses.”*⁵

Hoje, mais do que nunca, cabe aos tribunais fazer a conciliação entre os interesses da atividade da administração tributária, que consiste, em primeira linha, na obtenção de receitas para a satisfação das necessidades financeiras do Estado, e o respeito pelos direitos e interesses legítimos dos cidadãos face a uma administração fiscal cada vez mais “agressiva”.

Como refere Joaquim Freitas da Rocha, *“administrar a justiça equivale a resolver conflitos de pretensões (i.é., obter a paz jurídica decorrente da resolução do conflito); e a tentativa de resolução desses conflitos denomina-se atividade jurisdicional, e é uma atividade subordinada ao Direito e aos dados fornecidos pelo ordenamento normativo.”*⁶

A paz jurídica obtém-se, designadamente, pela uniformidade de decisões, estabilidade de interpretações, sem que com isso se caminhe para cristalização de posições.

A questão da natureza jurídica do processo de execução fiscal tem sido uma matéria que tem trazido aos tribunais algumas divergências de entendimentos, com reflexos notórios na uniformidade de decisões.

Pelo que se impõe a sua clarificação, uma vez que a solução dada a esta questão poderá ter fortes repercussões na esfera jurídica dos contribuintes, designadamente, na

⁴ LGT, Anotada e comentada, Encontro da Escrita, 2012, 4ª edição, pág. 111.

⁵ SILVA, André Frestas da Silva, *“Princípios Estruturantes do Contencioso Tributário”*, Dislivro, 2007, pág. 70

⁶ ROCHA, Joaquim Freitas da, *“Lições de Procedimento e Processo Tributário”*, Coimbra Editora, 2011, 4ª edição, pág.388

eventual limitação dos seus direitos de defesa e, conseqüentemente, na não concretização do princípio da tutela judicial efetiva.

Pretende-se igualmente contribuir para uma clarificação do papel da administração tributária no processo de execução fiscal e da justificação para a prática dos atos que lhe estão atribuídos, salvaguardando-se, no entanto, os interesses e direitos do executado através do exercício da reclamação ou recurso das decisões lá tomadas.

1. Enquadramento Geral do Processo de Execução Fiscal

Como refere José Casalta Nabais,⁷ *“Começa hoje em dia a ser trivial afirmar que o actual estado é, na generalidade dos países contemporâneos, e mormente nos desenvolvidos, um estado fiscal.”*

O que significa que o Estado moderno depende primordialmente, para o seu funcionamento e para o desempenho das suas tarefas, de impostos. Mas é também um Estado constitucional, fundado e limitado pela Constituição, um Estado de Direitos fundamentais⁸.

Assim, toda a atividade da Administração Tributária, (doravante, A.T.), encontra-se dirigida para a cobrança de receitas tributárias adequadas à satisfação das necessidades financeiras do Estado, tendo como fim último a prossecução do interesse público.

Como é sabido, o processo de execução fiscal é constituído por uma sequência de atos tendentes à cobrança coerciva de créditos (tributários e outros) que não foram regularizados de forma voluntária pelos respetivos devedores dentro dos prazos estabelecidos na lei substantiva.

É um processo que tem uma estruturação simples, tendo como propósito conseguir uma maior rapidez na cobrança das dívidas e encontrar a adequada prossecução do interesse público, ou seja, arrecadação de dinheiros destinados à satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas.

Esta ideia encontra guarida no artº177º do CPPT⁹, que, nas palavras de Jorge Lopes de Sousa,¹⁰ consubstancia um afloramento do interesse público na celeridade da conclusão do processo de execução fiscal.

⁷ NABAIS, José Casalta, *“O Dever Fundamental de Pagar Impostos Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Teses, Almedina, 2009, reimpressão, pág. 191.

⁸ MIRANDA, Jorge, Manual de Direito Constitucional, IV, Coimbra, 2012, 5ª edição, pág.239.

⁹ *“A extinção da execução verificar-se-á dentro de um ano contado da instauração, salvo causas insuperáveis, devidamente justificadas.”*

¹⁰ SOUSA, Jorge Lopes de, *“Código de Procedimento e Processo Tributário, volume III”*, Áreas Editora, 2011, pág. 11.

No entanto, embora não se perca de vista a significativa relevância da arrecadação de receitas, é importante que se reconheça igualmente os direitos dos contribuintes, que hoje, cada vez mais, importa proteger, atenta a complexidade e proliferação da legislação fiscal.

Ao percorrermos o CPPT, verificamos que o mesmo não nos fornece um conceito formal de execução fiscal.

Contudo, através das normas contidas no artº 148º do CPPT¹¹, ficamos a saber qual é o objeto da execução fiscal, sendo este delimitado pela afirmação de que abrange a cobrança coerciva das dívidas ao Estado e de outras pessoas coletivas de direito público. Onde se conclui que o processo de execução fiscal se destina à cobrança de todos os créditos tributários e de créditos não tributários, quando exista uma lei expressa que preveja a sua cobrança através dos órgãos de execução fiscal.

A possibilidade da garantia da cobrança dos créditos não tributários através de processo de execução fiscal, em regra, está prevista no diploma legal que aprova a lei orgânica dos institutos e demais entidades de direito público em causa.

No que se refere às dívidas que resultem de ato administrativo, existe uma norma de carácter geral que permite a utilização do processo de execução fiscal, que é o artº 179º do CPA¹².

É o caso, entre outras, das dívidas ao IAPMEI¹³ e ao IFAP, pois que a lei prevê que essas dívidas sejam cobradas através de processo de execução fiscal, beneficiando assim aquelas entidades, enquanto titulares do crédito, dessa prerrogativa.

¹¹“O processo de execução fiscal abrange a cobrança coerciva das seguintes dívidas:

- a) Tributos, incluindo impostos aduaneiros, especiais e extrafiscais, taxas, demais contribuições financeiras a favor do Estado, adicionais cumulativamente cobrados, juros e outros encargos legais;
 - b) Coimas e outras sanções pecuniárias fixadas em decisões, sentenças ou acórdãos relativos a contra-ordenações tributárias, salvo quando aplicadas pelos tribunais comuns.
 - c) Coimas e outras sanções pecuniárias decorrentes da responsabilidade civil determinada nos termos do Regime Geral das Infracções Tributárias.
- 2 - Poderão ser igualmente cobradas mediante processo de execução fiscal, nos casos e termos expressamente previstos na lei:
- a) Outras dívidas ao Estado e a outras pessoas colectivas de direito público que devam ser pagas por força de acto administrativo;
 - b) Reembolsos ou reposições.”

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

2 - Para efeitos do disposto no número anterior, o órgão competente emite, nos termos legais, uma certidão com valor de título executivo, que remete ao competente serviço da Administração tributária, juntamente com o processo administrativo.(...)”

¹³ Cfr. acórdãos do STA proferidos nos procs. 192/08 de 14.07.2008, relator Lúcio Barbosa e 01041/12 de 16.01.2013, relator Valente Torrão.

No artº 10º, nº 1, alínea f) do CPPT atribui-se aos serviços da administração tributária a incumbência de instaurar os processos de execução fiscal e realizar os atos a estes respeitantes, salvo os previstos no nº 1 do artº 151º do CPPT, ou seja, os atos de natureza materialmente jurisdicional, como sejam as decisões sobre embargos, oposição à execução e reclamação dos atos praticados pelos órgãos de execução fiscal.

Na eventualidade de ser suscitada qualquer uma destas situações, caberá ao Tribunal Tributário decidir.

Esta ampla intervenção da administração tributária no processo de execução fiscal foi já colocada em causa, tendo sido apreciada pelo Tribunal Constitucional no acórdão 80/2003, proferido em 12.02.2003, onde se deixou bem claro que a nossa lei fundamental não obriga a que todos os atos em que se desenrola o processo de execução fiscal devam ser obrigatoriamente praticados pelo juiz. *“O que a Constituição da Republica garante (artº 103, nº3) é que “ninguém pode ser obrigado a pagar impostos...cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei”, nela se compreendendo, evidentemente, tanto a cobrança voluntária, como a coerciva. Os atos de cobrança têm, pois, de fazer-se a coberto da lei.”*

O que significa, no seguimento das conclusões do referido acórdão, que os atos praticados no processo de execução fiscal de natureza não jurisdicional podem ser confiados à A.T.. Daí a razão de ser da ressalva feita no artº 103º nº 2 da LGT: *“[o processo de execução fiscal tem natureza judicial,] sem prejuízo dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional”*.

Cabe, pois, ao órgão de execução fiscal a legitimidade para promover a cobrança das dívidas exequendas, conforme decorre do artº 152º do CPPT, que estabelece a quem compete a promoção, a execução e a direção do processo de execução.

Do lado passivo, temos o executado, que é a pessoa que figura no título executivo e que em regra corresponde ao devedor originário.

Contudo, nem sempre assim é, pois no decurso do processo de execução poderão ocorrer circunstâncias em que a dívida exequenda passa a ser exigida a um sujeito passivo não originário.

O mais comum é o que acontece com o chamamento do responsável subsidiário à execução. Para tal terá que ser acionado o instituto da reversão, o que ocorre quando o património do devedor originário não é suficiente para garantir a dívida exequenda e acrescido.

É competente para a instauração e tramitação da execução fiscal a administração tributária, através do órgão periférico local. A instauração da execução fiscal e o seu prosseguimento efetua-se no serviço de finanças da sede do devedor, da situação dos bens ou da liquidação, conforme o prevê o artº 150º do CPPT.

Para a apreciação e decisão dos incidentes, embargos, oposição e reclamação dos atos praticados pelo órgão de execução fiscal é competente o tribunal tributário de 1ª instância da área do domicílio ou sede do devedor.¹⁴

A competência territorial dos Tribunais Tributários de 1ª instância para apreciação das questões acima referidas teve entendimentos divergentes, por força da alteração introduzida pela Lei 64-B/ 2011 de 30.12 na redação do artº 151º do CPPT.

A atual redação do artº 151º do CPPT dispõe que “*Compete ao tribunal tributário de 1ª instância da área do domicílio ou sede do devedor, depois de ouvido o Ministério Público nos termos do presente Código, decidir os incidentes, os embargos, a oposição, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária, e a reclamação dos atos praticados pelos órgãos da execução fiscal*» (negrito nosso).

Antes desta alteração estabelecia-se no referido preceito legal o seguinte: “*Compete ao tribunal tributário de 1ª instância da área onde correr a execução, (...)decidir os incidentes, os embargos, a oposição, (...)e a reclamação dos actos praticados pelos órgãos de execução fiscal.*” (negrito nosso).

Por outro lado, aquela Lei deixou inalterada a regra geral, contida no art. 12º, nº 1, do CPPT, segundo a qual “*Os processos da competência dos tribunais tributários são julgados em 1.ª instância pelo tribunal da área do serviço periférico local onde se praticou o ato objeto da impugnação ou onde deva instaurar-se a execução*”. (negrito nosso).

A alteração em causa suscitou a questão de saber qual o Tribunal Tributário territorialmente competente para apreciar as ações correspondentes aos embargos de terceiro, oposições, reclamações dos atos praticados pelo órgão de execução fiscal e outros.

Como é sabido, nos embargos de terceiro e nas oposições podemos encontrar sujeitos ativos ou terceiros com um domicílio distinto da executada ou devedora originária.

Se, com a redação inicial do artº 151º do CPPT, não existia qualquer dúvida sobre o Tribunal competente para decidir aquelas ações, com a alteração do referido

¹⁴ Cfr. art. 151.º nº 1 do CPPT.

preceito legal, começaram a surgir entendimentos no sentido de que o Tribunal competente seria o da área do domicílio do devedor, independentemente do local onde havia sido instaurada a execução fiscal.

No entanto, cremos que é questão que se encontra atualmente mais ou menos pacificada, pois o entendimento mais recente, unânime, é o de que as ações de embargos de terceiro, oposições, reclamações e incidentes são apreciados pelo Tribunal de 1ª instância da área onde se encontra instaurada a execução fiscal.¹⁵

Ainda relativamente a esta matéria, agora quanto à questão do conhecimento oficioso por parte do tribunal da incompetência em razão do território, também tem havido divergências de entendimentos, dando lugar a conflitos de competências, como se pode ver da inúmera jurisprudência que tem sido publicada.¹⁶

Esta questão prende-se essencialmente com a interpretação do artº 17º do CPPT, ou seja, saber se o juiz do tribunal de 1ª instância pode oficiosamente conhecer da incompetência territorial e, ainda, se a mesma pode e deve ser suscitada pelo representante da Fazenda Pública.

A jurisprudência dos Tribunais Superiores tem entendido - e bem - que o art. 17.º do CPPT estabelece, para os processos de impugnação e de execução fiscal, um regime especial sobre a arguição da incompetência territorial, que se afasta do regime estabelecido no art. 13.º do CPTA.

Assim sendo, no processo de execução fiscal apenas o executado pode excepcionar a incompetência relativa dentro do prazo que se encontra estabelecido para a oposição.

O que significa que a incompetência em razão do território não pode ser suscitada oficiosamente pelo juiz do processo nem pela Fazenda Pública.¹⁷

Entendemos que atualmente todas estas questões já se encontram bem esclarecidas, embora a experiência nos revele que ainda não existe uniformidade nos Tribunais Tributários de 1ª instância.

No que se refere aos títulos executivos, o artº 162º do CPPT enumera os que podem servir de base ao processo de execução fiscal, sendo que as dívidas assim cobradas têm de ser certas, líquidas e exigíveis.

¹⁵ Ac. do STA de 08.10.2014, proc. nº 0701/14, relatora Dulce Neto.

¹⁶ Acs. do STA de 30.10.2013, proc. nº 01536/13, relator Ascensão Lopes; de 29.07.2015, proc. 0374/15, relator Fonseca Carvalho; de 20.01.2016, proc. nº 01514/15 relator Ascensão Lopes.

¹⁷Cfr. Acs. do STA de 29.04.2015, procº 0164/15 relator Francisco Rothes; de 17.02.2016, procº.01618/15 relator Pedro Delgado; de 15.02.2017, procº.01342/16 relator Ascensão Lopes.

Estes requisitos encontravam-se expressamente referidos no artº 234º do CPT.

Hoje, no CPPT, não existe disposição de igual sentido. Porém, dado que toda a execução tem de ter por base um título que determina o fim e os limites da ação executiva, torna-se necessário que a dívida exequenda possua aqueles requisitos, os quais se encontram previstos no artº 713º do CPC, aplicável por força do artº 2º alínea e) do CPPT.

É o título executivo que vai dar lugar à instauração do processo de execução fiscal, iniciando-se a partir da sua emissão a respetiva tramitação.

2. Da Natureza Jurídica do Processo de Execução Fiscal

O artº 103º da LGT, no seu nº 1, refere que o processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos atos que não tenham natureza jurisdicional.

Por sua vez, o nº 2 do referido preceito legal diz-nos que é garantido aos interessados o direito de reclamação para o juiz da execução fiscal dos “*atos materialmente administrativos*” praticados nos processos por órgão da administração tributária.

O conteúdo deste artigo, designadamente no seu número 1, tem suscitado ampla e acesa discussão, quer na doutrina, quer na jurisprudência.

Inúmeros acórdãos têm deixado algumas orientações para dirimir tal questão, mas, ainda hoje, não existe total consolidação jurisprudencial, apesar de se já se ter tornado pacífico o entendimento de que o processo de execução fiscal tem natureza judicial.

Como é sabido, em virtude do princípio da reserva da função jurisdicional, prevista no artº 202º da CRP, encontra-se vedada à Administração Fiscal a prática de atos de natureza jurisdicional.

A função jurisdicional caracteriza-se por consistir na resolução de um conflito de interesses, tendo como propósito a realização do direito e da justiça, dando assim satisfação ao interesse público da composição dos conflitos, sendo que o decisor se encontra numa situação de indiferença e de neutralidade.

O acórdão do Tribunal Constitucional nº 104/85 de 26.06.1985, proferido no processo nº 130/84, refere o seguinte quanto à distinção das funções jurisdicional e administrativa: “*É certo que existe algum paralelismo, alguma analogia, entre a função jurisdicional e a função administrativa: ambas, como funções do Estado, são expressão do imperium emanado da soberania popular, ambas são executivas e ambas agem sobre o caso concreto. Mas, apesar de ligadas entre si por estes pontos comuns, mantêm-se no fundo irredutivelmente diferenciadas. A separação real entre a função*

jurisdicional e a função administrativa passa pelo campo dos interesses em jogo: enquanto a jurisdição resolve litígios em que os interesses em confronto são apenas os das partes, a administração, embora na presença de interesses alheios, realiza o interesse público. Na primeira hipótese, a decisão situa-se num plano distinto do dos interesses em conflito. Na segunda hipótese, verifica-se uma osmose entre o caso resolvido e o interesse público.”

E na verdade assim é.

Porém, não obstante a natureza judicial do processo de execução fiscal, é pacífico o entendimento de que cabe à A.T. a prática de todos os atos que não impliquem uma qualquer decisão relativa à composição do litígio ou do conflito de interesses entre as partes.

2.1 A evolução recente do processo de execução

Ao longo dos tempos, o processo de execução fiscal conheceu profundas reformas, designadamente a partir da entrada em vigor do CPCI, aprovado pelo Dec. Lei 45005 de 27.04 de 1963.

Na verdade, diz-se no preâmbulo que aprovou o referido diploma legal, que se reforma “*profundamente o velho processo, que se adapta agora à técnica processual moderna, sem prejuízo das garantias específicas do Estado e do executado*”, que “*instaurado na repartição de finanças onde se produziu o relaxe, aí segue todos os trâmites de natureza administrativa ou preparatória, só subindo ao juízo das contribuições e impostos quando houver questões de julgamento nitidamente jurisdicionais.*”

O artº 152º do CPCI dispunha que a competência para a execução fiscal cabia à Repartição de Finanças do concelho ou bairro do domicílio do devedor, sendo que, em 1984, por força da entrada do ETAF, foi atribuída a competência para as cobranças coercivas aos Tribunais Tributários. Dispunha aquele preceito legal o seguinte: “*É competente para a execução fiscal a repartição de finanças do concelho ou bairro do domicilio do devedor, (...)§1º As execuções contra os devedores domiciliados nos concelhos de Lisboa e Porto correrão pelos tribunais de 1ª Instância com sede nestas cidades.*”

O CPT, aprovado pelo Dec. Lei 154/91 de 23.04, veio, conforme Rui Duarte Morais,¹⁸ *“ao menos aparentemente, “devolver” às Repartições de Finanças a competência para a execução fiscal (revogando, assim, o artº 63º, nº 3 do ETAF, o qual, não obstante, permaneceu “formalmente” em vigor)”*.

Com efeito, tal propósito encontra-se claramente evidenciado quando se diz, no preâmbulo do diploma que aprovou o CPT, que *“o papel do chefe da repartição de finanças passou a ser designado de harmonia com as funções administrativas efectivamente exercidas, pondo-se termo à controversa figura de “juiz auxiliar”*.

Ora, ao contrário do que parece ter pretendido o legislador do CPT, em 1991, a figura do juiz auxiliar não se encontra completamente abandonada, pois, ainda hoje, se faz apelo a essa figura, como é o caso do acórdão proferido pelo STA no processo 01525/15, de 07.01.2016¹⁹, onde se diz que *“o órgão da Execução que instaura, conduz e tramita a execução fiscal constitui um sujeito processual que age como interlocutor no diálogo /processual, “substituindo” o juiz e praticando nele todos os actos que, não contendendo com e qualquer composição de interesses, sejam legalmente necessários para a obtenção do fim a que o processo se destina. E a competência que detém o processo não brota, em princípio, da função tributária exercida pela Administração Fiscal nem emana de um poder de autotutela executiva da Administração, resultando, antes, de uma competência que a lei lhe confere para intervir no processo judicial como órgão auxiliar ou colaborador operacional do Juiz.”*. Analisaremos, mais adiante, este tema de forma mais detalhada.

Como se dizia, o CPT, no seu artº 237º, nº 1, veio atribuir às repartições de finanças a competência para o processo de execução fiscal²⁰, ou seja, para instauração desses processos e a realização dos atos a ele respeitantes, conforme o estabelecido na alínea g) do seu artº 43º.

Do nº 2 do referido artº 237º do CPT resulta que só as questões de “cunho jurisdicional”, suscitadas no processo de execução fiscal, é que seriam objeto de apreciação e decisão por parte dos tribunais, elencando-se, entre outros, os *“recursos referidos no artº 355º”*.

¹⁸ MORAIS, *“A Execução Fiscal”*, Almedina, 2006, 2ª edição, pág. 40.

¹⁹ Relator Miguel Aragão Seia.

²⁰ *“É competente para o processo de execução a repartição de finanças do domicílio ou sede do devedor, salvo tratando-se de coima fiscal e respectivas custas, caso em que será a repartição de finanças onde tiver corrido o processo da sua aplicação.”*

Os recursos do artº 355º do CPT eram os recursos das decisões proferidas pelo chefe da repartição de finanças e outras autoridades da administração fiscal que afetassem os direitos e os interesses legítimos do executado.

Esta norma constituía uma inovação em relação ao diploma anterior.

Conforme Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão²¹ estabelecia-se “*neste normativo a regulamentação do “recurso judicial” das decisões da “administração fiscal” proferidas na execução fiscal.*”.

Salientando estes autores, que no artº 355º do CPT estavam em causa, recursos judiciais, porque visava-se atacar uma decisão da administração fiscal, bem diferente “*do recurso jurisdicional, que tem por objeto uma decisão judicial.*”²²

Uma referência ao acórdão do STA de 08.07.1992²³, o qual revela dúvidas quanto à qualificação dos atos praticados no processo de execução de fiscal e onde se diz o seguinte: “*Tais atos não estão inseridos de nenhum modo na função administrativa do Estado, pois não visam a prossecução de interesses gerais da coletividade. Embora inseridos num processo de natureza jurisdicional não são, como já se salientou, atos jurisdicionais. Mas também não são atos administrativos, porque não visam o exercício de função administrativa. Tais atos são antes meros atos instrumentais do exercício de uma função, que tanto existem em processos jurisdicionais como em processos administrativos. E porque atos instrumentais, tanto podem ser cometidos aos juízes como a outras entidades*”.

2.2. – Da natureza jurídica dos atos praticados na execução fiscal

Já então, tal como hoje, a qualificação das decisões proferidas pelo então chefe da repartição de finanças e outras autoridades da administração fiscal no âmbito do processo de execução fiscal levantava discussões na jurisprudência quanto à sua natureza, mantendo-se tais divergências quase inalteradas.

Terá sido por força destas divergências que o legislador se viu na necessidade de fazer constar na Lei de Autorização Legislativa para a aprovação da Lei Geral Tributária, (Lei 41/98, de 08.08, nº 29) o propósito de se definir a natureza judicial do processo de execução e consagrar o direito dos particulares de solicitar a intervenção do juiz no processo.

²¹ SOUSA, Alfredo José de/José Silva Paixão, CPT comentado e anotado, Almedina, 1994, 2ª edição, pág. 761.

²² Idem, pág. 762

²³ Acs. Douts. nº 375, págs.314/315.

E assim surgiu o artº 103º da LGT, que determina de forma clara natureza judicial ao processo de execução fiscal, atribuindo aos órgãos da administração tributária a participação nos atos que não tenham natureza jurisdicional.²⁴

Nas palavras de Lima Guerreiro, “*o processo de execução fiscal não tem, segundo o que a norma do número 1 expressamente declara, natureza meramente administrativa ou mesmo mista, mas é unitária e integralmente um processo judicial. Essa natureza integralmente judicial do processo não prejudica, no entanto, a participação dos órgãos da administração tributária nos atos sem natureza materialmente jurisdicional, ou seja, na prática dos chamados atos materialmente administrativos da execução fiscal. Não é, pois, cindível o processo de execução em uma fase formalmente administrativa e outra administrativa judicial. Ele é unitariamente um processo de natureza judicial*”.²⁵

Donde se conclui que, para este autor, não existe dúvida quanto à natureza do processo de execução fiscal, sendo, todo ele, um processo com natureza judicial, em que os atos que nele são praticados se processam segundo o modelo do processo executivo judicial, apesar da intervenção de entes não judiciais.

O que significa que todos os atos que são praticados no processo pelos sujeitos processuais (partes, mandatários, órgão da execução, funcionários, juiz) são atos que estão submetidos a regras processuais que encontram previsão nas normas que regulam o processo tributário e, subsidiariamente, nas normas inscritas no CPC por força do disposto no artigo 2º, alínea e), do CPPT.

Contudo, este entendimento não é unânime, quer na doutrina, quer na jurisprudência.

Nas palavras de José Casalta Nabais,²⁶ “*muito embora a LGT, no seu artº 103º, disponha que o processo de execução fiscal tem natureza judicial, o certo é que estamos perante um processo que é judicial só em certos casos e, mesmo nesses casos, apenas em parte, já que um tal processo só será judicial se e na medida em que tenha de ser praticado algum dos mencionados actos de natureza judicial.*”

Nas palavras de Jorge Lopes de Sousa,²⁷ “*o nº 1 do preceito (entenda-se artº 103º da LGT) revela uma opção clara do legislador pela natureza do processo de execução fiscal como processo judicial, como processo que decorre debaixo de um apertado controlo de legalidade*

²⁴ “1 – O processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos atos que não tenham natureza jurisdicional. 2 – É garantido aos interessados o direito de reclamação para o juiz da execução fiscal dos atos materialmente administrativos praticados por órgãos da administração tributária, nos termos do número anterior.”

²⁵ LGT, Anotada, Lisboa, Rei dos Livros, 2000, pág.421.

²⁶ “Direito Fiscal”, Almedina, 2ª edição, 2003 págs.321 e 322.

²⁷ LGT, Anotada, ob. cit. pág. 890.

do tribunal e em que a intervenção da administração tributária está conformada como de simples participação na realização do seu escopo judicial.”

Em anotação ao artº 150º do CPPT, o citado autor afirma que o processo de execução fiscal tem globalmente natureza de processo judicial, mas os órgãos da administração tributária têm intervenção nele na prática de atos de natureza não jurisdicional.

Por sua vez, é entendimento sufragado por Rui Duarte Morais,²⁸ *“que o processo de execução é um processo que, apenas em último termo, é judicial, contendo importantes momentos de intervenção – no exercício de competências próprias, fixadas por lei(o que não é o mesmo que dizer competências de órgão executivo, em sentido estrito) - de órgãos da administração fiscal que, assim, são chamados a colaborar na cobrança dos tributos com o Tribunal.”*

Por seu lado, Joaquim Freitas Rocha²⁹ e a propósito da natureza dos atos de execução refere que *“sendo o processo de execução fiscal um processo com características atípicas, na medida em que nele concorrem uma fase administrativa ou pré-jurisdicional, será natural que nele sucedam atos de natureza diversa, pelo que tais atos devem ser distinguidos quer do ponto de vista subjetivo, ou seja, tendo em atenção a natureza da entidade que os praticou, quer do ponto de vista objetivo, tendo em atenção a natureza jurídica do próprio ato”*.

Face aos entendimentos acima elencados, facilmente se conclui, que esta matéria não encontra coincidência na doutrina.

Também a jurisprudência não tem sido unânime nesta matéria, embora tenha havido um esforço para a sua consolidação, designadamente com a prolação pelo STA do acórdão proferido em 26.09.2012, processo nº 0708/12,³⁰ e que deu origem ao acórdão uniformizador de jurisprudência nº 5/2012, publicado no D.R., 1ª Série, nº 244 de 22.10.2012, versando especificamente a qualificação da decisão que recai sobre o pedido de dispensa de prestação de garantia apresentado no processo de execução fiscal.

Do referido acórdão podemos extrair que existem duas visões distintas acerca da natureza dos atos praticados pela Administração Tributária no processo de execução fiscal.

²⁸ *“A Execução ...”* ob. cit. pág. 43.

²⁹ *“Lições de ...”* ob. cit. pág.315.

³⁰ Relator Casimiro Gonçalves.

- Temos aqueles que vêm este ato (decisão sobre o pedido de dispensa de prestação de garantia) como sendo um ato processual, pelo que não se lhe aplicariam as regras do procedimento tributário, designadamente o artº 60º da LGT.

- Temos aqueles que defendem que esse ato se configura num ato administrativo praticado pelo órgão de execução fiscal, ou seja, um ato materialmente administrativo em matéria tributária e “*não como meros actos de trâmite, uma vez que não se confinam nos estreitos limites da ordenação intraprocessual ou de mera regulamentação processual, antes projectam externamente efeitos jurídicos numa situação individual e concreta*”. O mesmo aconteceria relativamente ao pedido de pagamento em prestações ou à dação em pagamento. E a dispensa de audiência prévia encontraria justificação não no carácter processual da decisão, mas sim no facto de ser um ato inserido num procedimento administrativo.

É de salientar que todos os Senhores Juizes Conselheiros foram unânimes na conclusão de que a decisão do pedido de dispensa de prestação de garantia não tem que ser precedida da audiência prévia do executado. A divergência foi apenas quanto à fundamentação de tal conclusão.

O que importa salientar é que a divergência de visões decorre dos diferentes entendimentos sobre a natureza dos atos praticados pela administração tributária no âmbito do processo de execução fiscal.

Detenhamo-nos, então, sobre a visão maioritária, que fez vencimento no acórdão referido, a qual sustenta que a decisão do pedido de dispensa de prestação de garantia consubstancia um ato materialmente administrativo em matéria tributária e que, por estar inserido num procedimento de carácter urgente, não há lugar ao exercício do direito de audiência.

Na defesa desta tese argumenta-se que a decisão do pedido de dispensa de prestação de garantia constitui o ato final de um procedimento tributário, porquanto a lei atribuiria à administração tributária um exercício de livre apreciação. A expressão “*A administração tributária pode...*”, contida no nº 4 do artº 52º da LGT, apontaria no sentido de que estamos perante um poder discricionário que é atribuído por lei à A.T. na qualidade de titular de um crédito sobre o executado.

Igual entendimento foi defendido no acórdão proferido pelo STA no processo nº 059/12, datado de 23.02.2012,³¹ onde se refere que se trata de “*um poder que o sujeito ativo da relação tributária obrigacional ou titular do crédito exercerá em conformidade com o*

³¹ Relatora Dulce Neto.

juízo que realize, no âmbito de competências próprias, sobre a situação económica do executado e o prejuízo que a prestação de garantia lhe poderá causar. E, assim sendo, esse pedido dá origem a um procedimento tributário específico, “enxertado” no processo executivo, estando a respetiva decisão sujeita aos princípios que regem os procedimentos tributários previstos nos artigos 55º e sgs. da Lei Geral Tributária.”

Entendimento que não se encontra isolado pois, em sentido idêntico, encontramos alguma doutrina, designadamente Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, quando afirmam que o texto do nº 4 do artº 52º da LGT “na parte em que se refere que “a administração tributária pode, a requerimento...”, utiliza a fórmula habitualmente usada para atribuição à administração de poderes discricionários ou em cujo exercício é admissível uma margem de livre apreciação.”³²

Na verdade, o facto de a lei dispor que a “administração tributária pode”, a requerimento do executado, isentá-lo da prestação de garantia, no caso de essa prestação lhe causar prejuízo irreparável ou no caso de manifesta falta de meios económicos revelada por insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, poderá deixar a ideia de que a apreciação e decisão desse pedido se encontra na disponibilidade da própria administração tributária.

No entanto, entendemos que o preceito legal deixa claro que há lugar à dispensa de prestação de garantia sempre que o executado invoque e prove os fundamentos descritos no nº 4 do artigo 52º da LGT.

O que significa que não estamos perante um poder discricionário, mas antes um poder/dever que se consubstancia no facto da administração tributária se encontrar obrigada a deferir a pretensão do executado desde que se encontrem reunidos os requisitos enunciados no nº 4 do artº 52º da LGT.

A propósito desta matéria refere Rui Duarte Moraes, “a administração tributária pode [entenda-se, é obrigada sempre que verificados os pressupostos previstos na lei, pois, obviamente, não estamos aqui perante uma faculdade discricionária da administração, mas sim perante um ato vinculado, que dará satisfação a um direito do contribuinte], a requerimento do interessado, isentá-lo da prestação de garantia nos casos em que a sua prestação lhe causar prejuízo irreparável.”³³

Assim e perfilhando o entendimento do ilustre autor, concluímos que o artº 52º nº 4 da LGT não atribui à A.T. um poder discricionário nem uma livre margem de

³² Ob. cit. pág.429.

³³ “Manual,...” ob. cit.pág.318.

apreciação do pedido, antes se encontrando perante um ato vinculado se alegados e provados os fundamentos previstos na segunda parte do n° 4 do referido preceito legal.

Ao apreciar e decidir esse pedido, a A.T. não se encontra na qualidade de sujeito ativo da relação jurídica tributária ou na qualidade de credora, mas enquanto órgão da execução fiscal, ou seja, no exercício das funções que lhe estão confiadas enquanto auxiliar do juiz, praticando todos os atos necessários à prossecução do fim último do processo de execução – arrecadação da receita.

Na verdade, para além dos créditos tributários, a A.T. cada vez mais é convocada para promover a cobrança de dívidas não tributárias através do processo de execução fiscal. Vejam-se, a título de exemplo, as dívidas que devam ser pagas por força de ato administrativo, os reembolsos ou reposições, como previsto no artº 179º do CPA e 148º n° 2 alíneas a) e b) do CPPT.

O que significa que nestes casos, embora não estejam em causa dívidas decorrentes de tributos, a A.T. pratica no processo de execução fiscal iguais atos, ou seja, todos aqueles que sejam necessárias para a cobrança da dívida exequenda.

E também aqui, a A.T., se necessário, aprecia e decide pedidos de dispensa de prestação de garantia, pedidos de pagamentos em prestações, pedidos de suspensão de execução e outros.

Nestes casos, não podemos sustentar que a A.T. se encontra na qualidade de credora ao apreciar e decidir os pedidos em causa, concretamente um pedido de dispensa de prestação de garantia, o que reforça o entendimento de que os atos que a A.T. pratica no processo de execução fiscal tendentes à cobrança das dívidas exequendas, sejam elas quais forem (as que, legalmente, devam ser cobradas através desta forma processual), são praticados na qualidade de órgão de execução fiscal e no exercício das funções de auxiliar ou colaborador do juiz, como é bem salientado no acórdão do STA proferido em 07.01.2016, no processo n° 01525/15.³⁴

A mais recente jurisprudência³⁵, no seguimento da tese vencedora do acórdão uniformizador³⁶, considera o pedido de dispensa de prestação de garantia um ato administrativo inserido num procedimento de carácter urgente.

Assim, é entendido que não há lugar ao exercício do direito de audição previsto no artº 60º da LGT, pois a isso obsta a urgência na tramitação do procedimento – está

³⁴ Relator Aragão Seia.

³⁵ Ac. do STA de 16.03.2016, procº n° 01315/14, relator Ascensão Lopes.

³⁶ Ac.do STA de 26.09.2012, procº n° 0708/12, relator Casimiro Gonçalves.

previsto um prazo de apenas 10 dias para apreciação do pedido (nº 4 do artº 170º do CPPT) -, sendo que tal urgência se mostra incompatível com o exercício daquele direito. Este prazo de apenas 10 dias é justificado pela necessidade de proteger os interesses do Estado, designadamente para assegurar a efetiva cobrança dos créditos tributários e evitar que, através da dedução de pedidos de dispensa de prestação de garantia, se facilite ou provoque a inviabilidade das respetivas cobranças, pela oportunidade que, no intervalo entre a data da apresentação do pedido e sua decisão, seria dada ao executado para uma eventual dissipação de bens³⁷.

Para sustentar a conclusão, é convocado o CPA, o qual prevê, no nº 1 do artº 124º (anteriormente, artº 103º nº 1), a dispensa da audiência dos interessados quando a decisão seja urgente.

Na verdade, o nº 4 do artº 170º do CPPT preceitua que o *“pedido de dispensa de garantia será resolvido no prazo de 10 dias”*.

A lei, ao fixar um prazo de 10 dias para apreciação do pedido de dispensa de prestação de garantia, pretende efetivamente que o mesmo seja rapidamente decidido, mas tal não significa que este “procedimento” tenha um carácter urgente, que seja enquadrável no nº 1 do artº 124º do CPA.

Detenhamo-nos então sobre o que dispõe o artº 124º nº 1 e 2 do CPA, onde se diz o seguinte: *“1 - O responsável pela direção do procedimento pode não proceder à audiência dos interessados quando: a) A decisão seja urgente; (...) 2 – Nas situações previstas no número anterior, a decisão final deve indicar as razões da não realização da audiência.”*

Como é sabido, o direito de audição, previsto no artigo 60º da LGT, constitui uma concretização do direito de participação dos cidadãos na formação das decisões proferidas nos procedimentos tributários que lhes digam respeito e encontra-se garantido pelo artigo 267º nº 5 da CRP.

É pois o direito que assiste aos contribuintes de serem ouvidos no procedimento e de contribuírem assim para o apuramento da verdade material, suscitando argumentações e, eventualmente, apresentando elementos de prova para o cabal esclarecimento da questão, de modo a permitir uma mais justa decisão.

³⁷A justificação de que a dedução dos pedidos de dispensa de garantia pode facilitar ou provocar a inviabilidade da boa cobrança dos créditos não nos parece suficientemente sólida, pois a A.T. tem meios legais ao seu dispor que lhe permite garantir a dívida exequenda, designadamente fazendo uso das providências cautelares como, por exemplo, o arresto de bens, como prevê o artº 214º do CPPT.

Conforme refere Rui Duarte Morais “(...)A participação do destinatário é condição essencial para o apuramento da verdade material, para, se possível, prevenir o litígio resultante de uma errónea determinação dos factos ou aplicação da lei.”³⁸

O atual CPA veio acrescentar um nº 2 ao artº 124º, referindo de forma clara que, nas situações de dispensa de audiência, a decisão final do procedimento deverá indicar as razões da não realização da mesma e o caráter urgente do procedimento.

O que significa que, ao aplicar-se as normas do CPA e considerando-se que o pedido de dispensa de garantia é um ato de caráter urgente, se impõe que A.T. fundamente o seu ato com a justificação da urgência da decisão, apontando as razões de facto e de direito para a dispensa do direito de audiência, sob pena do ato não se mostrar fundamentado.

Exigindo-se para estes casos, como refere Mário Esteves de Oliveira, “uma justificação para a inexistência da audiência prévia dos interessados fundamentando-se que na situação em concreto o tempo possa ser determinante do sucesso ou insucesso da medida administrativa a adotar, em termos tais que se possa antever que, sem esse sacrifício, ficará definitiva ou, gravemente comprometida a satisfação de uma necessidade pública indeclinável, incompatível com a observância do prazo mínimo legalmente previsto para o exercício do direito do interessado a ser ouvido no procedimento”³⁹

O que nos parece não ser prática da A.T., apesar do “novo” CPA se encontrar em vigor desde 08.04.2015.

Mas, na nossa perspetiva, tal questão não se mostra relevante, na medida em que se entende que a redação do nº 4 do artº 170º do CPPT, ao fixar um prazo de 10 dias, não significa que se tenha pretendido atribuir caráter urgente à decisão do pedido de isenção de prestação de garantia, com todas as suas consequências que daí advêm.

Ainda quanto a esta questão, ou seja, a urgência da decisão, importa não esquecer que o nº 3 do artº 170º do CPPT impõe que pedido de dispensa de garantia seja fundamentado de facto e de direito e instruído com a prova documental necessária.

Embora este preceito legal faça alusão apenas à prova documental, é pacífico, na doutrina⁴⁰ e na jurisprudência⁴¹, que deverá ser admitida também a prova testemunhal, sob pena da norma se encontrar ferida de inconstitucionalidade por limitar o direito à produção de prova, o “qual não pode ser limitado pelo legislador sem justificação

³⁸ “Manual...” ob.cit. pág.34.

³⁹ CPA Comentado, Almedina, 2ª edição, 2001, pág.463.

⁴⁰ CPPT ..., ob. cit. pág. 233.

⁴¹ Ac. de 19.02.2014, procº 096/14, Relator Ascensão Lopes.

*razoável, ou seja, sem que se encontre na própria Constituição base para tal limitação”.*⁴²

Admitindo-se a prova testemunhal, como se tem entendido - e bem, tal leva-nos a concluir que a produção da mesma afasta a invocada urgência da decisão na medida em que a audição das testemunhas certamente, ultrapassará e muito o referido prazo dos 10 dias mencionado no n° 4 do art° 170° do CPPT.

Aqui chegados, podemos concluir que o prazo de 10 dias fixado no n° 4 do art° 170° do CPPT não passa de um prazo meramente ordenador ou disciplinador que uma vez ultrapassado nenhuma consequência traz para o requerente, designadamente, não ocorrerá um indeferimento tácito do pedido, porquanto se exige que haja uma decisão expressa e até aí deverá a execução permanecer suspensa.⁴³

Em suma, e como fomos deixando expresso ao longo deste trabalho, é nosso entendimento que o pedido de dispensa de prestação de garantia não consubstancia um procedimento administrativo “enxertado” de um processo de execução, tratando-se antes de um ato de natureza processual, como tantos outros que são praticados no processo de execução fiscal. Assim sendo, não há lugar à notificação para o exercício do direito de audição a que se refere o art° 60° da LGT antes da decisão do indeferimento do pedido de isenção de prestação de garantia.

Comungamos pois do entendimento sufragado no acórdão proferido pelo STA no processo n° 0803/12 de 08.08.2012 onde se refere que *“não é a caracterização do ato de recusa da prestação de determinada garantia ou o ato de indeferimento do pedido de dispensa de a prestar, como “atos materialmente administrativos” que impõe a obrigatoriedade da audição prévia, nem é a inexistência de “instrução” ou a “urgência” da decisão que justificam a dispensa da audição. Isto porque a natureza da execução fiscal e dos atos que nela praticados, assim como os meios de reação que os interessados nela dispõem, não permitem concluir que se está perante um procedimento administrativo, ainda que “enxertado” num “processo judicial”, pelo que não há qualquer necessidade de utilizar as normas do CPA que excecionam o direito de audiência prévia. A inexistência de audição prévia radica na circunstância de se tratar de um ato praticado num processo de execução fiscal e não de um ato praticado num procedimento tributário.”*⁴⁴

Ao órgão de execução fiscal incumbe praticar atos no processo de execução, não enquanto órgão ou entidade no desempenho de funções administrativas tributárias, mas

⁴² Ac. de 19.02.2014 proc° 096/14, Relator Ascensão Lopes.

⁴³ Ac. de 11.07.2012 proc° 0665/12, Relator Lino Ribeiro.

⁴⁴ Relator Lino Ribeiro.

antes como um órgão auxiliar ou colaborador do Juiz, tal como já figurava no § único do artº 40º do CPCI onde se dizia o seguinte: “*Nos processos judiciais, os chefes das repartições de finanças são juizes auxiliares em tudo que não constitua o exercício próprio da função do Ministério Público e competem-lhes as funções que por este código não sejam atribuídas aos juizes de 1ª instância.*”⁴⁵

Como bem salienta o acórdão proferido pelo STA de 23.02.2012, processo 059/12,⁴⁶ “*O Órgão de Execução que dirige e tramita a execução fiscal, tal como o Solicitador de Execução na acção executiva comum, constitui, assim, o agente da execução, um sujeito processual que age como interlocutor no diálogo processual, “substituindo” o juiz no processo executivo, praticando nele todos os actos que, não contendendo com qualquer composição de interesses, sejam legalmente necessários para a obtenção do fim a que o processo se destina. A competência que esse Órgão detém no processo executivo não brota, assim, em princípio, da função tributária exercida pela Administração Fiscal, não se situando, sequer, no plano da relação jurídica tributária, nem emana de um poder de autotutela executiva da Administração, resultando, antes, de uma competência que a lei lhe confere para intervir no processo judicial como órgão auxiliar ou colaborador operacional do Juiz.*”.

Este papel de órgão auxiliar ou colaborador do juiz ficou ainda mais acentuado com a competência acrescida que foi atribuída ao órgão de execução pela Lei 55-A/2010, de 31.12, uma vez que foram para ele transferidas as funções, que até então se encontravam a cargo do juiz, de verificação e graduação de créditos. Cabendo ainda ao órgão de execução fiscal, desde a entrada em vigor daquele diploma legal, ou seja, desde 01.01.2011, a competência para promover todos os atos e formalidades conducentes à decisão final, podendo, se tal se mostrar necessário, determinar o convite ao aperfeiçoamento dos articulados apresentados, notificar as partes para o exercício do direito do contraditório, determinar a junção de documentos que entender pertinentes e praticar outros atos, em conformidade com as regras estabelecidas no CPC, tal como se determina no artº 246º do CPPT.

Aqui chegados, é nosso entendimento que todos atos praticados no processo de execução fiscal são atos processuais, submetidos às regras do processo judicial tributário e, subsidiariamente, às regras previstas no CPC.

E só assim não será quando a lei expressamente preveja um procedimento “enxertado” do processo de execução fiscal, como é o caso da reversão da dívida exequenda e da dação em pagamento.

⁴⁵ CPCI, Rei dos Livros, 7ª edição, Rei dos Livros, 1989.

⁴⁶ Relatora Dulce Neto.

No que respeita aos responsáveis subsidiários, os pressupostos para a reversão encontram-se previstos nos artºs 23º e 24º da LGT. Os termos em que se opera encontram-se estabelecidos nos artigos 153º a 161º do CPPT.

Como é sabido, os responsáveis subsidiários são aqueles que são chamados na execução fiscal para responder por dívidas de outrem.

A reversão fiscal constitui um conjunto de procedimentos complexos onde se chama pela primeira vez, alguém que até então era exterior ao processo executivo ⁴⁷.

Antes de ser proferida a decisão de reversão, é obrigatória a audição do responsável subsidiário, em conformidade com o estabelecido no artº 23º nº 4 da LGT que será efetuada nos termos do artº 60º da LGT.

Como refere Jorge Lopes de Sousa,⁴⁸ *“o despacho de reversão, embora proferido num processo de natureza judicial, tem natureza de ato administrativo (artº 120º do CPA), pelo que são de fazer em relação a ele as exigências legais próprias deste tipo de atos, designadamente no que concerne à fundamentação (artº 268º nº 3, da CRP e 77º da LGT): isto é, o revertido deve, através da fundamentação do ato de reversão, ficar em condições de se aperceber das razões de facto e de direito que levaram o órgão de execução fiscal a decidir como decidiu e de poder impugnar a decisão por erro nos pressupostos ou qualquer outro vício”*.

Uma perspetiva distinta foi perfilhada no acórdão proferido pelo STA em 26.05.2010, processo nº 343/10, em que se entendeu que o despacho de reversão era um ato judicial defendendo-se que *“tal ato, como, de resto, outros proferidos pelo órgão de execução fiscal, designadamente, aquele em que se ordena a instauração da execução, a citação dos executados, a penhora dos bens, a venda dos bens penhorados, a anulação da venda, a anulação da dívida e a extinção da execução, ainda que sob controlo jurisdicional pela via da reclamação para o juiz competente, não serão mais que puros atos de trâmite, de tramitação da execução fiscal, não incluídos consequentemente no âmbito do artigo 120.º do CPA.”*⁴⁹

Discordando deste entendimento, refere Jorge Lopes de Sousa⁵⁰: *“Relativamente ao despacho de reversão não parece que seja correcto este entendimento, uma vez que esse despacho, para além da função processual que desempenha de dirigir a execução contra pessoa diferente do executado originário, contém uma definição do direito do caso concreto,*

⁴⁷ *“E por isso se compreende que seja ouvida antes de nele entrar”*, cfr. voto de vencido, Conselheiro Lúcio Barbosa no acórdão proferido em 15.09.09, proc. nº 0130/09.

⁴⁸ CPPT..., ob. cit. pág. 67.

⁴⁹ Relator António Calhau

⁵⁰ CPPT, ..., ob. cit. pág.68.

declarando que se está perante uma situação em que estão reunidos os pressupostos da responsabilidade do revertido.”

Partilhando o entendimento deste ilustre autor, concluímos que o despacho de reversão constitui uma decisão de um órgão da Administração que, ao abrigo de normas de direito público, visa produzir efeitos jurídicos numa situação individual e concreta, cabendo portanto na definição de ato administrativo constante do artº 148º do CPA.

E assim sendo, o mesmo deverá obedecer às exigências legais próprias destes atos, designadamente o dever de fundamentação e de audição.

Tal como a reversão, entendemos que a dação em pagamento, instituto que se encontra previsto no artº 201º do CPPT, também ele é um procedimento “enxertado” do processo de execução fiscal.

Como é sabido, para além do pagamento voluntário e do pedido de pagamento da dívida exequenda em prestações, o devedor, pode optar por requerer a dação em pagamento nos termos descritos no referido artigo 201º do CPPT, como forma de extinção das dívidas tributárias.

O pedido a elaborar pelo executado, deve ser apresentado no prazo de trinta dias a contar da citação e deve ser dirigido ao Ministro das Finanças ou ao órgão executivo competente para a liquidação e cobrança da dívida.

Após a avaliação dos bens, o executado é notificado da decisão de aceitação ou não dos bens oferecidos em pagamento.

Nas palavras de Rui Duarte Morais,⁵¹ o pedido apresentado pelo executado ou terceiro, pressupõe sempre *“a aceitação do credor (o que cremos corresponder a um faculdade discricionária, uma vez que implica um juízo de conveniência) e implica um procedimento próprio dirigido à obtenção de tal autorização”*.

O que significa, que na apreciação e decisão deste pedido, a A.T. aparece na qualidade de credora/exequente que ao abrigo dos seus poderes discricionários decide aceitar ou não o pedido formulado pelo executado ou terceiro.

Comungamos do entendimento perfilhado por Rui Duarte Morais,⁵² quando refere que este *“despacho não se limita a verificar a existência de pressupostos legais para a dação mas envolve um verdadeiro juízo de oportunidade, a liberdade de o credor a aceitar ou não, conforme o que entenda ser aquilo que melhor satisfaz o interesse público no caso concreto(...)Margem de oportunidade ou discricionariedade que aqui não conhece um especial*

⁵¹ *Manual...*, ob. cit. pág.126.

⁵² *A Execução*, ob. cit.pág.55.

limite, desde logo porque estamos fora do domínio dos elementos essenciais dos impostos, do estrito princípio da legalidade fiscal.”.

E assim, também a este procedimento, “enxertado” do processo de execução fiscal com natureza judicial, deverão ser aplicáveis os princípios gerais que regulam a atividade administrativa e as normas que a LGT prevê para os procedimentos tributários.

Em suma, resta-nos concluir que ao atribuir-se à execução fiscal a natureza judicial - artº 103º da LGT - está-se a impor a obrigatoriedade de se fazer prosseguir a tramitação da execução segundo as formas próprias dos processos judiciais, o que significa a aplicação supletiva das regras do processo civil.

Com efeito, muitas são as normas do processo civil que são aplicadas no processo de execução fiscal em razão das lacunas existentes no CPPT, o que acentua a sua natureza de processo judicial.

Note-se que, relativamente aos principais atos que são praticados nos processos de execução fiscal como, por exemplo, citação, penhora, venda, convocação de credores, verificação e graduação de créditos, o CPPT limita-se a remeter para as normas do CPC.

Note-se ainda que a redação atual do artº 151º do CPPT, decorrente da Lei 64-B/2011 de 30.12, veio contribuir para o acentuar do carácter judicial do processo de execução fiscal ao estabelecer o seguinte: “*Compete ao tribunal tributário (...)decidir os incidentes(...)e a reclamação dos atos praticados pelos órgãos de execução fiscal*”, abandonando-se assim - bem, na nossa opinião - a expressão “*as reclamações do atos materialmente administrativos praticados pelos órgãos de execução fiscal*” .

Ou seja, a lei, deixou de referir “*atos materialmente administrativos*”, passando a mencionar “*atos praticados pelo órgão de execução fiscal*”.

Crê-se que as divergências que vinham do passado decorrem do facto do órgão de execução fiscal assumir, no processo de execução, um duplo papel, o de exequente e o de órgão a quem cabe a tramitação desse processo.

Como refere Jorge Lopes de Sousa, “*no específico campo do processo de execução fiscal, há uma parte da tramitação, que corre termos sob a direção das autoridades administrativas, que normalmente acumulam essas funções de direção, com as de parte (exequente)*”.⁵³

⁵³ CPPT, 2ª edição, ob.cit.pág.36.

Na verdade e como bem salienta Rui Duarte Morais,⁵⁴ *existe aqui um elemento perturbador: é o próprio exequente, a administração fiscal, quem pratica certos (a maioria) dos atos processuais. Aparentemente é ela quem executa o seu próprio crédito.*”

A este propósito, importa realçar o entendimento, sufragado por Joaquim Freitas da Rocha,⁵⁵ de que o credor tributário e exequente não são realidades sinónimas, pois, por um lado, existe um credor da quantia em questão (exequente em sentido impróprio), que poderá ser a Fazenda Pública, um serviço público ou qualquer outra pessoa coletiva de direito público, (veja-se atualmente o exemplo das taxas de portagens, em que cabe ao órgão de execução fiscal a cobrança das mesmas, quando o exequente, é até, uma entidade privada) e, por outro lado, existe o órgão de execução fiscal (exequente em sentido próprio) que é o órgão integrante da A.T. que vai conduzir o processo de execução.

Podemos pois concluir que da norma do artº 103º da LGT resulta claro que o legislador pretendeu atribuir ao processo de execução fiscal natureza judicial, no sentido de que o processo de execução se constrói segundo a forma de processo judicial, sendo que o órgão de execução fiscal, agindo como um interlocutor no “diálogo processual”, pratica nesse processo atos conducentes à obtenção da cobrança das dívidas exequendas segundo as formas próprias dos processos judiciais, com aplicação supletiva das regras do processo civil e com subordinação aos princípios gerais que regem este, como sejam, o princípio do contraditório, o princípio da cooperação, afastando da sua competência apenas os casos que contendam com a composição dos litígios.

Concluimos assim que a estrutura do processo de execução fiscal segue o modelo dos processos judiciais (muito embora a ação seja impulsionada e tratada por um órgão que se encontra organicamente inserido na administração pública), o que afasta qualquer tentativa de o enquadrar na categoria jurídica de procedimento administrativo.

E em que o órgão de execução fiscal evidencia um estatuto “supra partes”, intervindo no exclusivo interesse da paz jurídica, estando obrigado a apreciar e decidir as questões enquanto autoridade exterior e neutra perante o litígio, mesmo que tenha

⁵⁴ *A Execução...* ob. cit. pág.41.

⁵⁵ *Lições...* ob. cit.pág.312.

que decidir contra si próprio, como acontece com o reconhecimento officioso da prescrição.⁵⁶

Assim, e fazendo novamente apelo às palavras de António Lima Guerreiro, “o processo de execução fiscal não tem, segundo o que a norma do número 1 (do artº 103º) expressamente declara, natureza meramente administrativa ou mesmo mista, mas é unitária e integralmente um processo judicial.”.

Cremos que dúvidas não podem persistir quanto à natureza judicial do processo de execução fiscal, nem tão pouco quanto à constitucionalidade da atribuição de competências à A.T. para a prática de atos de natureza não jurisdicional, o qual decorre sob a “tutela” de um juiz, a quem compete controlar a legalidade dos atos praticados, pertencendo-lhe a competência última do processo. O que, nas palavras de Rui Duarte Morais, “parece dar tradução a uma das dimensões do direito de acesso ao direito e aos Tribunais, consagrado no artº 20º da CRP, em cujo âmbito se inclui o direito ao processo de execução como instrumento para a realização efetiva do direito, mas, também, o direito do executado à proteção perante uma execução injusta.”⁵⁷.

Controlo que, quando efetuado a pedido do executado ou de um terceiro lesado, se vai concretizar através da reclamação prevista no artº 276º do CPPT.

Neste preceito legal prevê-se a possibilidade de impugnação de quaisquer decisões do órgão da execução fiscal ou de outras entidades da administração tributária que afetem os direitos ou interesses legítimos do executado ou de terceiro.

Por outro lado, é constitucionalmente garantido a qualquer pessoa o direito de impugnação contenciosa de quaisquer atos da administração que lesem os seus direitos ou interesses legítimos, cfr. nº 4 do artº 268º da CRP.

O artº 95º do CPPT prevê igualmente o acesso à justiça tributária quando, no seu nº 1, preceitua que o interessado tem o direito de impugnar ou recorrer de todo o ato lesivo dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, segundo as formas de processo prescritas na lei, podendo ser lesivos nomeadamente “Os atos praticados na execução fiscal”.

É assim reconhecido um direito global dos particulares solicitarem a intervenção do juiz no processo através da reclamação a que se refere o artº 276º do CPPT

⁵⁶ Cfr. Ac. STA de 23.02.2012, procº 059/12, Relatora Dulce Neto.

⁵⁷ *A Execução...* ob. cit. pág. 39.

relativamente a quaisquer atos praticados no processo de execução fiscal pela administração tributária que tenham potencialidade lesiva⁵⁸.

A denominação *reclamação* não é pacífica, pois há autores que lhe chamam impugnação ou recurso.

A esta divergência não será alheio o facto do próprio legislador, nos diferentes normativos, utilizar terminologias distintas.

No artº 276º do CPPT fala-se em reclamação, no ETAF de 2002, artºs 49º e 49º A, fala-se em ação de impugnação e no artº 97º nº 1 alínea n) do CPPT e artº 101º alínea d) da LGT, fala-se em recurso.

Para Joaquim Freitas da Rocha⁵⁹ esta reclamação tem um “misto” de recurso contencioso, na medida em que consubstancia o controlo de um acto de um órgão administrativo por parte de um Tribunal e de recurso jurisdicional, tendo em conta que o acto a ser controlado pelo Tribunal se trata de um acto praticado num processo, o processo de execução fiscal.

Jorge Lopes de Sousa⁶⁰ entende que a denominação *reclamação*, que hoje é dada pelo artº 276º do CPPT, parece ser menos adequada do que a de recurso ou de ação de impugnação, “*pois aquela expressão é usualmente utilizada para referir os pedidos de reapreciação de um acto pela entidade que o praticou,(...)embora também seja utilizada para pedir a apreciação pelo juiz de atos da secretaria*”. O referido autor aponta uma justificação para a utilização da expressão *reclamação*, afirmando que, eventualmente, tal decorre do facto de o processo de execução fiscal ser considerado um processo de natureza judicial e, por essa razão, entender-se que ele já está na dependência do juiz do tribunal tributário, mesmo na fase que corre termos perante as autoridades administrativas, não havendo assim uma introdução do processo em juízo.

Como se salienta no acórdão proferido pelo STA,⁶¹ o pedido apresentado pelo lesado(leia-se reclamação) constitui o meio de defesa do lesado no próprio processo executivo, “*o qual se encontra já na dependência do juiz do tribunal tributário mesmo na fase em que corre perante as autoridades administrativas,(...)pois, este, como processo de natureza judicial que é (artº 103º da LGT), vai prosseguir os seus trâmites legais no tribunal tributário, para onde é expedido a fim de que o juiz possa apreciar*

⁵⁸ CPPT ...ob. cit. pág.270.

⁵⁹ *Lições*...ob. cit. pág.356.

⁶⁰ CPPT...ob.cit.pág.268.

⁶¹ Ac. de 18.03.2015, procº 01046/14 de 18.03.2015, Relatora Dulce Neto.

um acto que o executado atacou ao abrigo do direito que a lei lhe confere de impugnar os actos lesivos”.

António Lima Guerreiro,⁶² pronunciando-se quanto à alteração da terminologia, de recurso, (na linguagem do CPT) para reclamação, esclarece que tal se deve à necessidade da reafirmação da natureza integralmente judicial do processo de execução fiscal. Refere ainda este autor, que *“é por este meio, a reclamação, e não por qualquer outro, dado o princípio da tipicidade das formas processuais, que o juiz exerce o controlo que legalmente lhe cabe na execução fiscal.”*

Acompanhamos este entendimento, pois, sendo a execução fiscal um processo de natureza judicial, embora tramitado e dirigido num serviço da A.T., todo ele decorre sob o controlo do juiz, que é chamado a intervir para apreciar as eventuais ilegalidades praticadas pelo órgão de execução fiscal no processo de execução.

Em suma, e considerando o que acima deixámos expresso, concluímos que embora o legislador utilize nos diferentes normativos, denominações distintas, entendemos que se refere à mesma realidade, não se descortinando a razão dessa diferença terminológica.

A verdade é que, independentemente da designação que é dada a este instituto, é entendimento dominante na jurisprudência⁶³ e na doutrina,⁶⁴ que a reclamação prevista no artº 276º do CPPT constitui um incidente no processo de execução fiscal no sentido de ser uma ocorrência estranha ao desenrolar normal do processo.⁶⁵

A jurisprudência recente tem sido unânime no sentido de defender que *reclamação* a que se refere o artº 276º do CPPT não constitui a introdução de uma nova ação em juízo.

Esta conclusão assenta na ideia de que a reclamação constitui uma fase processual do processo executivo e como tal encontra-se numa dependência estrutural em relação à própria execução fiscal. E assim sendo, esta ligação obsta a que a instauração da reclamação seja equiparada à introdução em juízo de um novo processo.

⁶² *LGT ...ob. cit. pág. 422.*

⁶³ Ac. STA de 30.11.2016, proc.01250/16 de 30.11.2016, em que dá como adquirido que a reclamação do artº 276º do CPPT tem natureza de incidente.

⁶⁴ Cfr. Jorge Lopes Sousa, *Ob. Cit.*, IV volume, págs.296 e 297.

⁶⁵ Em sentido contrário, Ac.do STA de 10.12.2010 proc. nº 0708/10, Relator Pimenta do Vale, onde se refere que a reclamação da decisão do órgão de execução não é um incidente da execução, mas sim uma ação de impugnação por ser essa a denominação que lhe é atribuída pelo ETAF de 2002, e como tal encontra-se sujeita ao pagamento da taxa de justiça inicial.

A questão de saber se a reclamação é ou não um incidente da execução, tem sido objeto de discussão de forma regular nos tribunais, a propósito de saber se é devida ou não taxa de justiça, e em caso afirmativo, apurar qual a taxa aplicável.

Em acórdão proferido pelo STA em 02.10.2013, processo nº 0898/13⁶⁶, foi perfilhado o entendimento que é devida taxa de justiça pela dedução de reclamação, *“porque ela corporiza um processado judicial com uma tramitação própria que se encontra inserida no âmbito do processo de execução fiscal, sendo nesse âmbito que deve ser tributada”*.

Defendeu-se igualmente no citado acórdão que, *“pese embora a dedução da “reclamação” não constitua a introdução em juízo de um processo novo (a execução fiscal, de natureza judicial, já fora instaurada junto do Serviço de Finanças, não sendo devida, por essa instauração, taxa de justiça), o certo é que ela não deixa de corresponder à abertura da fase contenciosa do processo executivo e à sua introdução efectiva em juízo, razão pela qual se deve aplicar a taxa de justiça correspondente ao impulso processual da acção executiva”*.

Como se foi referindo ao longo deste trabalho, é nosso entendimento, que o processo de execução fiscal é um processo de natureza judicial e que a reclamação prevista no artº 276º do CPPT constitui um meio de defesa do lesado no próprio processo executivo que já se encontra na dependência do juiz do tribunal tributário mesmo na fase em que corre junto das autoridades administrativas. Entendemos ainda, que a reclamação, por se encontrar estruturalmente dependente do processo de execução não representa a introdução em juízo de uma nova acção. Tem natureza de incidente, pois surge no processo como “elemento perturbador” do normal prosseguimento da execução.

Como incidente que é, entendemos que será oportuno, uma reflexão no que concerne à tributação em sede de taxa de justiça, porquanto o entendimento sufragado pela recente jurisprudência é no sentido de que a reclamação deverá pagar taxa de justiça correspondente à instauração da execução.

⁶⁶ Relatora Dulce Neto.

CONCLUSÕES

Como deixámos referenciado no início deste trabalho, o propósito do mesmo consistiu em tentar contribuir para uma clarificação da natureza dos atos praticados pela A.T. no processo de execução fiscal.

Verificámos que a doutrina e a jurisprudência são quase unânimes no sentido de que o processo de execução fiscal é todo ele de natureza judicial, embora com entendimentos distintos relativamente a determinados atos que nele são praticados.

Na jurisprudência dos tribunais superiores tem-se apontado duas visões distintas quanto à natureza jurídica do indeferimento do pedido de dispensa de garantia, existindo o entendimento de que se trata de um ato materialmente administrativo e, outro, que defende que se trata de um ato processual.

No entanto, em ambas as visões, a conclusão é unânime no sentido de que, antes da decisão de indeferimento do pedido de dispensa de garantia, não há lugar ao exercício do direito de audição previsto no artº 60º da LGT.

Para aqueles que defendem que se trata de um ato materialmente administrativo praticado no processo de execução fiscal, haveria lugar ao exercício do direito de audição; no entanto, o mesmo é afastado pelo facto de se tratar de um ato inserido num procedimento urgente.

Reconhecemos a grande qualidade do entendimento maioritário, sufragado no acórdão uniformizador de jurisprudência nº 5/2012, publicado no D.R., 1ª série, nº 244, de 22.10.2012. No entanto, ao longo do nosso trabalho deixámos expresso o entendimento de que a decisão proferida no pedido de dispensa de prestação de garantia constitui um ato processual.

Na nossa perspetiva, o processo de execução fiscal tem todo ele natureza judicial, no sentido de que todos os atos nele praticados são atos processuais. Só não será assim quando a lei determine, de forma expressa, que seja desencadeado um procedimento, como o faz para o instituto da reversão fiscal e para a dação em pagamento.

Como lucidamente é defendido por Lima Guerreiro, o processo de execução fiscal é, unitária e integralmente, um processo judicial, que não é cindível em uma fase formalmente administrativa e outra administrativa judicial; o facto de ser de natureza judicial não prejudica a participação dos órgãos da administração tributária nos atos que não são de natureza jurisdicional.

Daí que se conclua que o órgão de execução fiscal assume no processo de execução um papel em tudo idêntico ao que é assumido pelo agente de execução na ação executiva, ou seja, um papel de “supra partes” e colaborador do juiz.

BIBLIOGRAFIA:

Amaral, Diogo Freitas do, Mário Aroso de Almeida, *Grandes Linhas da Reforma do Contencioso Administrativo*, Almedina, 2002.

Andrade, José Carlos Vieira, *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, 5ª edição, Almedina, 2012.

Campos, Diogo Leite de; Benjamim Silva Rodrigues; Jorge Lopes de Sousa – *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, 4ª edição, Almedina, 2012.

Campos, Diogo Leite de, Susana Soutelinho, *Direito do Procedimento Tributário*, Almedina, 2013.

Carlos, Américo Fernando Brás Carlos, *Impostos, Teoria Geral*, 2ª edição, Almedina, 2008.

Fonseca, Rui Guerra, *O Fundamento da Autotutela Executiva da Administração Pública Contributo para a sua Compreensão como problema Jurídico-Político*, Teses, Almedina, 2012.

Marques, Paulo, *Responsabilidade Tributária dos Gestores e dos Técnicos Oficiais de Contas, A reversão do Processo de Execução Fiscal*, 1ª edição, Coimbra Editora, 2011.

Morais, Rui Duarte, *A execução Fiscal*, 2ª edição, Almedina, Coimbra, 2006.

Morais, Rui Duarte, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, 2012, Almedina.

Nabais, José Casalta, *Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Coleção Teses, Almedina, 3ª Reimpressão, 2012.

Nabais, José Casalta, *Direito Fiscal*, 2ª Edição, Almedina, 2003.

Nabais, José Casalta, *Por Um Estado Fiscal Suportável Estudos de Direito Fiscal*, vol.II, Almedina, 2008.

Neto, Serena Cabrita, Carla Castelo Trindade, *Contencioso Tributário*, Almedina, 2017.

Oliveira, Mário Esteves de, Pedro Costa Gonçalves, J. Pacheco Amorim, *Código Procedimento Administrativo*, Comentado, 2ª edição, Almedina, 3ª reimpressão da edição de 1997.

Paiva, Carlos – *O Processo de Execução Fiscal*, 2ª edição, Almedina, 2013.

Rangel, Paulo Castro, *Repensar o Poder Judicial Fundamentos e Fragmentos*, Publicações Universidade Católica, Porto, 2001.

Ribeiro, Virgínio da Costa Ribeiro, Sérgio Rebelo, *A Acção Executiva Anotada e Comentada*, 2ª edição, Almedina, 2016.

Rocha, Joaquim Freitas da – *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 4ª edição, 2011, Coimbra Editora.

Sanches, J. J. Saldanha – *Manual de Direito Fiscal*, 2ª edição, Coimbra Editora, 2002.

Silva, André Festas da Silva, *Princípios Estruturantes do Contencioso Tributário*, Dislivro, 2007.

Sousa, Alfredo José, José da Silva Paixão, *Código de Processo Tributário*, Comentado e Anotado, 2ª edição, Almedina, 1994.

Sousa, Jorge Lopes de – *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, Anotado e Comentado, Volumes I a II.

Sousa, Jorge Lopes de – *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, Anotado e Comentado, Volumes III a IV.