



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

**Estudo sobre a prestação de garantia  
suficiente e idónea como condição de  
suspensão da execução fiscal no âmbito da  
oposição à execução, no ordenamento  
jurídico português.**

André Luís Cerveira Furtado Malhadas

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2016



# **Estudo sobre a prestação de garantia suficiente e idónea como condição de suspensão da execução fiscal no âmbito da oposição à execução, no ordenamento jurídico português.**

Dissertação apresentada à Universidade Católica Portuguesa para obtenção do grau  
de mestre em Direito Fiscal

por

**André Luís Cerveira Furtado Malhadas**

sob a orientação de

**Rui Duarte Morais**

Faculdade de Direito | Escola do Porto

Outubro de 2016

## **DEDICATÓRIA**

**O meu sincero e eterno agradecimento à minha família e à minha musa Margarida, por me ouvirem e me darem força para correr atrás.**

**Celebraram comigo as vitórias como se fossem vossas e mostraram-me que uma derrota só é derrota se ficarmos parados. Graças a vocês sempre persegui o que me inquietava!**

**Obrigado.**

## LEITMOTIV

*(...) os livros jurídicos, enquanto assentes no direito positivo, lembram, cada vez mais, os escritos em areia ao vento.<sup>1</sup>*

---

<sup>1</sup> Mário Júlio de Almeida, *Direito das Obrigações*, (2011), 12.

## **OS MEUS AGRADECIMENTOS ESPECIAIS:**

**Ao Professor Doutor Rui Duarte Morais a quem agradeço os conselhos, disponibilidade, amabilidade e permanente incentivo a superar os meus limites.**

**Aproveito também para agradecer a todos os amigos e conhecidos, que ao longo do meu percurso académico, pelas mais engenhosas formas de expressão humana, me fizeram soltar o riso nas eternas horas que passei a estudar na Biblioteca do Paraíso, no *campus* da Foz. Realmente, a mais das vezes, uma gargalhada irreprimível no momento certo é o carburante mais eficaz para o prosseguimento do trabalho.**

## RESUMO

A presente dissertação de mestrado procura ser um estudo rigoroso e sério sobre a prestação de garantia suficiente e idónea como condição de suspensão da execução fiscal no âmbito da oposição à execução, no ordenamento jurídico tributário português.

Em nossa opinião, a dimensão económica da questão de fundo por trás da problemática em causa é um dos problemas mais significativos da economia nacional. Daí, desde logo, o interesse em tratar da questão.

Efetivamente, do confronto do regime processual tributário em cognição com o processo civil e com o processo administrativo, concluímos que, no plano teórico processual, seria preferível a afirmação de um mesmo padrão no âmbito da oposição à execução, segundo o qual, sempre que estivesse em causa um título judicial ou um título a ele equiparado o processo apenas se suspenderia caso fosse apresentada garantia pelo executado ou a este fosse concedida isenção da sua prestação, mas nunca pela mera apresentação da oposição à execução (tal como ocorre em processo administrativo).

Já num âmbito exclusivamente processual tributário diga-se que um sistema em que a prestação de garantia é praticamente obrigatória para todos aqueles que pretendam suspender a execução fiscal não é de modo algum o ideal, nomeadamente por implicar a violação do princípio da proporcionalidade, sempre que se pede a um executado que não dispõe de meios económicos para tal que preste garantia

Em última análise, o busílis da questão reside na concessão da isenção da prestação de garantia, a qual se tornou um mecanismo jurídico sem relevância prática face à atitude agressiva da Administração Tributária e Aduaneira (doravante AT). Só pela operacionalidade de tal mecanismo, nomeadamente do requisito “(...) prejuízo irreparável (...)”, se conseguirá a justeza do sistema.

Daí concluirmos que o problema não está tanto na lei, mas sim mais na relação que a AT estabelece com esta. O caminho a seguir só pode trilhar uma de duas vias, ou a AT amadurece e se torna menos agressiva por si ou, ao nível governamental, terá que se legislar de modo a impedir/dificultar essa atitude da AT.

**Palavras-chave:** oposição à execução; prestação de garantia suficiente e idónea como condição de suspensão da execução fiscal; suspensão da execução administrativa; suspensão da execução comum; suspensão da execução fiscal.

## ÍNDICE

CAPA.....	pág. 1
CONTRACAPA.....	pág. 3
DEDICATÓRIA.....	pág. 4
LEITMOTIV.....	pág. 5
OS MEUS AGRADECIMENTOS ESPECIAIS.....	pág. 6
RESUMO.....	pág. 7
ÍNDICE.....	pág. 8
LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS.....	pág. 10
PREFÁCIO.....	pág. 12
CAPÍTULO INTRODUTÓRIO – Introdução e estrutura da dissertação.....	pág. 13
CAPÍTULO I – Análise jurídico-económica da dimensão da questão.....	pág. 17
CAPÍTULO II – Análise do regime legal da suspensão da execução fiscal no âmbito da oposição à execução.....	pág. 21
CAPÍTULO III – Análise do regime legal da suspensão da execução comum no âmbito da oposição à execução.....	pág. 24
CAPÍTULO IV – Análise do regime legal da suspensão da execução administrativa no âmbito da oposição à execução.....	pág. 28

CAPÍTULO V – Síntese conclusiva dos regimes legais analisados.....	pág. 30
CAPÍTULO VI – Análise de pertinente jurisprudência portuguesa, relativa a questões conexas com a prestação de garantia suficiente e idónea como condição de suspensão da execução fiscal no âmbito da oposição à execução, no ordenamento jurídico português.....	pág. 33
CAPÍTULO VII – Linhas de evolução e sugestões de otimização da efetivação na <i>praxis</i> da prestação de garantia suficiente e idónea como condição de suspensão da execução fiscal.....	pág. 40
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS FINAIS.....	pág. 43

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

**Ac(s).** – Acórdão(s);

**a.C.** – antes de Cristo;

**cfr.** – conferir;

**al(s).** – alínea(s);

**art(s).** – artigo(s);

**AT** – Administração Tributária e Aduaneira;

**BCP** – Banco Comercial Português;

**BPI** – Banco Português de Investimento;

**CC** – Código Civil;

**CIRC** – Código do Imposto sobre o Rendimento da Pessoas Coletivas;

**CIVA** – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado;

**coord.** – coordenação;

**CPC** – Código de Processo Civil;

**CPTA** – Código de Processo nos Tribunais Administrativos;

**CPPT** – Código de Procedimento e de Processo Tributário;

**CRP** – Constituição da República Portuguesa;

**CSC** – Código das Sociedades Comerciais;

**EBF** – Estatuto dos Benefícios Fiscais;

**IRC** – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas;

**IRS** – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares;

**IVA** - Imposto sobre o Valor Acrescentado;

**LGT** – Lei Geral Tributária;

**OE** – Orçamento do Estado;

**pág(s).** – página(s);

**PSI-20** – *Portuguese Stock Index*;

**SGPS** – Sociedade Gestora de Participações Sociais;

**ss** – seguintes;

**STA** – Supremo Tribunal Administrativo;

**TCAS** – Tribunal Central Administrativo Sul;

**TCAN** – Tribunal Central Administrativo Norte;

**vol.** – volume;

**§(§)** – parágrafo(s).

## PREFÁCIO

Como afirma Baptista Machado no seu *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*,

(...) *as urgências da vida apenas se compadecem com o provisório* (...).<sup>2</sup>

Na mesma linha, Umberto Eco, na sua obra *Como se Faz uma Tese em Ciências Sociais*, ensina que

(...) *um estudioso hábil deve ser capaz de fixar a si mesmo limites, mesmo [que] modestos, e produzir algo de definitivo dentro desses limites* (...).<sup>3</sup>

Seguindo esta linha de pensamento, desde já nos **penitenciamos por qualquer lapso, seja ele verbal e/ou jurídico, que surja no escrito**. Esses eventuais lapsos, mais do que resultado da nossa condição cognitiva humana, decorrem no essencial da limitação temporal com que qualquer ensaio com um prazo de entrega se depara. **Creemos, contudo, que nele se encontra escrito o essencial do que pretendíamos abordar**, quanto à prestação de garantia suficiente e idónea como condição de suspensão da execução fiscal, no âmbito da oposição à execução, no ordenamento jurídico português.

---

<sup>2</sup> João Baptista Machado, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, (1989), 5.

<sup>3</sup> Umberto Eco, *Como se Faz uma Tese em Ciências Humanas*, (2009), 43.

## **CAPÍTULO INTRODUTÓRIO – Introdução e estrutura da dissertação.**

§ 1.1. No Direito Fiscal sacrossanto é que **sobre todos os contribuintes**, sem exceção, **impende a obrigação legal de pagar atempadamente os impostos**<sup>4 5</sup> a que se encontram legalmente sujeitos e dos quais não estejam isentos.<sup>6</sup> O art. 31.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária (doravante LGT) não deixa margem para dúvidas quando dispõe: “Constitui obrigação principal do sujeito passivo efetuar o pagamento da dívida tributária.”

**Deste modo, quando o sujeito passivo não cumpre pontualmente<sup>7</sup> a sua obrigação principal, a AT tem o dever de promover a cobrança coerciva do crédito**

---

<sup>4</sup> Na presente dissertação, referencial do nosso estudo é o imposto e não a figura mais lata do tributo. Deste modo, desconsideraremos a abordagem de eventuais taxas, contribuições especiais e contribuições financeiras que possam ser sujeitas ao processo de execução fiscal, nos termos do art. 148.º, n.º 1, al. a) do Código de Procedimento e Processo Tributário (doravante CPPT). Desconsideraremos também coimas e outras sanções pecuniárias que possam eventualmente ser cobradas através do processo de execução fiscal, nos termos do art. 148.º, n.º 1, als. b) e c) do CPPT. Por fim, para nós também não será igualmente relevante tomar em consideração os reembolsos e reposições previstos no art. 148.º, n.º 2, al. b) do CPPT, assim como outras dívidas ao Estado e a outras pessoas coletivas de direito público que devam ser pagas por força de ato administrativo, conforme dispõe o art. 148.º, n.º 2, al. a) do CPPT.

<sup>5</sup> Relativamente ao conceito de imposto, veja-se, por todos Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, (2016), 34 e ss.

<sup>6</sup> Além da não sujeição e da isenção, outras situações podem acontecer em que não exista uma obrigação de imposto. A esse propósito, refere Rui Morais, entre outros possíveis exemplos,

*(...) a inexistência de um valor mínimo de matéria coletável (...) [assim como o caso de] (...) nenhum montante (...) [ser] (...) devido, p. ex., em razão das deduções à coleta a efetuar, de prejuízos reportáveis, etc.*

[Rui Duarte Morais, *A Execução Fiscal*, (2010), 9]

<sup>7</sup> Por pontualidade, neste contexto, queremos aludir ao princípio da pontualidade do Direito das Obrigações, segundo o qual uma obrigação deve ser cumprida “(...) ponto por ponto (...)”. Lançando mão das palavras de Antunes Varela,

*O advérbio pontualmente é aqui usado, não no sentido restrito de cumprido a tempo e horas, mas no sentido amplo de que o cumprimento deve coincidir, ponto por ponto, em toda a linha, com a prestação a que o devedor se encontra adstrito.*

[Antunes Varela, *Das Obrigações em Geral*, vol. II, (2010), 14 e 15].

Quanto a este princípio tome-se ainda em consideração o art. 406.º, n.º 1 do Código Civil (doravante CC) e o ponto 2 da anotação a este mesmo preceito do *Código Civil Anotado* de Pires de Lima e Antunes Varela [Pires de Lima / Antunes Varela, *Código Civil Anotado*, vol. I, (1987), 373].

fiscal, **a qual opera através de um processo executivo especial**<sup>8</sup> para pagamento de quantia certa: **a execução fiscal** (sendo a quantia certa o crédito de imposto em falta).<sup>9</sup>

**Efetivamente, o prosseguimento da execução fiscal**, nomeadamente a penhora<sup>10</sup> [“(...) ato executivo por excelência (...)”]<sup>11</sup> ou a venda de bens penhorados<sup>12</sup>, **podem causar avultados prejuízos** ao executado. **Daí que se permita a suspensão do processo executivo para que o executado veja assegurados os seus legítimos interesses.**<sup>13</sup> Esses interesses podem ser os mais variados. Imagine-se que o executado pretende requerer o pagamento em prestações do montante de imposto em falta<sup>14</sup>, pretende colocar em causa judicialmente a legalidade da liquidação<sup>15</sup> ou a inexistência do imposto nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação.<sup>16</sup> Nestes casos, entre outros, a lei tributária permite que, através da prestação de garantia pelo executado<sup>17</sup> ou da concessão da isenção da prestação de garantia pela AT<sup>18 19</sup>, ocorra a suspensão da execução fiscal, como meio de garantir aqueles legítimos interesses do executado. Deste modo,

---

<sup>8</sup> A execução fiscal é um processo executivo especial, por oposição à execução cível [prevista nos arts. 703.º e ss do Código de Processo Civil (doravante CPC)], que é o processo executivo comum. Por referência a este é que se construiu aquele. Deste modo, tal como mais à frente exploraremos, por regra, um estudo sério de um qualquer tema de execução fiscal pressuporá a análise, comparação e confronto entre as regras da execução fiscal e as regras da execução cível.

<sup>9</sup> O processo de execução fiscal encontra-se regulado no art. 103.º da LGT e nos arts. 148.º e ss do CPPT. Através dela

(...) *o exequente* (...) [que a maior parte das vezes será o Estado] (...) *pretende obter o cumprimento duma obrigação pecuniária através da execução do património do devedor, o executado* (...) [o qual na maioria dos casos será um contribuinte].

[A frase anterior foi construída parafraseando Lebre de Freitas quando este se refere à ação executiva para pagamento de quantia certa prevista no CPC – José Lebre de Freitas, *A Ação Executiva à luz do Código de Processo Civil de 2013*, (2014), 13.]

<sup>10</sup> Cfr. arts. 215.º e ss do CPPT.

<sup>11</sup> José Lebre de Freitas, *A Ação...*, (2014), 232.

<sup>12</sup> Cfr. os arts. 248.º e ss do CPPT.

<sup>13</sup> Note-se que a suspensão possui dois fundamentos. Um primeiro, relacionado com o executado, que se prende com a tutela dos interesses deste e um segundo, de âmbito mais geral, que se relaciona com a justiça da execução, *maxime* visa acautelar a falta de fundamento da execução.

<sup>14</sup> Cfr. o art. 42.º da LGT e os arts. 196.º e ss do CPPT.

<sup>15</sup> Podendo-o fazer pelo clássico processo de impugnação previsto nos arts. 99.º e ss do CPPT ou pela via arbitral, que se encontra hoje prevista no art. 10.º do Decreto-Lei 10/2011, de 20 de janeiro.

<sup>16</sup> Pertinente aqui é a oposição à execução prevista nos arts. 204.º e ss do CPPT, nomeadamente o art. 204.º, n.º 1, al. a) do mesmo diploma legal.

<sup>17</sup> Cfr. o art. 52.º, n.º 2 da LGT.

<sup>18</sup> Cfr. o art. 52.º, n.º 4 da LGT.

<sup>19</sup> Neste ponto, face à falta de rigor terminológico do legislador torna-se imperativa uma nota relativamente ao n.º 4, do art. 52.º da LGT, quando prescreve que a AT pode, a requerimento do executado, isentá-lo da prestação de garantia nos casos em que se cumprem os requisitos previstos no mesmo preceito. Parece-nos existir aqui uma confusão entre isenção e concessão da isenção (na falta de melhor expressão), sendo que no caso em apreço cremos estar claramente no âmbito da segunda hipótese.

Efetivamente, segundo o n.º 2, do art. 2.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (doravante EBF) as isenções são benefícios fiscais, uma vez que são medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes, que sejam superiores aos da própria tributação que impedem.

*O ato tributário (...) vê a sua eficácia suspensa a partir do momento em que o Estado assegurou (...) a efetiva cobrança do crédito que se atribui.*<sup>20 21</sup>

§ 1.2. **A questão que nesta dissertação nos propomos analisar prende-se precisamente com a efetivação da prestação de garantia suficiente e idónea como condição de suspensão da execução fiscal**, no ordenamento jurídico português. Prevendo o art. 52.º, n.º 1 da LGT várias situações em que tal é possível de ocorrer, **iremos, por praticabilidade e exequibilidade, circunscrever a nossa abordagem à suspensão do processo de execução fiscal em virtude da oposição à execução**. Abordaremos este tópico com o intuito de clarificar o *status quo* desta realidade,

---

Segundo o art. 5.º desse mesmo diploma os benefícios fiscais podem ser automáticos ou dependentes de reconhecimento. São automáticos aqueles que não dependem de um ato administrativo para que sejam acionados, isto é, basta o mero preenchimento dos requisitos legais para que o benefício se verifique. Por seu turno, são dependentes de reconhecimento aqueles benefícios que apenas podem ter lugar mediante um ato administrativo de reconhecimento da AT ou através de um acordo entre a AT e os interessados.

Dito isto, parece-nos que a concessão da isenção do n.º 4, do art. 52.º da LGT se trata de um benefício fiscal dependente de reconhecimento. Benefício fiscal, porque cumpre a definição do n.º 1, do art. 2.º do EBF. Dependente de reconhecimento, pois para a sua verificação é necessário que a AT por meio de um ato administrativo reconheça que no caso concreto deve ser concedida a isenção da prestação de garantia caso se verifiquem os pertinentes requisitos.

Quanto a estarmos perante uma isenção pura ou uma concessão de isenção, necessário é, desde logo, tomarmos em consideração que uma isenção, no bom rigor dos termos, opera automaticamente, não é necessário requerer uma autorização para dela usufruir. Deste modo, uma isenção (pura) será em princípio um benefício fiscal automático. Exemplo de tal são as isenções previstas no art. 9.º e ss do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (doravante CIRC) e no art. 9.º e ss do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (doravante CIVA). Por outro lado, uma concessão de isenção, tal como a expressão deixa adivinhar, não opera automaticamente, tornando-se necessária a existência de uma autorização ou reconhecimento para que esta se efetive. Trata-se, tal como aludimos, e segundo a terminologia do EBF, de uma isenção dependente de reconhecimento.

Outra questão é a de saber se está em causa um poder discricionário da autoridade que detém essa faculdade de reconhecimento ou não reconhecimento, ou se, pelo contrário, é um pró-forma, uma mera formalidade, algo que só vale pela forma e não pelo conteúdo. No caso concreto do n.º 4, do art. 52.º da LGT a concessão da isenção pela AT é um poder vinculado. A AT deve limitar-se a atestar da conformidade da situação concreta com os requisitos legais do n.º 4, do art. 52.º da LGT. O que é atestado pela expressão “(...) pode (...)” do n.º 4, do art. 52.º da LGT, uma vez que se entende na doutrina geral que quando o legislador fiscal diz pode, tal é para ser lido como deve. Questão distinta desta, mas com ela muitas vezes confundida é a de saber se a AT aprecia os requisitos em causa de modo adequado ou pelo contrário os manipula, inviabilizando a concessão da isenção a que nos temos vindo a reportar. Pesando eventuais desenvolvimentos mais detalhados, nesta sede, diga-se, que a jurisprudência teve um importante papel na construção da posição da AT relativamente ao n.º 4, do art. 52.º da LGT. Especialmente relevante é a concretização do requisito “(...) prejuízo irreparável (...)”, tal como podemos constatar da leitura do Ac. do STA de 23/4/2015. Efetivamente, verificados os requisitos do n.º 4, do art. 52.º da LGT a AT não pode negar provimento ao pedido do contribuinte para que lhe seja concedida a isenção. Note-se que o preenchimento de um conceito indeterminado como o “(...) prejuízo irreparável (...)” de que falamos deve ser feito tendo em consideração as decisões dos tribunais, que concretizaram esse mesmo conceito indeterminado. Além do mais, saliente-se que um conceito indeterminado deve ser preenchido a cada momento com referência a uma realidade concreta.

<sup>20</sup> *In*, Ac. do TCAS de 16/01/2014.

<sup>21</sup> Tome-se em consideração que além de poder ocorrer a suspensão da execução fiscal com base na prestação da garantia ou concessão de isenção de tal prestação, ela também pode ocorrer com fundamento na penhora de bens que a substituam. Contudo, a suspensão da execução fiscal com base neste último cenário não será explorada uma vez que não cabe no nosso objeto de estudo.

identificando linhas de evolução na matéria, e formulando as nossas sugestões de *iure constituendo* com vista ao aperfeiçoamento e otimização de tal mecanismo jurídico.

§ 2. Feita a introdução ao tema, cumpre agora, de modo sumário, enunciar os pontos que irão de seguida ser abordados na nossa modesta tentativa de clarificar a problemática que nos propusemos escrutinar.

**Em primeiro lugar, é importante entender a dimensão da questão.** Para tal, cremos ser pertinente analisar a prestação de garantia como condição de suspensão da execução fiscal no âmbito da oposição à execução de acordo com um olhar híbrido entre o jurídico e o económico, entre a perspetiva legal e a perspetiva fática dos números. **Em segundo lugar**, densificando a análise jurídica, **exporemos o respetivo regime processual tributário** e, pela sua manifesta relevância, **confrontaremos esse regime com os regimes previstos no direito processual civil e no direito processual administrativo**, para situações semelhantes. **Em terceiro lugar**, depois de extraídas as consequentes conclusões do tópico anterior, **afunilaremos o nosso labor numa análise de questões conexas com o tema** que até aí nos ocupou. **Neste ponto, assume um particular interesse e preponderância a análise da pertinente jurisprudência portuguesa**, nomeadamente das decisões dos tribunais superiores. Abordagem que se justifica por nunca se poder olvidar que é pelas decisões dos tribunais que o direito se materializa e ganha vida. **Por fim, terminaremos o nosso estudo, apresentando as nossas conclusões.**

## **CAPÍTULO I – Análise jurídico-económica da dimensão da questão.**

§ 3.1. No âmbito do processo executivo fiscal, a circunstância de o sujeito passivo executado lançar mão de uma reclamação, impugnação ou oposição não conduz, só por si, à suspensão do processo. Tal como já deixamos antever anteriormente, no § 1.1., matriz do espoletar da suspensão da execução fiscal é que o executado preste garantia ou que seja isento de a prestar mediante a concessão desta por parte da AT.

**Na eventualidade de a isenção da prestação de garantia não ser concedida ao executado e, prestando-a, venha a obter vencimento no processo, este terá em princípio<sup>22</sup> que ser ressarcido pelo Estado dos prejuízos que teve com a sua prestação.**

§ 3.2. Em termos económicos este é um problema significativo. Só as empresas do PSI-20<sup>23</sup>, no seu conjunto, prestam milhões de euros em garantias. Ora, sempre que uma destas empresas vê proceder a sua pretensão no âmbito do processo judicial a que se reporta a garantia prestada, o Estado poderá ter que a ressarcir do que gastou com essa mesma garantia na pendência do processo, com os inerentes custos para o erário público que, todos somados, atingem quantias avultadíssimas.

**Mais do que um problema de Justiça, é fácil de ver que estamos aqui perante um problema de praticabilidade da própria Justiça, que impõe que se repense a questão. Efetivamente, conhecendo-se o relativo insucesso da AT na via jurisdicional<sup>24</sup>, o *status quo* de emergência da crise financeira em que o nosso país se encontra desde 2008/ 2009<sup>25</sup>, bem como a constatação de que a concessão de isenção**

---

<sup>22</sup> Dizemos em princípio, pois a concessão da indemnização por garantia indevidamente prestada encontra-se dependente de certos pressupostos legais. Quanto a esses requisitos legais tome-se em consideração o art. 53.º da LGT e o art.º 171.º do CPPT, os quais os explicitam. Efetivamente só pelo cumprimento de tais pressupostos é que se pode almejar a obtenção da referida indemnização.

<sup>23</sup> PSI-20 (ou *Portuguese Stock Index*) é o principal e mais conhecido índice do *Euronext Lisboa*, *maxime* da Bolsa de Valores de Lisboa.

<sup>24</sup> Indo mais ao detalhe, diga-se que em alguns campos, a AT tem obstinadamente insistido em manter decisões que vão contra jurisprudência constante e pacífica em sentido oposto, o que leva a que as ações intentadas pelos contribuintes lesados sejam sistematicamente julgadas procedentes. Daí que nesta sede a estatística não abone a favor da AT.

<sup>25</sup> Sendo manifesto que o início do fim foi claramente provocado pela crise norte-americana do *subprime*, a qual atingiu a zona euro em cheio e teve enormes repercussões na nossa economia, tais como: a extinção dos fundos de investimento do Banco Português de Investimento (BPI) e do Banco Comercial Português (BCP); a queda das quotas de mercado das Sociedades Gestoras de Fundos de Investimento; a crise de liquidez e as suas repercussões nas taxas de juro cobradas no mercado interbancário; assim como a cobertura dos resgates dos fundos de investimento através de empréstimos bancários.

**da prestação da garantia pela AT não é viável na *praxis*<sup>26</sup>, cremos ser de todo importante evitar este tipo de situações, em que o Estado sistematicamente indemniza os contribuintes pelas quantias despendidas em garantias para suspender a execução fiscal. Sem querer levantar em demasia o véu das nossas futuras conclusões, adiantamos desde já que um sistema em que a prestação de garantia é praticamente obrigatória para todos aqueles que pretendam suspender a execução fiscal não é de modo algum o ideal. Por outro lado, uma ausência de realismo e de plasticidade da AT para com a realidade em que se encontra submersa é mais do que patente. O problema aqui não está tanto na lei fiscal nacional, apesar da sua imperfeição<sup>27</sup>, nem no**

---

<sup>26</sup> Realmente, para sermos justos, a concessão de isenção da prestação da garantia é muito solicitada pelos contribuintes, só que raras vezes tal pedido tem provimento. Daí no texto se referir que a concessão de isenção da prestação da garantia pela AT não é algo viável, precisamente por muito raramente ser concedida, nomeadamente devido à interpretação excessivamente restritiva que a AT faz dos pressupostos do n.º 4, do art. 52.º da LGT. Interpretação esta que inviabiliza, quase por completo a aplicação de tal norma, tornando-a praticamente letra morta, uma lei sem valor, embora ainda vigente.

<sup>27</sup> Efetivamente, a fiscalidade portuguesa que se materializa na lei fiscal nacional não é perfeita, padecendo de uma série de maleitas crónicas.

De todas as críticas que a legislação fiscal nacional merece, cremos que a mais certa e irrefutável é a *turbolegislação*. A lei está constantemente a mudar e, por vezes, nem para melhor, nem para pior, simplesmente muda. Existe a percepção de que, pelo menos a cada mudança política o regime fiscal altera-se, uma e outra vez... Não há Orçamento do Estado (OE) em que, aqui ou ali, os diferentes impostos, nomeadamente o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) e o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) não sejam tocados, retocados e retalhados... Além do mais, esta conjuntura de constante mudança da lei, só porque sim, conduz a uma excessiva proximidade do texto legal, tornando-o suscetível de mais de uma leitura. Tal facto faz com que a conflitualidade fiscal aumente exponencialmente.

Outro fator, que cremos pertinente, é a enormidade de horas que são necessárias em Portugal para um contribuinte dar cumprimento às suas obrigações fiscais, estando Portugal estatisticamente ente os países da Europa em que tal é mais patente.

A somar a tudo o já até aqui mencionado, diga-se que Portugal é dos países da Europa com as mais altas taxas nominais de tributação em comparação com os países com os quais compete diretamente (falamos, nomeadamente, da Holanda, do Luxemburgo e da Irlanda). Contudo, não se pode deixar de referir que a taxa nominal de tributação é só um dos fatores da equação, sendo tão ou mais relevantes, por exemplo, as regras de determinação da matéria coletável.

Todos estes fatores, entre muitos outros que poderíamos referir, fazem com que o sistema fiscal português não seja atrativo. Um investidor de dimensão mundial, motivado única e exclusivamente pela racionalidade, dificilmente investirá em Portugal se tiver em atenção a situação patológica da nossa fiscalidade. É claro que o investidor mundial não vai tomar a sua decisão apenas com base no fator fiscal, pois existem muitos outros fatores a ter em conta, tal como a segurança, a legislação laboral, a estabilidade política, a existência de mão de obra qualificada, entre outros. Contudo, é sempre um fator negativo que não apela ao investimento no nosso país a existência de todas estas debilidades no sistema fiscal.

contribuinte, que claramente não está isento de culpa<sup>28</sup>, mas antes e essencialmente **na postura agressiva que a AT estabelece nas suas relações com o contribuinte.**<sup>29 30</sup>

Além do mais, **outra importante questão se levanta. Os grandes operadores económicos facilmente encontram quem lhes preste garantia. Contudo, os operadores económicos mais modestos já não têm a vida tão facilitada.** A perpétua patologia do fosso entre os mais afortunados e aqueles que Victor Hugo (1802 – 1885) apelidou de *Misérables* surge-nos aqui com particular profundidade. Não obstante, a título exemplificativo, tal como melhor veremos *infra*, atualmente já é possível na *praxis* que uma Sociedade Gestora de Participações Sociais (doravante SGPS) seja fiadora de uma ou de várias das suas Sociedades filhas, o que sem dúvida representa uma importante abertura legal para os pequenos operadores económicas, que podem encontrar na fiança uma esperança para obter a tão almejada garantia. Contudo, tome-se em consideração que também os grandes operadores económicos são severamente prejudicados com este *status*

---

<sup>28</sup> A título meramente exemplificativo, tome-se nota, entre outros, do fenómeno da fraude em carrossel, que alguns contribuintes lograram e logram cometer, assim como o planeamento fiscal agressivo e abusivo que algumas empresas realizam.

<sup>29</sup> Quando nos referimos à agressividade da AT na sua relação com o contribuinte, queremos essencialmente referir duas coisas: a sua permanente desconfiança e a dificuldade que o contribuinte tem em estabelecer diálogo efetivo com esta. Caso existisse um diálogo efetivo entre o contribuinte e a AT, muitos conflitos poderiam ser evitados. Cremos que a nossa AT devia mudar drasticamente a sua atitude, começando a estudar a atitude de outras Administrações Tributárias, das quais salientamos a AT da Holanda, em razão do reconhecido mérito desta AT em inovar e dialogar com o contribuinte e não só. A título de exemplo, note-se a preocupação que existe neste país de na iminência de ocorrer uma alteração legislativa a AT se reunir com associações de contribuintes, organizações empresariais e auditoras, a fim de esclarecer o seu entendimento sobre a alteração legislativa que se avizinha.

A relação entre contribuinte e AT não deve assentar numa base de desconfiança, mas sim numa base de confiança.

<sup>30</sup> Tome-se em consideração que Fisco e contribuinte são faces distintas do modelo de Estado Social de Direito atualmente em vigor no Ocidente, que assenta a sua realização na cobrança de impostos. A existência de um justifica a existência do outro, numa simbiose que mais do que perfeita é necessária face às prescrições do nosso texto constitucional, quando dispõe que

*O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas (...)*

[cfr. art. 103.º, n.º 1 da Constituição da República Portuguesa (doravante CRP)]. O Estado moderno, essa realidade concetualizada pela primeira vez por Nicolau Maquiavel (1469 – 1527), vive e subsiste das receitas dos impostos, sendo estas o meio para que possa satisfazer as suas necessidades financeiras. O Estado atual, que hoje é entendido como um Estado de Direito Social, configura-se, assim, como um Estado Fiscal, pois essa é uma das formas pela qual consegue realizar as tarefas que lhe são atribuídas, por essa via alcançando o bem comum. De modo distinto atuam os Estados que possuem fontes de rendimento próprias, dos quais são exemplo claro, no globo atual, os chamados Estados petrolíferos e num passado não tão distante (e porventura não finalizado, quase que a dar razão à profecia de George Orwell no seu brilhante *1984*) os Estados comunistas (esse segundo mundo, o qual de certo modo e numa perspetiva mais económica é constituído por Estados empresariais). Contudo, é importante salientar que nos Estados Fiscais, como Portugal, os impostos não cobrem, mas podem cobrir todas as necessidades financeiras estaduais. Sendo o espetro dos impostos determinado por opções políticas, económicas, etc. Dizemos isto, porque o Estado e outras entidades públicas não possuem só os impostos como suas receitas efetivas. Note-se, que além deste fator, a Constituição não estabelece limitações ao recurso ao crédito.

quo, uma vez que os encargos com a prestação de garantias são avultadíssimos, limitando assim as possibilidades destes acederem ao crédito (nomeadamente ao crédito originário da banca).

**Quanto a este ponto, tome-se ainda em consideração que a LGT é clara quando, no n.º 1 do seu art. 9.º, dispõe que a todos**

*É garantido o acesso à justiça tributária para tutela plena e efetiva de todos os direitos e interesses legalmente protegidos.*

**Não pode existir uma justiça tributária para ricos e uma justiça tributária para pobres.** Tal é inconcebível, não só por força do citado preceito da LGT, mas também pelo princípio vertido na nossa Constituição da efetividade da tutela judicial.<sup>31</sup>

§ 3.3. Tome-se em consideração que apesar de o nosso foco ser a prestação de garantia suficiente e idónea como condição de suspensão da execução fiscal no âmbito da oposição à execução, o enquadramento económico-jurídico exposto é perfeitamente aplicável a qualquer uma das situações em que o art. 52.º da LGT permite que ocorra essa mesma situação. O motivo da especialização do nosso estudo na oposição à execução prende-se com duas razões essenciais: praticabilidade e exequibilidade do nosso labor.

---

<sup>31</sup> Cfr. os arts. 20.º, n.º 1 e 268.º, n.º 4 da CRP.

## **CAPÍTULO II – Análise do regime legal da suspensão da execução fiscal no âmbito da oposição à execução.**

§ 4.1. Feita a introdução ao tema, apresentada a estrutura a seguir e vista a dimensão da questão, cumpre agora analisar o regime legal da prestação de garantia suficiente e idónea como condição de suspensão da execução fiscal, no âmbito da oposição à execução. Note-se que neste estudo não consideraremos o regime legal do reforço<sup>32</sup>, substituição<sup>33</sup> e redução<sup>34</sup> da garantia e muito menos do levantamento<sup>35</sup> e caducidade<sup>36</sup> desta, muito embora sejamos de opinião que a garantia deve ser entendida como verdadeira realidade viva, sujeita a várias vicissitudes que condicionam a sua existência. Acontece é que aqui apenas nos focaremos em duas dessas possíveis vicissitudes: a prestação e a concessão da isenção/dispensa

§ 4.2. **Abriremos as hostilidades pelo já citado art. 52.º, n.º 1 da LGT, o qual dispõe que a cobrança da prestação tributária se suspende no processo de execução fiscal em virtude de várias situações, nomeadamente da oposição à execução que tenha por objeto a ilegalidade ou inexigibilidade da dívida exequenda.<sup>37</sup> Contudo, a suspensão não é automática, já que o n.º 2 daquele art. 52.º prevê que para que ela ocorra tem de ser prestada garantia nos termos das leis tributárias, a não ser que aconteça a situação do n.º 4 – ainda do mesmo art. 52.º – ou seja, que a AT conceda ao executado a isenção da prestação de garantia, a requerimento deste.<sup>38 39</sup> Caso não tenha sido apresentada em prazo a garantia idónea ou requerida a sua dispensa, prescreve o art. 169.º, n.º 7 do CPPT, que se procede de imediato à penhora.**

No âmbito fiscal, **as garantias encontram o núcleo do seu regime jurídico no art. 199.º do CPPT** que, logo no seu n.º 1, estabelece que por garantia idónea se entende garantia bancária, caução, seguro-caução ou qualquer meio suscetível de

---

<sup>32</sup> Cfr. o art 52.º, n.º 3 da LGT, assim como os arts. 169.º, n.º 8 e 199.º, n.ºs 5 e 10 do CPPT.

<sup>33</sup> Cfr. o art. 52.º, n.º 7 da LGT, assim como o art. 199.º, n.º 11 do CPPT.

<sup>34</sup> Cfr. o art. 52.º, n.º 8 da LGT.

<sup>35</sup> Cfr. o art 183.º do CPPT.

<sup>36</sup> Cfr. o art 183.º-A do CPPT.

<sup>37</sup> Neste âmbito, tome-se em consideração também o art. 212.º do CPPT, que é a concretização processual do disposto no art. 52.º, n.º 1 da LGT.

<sup>38</sup> A concessão da isenção pode ser requerida quando a prestação de garantia cause “(...) prejuízo irreparável (...)” ao contribuinte, ou seja, manifeste a falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, desde que em qualquer uma das situações a insuficiência ou inexistência de bens não seja da responsabilidade do executado.

<sup>39</sup> Vejam-se ainda os arts. 170.º e 199.º, n.º 3 do CPPT, assim como os n.ºs 4, 5 e 6, do art. 52.º da LGT, os quais configuram o regime legal da isenção da prestação de garantia.

assegurar os créditos do exequente. Por sua vez, o n.º 2 do mesmo preceito alarga a possibilidade de a garantia idónea poder também consistir em penhor ou hipoteca voluntária, embora condicionada a requerimento nesse sentido do executado e à concordância da AT. Sendo que o valor da garantia deve abranger a dívida exequenda e respetivos juros de mora contados até cinco anos, tudo acrescido de 25% da soma desses valores<sup>40</sup>, devendo a idoneidade da garantia aferir-se precisamente pela sua capacidade para assegurar o pagamento do crédito do exequente.

§ 4.3. Antes de sintetizar, problematizar e finalizar o presente Capítulo salienta-se que **o regime legal da suspensão da execução fiscal no âmbito da oposição à execução opera *ope legis***, por simples força da prestação de garantia ou da isenção da prestação de garantia. Deste modo, não é necessário nenhum ato processual para que a suspensão se concretize. Por outras palavras, o ato processual que a declare não terá efeito constitutivo, antes possuindo uma mera eficácia declarativa, retroagindo os efeitos da suspensão ao momento em que foram preenchidos os respetivos requisitos legais.

§ 4.4. Condensando, diga-se que em processo tributário a regra legal é clara, para que ocorra a suspensão da execução fiscal no âmbito da oposição à execução é necessário que seja prestada garantia ou que ocorra dispensa da sua prestação. Acontece que a *praxis* nos revela que a concessão da dispensa da prestação de garantia é tão dificilmente obtida, que permite questionar se o princípio do *solve et repete*<sup>41</sup> se encontra realmente ultrapassado no procedimento e no processo tributário ou se, no fundo, tal não passa de um mito desmentido pela realidade, pelo menos nesta área.

Efetivamente, a interposição de uma reclamação ou de uma impugnação não está legalmente condicionada ao prévio pagamento da respetiva dívida exequenda, em total consonância com o afastamento da velha máxima do *solve et repete*. Daí que seja algo esquizofrénica a solução a que se chega da combinação do regime legal da suspensão da execução com a realidade fáctica em que a AT dificulta excessivamente ao contribuinte a obtenção da concessão da dispensa da prestação de garantia. Assim, se por um lado a lei confere um direito ao contribuinte, por outro a AT nega a realização prática desse direito, fazendo da lei letra morta, contra a intenção do próprio legislador. Podemos pois

---

<sup>40</sup> Cfr. o art. 199.º, n.º 6 do CPPT.

<sup>41</sup> Traduzido à letra este princípio latino significa “(...) paga e (depois) reclama (...)” [Fernanda Carrilho, *Dicionário de latim jurídico*, (2013), 411].

Relativamente ao princípio do *solve et repete* veja-se ainda: Paride Bertozzi, *Dizionario dei brocardi e del latinismi giuridici* (1998), 141; assim como, Angelo Favata, *Dizionario dei termini giuridici*, (1998), 415.

legitimamente constatar que, **pelo menos no âmbito da execução fiscal, o princípio do *solve et repete* ainda é uma realidade que se impõe e subverte o próprio espírito da lei, quando previu a possibilidade de dispensa da prestação de garantia.**

### **CAPÍTULO III – Análise do regime legal da suspensão da execução comum no âmbito da oposição à execução.**

§ 5.1.1. **O estudo do processo civil é perentório numa análise séria de uma qualquer questão de processo tributário**, como pretendemos que esta seja. O processo civil, enquanto verdadeiro pai de todos os outros processos do nosso ordenamento jurídico, contém em si, a mais das vezes, a chave da *ratio iuris* de muitas opções tomadas nos outros ramos de direito adjetivo. Além do mais, o CPC é direito de aplicação supletiva ao procedimento e processo judicial tributário, tal como dispõe a al. e), do art. 2.º do CPPT. Sendo entendimento geral que em procedimento e processo judicial tributário a hierarquia de subsidiariedade não obedece à ordem de listagem do referido preceito.<sup>42</sup>

§ 5.1.2. Prosseguindo, damos conta que circunscreveremos o nosso escrutínio à análise da execução comum para pagamento de quantia certa prevista no CPC<sup>43</sup>. De lado ficará a análise da execução comum para entrega de coisa certa<sup>44</sup> e da execução comum para prestação de facto.<sup>45</sup> Tal prende-se essencialmente com o facto de que, **sendo a execução prevista no CPPT uma execução para pagamento de quantia certa, apenas nos interessa a análise da execução para pagamento de quantia certa prevista no CPC, já que ambas possuem o mesmo fim**: a entrega de uma quantia certa a alguém que já provou ter direito a ela.

§ 5.2.1. Iniciando a análise do **regime legal da suspensão da execução comum, na forma ordinária**, no âmbito da oposição à execução, importante é salientar que decisivo aqui é o **art. 733.º do CPC**, o qual dispõe **que o recebimento da oposição à execução só suspende o prosseguimento da execução em três situações**, sendo que cada uma delas está prevista numa das als. do n.º 1 da referida norma.

§ 5.2.2. **A al. a) faz depender a suspensão da prestação de caução**, a ser prestada nos termos do incidente processual regulado no art. 913.º do CPC.<sup>46 47</sup>

---

<sup>42</sup> Dependendo da natureza dos casos omissos em causa a ordem de subsidiariedade será distinta.

<sup>43</sup> A execução comum para pagamento de quantia certa possui duas formas: a forma ordinária, prevista nos arts. 724.º e ss do CPC e a forma sumária, prevista nos arts. 855.º e ss do CPC. Quanto à aplicação de uma ou outra forma relevantes são: o art. 550.º, n.º 2 do CPC, que nos diz em que situações se aplica o processo sumário e o n.º 3 do mesmo preceito o qual nos refere exceções à referida norma.

<sup>44</sup> O regime da execução comum para entrega de coisa certa está previsto nos arts. 859.º e ss do CPC.

<sup>45</sup> O regime da execução comum para prestação de facto está previsto nos arts. 868.º e ss do CPC.

<sup>46</sup> Tome-se em atenção, também o art. 915.º do CPC, o qual refere igualmente a caução.

<sup>47</sup> Note-se que, tal como salienta Lebre de Freitas, não é estabelecido nenhum prazo para a prestação de caução. Dispõe o referido autor que ela pode ser prestada a todo o tempo e não apenas no momento em que se deduz a petição, *maxime* petição inicial de oposição à execução. Quanto a este ponto, veja-se para mais desenvolvimentos José Lebre de Freitas, *A ação...*, (2014), 226.

§ 5.2.3. Por sua vez, **as al. b) e a al. c) referem-se ambas a situações em que não é necessário prestar caução para que ocorra a suspensão da execução comum.** A al. b) dispõe que tratando-se de execução fundada em documento particular é possível que cumpridos certos requisitos<sup>48</sup> possa ocorrer a suspensão sem prestação de caução. Quanto à al. c) estamos, tal como na al. b), perante uma situação em que pode ocorrer a suspensão da execução sem que seja necessário prestar caução desde que sejam cumpridos certos requisitos.<sup>49</sup>

§ 5.2.4. Do exposto decorre que, **em regra, deduzida a oposição à execução o processo não se suspenderá.** Outra conclusão não é possível face à clareza da letra da lei com a utilização do advérbio *só* no n.º 1 do art. 733º do CPC. Deste modo, as situações mencionadas anteriormente, previstas neste preceito, constituem exceções à regra geral da não suspensão da execução comum.

§ 5.3.1. Feita a abordagem ao regime legal da suspensão da execução comum, na forma ordinária, no âmbito da oposição à execução, **cumpra agora escrutinar o regime legal da suspensão da execução comum na forma sumária,** igualmente no âmbito da oposição à execução.<sup>50 51</sup> **Nesta forma abreviada de execução comum, uma vez realizada a penhora o executado, além de citado para a execução, é notificado do ato de penhora. É pois nesse momento que o executado é informado que tanto pode deduzir oposição à execução como opor-se à penhora, assim como deduzir simultaneamente essas duas formas de oposição.**<sup>52 53</sup>

**Surgem-nos assim dois possíveis cenários. Um primeiro cenário em que o executado se opõe simultaneamente à penhora e à execução; e um segundo cenário,**

---

<sup>48</sup> Os requisitos são: que o executado impugne a genuinidade da respetiva assinatura e que apresente documento que constitua princípio de prova. Cumpridos estes requisitos, o juiz pode entender, ouvido o exequente, que se justifica a suspensão sem prestação de caução.

<sup>49</sup> Para que a al. c) seja acionada é necessário que tenha sido impugnada a exigibilidade ou a liquidação da obrigação exequenda e o juiz considere, ouvido o exequente, que se justifica a suspensão sem prestação de caução.

<sup>50</sup> Desde logo, pertinente é neste estudo tomarmos em consideração o art. 551.º, n.º 3 do CPC, que dispõe que à execução sumária se aplicam supletivamente as disposições da execução ordinária. O regime das duas execuções não difere muito, tal como se pode constatar da leitura dos arts 855.º e ss do CPC em confronto com os arts 724.º e ss do CPC. Na realidade, a principal diferença entre as duas formas de execução comum reside no facto de na forma sumária não existir em regra despacho liminar.

<sup>51</sup> Note-se, que a execução civil para pagamento de quantia certa na forma sumária se destina essencialmente a executar títulos judiciais, como podemos constatar pela leitura da al. a), do n.º 2, do art. 550.º do CPC.

<sup>52</sup>Cfr. o art. 856.º, n.º 1 do CPC.

<sup>53</sup> Tome-se em consideração que o executado pode ainda requerer a substituição dos bens penhorados por outros que igualmente assegurem os fins da execução, desde que a isso não se oponha o exequente (cfr. art. 751.º, n.º 4, al. a) do CPC).

**que possui duas vertentes: uma em que o executado apenas se opõe à execução e outra em que ele apenas se opõe à penhora.**

§ 5.3.2. Caso o executado opte pelo primeiro cenário ele terá que cumular as duas oposições nos embargos (*maxime* na oposição à execução).<sup>54</sup>

Quanto à suspensão, **segundo Lebre de Freitas,**<sup>55</sup> **a dedução da oposição à execução, sendo posterior à penhora faz com que o processo de execução se suspenda, sem que seja necessário prestar caução.** A *ratio iuris* de tal é que o exequente já se encontra garantido com a penhora, tornando-se a caução desnecessária.

É de notar que **este entendimento não possui nenhum apoio no texto da lei.** Recorde-se que o art. 9.º do CC, no seu n.º 2 dispõe, de forma expressiva, que

*Não pode (...) ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.*

**Para Rui Pinto**<sup>56</sup> **o art. 856.º CPC não prevê que a dedução da oposição à execução determine a suspensão da execução, a não ser nos casos do art. 733.º, n.º 1 do CPC,** sem prejuízo da tutela do direito à habitação, previsto no art. 733.º, n.º 5 CPC.

Além do mais, esta interpretação de Rui Pinto, a qual fazemos nossa, mostra-se também conforme com os considerandos da Exposição de Motivos da Proposta de Lei N.º 113/XII onde se observa:

*É afastada a hipótese de suspensão automática da execução, por mero efeito do recebimento dos embargos de executado. Deste modo, em regra, o recebimento dos embargos só suspenderá a execução mediante a prestação de caução. Contudo, quando o bem penhorado for a casa de habitação efetiva do executado, o juiz pode determinar que a venda aguarde a decisão a proferir em 1ª instância sobre a oposição.*

§ 5.3.3.1. Por sua vez, **quando não se cumule a oposição à execução com a oposição à penhora é aplicável a esta o disposto nos n.ºs 2 a 6 do art. 785.º.** Uma vez que a oposição à penhora não cai no nosso âmbito de análise, dela não trataremos.

§ 5.3.3.2. Por fim, **caso apenas se deduza a oposição à execução, já que a dedução desta é posterior à penhora, na senda de Lebre de Freitas, o raciocínio seria o mesmo**

---

<sup>54</sup> Cfr. o art. 856.º, n.º 3 do CPC.

<sup>55</sup> José Lebre de Freitas, *A ação...*, (2014), 428.

<sup>56</sup> Rui Pinto, *Manual da Execução e Despejo*, (2013), 467.

**do primeiro cenário explorado, *rectius* suspende-se o processo de execução não sendo necessário prestar caução.**<sup>57</sup>

**Tendemos, também aqui, tal como no § 5.3.2., a entender que por remissão do art. 551.º, n.º 3 do CPC, a esta situação é inteiramente aplicável o art. 733.º, n.º 1, assim como o 733.º, n.º 5, ambos do mesmo diploma. Deste modo, por regra, a dedução da oposição à execução não irá suspender a execução, a não ser nas situações dos n.ºs 1 e 5 do art. 733.º do CPC.**

§ 5.4. Concluindo, **repare-se como o processo tributário é próximo do processo civil no ponto em que aqui nos focamos. Em ambos, grosso modo, para ocorrer a suspensão da execução é necessário que o executado preste garantia. Esta necessidade de garantia é, a nosso ver, compreensível.** Numa execução, seja ela civil ou tributária, o direito já foi dissecado do código para o mundo real. O executado não pode fazer da execução um autêntico processo declarativo, sob pena de violação da substância dos dois tipos de processo.

---

<sup>57</sup> No seu manual de ação executiva Lebre de Freitas não aborda este cenário, contudo cremos que a lógica do seu pensamento o faria tender para este entendimento, uma vez que a situação explorada no § 5.3.2. é no que aqui abordamos muito semelhante à do presente § 5.3.3.2.

## **CAPÍTULO IV – Análise do regime legal da suspensão da execução administrativa no âmbito da oposição à execução.**

§ 6.1. Antes de mais, cumpre referir que é comum na doutrina dizer-se que **o Direito Fiscal é direito administrativo especial**. Estamos pois perante um direito administrativo que possui por objeto os impostos, daí a sua especialidade face ao Direito Administrativo Geral.<sup>58</sup> Do mesmo modo, **o mesmo se diga relativamente ao ramo processual que o materializa**, o qual pode ser designado como Direito Processual Administrativo Especial.<sup>59</sup> **Deste modo, torna-se imperativo que no âmbito do objeto do nosso estudo se proceda a uma breve análise do regime legal da suspensão da execução administrativa, no âmbito da oposição à execução.**

§ 6.2. Iniciando o estudo do regime legal da suspensão da execução administrativa no âmbito da oposição à execução cremos que, também aqui, **convém circunscrever esta análise à execução administrativa para pagamento de quantia certa** prevista no CPTA.<sup>60</sup> <sup>61</sup> Opção que se prende, *mutatis mutandis*. com a justificação apresentada aquando da circunscrição do estudo do regime legal da suspensão da execução comum no âmbito da oposição à execução para pagamento de quantia certa prevista no CPC.<sup>62</sup>

§ 6.3. **Basilar** na presente análise é tomarmos em consideração **o art. 171.º do CPTA, o qual, no seu n.º 2, dispõe que o recebimento da oposição suspende a execução, não sendo necessário que o executado preste garantia.**<sup>63</sup>

---

<sup>58</sup> Note-se, que para Casalta Nabais

*(...) a grande relação do direito fiscal com o direito administrativo manifesta-se no facto de aquele constituir fundamentalmente um (sub)ramo deste, donde decorre que uma boa parte dos institutos de direito fiscal (...) se encontra numa relação specie/genus face aos institutos do direito administrativo.*

[Casalta Nabais, *Direito...*, (2016), 94].

<sup>59</sup> A ligação do processo tributário com o processo administrativo é óbvia, *maxime* a dicotomia de formas processuais daquela disciplina possui uma forma inteiramente regulada pelo Código de Processo nos Tribunais Administrativos (doravante, CPTA) (cfr. o n.º 2, do art. 97º do CPPT). Torna-se pois impossível estudar o Processo Tributário sem em paralelo fazer um estudo profundo do Processo Administrativo, nomeadamente da Ação Administrativa.

<sup>60</sup> A execução para pagamento de quantia certa está prevista nos arts. 170.º e ss do CPTA e tal como a execução para pagamento de quantia certa prevista no CPPT possui forma única.

<sup>61</sup> Note-se que o CPTA apenas regula as execuções que sejam dirigidas contra entidades públicas (cfr. o art.157.º, n.º 1 do CPTA). Por seu turno, as execuções das sentenças proferidas pelos tribunais administrativos contra particulares também correm nos tribunais administrativos, mas rege-se pelo disposto na lei processual civil (cfr. o art.157.º, n.º 5 do CPTA).

<sup>62</sup> Cfr. § 5.1.2.

<sup>63</sup> Também na execução para prestação de factos ou de coisas o CPTA adota a mesma posição no seu art. 165.º, n.º 2.

§ 6.4. Efetivamente, pelo menos no ponto aqui em cognição, **a execução para pagamento de quantia certa regulada no CPTA é claramente distinta da execução para pagamento de quantia certa prevista no CPPT**, uma vez que naquela não é necessário prestar garantia para que a execução seja suspensa. Basta, pois, que o executado deduza oposição à execução.

§ 6.5. Temos de notar, que **tal solução da lei processual administrativa é de veras curiosa, pois põe em causa o princípio da presunção da legalidade dos atos da administração** (também denominado princípio da legalidade dos atos administrativos).

## **CAPÍTULO V – Síntese conclusiva dos regimes legais analisados.**

§ 7.1. Chegados a este ponto da dissertação, para facilitar conclusões cremos ser pertinente recorrer a uma tabela em que sinteticamente se exponha os regimes legais analisados.

<b>Execução fiscal</b>	Em regra, deduzida a oposição à execução o processo não se suspenderá. Para que ocorra a suspensão da execução fiscal no âmbito da oposição à execução é necessário que seja prestada garantia ou que ocorra a concessão da dispensa da prestação de garantia.
<b>Execução civil (para pagamento de quantia certa na forma ordinária)</b>	Em regra, deduzida a oposição à execução o processo não se suspenderá.
<b>Execução civil (para pagamento de quantia certa na forma sumária)</b>	<p>Podem ocorrer dois cenários. Um no qual o executado se opõe à penhora e à execução e, um segundo, em que o executado apenas se opõe à execução ou apenas se opõe à penhora.</p> <p>No primeiro cenário a solução legal é a mesma que indicamos anteriormente para a execução civil para pagamento de quantia certa na forma ordinária.</p> <p>No segundo cenário, opondo-se o executado apenas à execução, a solução é a mesma que indicamos anteriormente para a execução civil para pagamento de quantia certa na forma ordinária.</p>

	Relativamente à solução a dar quando o executado apenas se opõe à penhora, dela não tratamos por não cair no âmbito do nosso estudo.
Execução administrativa (para pagamento de quantia certa)	O recebimento da oposição à execução suspende a execução.

§ 7.2. **Da síntese** acabada de efetuar **extrai-se que** (lamentavelmente) **não existe um padrão comum relativamente à suspensão do processo executivo, estando pendente uma oposição à execução, nos diferentes ramos de direito adjetivo** que analisamos. **Sendo a situação mais flagrante a solução preconizada pelo processo administrativo**, uma vez que esta em tudo viola o princípio da legalidade dos atos administrativos.

**Creemos que, no plano teórico processual, seria preferível a afirmação de um mesmo padrão no âmbito da oposição à execução, segundo o qual, sempre que estivesse em causa um título judicial (*maxime* uma sentença ou acórdão) ou um título a ele equiparado<sup>64</sup> o processo apenas se suspenderia caso fosse apresentada garantia pelo executado ou a este fosse concedida isenção da sua prestação, mas nunca pela mera apresentação da oposição à execução. Repare-se que quando estamos perante um título judicial existe uma enorme certeza de que o executado é realmente um devedor do exequente**, uma vez que o poder judicial já se pronunciou sobre aquele caso concreto, depois de dadas todas as possibilidades em direito permitidas para que o devedor pudesse ter demonstrado não o ser. Pela mesma ordem de razões, cremos que estando em causa um título executivo equiparado a um título judicial o tratamento deve ser igual ao tratamento dado aos títulos judiciais.

Como já vimos, tal é o que ocorre na execução fiscal<sup>65</sup>, assim como na execução civil. Por outro lado, no âmbito da execução administrativa para pagamento de quantia

---

<sup>64</sup> Por título equiparado a um título judicial entendemos qualquer título, que apesar de ser elaborado extrajudicialmente, tem um cunho da Administração Pública, sendo tal cunho óbvio quando está em causa uma liquidação da AT, ou um ato administrativo de uma entidade pública. A este título também se poderia, com propriedade, dar o nome de título administrativo.

<sup>65</sup> Nomeadamente quando está em causa uma liquidação.

certa, a solução legal adotada é diversa, uma vez que a regra é que o recebimento da oposição à execução suspende a execução.

§ 7.3. Focando agora a nossa atenção exclusivamente no âmbito processual tributário, outra importante conclusão se torna óbvia. **Um sistema em que a prestação de garantia é praticamente obrigatória para todos aqueles que pretendam suspender a execução fiscal não é de modo algum o ideal, nomeadamente por implicar a violação do princípio da proporcionalidade, sempre que se pede a um executado que não dispõe de meios económicos para tal que preste garantia.** Não podendo a lei ignorar que casos limite de insuficiência económica do executado facilmente aqui redundam em situações processuais geradoras de diferenças injustificadas relativamente a outros executados em idêntica situação processual mas possuidores de capacidade económica superior. **Em última análise, o busílis da questão reside na concessão da isenção da prestação de garantia, a qual se tornou um mecanismo jurídico obsoleto face à atitude da AT relativamente ao requisito “(...) prejuízo irreparável (...)”.** Só pela operacionalidade na *praxis* de tal mecanismo é que o sistema ficará justo.

## **CAPÍTULO VI – Análise de pertinente jurisprudência portuguesa, relativa a questões conexas com a prestação de garantia suficiente e idónea como condição de suspensão da execução fiscal no âmbito da oposição à execução, no ordenamento jurídico português.**

§ 8. No presente Capítulo pretende-se densificar a análise jurídica de questões conexas com o tema que aqui nos ocupa, socorrendo-nos da pertinente jurisprudência nacional.

§ 9.1. Abrindo as hostilidades, veja-se o **n.º 1, do art. 199.º do CPPT**<sup>66</sup> que dispõe,

*Caso não se encontre já constituída garantia (...) o executado [deve] oferecer garantia idónea, a qual consistirá em garantia bancária, caução, seguro-caução ou qualquer meio suscetível de assegurar os créditos do exequente.*

**Tal preceito, a par com o n.º 2 do mesmo artigo**, que faz referência a meios de garantia (o penhor e a hipoteca voluntária) que podem também ser usados, desde que a AT dê seu acordo, **cria um grande leque de garantias pelas quais o executado pode optar para suspender a execução fiscal. Não obstante, da letra e do espírito da lei à realidade fática as coisas são muito distintas.** Vejamos pois o caminho que os nossos tribunais têm vindo a trilhar neste campo.

§ 9.2. **A primeira querela que aqui pretendemos analisar prende-se com o n.º 2 do art. 199.º do CPPT, maxime com a interpretação que a AT foi dando a esta norma, relativamente aos requisitos exigidos para dar o seu acordo ao uso dos meios de garantia aí previstos:** o penhor e a hipoteca voluntária. Designadamente com o nível de discricionariedade desse acordo.

Neste campo, **a tese tradicionalmente assumida pela AT era**, resumidamente, **a de que só era possível conceder a possibilidade de utilização de uma garantia distinta da garantia bancária**<sup>67</sup> **se fosse feita prova de que esta não é possível no caso. A tese defendida pelos contribuintes era oposta.** Segundo estes, a AT só se pode opor à hipoteca, assim como ao penhor, no caso de o fazer fundamentadamente. Não sendo válido o entendimento da AT de que prefere a garantia bancária por esta ser mais fácil de executar que as outras garantias. **Nesta matéria, a jurisprudência tem maioritariamente vindo a perfilhar um entendimento distinto do da AT, dando**

---

<sup>66</sup> Preceito este muito semelhante à norma geral sobre a prestação de caução prevista no art. 623.º do CC.

<sup>67</sup> A qual é expressamente mencionada no n.º 1 do art. 199.º do CPPT.

**razão aos contribuintes, com o argumento de que aquela apenas se pode opor aos meios de garantia a que o n.º 2 do art. 199.º do CPPT se reporta, desde que tal seja fundamentado.**<sup>68</sup> Não sendo fundamento para essa oposição a mera e exclusiva constatação de não ser possível *in casu* a prestação de garantia bancária.<sup>69</sup> <sup>70</sup> Jurisprudência esta que, quanto a nós, veio recolocar no lugar certo a norma do n.º 2 do art. 199.º do CPPT, respeitando a sua letra e espírito de manifesta consagração legal de um amplo leque de garantias a serem usadas à escolha do executado.

§ 9.3.1. Com o desfecho desta querela surgiu uma nova questão prática. **Os Grupos Económicos decidiram através das suas *holdings* serem eles próprios fiadores das suas Sociedades Filhas.**<sup>71</sup>

Como era de esperar **o Fisco recusou completamente este tipo de fiança** como meio idóneo de prestar garantia, alegando que

*(...) a lei aponta preferencialmente para certos tipos de garantia, em especial aqueles que pela sua natureza financeira tenham imediata ou mais rápida conversão em receita, como a garantia bancária, caução ou seguro-caução, pelo que a fiança, pelas suas características, representando uma garantia pessoal dada por um terceiro, não oferece, designadamente, garantias de liquidez em tempo útil, com repercussões negativas na certeza e segurança para o credor.*<sup>72</sup>

**Por sua vez, a argumentação dos Grupos Económicos era simples.** A SGPS é uma sociedade que domina um Grupo Económico, pois é a gestora das participações sociais

---

<sup>68</sup> Quanto ao dito, tome-se em consideração a seguinte passagem, relativa à hipoteca:

*O n.º 2 do art. 199.º do CPPT, ao fazer depender a hipoteca da concordância da Administração tributária, significa maior liberdade de apreciação do pedido, (...) [contudo, tal propicia] (...) deveres acrescidos de fundamentação, devendo a recusa alicerçar-se em razões objectivas, que não-de assentar fundamentalmente na insuficiência dos bens objecto da garantia, bem como o respeito pelo princípio da proporcionalidade.*

[Ac. do STA de 15/2/2012 (proc. n.º 0126/12)]

<sup>69</sup> Quanto à hipoteca, tal entendimento é claro no Ac. do STA de 15/2/2012 (proc. n.º 0126/12), assim como no Ac. do STA de 14/3/2012 (proc. n.º 0208/12). No que concerne ao penhor, o mesmo entendimento é evidente no Ac. do STA de 27/6/2012 (proc. n.º 0654/12)

<sup>70</sup> Além do mais,

*A partir do momento em que a garantia oferecida cubra a totalidade do crédito exequendo e acrescido, a Administração fiscal não pode recusar a substituição com fundamento em aspectos qualitativos das garantias, designadamente quanto à maior ou menor liquidez imediata, sob pena de incorrer em errónea interpretação e aplicação do art. 199.º do CPPT conjugado com o n.º 5 do art. 52.º da LGT.*

[Ac. do STA de 15/2/2012 (proc. n.º 0126/12)]

<sup>71</sup> Contudo, repare-se, que mais comum do que usar a  *Holding* como fiador das Sociedades Filhas é constituir uma sub- *Holding*, que possuindo maioritariamente imóveis, funciona como fiadora das Sociedades Filhas.

<sup>72</sup> Excerto retirado do Ac. do STA de 19/12/2012 (proc. n.º 01414/12)

das sociedades desse grupo. Deste modo, **a SGPS possui um elevado valor de ativos, que faz desta um excelente fiador das suas Sociedades Filhas.**

**Sobre esta temática também o STA produziu jurisprudência afirmando que a fiança em abstrato e na medida em que constitui um meio de assegurar convenientemente o pagamento da quantia exequenda não pode ser recusada, uma vez que a própria lei dispõe, no n.º 1 do art. 199.º do CPPT, que pode ser dado de garantia**

*(...) qualquer meio susceptível de assegurar os créditos do exequente.*

Ora, “(...) qualquer meio (...)” engloba a fiança desde que esta seja “susceptível de assegurar os créditos do exequente.”<sup>73 74 75</sup>

**Questão distinta, no olhar da jurisprudência, é já a de averiguar se o fiador se trata realmente de pessoa idónea.** Salientando ainda o STA que é ónus da AT acompanhar o evoluir da situação económica do fiador. Realmente, a AT melhor do que ninguém é a entidade que mais facilmente pode realizar tal tarefa.<sup>76</sup>

Esta contenda foi suscitada e levada aos tribunais pelos grandes grupos económicos. Contudo, a utilização da fiança como meio de garantia suficiente e idóneo para suspender a execução fiscal é uma enorme mais valia para os pequenos operadores económicos. A comprovar o dito tome-se em consideração que quem não tem bens dificilmente consegue que um Banco (*maxime* uma instituição de crédito) lhe preste uma garantia bancária.

---

<sup>73</sup> Quanto a esta questão, fazendo escola, tome-se em consideração o Ac. do STA de 19/12/2012 (proc. n.º 01414/12).

<sup>74</sup> Com o mesmo entendimento sobre a fiança veja-se: o Acs. do TCAN de 23/11/2011 (proc. n.º 01497/11), de 30/11/2011 (proc. n.º 01423/11), de 18/1/2012 (proc. n.º 02615/11); assim como o Ac. do TCAS de 12/5/2010 (proc. n.º 03966/10).

<sup>75</sup> Ou usando as palavras da jurisprudência:

*A AT pode recusar a fiança oferecida se achar que a mesma, em concreto, não garante o pagamento da quantia exequenda e do acrescido. O que não pode é, em abstracto, recusar essa forma de prestação de garantia, em nome da segurança absoluta na cobrança do seu crédito e com absoluto desprezo pelos interesses legítimos da Executada.*

[Ac. do STA de 19/12/2012 (proc. n.º 01414/12)]

<sup>76</sup> Tal tarefa consistirá em levar a que a AT vá fazendo uma análise atualista da situação económica do fiador. Deste modo, caso a AT observe que, de um ano para outro, o fiador já não é garantia suficiente, pode solicitar ao executado uma garantia adicional, nos termos do n.º 5 do art. 199.º do CPPT. O referido preceito é realmente explícito na sua letra ao prescrever que

*No caso da garantia apresentada se tornar insuficiente, a mesma deve ser reforçada nos termos das normas previstas (...)*

no art. 199.º do CPPT.

Como é lógico, esta jurisprudência (designadamente a explicitada no § 9.3.) não agradou ao Fisco, que tradicionalmente vem tomando posições que demonstram ver o fiador, nomeadamente o fiador pessoa singular, como um candidato à emigração, à fuga, à evasão fiscal... E, sem se poder negar a existência de patologias nestas matérias, não se pode fazer da situação irregular a justificação para a generalização da irregularidade de todas as situações. Lá por podermos ficar constipados ao sair à rua, tal não justifica que fiquemos sempre em casa. Viver tem riscos, tal como cobrar tributos.

§ 9.3.2. Relevante nota a terminar este parágrafo é tomarmos em atenção o **art. 6.º do Código das Sociedades Comerciais** (doravante, CSC) o qual **pode levantar limitações à concessão de uma fiança no contexto escrutinado**.

Especialmente importante é o n.º 3, daquele art. 6.º do CSC, uma vez que dispõe que se considera contrário ao fim da sociedade a prestação de garantias reais ou pessoais a dívidas de outras entidades, salvo se existir justificado interesse próprio da sociedade garante ou se se tratar de sociedade em relação de domínio ou de grupo. Em nossa modesta opinião, nos casos concretos enquadráveis na questão analisada no § 9.3.1., estamos perante concretizações da exceção à regra geral de que se considera contrário ao fim da sociedade a prestação de garantias reais ou pessoais a dívidas de outras entidades, uma vez que é inteiramente aplicável a parte final do n.º 3, do art. 6.º do CSC.<sup>77</sup>

§ 9.4. A questão que agora nos ocupará, prende-se com o facto que **era prática corrente que caso um Banco tivesse litígios com o Fisco esse Banco arranjasse uma garantia bancária de outro Banco**. Não obstante tal incoerência, **aconteceu que a determinado momento um Banco resolveu prestar uma garantia bancária autónoma a si próprio**.

Como era de esperar **a AT não concordou com tal**. Inevitavelmente a questão chegou ao **STA**, que **decidiu ser essa prática perfeitamente possível**, sendo uma circunstância que em nada põe em causa a característica essencial dessa garantia, *maxime* a sua autonomia.<sup>78</sup> Nesta ótica, parte do património do Banco é como se ficasse congelado, aguardando pacientemente o destino a dar ao património consoante o desfecho do litígio. Efetivamente, a idoneidade da garantia bancária (autónoma) deve ser apreciada

---

<sup>77</sup> Recorde-se que a parte final do n.º 3, do art. 6.º do CSC dispõe que não se consideram contrárias ao fim da sociedade a prestação de garantias reais ou pessoais a dívidas de outras entidades quando se tratar de sociedade em relação de domínio ou de grupo.

<sup>78</sup> Quanto a esta querela, sendo um marco, tome-se em consideração o Ac. do STA de 14/8/2013 (proc. 01315/13). Efetivamente, a tomada de posição no referido aresto foi sendo mantida em decisões posteriores do STA.

pela AT caso a caso exclusivamente em face da suscetibilidade de a garantia responder pela dívida exequenda e pelo acrescido, designadamente averiguando da suficiência e solidez da garantia oferecida e da solvência da entidade garante.

Efetivamente, a referida orientação do STA surge na decorrência da exigência sistemática da prestação de garantia suficiente e idónea para que ocorra a suspensão da execução fiscal, a qual já criticamos oportunamente no § 7.3.

§ 9.5.1. **Trataremos agora da concretização prática dos requisitos da concessão da isenção da prestação de garantia**, os quais estão elencados no n.º 4, do art. 52.º da LGT.

A nossa opção de rematar este Capítulo com tal matéria, prende-se com o facto de entendermos a concessão da isenção da prestação de garantia como um pilar fundamental de qualquer estudo sério e completo sobre a prestação de garantia suficiente e idónea como condição de suspensão da execução fiscal. **Caso a concessão da isenção da prestação de garantia se torne operacional o sistema tornar-se-á muito mais completo.** Deste modo, materializando-se na *praxis* a concessão da isenção da prestação de garantia na prova dos seus requisitos, cremos ser pertinente o estudo destes. A propósito do que seguimos de perto o Ac. do STA de 23/4/2015 (proc. 08603/15)<sup>79</sup>, no qual é feita uma síntese desses mesmos pressupostos.

§ 9.5.2. **O primeiro requisito a ter em atenção para que seja deferido o pedido da concessão da dispensa da prestação de garantia é de verificação alternativa: que a sua prestação cause prejuízo irreparável ao executado ou, então, que haja uma situação de manifesta falta de meios económicos<sup>80</sup>. Cumulativamente, e em ambos os casos, há obrigatoriamente que alegar e provar que a insuficiência ou inexistência de bens não é imputável ao executado, isto é, que não é da sua responsabilidade. Verificando-se um dos cenários descritos, o requisito dá-se por cumprido.**

A **invocação** pelo legislador, na norma em exame, **de um conceito relativamente indeterminado** – o “(...) **prejuízo irreparável** (...)” – nomeadamente no âmbito do primeiro requisito, num dos cenários possíveis, **permite na teoria que a avaliação pela AT da subsunção da situação da vida à estatuição da norma seja mais maleável e flexível.** Podendo assim alargar-se o espetro das situações da vida enquadráveis na

---

<sup>79</sup> Note-se, que no caso concreto o tribunal dá como não verificados os pressupostos da concessão da dispensa da prestação de garantia. Deste modo, nega-se provimento ao recurso e confirma-se a sentença recorrida.

<sup>80</sup> Sendo tal revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para pagamento da dívida exequenda e acrescido.

benesse do n.º 4, do art. 52.º da LGT. Tal seria muito positivo caso, na prática, a AT não manipulasse o sistema de modo a usar o conceito relativamente indeterminado como um meio de invalidar a concessão da isenção da prestação de garantia aos que dela necessitam. Ocorrendo tal, muito em parte, devido à interpretação excessivamente restritiva por parte do Fisco daquilo que é um “(...) prejuízo irreparável (...)”.

Tomada esta nota sobre o “(...) **prejuízo irreparável (...)**”, diga-se que este idealmente **será avaliado pelas regras da experiência comum e segundo um juízo de probabilidade**. Entendendo-se por dano, neste âmbito, aquele que deriva exclusiva ou essencialmente de uma conjuntura de impossível reparação ou reconstituição da situação existente. O “(...) prejuízo irreparável (...)” não se confunde, assim, com o dano considerável ou até de difícil reparação, exigindo-se aqui algo mais, que se prende com a alegação e prova da característica irreparável do dano. Sendo que no âmbito do direito tributário, em que os interesses em causa são naturalmente de natureza patrimonial, o dano apenas poderá ser qualificado de irreparável quando não seja impossível proceder à sua quantificação patrimonial.

Efetivamente, o recurso a conceitos indeterminados nas redações das normas jurídicas tem de ser usado *cum grano salis*. Como ensina Baptista Machado, a lei

*(...) precisa de assentar em conceitos claros e num arcaboço de quadros sistemáticos conclusivos para que seja garantida a segurança ou certeza jurídica.<sup>81</sup>*

Contudo, não há dúvida que o recurso a esta técnica legislativa [a qual juntamente com as cláusulas gerais constituem, na designação de Baptista Machado, “(...) a parte movediça e absorvente (...)”<sup>82</sup> do ordenamento jurídico em que se inserem] ajusta o Direito às mudanças da sociedade, devido à sua propriedade elástica.

**Quanto à responsabilidade de alegar os factos, diga-se que o ónus<sup>83</sup> de os alegar e comprovar é do executado.** É de salientar a dificuldade desta prova. Está aqui em causa a prova de um facto negativo.<sup>84</sup> Não basta ao executado dizer que não é culpado. Ele tem de alegar os factos, que o n.º 4, do art. 52.º da LGT diz que são elementos de prova. Só aqueles factos e não outros é que são tomados em consideração.

---

<sup>81</sup> João Baptista Machado, *Introdução ...*, (1989), 113.

<sup>82</sup> João Baptista Machado, *Introdução ...*, (1989), 113.

<sup>83</sup> Relativamente ao ónus da prova tome-se em consideração o art. 342.º do CC.

<sup>84</sup> A qual é comumente designada na doutrina por prova diabólica (*probatio diabolica* ou *devil's proof*).

Contudo, por a prova ser difícil, cremos que uma atitude menos exigente na apreciação desta deve ser tomada em consideração pelo decisor. Efetivamente, somos da convicção que quanto mais difícil é a prova mais tolerante deve ser a sua apreciação, no seguimento da velha máxima latina *iis quae difficilioris sunt probationis leviores probationes admittuntur*.

## **CAPÍTULO VII – Linhas de evolução e sugestões de otimização da efetivação na *praxis* da prestação de garantia suficiente e idónea como condição de suspensão da execução fiscal.**

§ 10.1. **Em súmula final, diga-se ser patente a descoordenação entre o nível governamental e o nível da Administração Pública.** Realmente, no terreno verifica-se um enorme desfasamento entre aquilo que são decisões políticas e aquilo que é a realização prática dessas decisões pelos pequenos operadores estaduais da Administração Pública. Deste modo, **há decisões políticas que não chegam ao terreno, sendo a atitude agressiva da AT para com o contribuinte um sinal manifesto de tal, o qual é especialmente demarcado no tratamento que o Fisco dá à concessão da isenção da prestação de garantia.**

Contudo, não podemos deixar de notar que, **em nossa modesta opinião, a tendência é para que o Fisco se torne mais amistoso e colaborativo.** A experiência da AT Holandesa demonstra tal. Um Fisco colaborativo é um atrativo para o investimento em território nacional. Muito mais do que as soluções e estabilidade do Direito Fiscal nacional, importante é que entre os contribuintes e o Fisco exista uma relação de colaboração, baseada na confiança e não na desconfiança.

§ 10.2. **Caso não se consiga que a AT mude de atitude por si, há que, recorrendo à função modeladora do Direito, usar este como a alavanca da engrenagem da mudança que necessita de ser implementada.** Para tal poderia, entre outros aspetos, desde logo contribuir a alteração do n.º 4, do art. 52.º da LGT, nomeadamente subtraindo da norma o conceito indeterminado nela presente, uma vez que a AT não o consegue utilizar com propriedade, como o nosso estudo o demonstrou. Seria pertinente substituir o referido conceito indeterminado de “(...) prejuízo irreparável (...)” por uma outra expressão que permitisse a sua quantificação e, desse modo, dificultasse interpretações tão restritivas do conceito que praticamente o inviabilizam. O Direito e a realização prática deste vive da simbiose e permanente conflitualidade entre os seus dois valores essenciais: a segurança e a justiça.<sup>85</sup> A solução do n.º 4, do art. 52.º da LGT prima

---

<sup>85</sup> Tome-se em consideração a redundância que o Direito apenas justo, não é justo, tal como afirma Legaz y Lacambra,

*(...) el Derecho es un ensayo de realización de la justicia, aunque puede ser un ensayo fracasado (...),*

essencialmente pelo valor da Justiça, contudo, cremos que neste âmbito se deve dar mais ênfase à segurança, dada a incapacidade da AT para trabalhar com aquele conceito indeterminado. Efetivamente, tal como o filósofo grego Platão (428 a.C. – 348 a.C.) preconizou

*Não pode haver justiça sem homens justos.*<sup>86</sup>,

pelo que tendo a AT uma atuação muitas vezes marcada por posições de uma clara injustiça, invalida por completo a realização de uma solução inspirada essencialmente pelo valor da justiça. Nunca devendo ser esquecido que embora a justiça seja um valor superior à segurança e, sempre que seja possível, as soluções das normas jurídicas devam ser inspiradas mais na ideia da justiça do que na de segurança, tal terá de se aferir não só no plano formal dos conceitos mas também na dimensão prática da sua aplicação e uso pelos respetivos destinatários, sob pena de a forma como é aplicada a lei poder subverter o seu espírito e conduzir a soluções e consequências injustas.

§ 10.3. Outro ponto a ter em consideração, o qual já exploramos, mas que agora reforçamos no intuito de melhor sistematizar as nossas ideias, é que **no âmbito da execução fiscal, a regra deve ser que para ocorrer a sua suspensão é necessário que o executado preste garantia, desde logo porque o título executivo em causa, a mais das vezes é um título equiparado a um título executivo judicial. Tal regra não invalida, contudo, que o sistema tome em consideração casos limite, em que é manifestamente injusto pedir a alguém que não tem condições para tal que preste garantia para suspender a execução fiscal.** Válvula e escape sem a qual não é possível a perfeição do sistema.

Cremos que a linha de evolução é para que a situação melhore ou que, pelo menos, pela pressão e força das decisões judiciais aos poucos vá melhorando.<sup>87</sup> É que, como vimos, **o problema não está tanto na lei, mas sim mais na relação que a AT estabelece com esta**, que deturpa e molda a seu belo prazer, assim violando uma das principais garantias da nossa sociedade: o primado e a vigência do Direito de modo igual para todos.

---

pois não pode ser um ensaio que apenas assenta na justiça, desconsiderando a segurança. (Relativamente ao trecho de Legaz y Lacambra, veja-se, A. Santos Justo, *Introdução ao Estudo do Direito*, (2006), 65.)

<sup>86</sup> Platão, *apud*, A. Santos Justo, *Introdução ...*, (2006), 64.

<sup>87</sup> Apesar de tudo, tome-se em consideração que se a evolução da situação apenas depender das decisões judiciais, cremos que a mudança pretendida não terá a velocidade desejada, conhecida que é a enorme lentidão em Portugal na obtenção de decisões judiciais, ou dito de forma mais prosaica: os processos arrastam-se praticamente por tempos infinitos, se usarmos a média de vida humana como escala.

É que a AT tem de tomar em consideração que no caso concreto do n.º 4, do art. 52.º da LGT, a concessão da isenção é um poder vinculado.<sup>88</sup> A AT deve limitar-se a verificar os requisitos legais do referido preceito. Ora, o “(...) prejuízo irreparável (...)” é um desses requisitos e a sua maleabilidade não deve ser interpretada, nem confundida como uma maneira deturpada de, no âmbito de um poder vinculado, se alcançar um poder discricionário.

§ 10.4. **Por fim, relativamente às várias querelas sob as quais versamos no Capítulo VI, há que referir verificar-se uma grande percentagem de insucessos da AT em Tribunal**, pela sua insistência em interpretações da lei completamente ultrapassadas ou mesmo sem nenhum suporte no texto da lei, inclusive à revelia de orientações jurisprudências notoriamente dominantes. Neste contexto, **o caminho a seguir só pode trilhar uma de duas vias, ou a AT amadurece e se torna menos agressiva por si ou, ao nível governamental, haverá que legislar de modo a impedir/dificultar essa atitude**, em ordem a possibilitar uma maior e real competitividade do país na captação de investimento (estrangeiro e também nacional). **Para além do que se impõe, ainda, um esforço para sensibilizar os funcionários da AT no sentido de assentarem as suas relações com o contribuinte numa base de confiança.** O que pode ser levado a cabo através de ações de formação, ministradas por formadores com experiência no relacionamento com Administrações Tributárias estrangeiras, nomeadamente daquelas (e são muitas) que se revelam manifestamente mais pacíficas que a nossa, como é o caso da AT holandesa e da AT australiana, entre outras.

---

<sup>88</sup> Sendo tal atestado pela expressão “(...) pode (...)” do n.º 4, do art. 52.º da LGT, uma vez que se entende que quando o legislador fiscal diz pode, tal é para ser lido como deve.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS FINAIS

### Principais:

BERTOZZI, PARIDE, *Dizionario dei brocardi e del latinismi giuridici*, 4ª edição, 1998, IPSOA, 193 páginas;

CARRILHO, FERNANDA, *Dicionário de latim jurídico*, Coimbra, 2ª edição, 2013, Almedina, 578 páginas;

CATARINO, RICARDO JOÃO/ GUIMARÃES, VASCO BRANCO coord., *Lições de Fiscalidade*, vol. I – *Princípios Gerais e Fiscalidade Interna*, Jesuíno Alcântara Martins, Coimbra, 4ª Edição, 2015, Almedina, 618 páginas;

FAVATA, ANGELO, *Dizionario dei termini giuridici*, 17ª edição, 1998, La Tribuna, 575 páginas;

FREITAS, JOSÉ LEBRE DE, *A Ação Executiva à luz do Código de Processo Civil de 2013*, Coimbra, 6ª Edição, 2014, Coimbra Editora, 498 páginas;

MORAIS, RUI DUARTE, *A Execução Fiscal*, Coimbra, Reimpressão da 2ª Edição, 2010, Almedina, 253 páginas;

MORAIS, RUI DUARTE, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra, Reimpressão da 1ª Edição, 2014, Almedina, 426 páginas;

NABAIS, CASALTA, *Direito Fiscal*, Coimbra, 9ª Edição, 2016, Almedina, 622 páginas;

LIMA, PIRES DE / VARELA, ANTUNES, *Código Civil Anotado*, vol. I, Coimbra, 4ª Edição Revista e Atualizada, 1987, Coimbra Editora, 794 páginas;

PINTO, RUI, *Manual da Execução e Despejo, Coimbra, 1ª edição, 2013, Coimbra Editora, 1284 páginas;*

VARELA, ANTUNES, *Das Obrigações em Geral, vol. II, Coimbra, 5ª reimpressão da 7ª Edição, 2010, Almedina, 612 páginas.*

### **Secundárias:**

Ceia, Carlos, *Normas para Apresentação de Trabalhos Científicos, Lisboa, 7ª Edição, 2008, Editorial Presença; 77 páginas;*

COSTA, MÁRIO JÚLIO DE ALMEIDA, *Direito das Obrigações, Coimbra, Reimpressão da 12ª Edição, 2011, Almedina, 1146 páginas;*

ECO, UMBERTO, *Como se Faz uma Tese em Ciências Humanas, Lisboa, 15ª Edição, 2009, Editorial Presença, 238 páginas;*

JUSTO, A. SANTOS, *Introdução ao Estudo do Direito, Coimbra, 3ª Edição, 2006, Coimbra Editora, 414 páginas;*

MACHADO, J. BAPTISTA, *Introdução ao Direito e ao discurso Legitimador, Coimbra, 19ª Reimpressão da 1ª Edição, 1989, Almedina, 388 páginas.*