



**Universidade do Minho**  
Escola de Direito

Rui Pedro Morais Pereira

## **RELATÓRIO DE ATIVIDADE PROFISSIONAL**

A Apensação de Execuções Fiscais – Aspectos Legais



**Universidade do Minho**

Escola de Direito

Rui Pedro Morais Pereira

## **RELATÓRIO DE ATIVIDADE PROFISSIONAL**

A Apensação de Execuções Fiscais – Aspectos Legais

Mestrado em Direito Administrativo

Trabalho efetuado sob a orientação do

**Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha**

## DECLARAÇÃO

Nome: Rui Pedro Morais Pereira

Endereço electrónico: [ruipereira\\_abreu@hotmail.com](mailto:ruipereira_abreu@hotmail.com)

Telefone: 917057677

Número do Bilhete de Identidade: 12716493

Título do Relatório de Actividade Profissional:

A Apensação de Execuções Fiscais – Aspectos Legais

Orientador:

Prof. Doutor Joaquim Freitas da Rocha

Ano de conclusão: 2016

Designação do Mestrado:

Mestrado em Direito Administrativo

É AUTORIZADA A REPRODUÇÃO PARCIAL DESTE RELATÓRIO APENAS PARA EFEITOS DE INVESTIGAÇÃO, MEDIANTE DECLARAÇÃO ESCRITA DO INTERESSADO, QUE A TAL SE COMPROMETE.

Universidade do Minho, \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_\_\_

Assinatura: \_\_\_\_\_

## AGRADECIMENTOS

Para a realização do presente estudo foi absolutamente fundamental a contribuição, ainda que indirecta, de todos quantos permitiram a criação de um ambiente pessoal sereno e estável que permitiu uma inspirada condução dos trabalhos. Naturalmente, os primeiros agradecimentos serão dirigidos aos familiares próximos.

À Maria, pelas opiniões e conselhos.

Ao Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha, por, em primeiro lugar, nos ter despertado o interesse pelo estudo das matérias que ora nos ocupam e, num segundo plano, por nos ter honrado com a sua orientação, da qual retiramos o mais nobre e prestigiante cunho académico e pessoal.



## SÍNTESE DO ESTUDO

O presente estudo destina-se a sustentar o Relatório de Actividade Profissional conducente à obtenção do grau de Mestre em Direito Administrativo na Escola de Direito da Universidade do Minho.

Num primeiro momento, que designaremos de Parte I, o nosso objectivo é relatar o nosso percurso profissional, caracterizado, em primeiro lugar, pelo desempenho de actividade nos serviços de inspecção da Autoridade Tributária e Aduaneira, as quais se caracterizam pela forte componente de fiscalidade, e, bem assim, de procedimento tributário e de seguida pelas funções que actualmente exercemos e que se reconduzem a Representante da Fazenda Pública junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, que implicam grande predominância na vertente do procedimento e processo tributário, nomeadamente através do acompanhamento dos vários meios processuais tributários em juízo e da elaboração das respectivas peças processuais.

Posteriormente, no que chamaremos de Parte II, abordaremos a questão que se encontra latente no artigo 179.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, que tem como epígrafe “Apensação de execuções”. Com efeito, a experiência profissional na abordagem desta matéria tem permitido perceber que são várias as questões levantadas por esta disposição legal e nem sempre resolvidas de forma unânime pelos tribunais superiores. Tomaremos como ponto de partida toda a caracterização jurídica do acto de apensação de execuções propriamente dito, percorreremos as consequências jurídicas advenientes da sua prática (ou omissão) para os meios processuais conexos com a execução fiscal, designadamente a oposição, a reclamação a que alude o artigo 276.º do CPPT e os embargos de terceiro e abordaremos a possibilidade de sindicância jurisdicional do acto de apensação ou desapensação de execuções, tendo sempre no horizonte o entendimento perfilhado pela inestimável jurisprudência que se tem debruçado sobre esta matéria, procurando um maior nível de densificação e apuramento jurídicos.



## ABSTRACT

The present study aims to support the business activity report in order to achieve the Universidade do Minho Law School Administrative Law Master's Degree.

In the first moment, our goal is to portrait our professional activity, consisting of performance at the Tax Administration's Authority tax inspection department, focused mainly in taxation and administrative procedure, followed by our current labour as Public Treasury representative at the Sintra Tax and Administrative Court, from where we can retain a high predominance of law proceedings and procedures, especially through the follow-up of the tax judicial procedures and the elaboration it's pleadings.

In the following, we will approach the subject established under the article 179.º of the Code of Tax Law Proceedings and Procedures, entitled "Tax Enforcement Process Attaching". Indeed, our professional experience in this matter has shown the variety of legal issues brought by this standard that have not been solved unanimously by the higher courts. We'll take as starting point the tax enforcement process attaching act legal characterization, we'll address the legal consequences of it's appliance (or default) over the judicial procedurals related to tax enforcement process, such as the objection to proceedings, the legal claim established under the article 179.º of the Code of Tax Law Proceedings and Procedures and the objection by third party, and, finally, we'll check the possibility of tax enforcement process attaching and unattaching act judicial appeal, always keeping in mind the jurisprudence that has been stated on this topic, towards a higher level of legal refinement.



## ÍNDICE

LISTA DE ABREVIATURAS.....	XI
PARTE I. EXPERIÊNCIA PROFISSIONAL.....	13
CAPÍTULO I - EXPERIÊNCIA PROFISSIONAL ADQUIRIDA NOS SERVIÇOS DE INSPECÇÃO TRIBUTÁRIA.....	13
1 – PROCEDIMENTO DE INSPECÇÃO TRIBUTÁRIA ATINENTE À AFERIÇÃO DA VIABILIDADE LEGAL DE PEDIDO DE REEMBOLSO DE IVA .....	13
2 – PROCEDIMENTO DE INSPECÇÃO TRIBUTÁRIA DERIVADO DO ERRADO ENQUADRAMENTO EM SEDE DE IVA DE OPERAÇÕES PRATICADAS POR UM INSTITUTO PÚBLICO .....	18
CAPÍTULO II - EXPERIÊNCIA PROFISSIONAL OBTIDA NA REPRESENTAÇÃO DA FAZENDA PÚBLICA JUNTO DO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO E FISCAL DE SINTRA.....	26
1 – NO PROCESSO DE IMPUGNAÇÃO JUDICIAL.....	26
2 – NO PROCESSO DE OPOSIÇÃO À EXECUÇÃO FISCAL .....	32
3 – NO PROCESSO DE RECLAMAÇÃO A QUE ALUDE O ARTIGO 276.º DO CPPT .....	40
4 – NO PROCESSO DE EMBARGOS DE TERCEIRO .....	47
5 – EM SEDE DE CUSTAS DE PARTE - ARTIGOS 25.º E 26.º DO RCP.....	51
6 – EM SEDE DE CONTA FINAL DE CUSTAS - ARTIGO 31.º DO RCP.....	54
PARTE II - O ACTO DE APENSAÇÃO NO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL – O ARTIGO 179.º DO CPPT.....	57
CAPÍTULO I - CARACTERIZAÇÃO DO ACTO DE APENSAÇÃO.....	57
1 – BREVE INTRODUÇÃO SISTEMÁTICA.....	57
2 – PRINCÍPIOS JURÍDICOS NORTEADORES .....	60
a) Princípio da legalidade da actuação administrativa .....	61
b) Princípio da celeridade e economia processual.....	62
c) Princípio da boa realização da justiça.....	64
d) Princípio da boa-fé.....	66
3 – NATUREZA JURÍDICA .....	68
4 – COMPETÊNCIA LEGAL .....	73

CAPÍTULO II - IMPLICAÇÕES DA APENSAÇÃO DE EXECUÇÕES NOS MEIOS PROCESSUAIS CONEXOS COM A EXECUÇÃO FISCAL .....	80
§ ÚNICO – ANÁLISE DOS EFEITOS DECORRENTES DA APENSAÇÃO DE EXECUÇÕES	80
CAPÍTULO III - CONTROLO DA LEGALIDADE DO ACTO DE APENSAÇÃO .....	85
1 – ADMISSIBILIDADE DA SINDICÂNCIA JURISDICIONAL DO ACTO DE APENSAÇÃO OU DESAPENSAÇÃO .....	85
2 – MECANISMO PROCESSUAL ADEQUADO .....	92
CAPÍTULO IV - CONCLUSÕES.....	97
BIBLIOGRAFIA .....	99

## LISTA DE ABREVIATURAS

- Ap. – Apenso  
Art. – Artigo  
AT – Autoridade Tributária e Aduaneira  
CAE – Classificação das Actividades Económicas Portuguesas por Ramos de Actividade  
CC – Código Civil  
CEF – Código das Execuções Fiscais  
Cfr. – Confrontar  
CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas  
Cit. – Citada  
CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado  
CPA – Código do Procedimento Administrativo  
CPC – Código de Processo Civil  
CPCI – Código de Processo das Contribuições e Impostos  
CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário  
CPT – Código de Processo Tributário  
CRP – Constituição da República Portuguesa  
CSC – Código das Sociedades Comerciais  
D.R. – Diário da República  
DSIVA – Direcção de Serviço do Imposto sobre o Valor Acrescentado  
ETAF – Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais  
IES – Informação Empresarial Simplificada  
IGF – Inspeção-Geral das Finanças  
IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas  
IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares  
IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado  
LGT – Lei Geral Tributária  
Ob. – Obra  
Pág. – Página  
Proc. – Processo  
RCP – Regulamento das Custas Processuais  
RCPIT – Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária

RCPITA – Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira

Rec. – Recurso

RGIT – Regime Geral das Infracções Tributárias

Segs. – Seguintes

SITAF – Sistema Informático dos Tribunais Administrativos e Fiscais

STA – Supremo Tribunal Administrativo

STJ – Supremo Tribunal de Justiça

TC – Tribunal Constitucional

TCA Sul – Tribunal Central Administrativo Sul

TCA Norte – Tribunal Central Administrativo Norte

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

UC – Unidade de Conta

Vol. – Volume

## PARTE I. EXPERIÊNCIA PROFISSIONAL

### CAPÍTULO I - EXPERIÊNCIA PROFISSIONAL ADQUIRIDA NOS SERVIÇOS DE INSPECÇÃO TRIBUTÁRIA

Nos próximos capítulos, propomo-nos a relatar a actividade profissional do Mestrando que se pautou pelo desempenho de funções nos serviços de inspecção tributária da Autoridade Tributária e Aduaneira. Estas envolveram uma extensa abordagem quer à área da fiscalidade, nomeadamente no que diz respeito às respectivas regras de incidência, isenções e obrigações acessórias, quer no campo do procedimento administrativo, no qual se enquadra o procedimento de inspecção tributária, sendo o Mestrando responsável por todos os trâmites legais atinentes ao início, marcha e conclusão do procedimento, zelando escrupulosamente pelo cumprimento de todas as conformidade legais, nomeadamente, o direito de audição prévia dos administrados.

Resta constatar que, por questões que se prendem com a privacidade, o sigilo fiscal e a protecção de dados, serão omitidas quaisquer referências à identificação concreta dos sujeitos visados, usando-se a terminologia genérica aplicável a cada situação em concreto.

#### 1 – PROCEDIMENTO DE INSPECÇÃO TRIBUTÁRIA ATINENTE À AFERIÇÃO DA VIABILIDADE LEGAL DE PEDIDO DE REEMBOLSO DE IVA

Na declaração periódica de IVA apresentada pelo próprio sujeito passivo ao abrigo do preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º e na alínea b) do n.º 1 do artigo 41.º, ambos do CIVA, relativa ao terceiro trimestre do ano de 2012, veio este requerer o reembolso do imposto que suportou nas diversas aquisições de bens e serviços afectos à prossecução da sua actividade comercial, no montante de € 30.367,53 ao abrigo do disposto no n.º 6 do artigo 22.º do CIVA, cujo crédito de imposto vinha a ser formado desde o primeiro trimestre do ano de 2005.

De forma a constatar-se da viabilidade legal do reembolso de IVA pedido pelo sujeito passivo, foi iniciado um procedimento inspectivo de comprovação e verificação, interno e de âmbito parcial (abrangendo apenas aquele imposto), nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 12.º, na alínea a) do artigo 13.º e na alínea b) do n.º 1 do artigo 14.º do RCPIT (actual RCPITA), o qual foi legitimado através da ordem de serviço n.º OI201205571, da direcção de

finanças de Lisboa, em obediência ao postulado no n.º 2 do artigo 46.º deste diploma legal, tendo sido o Mestrando o inspector tributário designado para levar a cabo tal procedimento.

Liminarmente, em sede de procedimento inspectivo, constatou o Mestrando que o sujeito passivo de imposto em causa se encontrava enquadrado, no período em que se formou o crédito de imposto, no regime normal, não isento, com periodicidade trimestral, cfr. alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e alínea b) do n.º 1 do artigo 41, ambos do CIVA, até 13-07-2012, data em que ocorreu a cessação de actividade e que motivou o presente pedido de reembolso. Verificou ainda, que o sujeito passivo desenvolvia a sua actividade exclusivamente na área agrícola e florestal, encontrando-se inscrita com o CAE 01500 – Agricultura e produção animal combinadas.

Pretendendo o Mestrando alcançar o mais aproximadamente a verdade material dos factos, solicitou ao sujeito passivo, ao abrigo do dever de colaboração ínsito nos artigos 9.º do RCPIT, 59.º da LGT e 48.º do CPPT, que se pronunciasse, resumidamente, sobre os motivos que levaram ao surgimento do assinalado crédito de imposto, que disponibilizasse cópia dos documentos contabilísticos relevantes para apreciação do pedido, designadamente balancetes e extractos detalhados das contas relativas ao IVA dos diversos períodos relevantes e ainda que apresentasse cópia dos documentos relativos às operações em sede de IVA que motivaram a liquidação e a dedução do imposto, nomeadamente facturas ou documentos equivalentes, o que o mesmo logrou fazer. Adicionalmente, da análise interna levada a cabo pelo Mestrando foi verificado o cumprimento das obrigações declarativas e de pagamento do sujeito passivo e, complementarmente, porque estávamos perante um pedido de reembolso de IVA, foi verificado o cumprimento das obrigações declarativas em sede de IVA dos seus clientes e fornecedores, os quais constavam da relação a que se refere a alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º do Despacho Normativo n.º 18-A/2010, de 1 de Julho, na redacção dada pelo Despacho Normativo n.º 17/2014, de 25 de Dezembro, diploma legal que procede à regulamentação dos pedidos de reembolso em sede de IVA.

Encontrando-se já o Mestrando na posse dos elementos primordiais que lhe permitisse tecer um juízo acerca da viabilidade legal do presente reembolso, apurou que o crédito de imposto, formado entre os anos de 2005 e 2012, resultou, essencialmente, do imposto suportado e deduzido pelo sujeito passivo na aquisição de diversos bens e prestações de serviços indispensáveis ao exercício da sua actividade comercial, nomeadamente na aquisição de equipamento agrícola e de rações para gado e despesas relativas a comunicações, água e electricidade, os quais consubstanciam operações tributáveis que conferem o direito à dedução, nos termos do disposto nos artigos 19.º e 20.º do CIVA. Do lado do imposto liquidado, o mesmo ficou a dever-se a diversos rendimentos provenientes da actividade agrícola, dos quais se

destacavam a comercialização de gado e a venda de cortiça, cujas operações tributáveis se encontravam devidamente tituladas por factura e adequadamente inscritas na sua contabilidade.

Contudo, se relativamente a tais documentos não teve o Mestrando qualquer tipo de dúvidas de que os mesmos se mostravam aptos a sustentar o pedido de reembolso de IVA efectuado, foram trazidos ao procedimento inspectivo outro tipo de documentos que, aqui, em jeito de sistematização, englobaremos em duas categorias distintas, que não conferiam o direito à dedução do imposto, muito embora o sujeito passivo tenha efectivamente deduzido o respectivo imposto. Eram eles:

- documentos passados em violação do respectivo formalismo legal; e
- documentos não conexionados com a respectiva actividade comercial.

No que diz respeito ao primeiro grupo de documentos, reparou o Mestrando, enquanto inspector tributário designado, que o sujeito passivo havia deduzido imposto constante de diversas facturas ou documentos equivalentes que não continham o número de identificação fiscal do adquirente, do vendedor ou do prestador de serviço, que não discriminavam concretamente a taxa de IVA aplicável ou que não se encontravam datadas.

No que respeita ao formalismo legal dos documentos nos quais seja apurado IVA dedutível, é necessário que os mesmos reúnam um conjunto de requisitos de validade formal imprescindíveis para que o direito à dedução possa ser exercido. Nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 19.º do CIVA, só confere direito a dedução o imposto mencionado em documentos passados na forma legal, em nome e na posse do sujeito passivo, sendo que a lei define, no n.º 6 do mesmo normativo legal, que *“Para efeitos do exercício do direito à dedução, consideram-se passados em forma legal as facturas ou documentos equivalentes que contenham os elementos previstos no artigo 36.º...”*. Perscrutado o artigo 36.º do CIVA, mormente o seu n.º 5, constatamos que *“as facturas ou documentos equivalentes devem ser datados, numerados sequencialmente e conter os seguintes elementos: a) Os nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do fornecedor de bens ou prestador de serviços e do destinatário ou adquirente, bem como os correspondentes números de identificação fiscal dos sujeitos passivos de imposto; b) A quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável; as embalagens não efectivamente transaccionadas devem ser objecto de indicação separada e com menção expressa de que foi acordada a sua devolução; c) O preço, líquido de imposto, e os outros elementos incluídos no valor tributável; d) As taxas aplicáveis e o montante de imposto devido; e) O motivo justificado da não aplicação do imposto, se for caso disso; f) A data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, em que os serviços foram*

*realizados ou em que foram efectuados pagamentos anteriores à realização das operações, se essa data não coincidir com a data da factura*". Neste sentido, para que o IVA seja dedutível é necessário que os documentos contenham, imperativamente, todos os elementos elencados no n.º 5 do artigo 36.º do CIVA. Semelhante entendimento tem sido vertido pela nossa jurisprudência, designadamente pelo acórdão do TCA Sul de 05-06-2007, rec. n.º 00289/04, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), onde se nota que "...o que está em causa é a observância de um formalismo legal imposto por lei, na verdadeira declaração negocial de venda que constitui a factura, o que vale por dizer que foi o próprio legislador que entendeu, ainda que com o objectivo do controlo necessário ao mecanismo da dedução, como necessário à validade substancial necessária ao direito em questão a observância de todo aquele formalismo". E, assim, tendo o Mestrando verificado que tais documentos não se encontravam redigidos na forma legal exigida pelo n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, concluiu que os mesmos não conferiam o direito à dedução do respectivo imposto, por força do disposto na alínea a) do n.º 2 e do n.º 6, ambos do artigo 19.º do CIVA, o que corrigiu em conformidade.

No que concerne à segunda categoria de documentos, decidiu o Mestrando corrigir o imposto deduzido relativo a diversas prestações de serviços e transmissões de bens que não possuíam qualquer vínculo ou não estavam, por qualquer forma, relacionadas com a actividade comercial prosseguida pelo sujeito passivo. De facto, vislumbrou o Mestrado a dedução de imposto suportado na aquisição de um sistema de alarme instalado em local diverso daquele onde o sujeito passivo exercia a sua actividade, na aquisição de produtos de *design* de interiores e na aquisição de serviços de televisão por cabo e internet.

Efectivamente, o artigo 21.º do CIVA estabelece um conjunto de exclusões do direito à dedução, que correspondem a operações tributáveis nas quais, independentemente da verificação ou não dos elementos obrigatórios das facturas ou documentos equivalentes referidos no artigo 36.º do CIVA, nunca é possível deduzir o imposto suportado. Efectivamente, constatamos que não é legalmente admissível a dedução de imposto suportado em "*Despesas de divertimento e de luxo, sendo consideradas como tal as que, pela sua natureza ou pelo seu montante, não constituam despesas normais de exploração*", cfr. alínea e) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA. Sendo pressuposto fundamental do direito à dedução de IVA que os bens ou serviços estejam estritamente conexonados com o exercício da actividade comercial do sujeito passivo, no caso, relembramos, a exploração agrícola, não vislumbrou o Mestrando como proceder a esta subsunção nem logrou o sujeito passivo trazer ao procedimento elementos probatórios capazes de o demonstrar, pelo que, com este fundamento, corrigiu o respectivo montante dedutível de imposto. Foram estas as conclusões extraídas pelo Mestrando, aquando da elaboração do

competente projecto de relatório de inspecção, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 60.º do RCPIT.

A correcção de imposto apurada pelo Mestrando e relacionada, quer com documentos que não respeitavam a forma legal, quer com documentos não relacionados com a actividade comercial prosseguida pelo sujeito passivo, ascendeu ao valor de € 7.539,22.

E assim, com excepção de tais documentos, os demais analisados pelo Mestrando, que correspondiam à quase integralidade dos documentos comprovativos das operações tributáveis que conferem o direito à dedução do imposto nos termos do disposto nos artigos 19.º e 20.º do CIVA, cumpriam com os requisitos legais impostos pelo artigo 36.º do CIVA, encontrando-se devidamente registados, quer do ponto de vista formal, quer substancial.

Da mesma forma, constatou o Mestrando que à concessão do presente reembolso de imposto não se opuseram quaisquer dos obstáculos previstos no artigo 3.º do Despacho Normativo n.º 18-A/2010, de 1 de Julho, na redacção dada pelo Despacho Normativo n.º 17/2014, de 25 de Dezembro, sendo que o sujeito passivo apresentava a sua situação tributária devidamente regularizada, dado que não tinha em dívidas quaisquer tributos ou acréscimos legais.

Por conseguinte, de maneira a que o Mestrando conseguisse materializar, na prática, as correcções que efectuou ao crédito de IVA de que era titular o sujeito passivo, no montante de € 7.539,22, e que as mesmas se pudessem reflectir, de forma real e fidedigna, nas respectivas declarações fiscais, decidiu pela inscrição desta quantia no campo 41 - "Regularizações a favor do Estado" – da declaração periódica relativa ao terceiro trimestre do ano de 2012, fazendo com que o respectivo crédito de imposto se cingisse a € 22.828,31.

Concluída a prática de actos de inspecção pelo Mestrando, notificou pessoalmente o sujeito passivo do projecto de relatório, nos termos do n.º 1 do artigo 60.º do RCPIT, no qual se deferiu parcialmente o reembolso de IVA, para, querendo, no prazo de 15 dias, se pronunciar acerca das asserções constantes do mesmo. O sujeito passivo nada diligenciou nesse prazo, pelo que o Mestrando decidiu pela manutenção, na totalidade, de todas as conclusões constantes do projecto de relatório, sendo este convertido em relatório final e notificado ao sujeito passivo, em harmonia com o preceituado nos n.ºs 2 e 4 do artigo 62.º do RCPIT, considerando-se, para todos os efeitos legais, concluído o procedimento de inspecção.

Com as conclusões do relatório de inspecção e com as correcções efectuadas em sede de IVA pelo Mestrando se conformou o sujeito passivo, aceitando o teor das mesmas, pois que não fez uso dos meios impugnatórios administrativos ou judiciais tendentes a colocar em crise a respectiva justiça.

## 2 – PROCEDIMENTO DE INSPECÇÃO TRIBUTÁRIA DERIVADO DO ERRADO ENQUADRAMENTO EM SEDE DE IVA DE OPERAÇÕES PRATICADAS POR UM INSTITUTO PÚBLICO

Tendo chegado ao conhecimento da administração tributária, por intermédio de um relatório de auditoria proveniente da IGF, várias irregularidades relacionadas com o errado enquadramento, em sede de IVA, de inúmeras operações tributáveis praticadas por um instituto público durante o ano de 2008, o que, a confirmar-se, resultaria numa subtracção deste imposto aos cofres do Estado, foi, pela direcção de finanças de Lisboa e a coberto da ordem de serviço n.º OI201201521, iniciado um procedimento inspectivo de comprovação e verificação, externo e de âmbito parcial (abrangendo apenas IVA do ano de 2008), nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 12.º, na alínea b) do artigo 13.º e na alínea b) do n.º 1 do artigo 14.º do RCPIT (actual RCPITA), com o escopo de observar a realidade tributária e a verificação do cumprimento das obrigações tributárias do referido instituto público, tendo sido designado o Mestrando como inspector tributário responsável pela tramitação do procedimento.

No âmbito desta acção de inspecção, liminarmente, o Mestrando enviou ao instituto público, sob registo, a respectiva carta aviso, nos termos do disposto na alínea l) do n.º 3 do artigo 59.º da LGT e no artigo 49.º do RCPIT, dando conhecimento do procedimento de inspecção de análise externa para o exercício de 2008, bem como de todos os seus direitos, deveres e garantias. A acção de inspecção foi iniciada pelo Mestrando em 26-11-2012, tendo os actos inspectivos externos sido concluídos em 19-02-2013, com a assinatura da nota de diligência, cfr. n.º 1 do artigo 61.º do RCPIT. Fazemos notar, nesta parte, que, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 36.º do RCPIT é legítimo o início deste procedimento inspectivo até ao termo do prazo de caducidade do direito de liquidação do IVA em causa, o qual como sabemos, é de 4 anos a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto, em harmonia com o preceituado nos n.ºs 1 e 4 do artigo 45.º da LGT, ficando, no entanto, este prazo suspenso, por força do preceituado no n.º 1 do artigo 46.º do mesmo diploma legal. Portanto, na presente circunstância, estando-se perante IVA relativo ao ano de 2008, sempre tinha a administração tributária a possibilidade de iniciar o respectivo procedimento de inspecção até 31-12-2012, o que logrou fazer.

Efectivamente, durante o ano de 2008, foi comunicado à administração tributária pela IGF que o instituto terá efectuado diversas prestações de serviços e transmissões de bens, indevidamente não sujeitas a IVA, designadamente, estudos, pareceres, projectos e consultoria, com o exclusivo fundamento de que se encontrava a actuar investida dos poderes de autoridade

a que se reporta o n.º 2 do artigo 2.º do CIVA e, neste sentido, não se encontrava sujeito a imposto. Com efeito, consagra esta disposição legal que *“O Estado e as demais pessoas colectivas de direito público não são, no entanto, sujeitos passivos do imposto quando realizem operações no exercício dos seus poderes de autoridade, mesmo que por elas recebam taxas ou quaisquer outras contraprestações, desde que a sua não sujeição não origine distorções de concorrência”*.

Escrutinou o Mestrando que o instituto público sob inspecção encontrava-se enquadrado, em sede de IVA, durante 2008, no regime normal de periodicidade mensal, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e na alínea a) do n.º 1 do artigo 40.º, ambos do CIVA, pelo exercício da actividade à qual corresponde o CAE – 72910, *“Outra investigação e desenvolvimento das ciências físicas e naturais”*. Na análise e enquadramento jurídico feitos pelo Mestrando, constatou-se que compete àquele instituto público *“assegurar actividades relacionadas com as ciências e técnicas do mar, tendo em vista a sua aplicação na área militar, e contribuir para o desenvolvimento do País nas áreas científica e de defesa do ambiente marinho”*, designadamente nas áreas da hidrografia, da cartografia hidrográfica, da segurança da navegação, da oceanografia e da protecção e preservação do meio marinho. Para o efeito, são suas atribuições:

- *“Executar e divulgar a cobertura cartográfica das águas interiores e territoriais e em outras com interesse cartográfico nacional, efectuando os levantamentos indispensáveis à sua realização e actualização e compilando, quando se julgar necessário, os realizados por outros organismos nacionais ou estrangeiros”*

- *“Promover, pelos meios julgados adequados, a difusão de conhecimentos e resultados obtidos na área da sua actividade, sem prejuízo para a segurança nacional”*;

- *“Contribuir para a segurança da navegação, assegurando a coordenação nacional e a divulgação dos avisos aos navegantes, promovendo e executando os estudos de desenvolvimento e aplicação dos instrumentos, métodos e técnicas de navegação”*;

- *“Contribuir para o conhecimento oceanográfico do litoral e da zona economia exclusiva, designadamente nas áreas da física, da geologia, da química e da poluição”*;

- *“Promover e realizar acções de investigação, estudos e trabalhos, por iniciativa própria ou por solicitação de outras entidades nacionais ou estrangeiras, no domínio da hidrografia, da navegação, da oceanografia e do ambiente marinho”*;

- *“Organizar cursos e estágios para especialização de pessoal militar e civil da Marinha ou pertencente a outros organismos públicos ou privados, neste caso quando solicitado”*;

- *“Colaborar com instituições nacionais e estrangeiras, organismos e serviços que solicitem o seu apoio no âmbito das actividades específicas”;*

- *“Representar o país em organizações internacionais da especialidade”.*

Adicionalmente, este instituto público é *“obrigatoriamente consultado sobre os projectos ou planos de alumiamento ou balizagem de costas, portos e canais navegáveis, a realizar em qualquer ponto do território nacional”* e *“quando consultado, também se pronunciará sobre obras de hidráulica marítima, de dragagens e outras que possam alterar o regime hidráulico dos portos e barras e sobre as acções ou trabalhos que possam originar poluição marítima”*, possuindo, ainda atribuições na área da edição, promulgação e cancelamento de cartas marítimas. Mais indagou o Mestrando que lhe havia sido concedido, através da Resolução do Conselho de Ministros N.º 36/2002, o estatuto de laboratório do Estado. Nos termos do n.º 1 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 125/99, de 20 de Abril, estes são *“pessoas colectivas públicas de natureza institucional criadas e mantidas com o propósito explícito de prosseguir objectivos da política científica e tecnológica adoptada pelo Governo, mediante a prossecução de actividades de investigação científica e desenvolvimento tecnológico e de outros tipos de actividades científicas e técnicas que as respectivas leis orgânicas prevejam, tais como actividades de prestação de serviços, apoio à indústria, peritagens, normalização, certificação, regulamentação e outras”*. Toda esta caracterização jurídica do sujeito passivo, embora um tanto prolixa, assumirá, como veremos, um fulcral papel no enquadramento das operações activas por si praticadas em matéria de IVA.

Através da recolha de elementos efectuada pelo Mestrando, designadamente todas as facturas emitidas pelo instituto público ao longo do ano de 2008, e da consulta de todos os dados pertinentes em posse da administração tributária, foi o procedimento de inspecção instruído com um considerável acervo documental, que serviu de alicerce às motivações extraídas pelo Mestrando no relatório de inspecção, as quais se subsumiram no seguinte:

- reza o n.º 2 do artigo 2.º do CIVA, reproduzindo as normas vertidas no artigo 13.º da directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006 (sexta directiva), que *“O Estado e demais pessoas colectivas de direito público não são, no entanto, sujeitos passivos do imposto quando realizem operações no exercício dos seus poderes de autoridade, mesmo que por elas recebam taxas ou quaisquer outras contraprestações, desde que a sua não sujeição não origine distorções de concorrência”;*

- as regras de conceptualização da não sujeição ou da isenção de operações sujeitas são, necessariamente, de interpretação restrita, uma vez que constituem excepção ao princípio

geral de que o IVA é liquidado sobre qualquer operação (transmissão de bens e/ou prestações de serviços) efectuada a título oneroso, por um sujeito passivo;

- por outro lado, o Estado e demais pessoas colectivas de direito público devem ser consideradas sujeitos passivos de IVA na medida em que exerçam actividades económicas destacáveis, de facto, do exercício dos seus poderes de autoridade, ou seja, quando desenvolvam actividades que, por não terem conexão directa com as suas atribuições típicas, sejam susceptíveis de ser exercidas por pessoas de direito privado. Incontestável é que o Estado e demais pessoas colectivas de direito público não limitam a sua actividade ao exercício de funções públicas, exercendo, amiúde, e como forma de obtenção de receitas, actividades de natureza privada, que poderão ser concorrenciais com determinadas entidades. Ou seja, o Estado e demais pessoas colectivas de direito público não estão automaticamente isentos ou não sujeitos relativamente a todas as actividades que, eventualmente, desenvolvam, mas apenas relativamente àquelas que se enquadram na sua missão específica de autoridade pública;

- logo, a questão que importa aqui decidir, consiste em saber se o instituto público, aqui versado, actuou na qualidade de autoridade pública, submetida a um regime substantivo de direito público ou se, pelo contrário, praticou um ato de direito privado, desprovido da sua posição de supremacia;

- tendo em conta as disposições legais acima citadas, para que a delimitação negativa de incidência do n.º 2 do artigo 2.º do CIVA se possa concretizar, é necessário a verificação cumulativa de 4 requisitos (cujos primeiro e segundo consideramos totalmente verificados para todos os efeitos legais): i) estarmos perante o Estado ou demais pessoas colectivas públicas; ii) as operações realizadas devem estar abrangidas pelas normas de incidência objectiva do imposto; iii) o exercício das operações deve ter sido efectuado ao abrigo dos seus poderes de autoridade pública; e iv) não se verificarem distorções de concorrência;

- esclarece o acórdão do pleno da secção de contencioso tributário do STA de 20-09-2000, proc. n.º 021091, consultável em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), que *“entende-se por serviço praticado no exercício de poderes da autoridade ou na qualidade de autoridade pública aquele serviço que releva da missão específica da autoridade pública, no quadro de um regime jurídico de direito público e com exclusão das actividades exercidas nas mesmas condições jurídicas dos operadores económicos privados”*;

- perfilhando o mesmo entendimento, diz-nos o acórdão do STA, de 10-12-2003, rec. n.º 022676 e disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), que *“para efeitos do disposto no art. 2.º, n.º 2, do CIVA, entende-se por exercício de poderes de autoridade a actividade de um organismo público no*

*exercício de funções efectuadas na qualidade de autoridade pública. Esta qualidade de autoridade pública dá-se ou verifica-se quando o organismo público actua no âmbito de um regime de direito público e utiliza prerrogativas de autoridade pública”;*

- maior densificação foi trazida pelo acórdão do STA, de 19-06-2002, no âmbito do processo n.º 25834B, também disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), segundo o qual “*determinar se a recorrente actuou no exercício de poderes de autoridade não é questão diversa da de saber se os actos que praticou devem ou não ser entendidos como actos de gestão pública ou actos de gestão privada*”. Diz-nos o mesmo acórdão que “*não existem, contudo, divergências na doutrina quanto às linhas gerais ou às ideias básicas a utilizar na distinção entre gestão pública e gestão privada. A base de consenso existente na doutrina parece, ainda segundo o mesmo acórdão (cfr. Acórdão do Tribunal de Resolução de Conflitos de 05-11-1981, Rec. 124, Ap. D.R. p. 66 e seguintes), encontrar-se na caracterização de actos de gestão pública como os praticados pelos órgãos ou agentes da Administração no exercício de um poder público, ou seja, no exercício de uma função pública, sob o domínio de normas de direito público, ainda que não envolvam ou representem o exercício de meios de coerção e actos de gestão privada como os praticados pelos órgãos ou agentes da Administração em que esta aparece despida do poder público, e, portanto, numa posição de paridade com o particular ou os particulares a que os actos respeitam e, daí, nas mesmas condições e no mesmo regime em que poderia proceder um particular, com inteira submissão às normas do direito privado*”;

- arrematando este último aresto no sentido de que “*estaremos perante actos de gestão pública ou de gestão privada consoante os respectivos serviços estejam ou não regulados em termos que demonstrem seguramente um poder público da Administração, indicativo da função pública desses serviços. Tal poder público deve resultar de indícios que o demonstrem*”;

- por diversas ocasiões já se pronunciou, também, a administração tributária sobre o exercício dos poderes de autoridade, para efeitos de aplicação do n.º 2 do artigo 2.º do CIVA, designadamente por despacho do sub-director geral dos impostos, proferido em substituição do director-geral, em 07-11-2006, processo n.º A200 2006039, onde se procurou definir poderes de autoridade como “*a susceptibilidade de tais entidades se poderem impor aos particulares e agir mesmo contra a vontade destes quando se trata da prossecução do interesse público. O interesse público constitui, assim, o fundamento e mesmo o limite dos poderes de autoridade da Administração Pública, de acordo com o artigo 266.º n.º 1 da CRP, devendo a sua prossecução conciliar-se sempre com o respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos*”;

- também por despacho do sub-director geral dos impostos, proferido em substituição legal do director-geral, em 13-04-2009, processo n.º A200 2008018, *“as pessoas colectivas de direito público devem ser consideradas sujeitos passivos de IVA na medida em que exerçam actividades económicas destacáveis, de facto, do exercício dos seus poderes de autoridade, ou seja, quando desenvolvam actividades que, por não terem conexão directa com as suas atribuições típicas, sejam susceptíveis de ser exercidas por pessoas de direito privado”*, uma vez que, quando o Estado e demais pessoas colectivas de direito público *“actuem no âmbito das suas atribuições típicas, com vista a uma satisfação imediata do interesse público, fazendo uso das suas prerrogativas de autoridade, não estão sujeitas a IVA”*;

- ainda, de acordo com a informação n.º 1176, da DSIVA, de 12-02-1990, considera-se também que um organismo público não está a agir no uso dos seus poderes de autoridade quando efectua prestações de serviços de índole privada, numa área em que outras entidades não públicas desenvolvem a sua actividade comercial habitual.

Procurou, portanto, e crê-se que tal desiderato foi conseguido, o Mestrando recorrer à jurisprudência dos tribunais superiores e à doutrina administrativa emanada quanto a esta matéria, na tentativa de delimitação do âmbito de aplicação do n.º 2 do artigo 2.º do CIVA.

Assim, observando tais premissas, concluiu o Mestrando que todas as operações activas em sede de IVA, praticadas pelo instituto público e que possam ter conexão directa ou subsunção legal nas suas competências e atribuições expressamente concedidas por lei, devem ser consideradas como efectuadas ao abrigo dos seus poderes de autoridade, não sendo, portanto, sujeitas a IVA, nos termos do n.º 2 do artigo 2.º do CIVA, e que, ao invés, todas as operações activas em sede de IVA que não possuam qualquer relação ou não encontrem o seu fundamento nas competências ou atribuições legalmente previstas, devem considerar-se como não efectuadas no exercício dos poderes de autoridade e como tal, deve o instituto público, relativamente a estas, ser considerado sujeito passivo de imposto, nos termos do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, com todas as consequências legais, nomeadamente e para o que no caso nos ocupou, com a consequente obrigação de liquidação do imposto.

Em jeito de remate, o que o Mestrando verificou no âmbito do presente procedimento inspectivo foi que o instituto público:

- muito embora tenha praticado diversas operações tributáveis ao abrigo das prerrogativas de autoridade previstas no n.º 2 do artigo 2.º do CIVA, de onde se destacam serviços de actualização cartográfica, estudos e projectos relacionados com a área da sedimentologia do meio marinho e com a medição das marés e serviços relacionados com a segurança marítima, avisos aos navegantes e de monitorização da poluição do meio marinho;

- também actuou por diversas vezes ao abrigo de um regime pleno de direito privado e em concorrência com operadores económicos privados, sendo-lhe extensível a incidência subjectiva de imposto, designadamente quanto a serviços de impressão e de fornecimento de publicações e a serviços de reparação de instrumentos utilizados na ciência marítima, como fossem termómetros, barómetros, barógrafos e anemómetros, o que impunha a liquidação de imposto em harmonia com as taxas previstas no n.º 3 do artigo 18.º do CIVA, em vigor à data dos factos, a qual incidia sobre o valor tributável determinado nos termos do n.º 1 do artigo 16.º do mesmo diploma legal.

Nestes termos, o Mestrando efectuou as respectivas correcções de imposto, as quais apuraram um valor total de € 39.150,81 relativo a IVA do ano de 2008 não entregue nos cofres do Estado, tendo, para o efeito, elaborado as competentes liquidações officiosas adicionais relativas a tal período, ano durante o qual, registamos, pelo necessário impacto que teve nessas correcções, que se verificou uma alteração da taxa normal de IVA: a taxa de 21%, dada pela Lei n.º 39/2005, de 24 de Junho, que vigorou até 30-06-2008 e a taxa de 20%, trazida pela Lei n.º 102/2008, de 20 de Junho, a qual produziu os seus efeitos a partir de 01-07-2008.

Finalizada a prática de actos de inspecção pelo Mestrando, notificou o instituto público do projecto de relatório, nos termos do n.º 1 do artigo 60.º do RCPIT e do artigo 60.º da LGT para, querendo, no prazo de 15 dias, se pronunciar sobre o teor das conclusões daquele resultantes. O instituto público veio exercer esse direito, manifestando o seu total desacordo com as correcções que a administração fiscal pretendia efectuar, expressando que a sua actuação é abrigada, em todas as circunstâncias, pelas competências e atribuições previstas na lei e que tal facto obsta à obrigação de liquidação e pagamento de IVA, por não ser sujeito passivo de imposto, face à regra do n.º 2 do artigo 2.º do CIVA.

O Mestrando considerou que o disposto pelo instituto público em sede de direito de audição não consubstanciava qualquer elemento ou facto novo susceptível de contrariar ou, por qualquer forma, invalidar as asserções constantes do projecto de relatório, pelo que decidiu mantê-las, na plenitude, tendo convertido o projecto de relatório em relatório final e notificado o sujeito passivo em 10-04-2013, em respeito pelo consagrado no n.º 2 do artigo 62.º do RCPIT, considerando-se, para todos os efeitos legais, concluído o procedimento de inspecção.

Ainda no decurso do procedimento de inspecção, detectou o Mestrando factos susceptíveis de configurarem ilícitos de contra-ordenação tributária, designadamente a que se encontra prevista no artigo 114.º do RGIT – falta de entrega de prestação tributária - pelo que foi este facto devidamente relatado no relatório de inspecção pelo Mestrando, nos termos da alínea j) do n.º 3 do artigo 62.º do RCPIT, tendo o mesmo levantado o competente auto de notícia, nos

termos do disposto na alínea j) do artigo 59.º do RGIT, e enviado o mesmo, ao abrigo do estipulado no n.º 1 do artigo 57.º do mesmo diploma legal, para o chefe do serviço de finanças da área onde a infracção teve lugar, por ser esta a entidade com competência para aplicação da respectiva coima, em respeito pelo postulado na alínea b) do artigo 52.º daquele diploma. Porquanto o instituto público requereu a redução da coima aplicável ao chefe do serviço de finanças competente, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RGIT, o que fez ainda no decurso do procedimento inspectivo, de tal facto o Mestrando fez referência no relatório de inspecção, cfr. n.º 4 do artigo 62.º do RCPIT.

Finalmente, importa dizer que o sujeito passivo não se insurgiu contra as conclusões expendidas pelo Mestrando no relatório de inspecção, não tendo usados dos meios administrativos ou judiciais ao seu dispor tendentes à discussão da respectiva justiça ou da legalidade das liquidações adicionais em sede de IVA que emergiram deste procedimento inspectivo, pelo que estas se consolidaram na sua esfera jurídica.

## CAPÍTULO II - EXPERIÊNCIA PROFISSIONAL OBTIDA NA REPRESENTAÇÃO DA FAZENDA PÚBLICA JUNTO DO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO E FISCAL DE SINTRA

Neste segmento, pretendemos abordar o percurso profissional do Mestrando no exercício de funções de representante da Fazenda Pública junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra.

Procura-se relatar toda a experiência do Mestrando no exercício destas funções, designadamente na intervenção que obteve nos mais diversos meios processuais associados à actividade administrativa tributária, que vão desde a contestação da pretensão dos contribuintes até ao acompanhamento do respectivo contencioso e a promoção da defesa dos interesses da Fazenda Pública em juízo, usando de todas as diligências e poderes que a lei expressamente lhe atribui.

É certo que as competências do representante da Fazenda Pública estão contempladas na lei, como decorre claramente dos artigos 53.º e seguintes do ETAF. No entanto, estas vão muito mais além do que o acompanhamento de processos em juízo e a elaboração das respectivas peças processuais e possuem uma conexão muito estreita com a actividade administrativa. Não raros são os casos em que se pretende sindicatá-la judicialmente uma anterior actuação administrativa da Autoridade Tributária e Aduaneira ainda que proferidas no âmbito de processo que a lei qualifica como judicial. Pense-se, a título meramente exemplificativo, nos procedimentos enxertados no processo de execução fiscal, tal como o pedido de pagamento da dívida exequenda em prestações ou o pedido de dispensa de prestação de garantia; ou então nos casos de reclamação prévia necessária previstos nos artigos 131.º e seguintes do CPPT, em que, para que seja aberta a via contenciosa é imperativa uma anterior pronúncia administrativa. Na realidade, através do presente capítulo, o que se vai procurar demonstrar é que procedimento e processo caminham indissociavelmente em sede tributária, pelo que apenas uma perfeita compreensão do fenómeno administrativo tributário permite uma exemplar defesa dos interesses da Fazenda Pública em juízo.

### 1 – NO PROCESSO DE IMPUGNAÇÃO JUDICIAL

Nos autos de impugnação judicial que correram termos na 1.ª unidade orgânica do tribunal administrativo e fiscal de Sintra sob o n.º 916/11.9BESNT, veio a impugnante, célebre

sociedade comercial ligada ao conteúdo televisivo e audiovisual e prestadora de serviços no âmbito da difusão e exibição de publicidade comercial, insurgir-se contra o acto tributário de autoliquidação de IVA relativo ao período de Maio de 2006, no montante de € 158.827,66, requerendo a sua anulação.

É importante notar, neste ponto, como fez o Mestrando no caso em apreço, que como se encontrava perante um acto tributário proveniente de autoliquidação efectuada pelo sujeito passivo de imposto, a impugnante sempre teria, em momento anterior ao da dedução do presente meio processual, de lançar mão da reclamação prévia necessária a que alude o n.º 1 do artigo 131.º do CPPT, o que logrou fazer, embora esta tenha merecido despacho de indeferimento por parte do órgão periférico regional – direcção de finanças de Lisboa - entidade que, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 75.º da LGT, possui competência para dela conhecer. Desta forma, e ao abrigo do disposto na alínea d) do n.º 2 e do n.º 1, ambos do artigo 95.º da LGT, no n.º 1 do artigo 97.º do CIVA e no n.º 2 do artigo 131.º do CPPT, foi intentada a impugnação judicial já supra descrita.

Em termos substantivos, após delicada análise do Mestrando acerca da respectiva petição inicial, constatou este a impugnante teceu as seguintes alegações:

- que liquidou a taxa de exibição de publicidade comercial a que alude o n.º 1 do artigo 28.º da Lei n.º 42/2004, de 18 de Agosto (diploma legal entretanto revogado pela Lei n.º 55/2012, de 6 de Setembro, mas que, na data do facto tributário ainda se encontrava plenamente em vigor), que corresponde a 4% do preço da exibição ou difusão da publicidade comercial;

- que no acto tributário de autoliquidação colocado em crise, a impugnante liquidou o IVA incidente sobre o valor dos bens e serviços prestados aos seus clientes e também sobre o valor correspondente à aplicação da taxa de exibição de publicidade comercial;

- que os montantes relativos à taxa de exibição e difusão de publicidade comercial posteriormente facturados aos destinatários dos serviços, não se incluem no valor tributável a considerar para efeitos de IVA, nos termos do disposto na alínea c) do n.º 6 do artigo 16.º do CIVA, entendimento que considera conforme à norma comunitária prevista no artigo 73.º e na alínea c) do artigo 79.º, ambos da directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006 (sexta directiva);

- e que a taxa de exibição e difusão de publicidade comercial constitui um verdadeiro imposto, já que não se verifica qualquer contrapartida pelo respectivo pagamento.

O Mestrando, na qualidade de representante da Fazenda Pública e na contestação a que alude o artigo 110.º do CPPT, veio pugnar pela improcedência da presente impugnação

judicial e, por conseguinte, pela manutenção na ordem jurídica daquele acto tributário de autoliquidação. Para alcançar tal desiderato, considerou:

- que o montante de imposto autoliquidado pela impugnante, relativo à taxa de exibição e difusão de publicidade comercial, para efeitos de IVA, não ofende o direito comunitário, em função do que se encontra estipulado no artigo 78.º da sexta directiva, transposto para o ordenamento jurídico nacional para a alínea a) do n.º 5 do artigo 16.º do CIVA, a qual impõe que o valor tributável sujeito a imposto inclui os impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos, com a excepção do próprio IVA;

- que a taxa de exibição e difusão de publicidade comercial a que respeita o n.º 1 do artigo 28.º da Lei n.º 42/2004, de 18 de Agosto constitui uma verdadeira taxa e não um imposto, em função da sua evidente sinalagmaticidade.

Por outro lado, o Mestrando também juntou aos autos o processo administrativo tributário, em cumprimento do disposto no n.º 1 do artigo 111.º do CPPT, instruído com todos os documentos oficiais relevantes para a boa decisão, de mérito, da causa, nomeadamente o procedimento de reclamação graciosa anteriormente desencadeado pela impugnante.

Prosseguindo-se os demais termos processuais, não se afigurando necessária a realização de qualquer diligência de prova adicional, designadamente de cariz testemunhal (o que bem compreendeu o Mestrando, atento o carácter iminente jurídico da questão controvertida), e tendo a Fazenda Pública sido notificada para o efeito, veio o Mestrando apresentar as alegações escritas a que respeita o artigo 120.º do CPPT, reiterando, *in totum*, todo o entendimento já anteriormente vazado na contestação que apresentou, pois considerou o mesmo que, no decurso dos demais termos processuais, não foram trazidos aos autos quaisquer elementos probatórios passíveis de suportar a posição defendida pela impugnante. Por sua vez, a impugnante, apesar de regularmente notificada para o efeito, não apresentou alegações.

Dando-se cumprimento ao estipulado no n.º 1 do artigo 121.º do CPPT foram, de seguida, os autos de impugnação judicial remetidos para vista ao Ministério Público, que veio a emitir parecer no sentido da sua total improcedência, aderindo à posição sufragada pelo Mestrando em sede de contestação.

Em 30-06-2015 foi proferida a respectiva sentença, a qual veio de encontro às pretensões da Fazenda Pública corporizadas pela actuação do Mestrando, tendo julgado totalmente improcedente a impugnação judicial e ordenado a manutenção na esfera jurídica do acto tributário sindicado.

Para o efeito, o juiz considerou que, sobre esta matéria, já se havia pronunciado, em primeira linha, o TJUE, no âmbito dos processos n.ºs C-618/11, C-637/11 e C-659/11, o qual deu

origem a um entendimento que foi vertido para a jurisprudência dos tribunais nacionais em sede, entre outros, do acórdão do STA de 15-01-2014, proc. n.º 0284/11 e disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). Nesta conformidade, postulou-se que:

- *“A questão objecto do presente recurso consiste em saber se o montante da taxa de exibição de publicidade comercial, liquidada aos anunciantes pelos operadores ou distribuidores de televisão, deve ser incluído no valor tributável para efeitos de IVA ou se, como alega a recorrente, deve ser excluído do valor tributável para efeitos daquele imposto ex vi do disposto no artigo 16.º n.º 1 e n.º 6 alínea c) do Código do IVA (CIVA), interpretados em conformidade com o disposto no artigo 11.º A, n.º 1, al. a) e n.º 3, al. c) da Sexta Directiva (Directiva 77/388/CE do Conselho, de 17.05.1977)”, actuais artigos 73.º e alínea c) do artigo 79.º, ambos da Sexta Directiva.*

- *“...como foi declarado pelo TJUE, o artigo 11.º A, n.ºs 1, alínea a), 2, alínea a), e 3, alínea c), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977 (Relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme) e os artigos 73.º, 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), e 79.º, primeiro parágrafo, alínea c), da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006 (Relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.) devem ser interpretados no sentido de que a taxa de exibição liquidada pela recorrente aos anunciantes na qualidade de substituta tributária, nos termos do artigo 50º, nº 1 do Decreto-lei nº 227/2006 deve ser incluída no valor tributável em sede de imposto sobre o valor acrescentado devido pelos serviços de exibição publicidade comercial”;*

- *“...resulta do artigo 28.º, n.º 1, da Lei n.º 42/2004, a publicidade comercial exibida nas salas de cinema e difundida pela televisão, mais precisamente os anúncios publicitários, os patrocínios, as televentas, o teletexto, a colocação de produtos em cena ou incluída nos guias electrónicos de programação, qualquer que seja a plataforma de emissão, está sujeita a uma taxa de exibição, que constitui encargo do anunciante, de 4% sobre o preço pago por este (...) Reverte, pois, daqueles normativos, que o facto gerador da taxa de exibição coincide com o do IVA devido pelos serviços de exibição de publicidade comercial. Com efeito, a taxa de exibição torna-se exigível no momento em que os serviços são prestados e só é exigível se esses serviços forem prestados”.*

- *“Consequentemente a referida taxa de exibição apresenta uma ligação directa com a prestação de serviços de exibição de publicidade comercial, uma vez que os factos geradores da taxa de exibição e do IVA coincidem. A mesma insere-se, pois, no conceito de «impostos,*

*direitos aduaneiros, taxas e demais encargos» referido no artigo 11.º, A, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva e no artigo 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), da Directiva 2006/112”;*

*- “Daí que se conclua, em face das considerações precedentes, que a taxa de exibição prevista no art. 28º, nº 1 da Lei 42/2004 de 18 de Agosto está directamente ligada à prestação de serviços de exibição de publicidade comercial e se insere no conceito de «impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos», na acepção do artigo 11.º, A, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva, do artigo 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), da Directiva 2006/112 e do artº 16º, nº 5, al. a) do CIVA, pelo que deve ser incluída no valor tributável em sede de imposto sobre o valor acrescentado devido pelos serviços de exibição publicidade comercial”.*

Veja-se, ainda, no mesmo sentido, o entendimento vertido nos acórdãos do STA de 15-01-2014, proferidos no âmbito dos processos n.ºs 0271/11 e 01063/11, ambos consultáveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Efectivamente, face à existência de jurisprudência consolidada e uniforme por banda do STA e TJUE, no sentido acima descrito, entende o Mestrando que mais não restava ao tribunal de 1.ª instância do que subscrever, na íntegra, tal entendimento. Aliás, do conhecimento que nos provém enquanto representante da Fazenda Pública, constatamos que todas as impugnações judiciais deduzidas pela mesma impugnante e com idêntico fundamento (aproximadamente 40), junto do tribunal administrativo e fiscal de Sintra, foram julgadas totalmente improcedentes.

Por outro lado, quanto à questão da natureza jurídica da taxa de exibição e difusão de publicidade comercial, isto é, quanto à aferição sobre se a mesma constitui um verdadeiro imposto ou, ao invés, se afigura na plenitude como uma taxa, sufragou, em síntese, o tribunal que:

*- a diferença específica entre “taxa” e “imposto” decorre da (in)existência de vínculo sinalagmático, fazendo-se valer do entendimento postulado pelo acórdão do TC n.º 654/93, de 4 de Novembro, proferido no âmbito do processo n.º 239/93; o que significa que uma taxa terá de representar “o «preço» do serviço ou da prestação de um serviço ou actividade pública ou de uma utilidade de que o tributado beneficiará (e sem aqui se olvidar que esse «preço» não tem, necessariamente, de corresponder à contrapartida financeira ou económica do serviço prestado”;*

*- seria importante trazer à colação os ensinamentos de CASALTA NABAIS, segundo os quais “...para sabermos se (...) estamos perante um tributo unilateral ou um imposto, ou perante um tributo bilateral ou uma taxa, o que há a fazer é o teste da sua medida ou do seu critério, estando pois perante (...) uma taxa se é susceptível de ser medido ou aferido com base na referida ideia de proporcionalidade: taxa/prestação estadual proporcionada ou taxa/custos específicos causados à comunidade (estadual ou local)”, acrescentando este autor que “...em*

*rigor há aqui dois testes: o da bi/unilateralidade do tributo e, se neste se concluir pelo seu carácter bilateral, o da sua medida ou critério de justiça, muito embora seja este último teste o decisivo, já que, se a proporcionalidade entre o tributo e a respectiva contraprestação específica estiver ausente, então estaremos perante um tributo cujo regime (...) não pode deixar de ser o dos impostos. Impõe-se aqui que, ultrapassado com êxito o teste da bilateralidade, se proceda ao teste da proporcionalidade entre a prestação e a contraprestação específica”, cfr., in Direito Fiscal, 2.ª ed., Almedina, Coimbra, 2003, pág. 20 e 21 e nota 38;*

- se mostrava, de igual modo, pertinente adoptar a posição de SALDANHA SANCHES, de acordo com a qual “O sinalagma do ponto de vista financeiro só poderá ter lugar sempre que se trate de um qualquer bem que seja divisível: só se o bem for divisível é possível a «prestação em unidades individualizáveis». Terá de haver uma mais estreita correlação entre o destinatário do encargo financeiro e o beneficiário da despesa pública, para que possamos estar perante uma taxa”, cfr. este autor, in Manual de Direito Fiscal, 2.ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2002, pág. 16.

Nesta conformidade, o tribunal constatou, na situação *sub judice* a existência desse vínculo sinalagmático, porquanto a taxa de exibição e difusão de publicidade comercial prevista no n.º 1 do artigo 28.º da Lei n.º 42/2004, de 18 de Agosto constitui a directa contrapartida pelo conjunto de serviços prestados pelo Estado no quadro de fomento, desenvolvimento e protecção da arte do cinema e das actividades cinematográficas e do audiovisual, cfr. n.º 1 do artigo 1.º daquele diploma legal, da qual a impugnante, operando no domínio televisivo e do audiovisual, é uma das principais beneficiárias. Portanto, nesta sede, não subsistiram dúvidas, o tributo em questão constitui uma verdadeira taxa e não um imposto, em conformidade com o entendimento veiculado pelo Mestrando e contrariamente ao que pretendia fazer valer a impugnante.

De facto, atento o entendimento vertido na sentença, o qual se mostra perfeitamente em consonância com todas as disposições legais aplicáveis e, bem assim, com a jurisprudência emanada pelo STA e pelo TJUE quanto a esta matéria, já acima devidamente explanada, somos do entendimento de que um eventual recurso interposto pela impugnante estaria, irremediavelmente, votado ao insucesso. Assim também pareceu entender a impugnante, pois que se conformou com esta sentença, da mesma não interpondo o competente recurso, cfr. n.º 1 do artigo 280.º do CPPT.

Ainda no âmbito dos presentes autos, importa referir que, tendo a Fazenda Pública sido notificada, juntamente com a sentença, para efeitos de pagamento de taxa de justiça, nos termos do n.º 2 do artigo 15.º do RCP, pois que dela se encontrava dispensada *ab initio*, cfr. alínea a) do n.º 1 da mesma disposição legal, procedeu o Mestrando à liquidação e pagamento da taxa de

justiça devida pelo seu impulso processual, no valor de € 204,00, cfr. tabela II anexa ao RCP - “Impugnação de actos de autoliquidação, substituição tributária e pagamentos por conta” – 2 UC; tendo ainda requerido tal quantia à impugnante, nos termos do disposto no artigo 533.º do CPC e nos artigos 25.º e 26.º do RCP, a título de custas de parte, porquanto obteve total vencimento de causa.

A decisão em causa transitou em julgado em 08-08-2015, consolidando, na ordem jurídica, o acto tributário de autoliquidação de IVA relativo ao mês de Maio de 2006.

## 2 – NO PROCESSO DE OPOSIÇÃO À EXECUÇÃO FISCAL

Correram termos na 1.ª unidade orgânica do tribunal administrativo e fiscal de Sintra os autos de oposição à execução fiscal n.º 642/14.7BESNT, intentados pela respectiva oponente, ao abrigo do disposto nos artigos 203.º e 204.º do CPPT e na qualidade de responsável tributária subsidiária. Pretendeu esta atacar o seu chamamento, na qualidade de revertida, ao processo de execução fiscal n.º 1562201001019716 e apensos, a correr termos no serviço de finanças de Sintra 1, o qual havia sido originariamente instaurado contra a sociedade na qual a oponente constava como gerente, para cobrança de dívidas fiscais relativas a coimas fiscais, as quais foram aplicadas à sociedade devedora originária na sequência da instauração de vários processos de contra-ordenação tributários pela falta de entrega de IRS retido na fonte e de IVA declarado e não entregue nos cofres do Estado, do ano de 2010, no valor total de € 1.339,71.

Em jeito de contextualização, o órgão de execução fiscal tomou conhecimento que a sociedade devedora originária havia sido declarada insolvente por sentença proferida no ano de 2013, donde emergiram vários indicadores de que o seu património se afigurava manifestamente insuficiente para fazer face às dívidas fiscais, tendo em conta o volume de dívida que esta vinha acumulando junto da administração tributária, bem como constatou que a oponente havia sido gerente daquela sociedade no período em que as infracções que deram origem à dívida ora em cobrança foram praticadas. Desta forma, considerou verificados os pressupostos legais de que depende a efectivação da responsabilidade tributária subsidiária contra os gerentes e administradores, *in casum*, a insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão prévia, cfr. n.ºs 2, 3 e 7 do artigo 23.º da LGT e alínea b) do n.º 2 do artigo 153.º do CPPT, bem como o exercício da gerência por parte da oponente no período em que se verificaram as infracções tributárias que estão na base das coimas fiscais ora em cobrança, cfr. alínea a) do n.º 1 do artigo 8.º do RGIT.

Desencadeou, portanto, o serviço de finanças de Sintra 1 todas as diligências tendentes ao chamamento da gerente, ora oponente, ao citado processo de execução fiscal, designadamente, notificando-a do projecto de reversão e de que disponha do prazo de 15 dias para alegar o que tivesse por conveniente, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 4 do artigo 23.º e no artigo 60.º, ambos da LGT. Não tendo a gerente exercido o direito de audição prévia, decidiu-se o órgão de execução fiscal pela conversão em definitivo do projecto de reversão, o qual deu origem a despacho de reversão, tendo sido efectuada a citação da revertida para, no prazo de 30 dias, proceder ao pagamento da dívida exequenda, beneficiando da isenção de juros de mora e de custas a que se refere o n.º 5 do artigo 23.º da LGT. Ficou ainda a revertida ciente de que, no mesmo prazo, poderia requerer o pagamento da dívida exequenda em prestação, nos termos do disposto no artigo 196.º do CPPT, ou a dação em pagamento, ao abrigo do disposto no artigo 201.º do mesmo diploma legal, ou então deduzir oposição à execução fiscal, nos termos do artigo 203.º do CPPT e com os fundamentos previsto no n.º 1 do artigo 204.º do mesmo Código.

Não se conformando com a actuação do órgão de execução fiscal, veio a revertida deduzir a competente oposição, já devidamente identificada, a qual deu entrada tempestivamente - dentro do prazo de 30 dias a que alude o n.º 1 do artigo 203.º do CPPT – no órgão de execução fiscal, que, por sua vez, procedeu a uma cuidada análise dos fundamentos constantes da mesma, uma vez que, nos termos do n.º 2 do artigo 208.º do CPPT, sempre poderia aquele órgão revogar o acto (despacho de reversão) que lhe tinha dado origem. Não considerando existir motivos que importassem uma qualquer revogação, procedeu o serviço de finanças de Sintra 1 à remessa da oposição ao tribunal tributário competente, nos termos do n.º 1 do artigo 208.º do CPPT.

Na realidade, a oponente pretendeu atacar o seu chamamento à execução fiscal com base em 3 distintos fundamentos, que passamos a elencar:

- em primeiro lugar, alegou que o despacho de reversão não se encontrava devidamente fundamentado, pois que em lado nenhum se encontrava qualquer alusão à existência da sua culpa pela insuficiência patrimonial da sociedade originária executada;

- seguidamente, mencionou que a reversão se reputava ilegal por não se terem verificados os pressupostos legais dos quais a mesma depende, designadamente, a insuficiência patrimonial da sociedade originária devedora, pois que considerou que o simples facto desta sociedade se encontrar insolvente não consubstancia, por si só, a insuficiência do seu património;

- por último, mencionou que sempre pautou a sua actuação enquanto gerente por critérios de diligência e de zelo, não tendo qualquer culpa na falta de cumprimento das obrigações tributárias, designadamente, de pagamento, da sociedade originária executada perante a administração tributária, o que logrou atribuir à conjuntura económica que o país atravessava no ano de 2010.

Batalhou, em conformidade, pela total procedência da presente oposição à execução fiscal e pela extinção, quanto a si, do processo de execução fiscal em crise.

Tendo sido a Fazenda Pública, na pessoa da Mestrando, notificada nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 210.º do CPPT, veio o mesmo apresentar a competente contestação, na qual procurou rebater, exaustivamente, todos os argumentos expendidos pela oponente. Para tal, o Mestrando enunciou, em síntese, que:

- no caso da reversão, a fundamentação *“deverá consistir na indicação dos respectivos pressupostos de facto, bem como das normas legais em que se baseia, tal como na extensão da mesma reversão”* (cfr. acórdão do TCA Sul, de 25 de Setembro de 2012, proferido no âmbito do processo n.º 05370/12), o que foi totalmente cumprido pelo órgão de execução fiscal, sendo que *“a lei não exige que o despacho de reversão contra o responsável subsidiário pelo pagamento da dívida tenha como pressupostos também, a demonstração de o revertido ter sido gerente de facto no período a que respeita a dívida exequenda nem a culpabilidade do mesmo na existência de bens penhoráveis, contrariamente ao invocado pelo recorrente, mas tão só que demonstre a inexistência de bens penhoráveis do devedor principal e seus sucessores ou a sua fundada insuficiência (...) A falta de gerência de facto no período a que respeita a dívida exequenda ou a falta de culpa do revertido pela falta ou insuficiência do património do devedor para solver a dívida exequenda, antes constitui um fundamento válido de oposição à execução fiscal, que o mesmo poderá utilizar para vir a ser desresponsabilizado pelo pagamento dessa dívida, subsumível na norma da alínea b), n.º1, do art.º 204.º do CPPT – por não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida – mas não como pressupostos a constarem do despacho de reversão por a lei os não ter erigido como tais)”* cfr., neste sentido, acórdão do TCA Sul de 29-09-2009, prolatado no processo n.º 03071/09 (ambos os acórdãos disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt));

- quanto à insuficiência patrimonial da sociedade originária executada, constatou a fazenda pública que tendo sido a reversão efectuada nos termos do n.º 7 do artigo 23.º da LGT, sempre que seja declarada a insolvência do devedor originário, e independentemente da avocação dos processos de execução fiscal, deve o órgão de execução fiscal apreciar a possibilidade de reversão das dividas tributárias, perante os indícios de insuficiência de bens

penhoráveis que emergem da declaração de insolvência da pessoa colectiva executada, pressuposto da responsabilidade tributária subsidiária, à luz do n.º 2, do artigo 23.º da LGT, pois que, as reversões deste tipo são efectuadas por indícios de insuficiência de bens - insolvência de carácter pleno -; assim, concretizada a reversão e ultrapassado o prazo de oposição dos revertidos, o órgão de execução fiscal não poderá praticar actos coercivos, designadamente penhoras e vendas de bens do responsável subsidiário, sem que tenha ocorrido a excussão do património do devedor originário, nos termos do disposto no n.º 2, do artigo 23.º da LGT, até ao *terminus* da insolvência, verificando-se, ainda, que o órgão de execução fiscal, empreendeu várias diligências para a cobrança dos valores em dívida, designadamente foram realizadas várias tentativas de penhora, sem que, todavia, as mesmas tenham surtido qualquer efeito a nível de satisfação das dívidas em apreço; por outro lado, dos elementos evidenciados na apresentação à insolvência, bem como nas declarações anuais apresentadas pela sociedade, e ainda da consulta aos registos dos actos notariais, afigura-se que sobre os prédios registados em nome da sociedade originária executada, incidem hipotecas a favor das entidades bancárias, sendo que as afirmações prestadas pela oponente confirmam os avultados valores de empréstimos, e a aquisição do património com recurso à banca; e, também, que os valores de passivo e de dívidas a terceiros registados nas declarações de informação contabilística e fiscal apresentadas pela sociedade originária executada, evidenciam valores em dívida, do valor já mencionado na presente informação, o que confirma a convicção de que os prédios em causa foram dados como garantias de empréstimos contraídos para a respectiva aquisição, sendo que alguns dos prédios são apenas parcialmente propriedade da sociedade devedora originária;

- nesta conformidade e do conjunto dos factos carreados aos autos pelas partes, da prova produzida e demais circunstâncias do caso concreto, sempre é possível concluir pela atitude culposa da oponente na insuficiência patrimonial da sociedade devedora originária; com efeito, ao permitir que as dívidas se acumulassem, a oponente manteve uma situação que, como era previsível, resvalaria para a insuficiência do património da sociedade devedora originária, em manifesto prejuízo dos credores sociais pois que enquanto gerente de facto da sociedade devedora originária, competia à oponente verificar se as obrigações fiscais estavam a ser pontualmente cumpridas e/ou tomar as medidas necessárias para a sua regularização, nomeadamente com o cumprimento do pagamento das quantias exequendas em prestações ou efectuando pagamentos por conta da mesma, ou por outro lado, a reconversão da actividade da sociedade originária executada ou, vendo que o não conseguia, a apresentação da mesma, em tempo útil, à insolvência; não podendo, a omissão destas medidas, deixar de ser considerada adequada para a verificação da situação de insuficiência patrimonial da sociedade devedora

originária, pois que o ordenamento jurídico impõe, mormente através do artigo 64.º do CSC, o dever de diligência dos administradores/gerentes de sociedade, nos termos do qual estes devem actuar com a diligência de um gestor criterioso e ordenado, no interesse da sociedade, tendo em conta os interesses dos sócios, trabalhadores e credores sociais.

Concluiu o Mestrando, nestes termos, pela total improcedência da presente oposição à execução fiscal.

Prosseguindo-se os ulteriores termos processuais, foram as partes notificadas para apresentação de alegações escritas, em harmonia com o preceituado no artigo 120.º do CPPT, *ex vi* o n.º 1 do artigo 211.º do mesmo diploma legal, o que a oponente e o Mestrando lograram deduzir, pugnando pela manutenção das posições anteriormente assumidas em sede de petição inicial e de contestação, respectivamente, dado que, entretanto, não haviam sido trazidos aos autos quaisquer novos factos.

Foram os autos com vista ao Ministério Público, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 121.º, *ex vi* o n.º 1 do artigo 211.º, ambos do CPPT, tendo sido, pelo magistrado do Ministério Público em funções neste tribunal, proferido parecer no sentido da procedência total da presente oposição, pois que a administração tributária, representada em juízo pelo Mestrando, não logrou fazer prova, como se lhe impunha nos termos disposto no artigo 8.º do RGIT (que contrariamente à alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º da LGT não contém qualquer presunção de culpa), de que o património da sociedade havia sido tornado insuficiente para a satisfação das dívidas ora em cobrança pela actuação culposa da oponente.

A sentença, proferida em 10-02-2015, julgou totalmente procedente a presente oposição com fundamento na ilegitimidade da oponente quanto às coimas aplicadas, sendo extinto o processo executivo contra si dirigido. De facto, constatou o Mestrando que, improcedendo totalmente a pretensão de falta de fundamentação do despacho de reversão e, bem assim, considerado totalmente verificada a fundada insuficiência do património da sociedade originária executada, face aos elementos constantes dos autos, a decisão se estribou no facto de, contrariamente ao disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º da LGT, em face ao disposto no artigo 8.º do RGIT, tal responsabilidade pressupor que se formule um juízo de culpabilidade daqueles responsáveis subsidiários pela situação de insuficiência do património da sociedade para satisfação das dívidas exequendas, juízo esse que não se pode basear em qualquer presunção de imputabilidade daquela falta de pagamento, antes impondo à administração tributária essa prova. E assim, considerou que, nos presentes autos, o Mestrando não conseguiu provar que foi por culpa da oponente que o património da sociedade originária executada se tornou insuficiente para respectivo pagamento.

Notificada da sentença e também para efeitos de pagamento de taxa de justiça, nos termos do n.º 2 do artigo 15.º do RCP, pois que dela a Fazenda Pública se encontrava dispensada inicialmente, cfr. alínea a) do n.º 1 da mesma disposição legal, procedeu o Mestrando à liquidação e pagamento da taxa de justiça devida pelo seu impulso processual, no valor de € 275,40, cfr. tabela II anexa ao RCP - *“Oposição à execução ou à penhora/embargos de terceiro: Até €30.000 – 3 UC*, conjugada com o disposto no n.º 3 do artigo 6.º do RCP, onde se prescreve que *“Nos processos em que o recurso aos meios electrónicos não seja obrigatório, a taxa de justiça é reduzida a 90 % do seu valor quando a parte entregue todas as peças processuais através dos meios electrónicos disponíveis”*, pois que o Mestrando apresentou todas as suas peças processuais através da plataforma informática SITAF.

Não obstante, não se conformando o Mestrando com o sentido da sentença proferida nos presentes autos, foi, pelo mesmo, deduzido o requerimento de interposição de recurso a que alude o n.º 1 do artigo 282.º do CPPT, no qual manifestou a intenção de recorrer para o TCA Sul, o que veio a merecer despacho de admissão proferido pelo juiz em obediência ao estipulado no n.º 2 do artigo 282.º daquele diploma legal.

Um breve apontamento apenas para fazer notar que, à data da interposição do referido meio processual e tendo em atenção o respectivo valor da causa - € 1.339,71, cfr. alínea e) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT – e o disposto no anterior n.º 4 do artigo 280.º do CPPT, que fixava a alçada dos tribunais tributários de 1.ª instância no valor de ¼ da alçada prevista para os tribunais judiciais de 1.ª instância, isto é, € 1.250,00, nenhum obstáculo se colocava ao recurso interposto pelo Mestrando. Face ao regime legal actualmente em vigor, trazido pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro (Orçamento de Estado para 2015), não descuidamos que tal recurso já não se mostraria admissível, face à alteração da alçada dos tribunais tributários de 1.ª instância, dado que estipula, agora, o artigo 105.º da LGT *“A alçada dos tribunais tributários corresponde àquela que se encontra estabelecida para os tribunais judiciais de 1.ª instância”*, ou seja, € 5.000,00 e que o n.º 4 do artigo 280.º do CPPT agora consagra que *“Não cabe recurso das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância proferidas em processo de impugnação judicial ou de execução fiscal quando o valor da causa não ultrapassar o valor da alçada fixada para os tribunais tributários de 1.ª instância”*.

Notificado do despacho de admissão de recurso proferido nos presentes autos, veio o Mestrando apresentar as alegações de recurso a que respeitam o n.º 3 do artigo 282.º do CPPT, tendo considerado que a sentença havia violado o disposto no n.º 1 do artigo 8.º do RGIT, no n.º 1 do artigo 74.º da LGT e no n.º 1 do artigo 342.º do CC. Para o efeito o Mestrando motivou as suas alegações de recurso nos seguintes fundamentos:

- dos autos resulta demonstrado que a oponente, enquanto gerente efectiva da sociedade devedora originária, não foi uma gerente diligente e criteriosa e, conseqüentemente, é-lhe imputável a falta de pagamento dos montantes em dívida; com efeito, ao permitir que as dívidas se acumulassem, a oponente manteve uma situação que, como era previsível, resvalaria para a insuficiência do património da sociedade devedora originária, em manifesto prejuízo dos credores sociais;

- também enquanto gerente de facto da sociedade devedora originária, competia à oponente verificar se as obrigações fiscais estavam a ser pontualmente cumpridas e/ou tomar as medidas necessárias para a sua regularização, nomeadamente com o cumprimento do pagamento das quantias exequendas em prestações ou efectuando pagamentos por conta da mesma;

- a oponente foi acompanhando a situação de descalabro financeiro da sociedade devedora originária com alguma passividade sem que, tal como lhe competia enquanto gerente efectiva da mesma, ter diligenciado no sentido de inverter o estado de coisas, ou, vendo que o não conseguia, proceder à reconversão da respectiva actividade ou apresentar a sociedade a medida de recuperação ou de insolvência;

- a atitude da oponente, enquanto gerente da sociedade devedora originária, desprovida de qualquer providência ou tomada de opções, como, por exemplo, a reconversão da actividade ou a apresentação, em tempo útil, à insolvência, como lhe era exigível num plano de gestão competente e criteriosa, em muito resultou para o actual estado de insuficiência patrimonial da executada originária, limitando-se, ao invés, a mesma, a assistir ao desmoronar financeiro da sociedade que geria, sem curar de saber dos interesses dos credores sociais, não podendo, pois, a omissão destas medidas deixar de ser considerada adequada para a verificação da situação de insuficiência patrimonial da sociedade devedora originária, pois que o ordenamento jurídico impõe, mormente através do artigo 64.º do CSC, que se encontra consagrado o dever de diligência dos administradores/gerentes de sociedade, nos termos do qual estes devem actuar com a diligência de um gestor criterioso e ordenado, no interesse da sociedade, tendo em conta os interesses dos sócios e dos trabalhadores;

- a culpa que releva para efeitos dessa responsabilidade, não é apenas a que respeite ao incumprimento da obrigação de pagamento dos impostos, mas aquela que se reporte substantivamente ao incumprimento das disposições legais destinadas à protecção dos credores, quando desse incumprimento resulte, em nexos de causalidade adequada, a insuficiência do património da sociedade para a satisfação dos créditos fiscais – cf. neste sentido a jurisprudência se pronuncia nos acórdãos do STA de 29.01.1990, *in* “Acórdãos Doutriniais” nº

372, pág. 323 e segs., de 12.11.1997, recurso n.º 21 469 e do TCA Sul de 06.10.2009, proc. n.º 03267/09.

Recebido o recurso no TCA Sul, ao qual foi atribuído o n.º de processo 08872/15, a 22-10-2015 veio a ser proferido o competente acórdão (não consultável em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) mas, naturalmente, notificado à Fazenda Pública, na qualidade de recorrente) o qual negou total provimento ao recurso interposto pelo Mestrando e, nessa medida, manteve, na plenitude, a decisão recorrida. Para tal, considerou o juiz que:

- *“Tendo presente o teor do artigo 8º do RGIT, que acima ficou transcrito, deve dizer-se que tal preceito não consagra qualquer presunção de culpa e, portanto, é sobre a Administração Tributária que recai o ónus de demonstrar a culpa do revertido pela insuficiência do património social da originária devedora de que possa prevalecer-se a AT, pelo que lhe cabia alegar, em sede de acto de reversão, a culpa do gerente por essa insuficiência como pressuposto necessário da efectivação da sua responsabilidade”;*

- *“...para a matéria de facto provada não passou qualquer facto que leve a concluir no sentido da culpa da Recorrida no facto de o património da sociedade se ter tornado insuficiente para o pagamento da dívida de coimas, não basta provar que a pessoa colectiva em causa se encontrava insolvente, e alegar que acumulou um enorme passivo, para se concluir que a culpa de tal situação seja da Recorrida e que tal tenha ocorrido porque esta não cumpriu as suas funções de gerente diligente”;*

- *“...resulta da análise da matéria de facto provada que em momento algum dos autos logrou a AT provar a culpa da Recorrida na insuficiência patrimonial da pessoa colectiva, ónus este que especialmente lhe incumbia, pelo que andou bem a sentença a quo quando julgou a revertida parte ilegítima, quanto às dívidas resultantes de coimas”.*

Na realidade, apesar deste acórdão se mostrar desfavorável à posição e interesses assumidos pela Fazenda Pública, o Mestrando não descurou que foi vertido um entendimento que tem sido sucessiva e reiteradamente seguido pela jurisprudência dos tribunais superiores, da qual, se dá à estampa, a título meramente exemplificativo, os acórdãos do STA de 16-01-2013, de 26-06-2013 e de 09-04-2014, proc. n.ºs 312/12, 0554/13 e 341/13, respectivamente, todos disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), pelo que mais não restava ao Mestrando senão conformar-se com o sentido do decidido. O acórdão transitou em julgado em 30-11-2015, produzindo, na plenitude, os efeitos jurídicos pretendidos pela oponente.

### 3 – NO PROCESSO DE RECLAMAÇÃO A QUE ALUDE O ARTIGO 276.º DO CPPT

No âmbito do processo de execução fiscal n.º 3140201401195352, o qual se encontra a correr termos no serviço de finanças de Amadora 2 e foi instaurado para cobrança coerciva de dívidas relativas a IRC, no valor de € 17.035,45, veio o respectivo executado, com o intuito de obstar ao surgimento de diligências ofensivas do seu património, nomeadamente penhoras, requerer a dispensa de prestação de garantia com vista à suspensão dos autos executivos, o que fez ao abrigo do disposto no n.º 4 do artigo 52.º da LGT, no artigo 170.º e no n.º 3 do artigo 199.º, ambos do CPPT, em virtude ter deduzido impugnação judicial junto do tribunal administrativo e fiscal de Sintra com vista à discussão da legalidade da dívida que se encontra a ser exigida coercivamente.

De forma a cumprir o ónus que sobre si impendia de alegar e provar os factos que possam servir de base à peticionada dispensa de garantia, cfr. n.º 1 do artigo 74.º da LGT e n.º 3 do artigo 199.º do CPPT, constatou o Mestrando, na qualidade de representante da Fazenda Pública, que o executado alegou:

- que diligenciou no sentido da obtenção da respectiva garantia bancária juntos de diversas instituições de crédito, embora sem sucesso;

- que a sua situação económica e financeira se encontrava bastante delicada, o que é manifestado, ademais, pelas diversas declarações fiscais por si entregues, bastando, para tal, que a administração tributária consulte os documentos em seu poder para concluir no mesmo sentido;

- que não é proprietário de quaisquer bens imóveis que pudessem servir como garantia real e que os bens móveis dos quais é titular se subsumem apenas a equipamento básico necessário ao exercício da sua normal actividade, sem qualquer valor expressivo, juntando, para prova do alegado, o competente mapa de reintegrações e amortizações;

- e, portanto, a efectivação de diligências ofensivas do seu património, designadamente penhoras de créditos dos clientes e de saldos bancários, causaria prejuízos irreparáveis para o executado, impossibilitando-o de cumprir os seus compromissos, designadamente, o pagamento de salários e aos fornecedores, o que, por sua vez, colocaria em sério risco a manutenção da actividade comercial.

Requeru ainda, junto do serviço de finanças de Amadora 2, a produção de prova testemunhal, tendo arrolado, para prova da matéria alegada, duas testemunhas.

O órgão de execução fiscal, não procedendo à inquirição das testemunhas arroladas pelo executado, por não vislumbrar nessa diligência qualquer mais valia para efeitos da boa

decisão do peticionado, veio expressamente a produzir decisão de indeferimento da dispensa de prestação de garantia. A fundamentação (singela, havemos de convir) que serviu de base a tal decisão resume-se ao seguinte, que passamos a citar na íntegra:

- *“Sobre o requerimento apresentado, cumpre-me informar, que após ter consultado os elementos disponíveis, verifiquei que efectivamente a executada não possui bens imóveis, possui uma viatura automóvel de matrícula (...), com reserva de propriedade. Os bens declarados no mapa de reintegrações e amortizações, constam apenas bens utilizados o exercício da actividade de baixo valor, apenas é de relevar no código 2295 (máquinas não especificadas), embora o ano de aquisição é de 2005, não sabendo o valor efectivo à data”;*

- *“O carácter irreparável dos prejuízos deve traduzir-se numa situação de diminuição de proveitos resultantes da actividade desenvolvida, consultando as declarações de IES verifica-se que o valor de vendas no ano de 2010 foi de €80.056,00, em 2011 foi de €97.188,00, em 2012 foi €34.022,00 e em 2013 foi €188.240,00, o que demonstra ter havido uma evolução significativa”;*

- *“Penso que nos termos do n.º 4 do art. 52.º da LGT, o pedido deve ser indeferido. Devendo a requerente apresentar garantia no montante de €21.596,24”.*

Não se conformando com o indeferimento do pedido de dispensa de garantia, veio o executado deduzir, tempestivamente, a reclamação a que alude o artigo 276.º do CPPT, procurando assacar, essencialmente, três vícios àquela decisão. Foram eles:

- a preterição de formalidade essencial, pois que se verificou uma omissão de notificação para efeitos do exercício do direito de audição antes do indeferimento do pedido, nos termos do artigo 60.º da LGT;

- a falta de fundamentação da decisão produzida pelo órgão de execução fiscal, nos termos do artigo 77.º da LGT, na medida em que não foi possível ao executado vislumbrar o itinerário cognoscitivo percorrido pela administração tributária;

- a falta de inquirição das testemunhas por si arroladas e destinadas a efectuar prova dos pressupostos legais de que depende a dispensa de prestação de garantia.

Tendo sido recebida a respectiva petição inicial na 1.ª unidade orgânica do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, à qual foi atribuído o n.º de processo 2163/14.9BESNT, foi a Fazenda Pública notificada para apresentar a resposta a que se refere o n.º 2 do artigo 278.º do CPPT, o que o Mestrando veio a deduzir, fundamentalmente, defendendo o acto reclamado, alegando não estarem reunidos os pressupostos para a dispensa de garantia, nomeadamente pela falta de prova da irreparabilidade do prejuízo alegado. Mais defendeu o Mestrando a não exigibilidade de notificação para o exercício de direito de audição antes de ser proferida decisão

de dispensa de garantia, e bem assim estar o acto reclamado devidamente fundamentado, não sendo obrigatória a apreciação de prova testemunhal.

Sendo este um processo tramitado de forma urgente, nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 278.º do CPPT, foi imediatamente concedida vista ao magistrado do Ministério Público junto daquele tribunal, que emitiu parecer no sentido da procedência da acção, considerando insustentável a posição assumida pelo Mestrando em juízo, não se vislumbrando o *iter cognoscitivo* seguido pelo órgão de execução fiscal, pelo que importaria concluir pela falta de fundamentação do acto reclamado, tal como desejado pelo reclamante.

A sentença, proferida em 05-12-2014, aderindo totalmente à posição sustentada pelo magistrado do Ministério Público, veio a julgar totalmente procedente a reclamação do acto do órgão de execução fiscal, determinando a anulação do despacho impugnado e sendo proferida em sentido perfeitamente inverso daquele que foi defendido pelo Mestrando em juízo. Para o efeito, o juiz, invocando o disposto no artigo 124.º do CPPT, o qual consagra que “1 - Na sentença, o tribunal apreciará prioritariamente os vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade do acto impugnado e, depois, os vícios arguidos que conduzam à sua anulação. 2. Nos referidos grupos a apreciação dos vícios é feita pela ordem seguinte: a) No primeiro grupo, o dos vícios cuja procedência determine, segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos. b) No segundo grupo, a indicada pelo impugnante sempre que este estabeleça entre eles uma relação de subsidiariedade e não sejam arguidos outros vícios pelo Ministério Público ou, nos demais casos, a fixada na alínea anterior”, resolveu conhecer, desde logo o vício de falta de fundamentação, pois que o mesmo se poderia colocar numa posição em que não permitisse a apreensão dos pressupostos de facto e de direito que determinaram a sua emissão com um determinado sentido decisório, impedindo, por isso, o tribunal de avaliar da correcção material dos demais pressupostos legais. Neste seguimento, considerou o juiz que:

- “o acto só está fundamentado se um destinatário normalmente diligente ou razoável - uma pessoa normal - colocado na situação concreta expressada pela declaração fundamentadora e perante o concreto acto (que determinará consoante a sua diversa natureza ou tipo uma maior ou menor exigência da densidade dos elementos de fundamentação) fica em condições de conhecer o itinerário funcional (não psicológico) cognoscitivo e valorativo do autor do acto, sendo, portanto, essencial que o discurso contextual lhe dê a conhecer todo o percurso da apreensão e valoração dos pressupostos de facto e de direito que suportam a decisão ou os motivos por que se decidiu num determinado sentido e não em qualquer outro”;

- *“por remissão para a informação prestada naqueles autos, apresenta dois parágrafos de enquadramento da questão, dois parágrafos onde é referido que os factos alegados pela executada são verdadeiros, nomeadamente os relativos a não ser proprietária de qualquer bem imóvel, e dos bens móveis que detém, serem relativos a equipamento básico necessário ao exercício da actividade”;*

- *“Não só não se explica porque foi utilizado os valores referentes a IVA e não a IRC, que poderiam exprimir valores mais aproximados das vendas efectivamente efectuadas, como não explica porque se teve em conta apenas os valores das vendas, uma vez que o rendimento disponível de uma empresa deve ser calculado com outros vectores para além do valor das vendas”.*

- *“com a fundamentação relativa ao acto reclamado é impossível conhecer o seu percurso cognoscitivo”.*

Conjuntamente com a notificação da sentença, foi a Fazenda Pública notificada nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 2 do artigo 15.º do RCP, dado que se encontrava dispensada do pagamento prévio da taxa de justiça devida pelo seu impulso processual, cfr. alínea a) do n.º 1 do mesmo normativo, pelo que o Mestrando veio a liquidar e proceder ao pagamento da respectiva taxa de justiça, no valor de € 183,60 cfr. tabela II anexa ao RCP - *“Execução: Até €30.000 – 2 UC*, conjugada com o disposto no n.º 3 do artigo 6.º do RCP, dado que todas as peças processuais foram apresentadas, pelo Mestrando, em juízo através do meio electrónico SITAF.

Como não concordasse com o entendimento ditado na sentença e sendo a mesma recorrível, cfr. n.º 4 do artigo 280.º do CPPT, veio o Mestrando deduzir o competente recurso, que dirigiu ao TCA Sul, nos termos do artigo 283.º do CPPT (note-se, neste ponto, que ao contrário do regime regra dos recursos em sede de processo judicial tributário, que se encontra estipulado no artigo 282.º do CPPT, o qual implica, em primeira linha, um simples requerimento de interposição de recurso e só depois do mesmo merecer despacho de admissão por parte do juiz, o qual deve ser notificado ao recorrente, é que se começa a contar o prazo de 15 dias para a dedução das respectivas alegações, no tipo de recursos previstos para os processos urgentes, como o que ora nos ocupou, o requerimento de interposição e as alegações de recurso devem seguir conjuntamente para o tribunal, sob pena de rejeição do mesmo), o que o Mestrando alicerçou nos seguintes termos:

- o dever de fundamentação terá sempre que ser aferido face ao acto efectivamente praticado, perante o qual terá que ser cotejada a sua adequação, sobretudo quando se trata de actuação ao abrigo de poderes vinculados, como acontece no caso do acto reclamado, porque,

como muito bem faz notar o acórdão do STA de 15-04-2009, proc. n.º 065/09 “Se, eventualmente, a decisão for errada, por não se verificarem os pressupostos de facto necessários para proferir a decisão que foi tomada, ou as normas legais indicadas não forem aplicáveis ao caso ou tiverem sido deficientemente interpretadas e aplicadas, estar-se-á, na terminologia conceitual há muito consolidada na doutrina administrativa e tributária e na jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo, perante vícios de erros sobre os pressupostos de facto ou erro sobre os pressupostos de direito, mas não perante deficiência de fundamentação...”;

- as exigências de fundamentação variam consoante as circunstâncias concretas, designadamente o tipo de acto, a não participação do interessado no procedimento anterior ao acto ou, no caso da participação, a extensão desta, cfr. o entendimento vertido no acórdão do STA de 30-11-2011, rec. n.º 0619/11, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt);

- a administração tributária fez uma apreciação de mérito ao peticionado pelo reclamante, o qual consolidou através da análise de vários documentos contabilísticos, tendo procedido a uma fundamentação em conformidade com a apreciação realizada, sendo que, não só o pedido de dispensa de prestação de garantia apresentado pelo reclamante não se encontra instruído com a necessária prova documental, como também, da análise, ainda que perfunctória, do órgão de execução fiscal à situação económica do reclamante, e que fundamenta o despacho reclamado, se conclui que as declarações fiscais apresentadas pelo mesmo não deixam detectar qualquer manifesta falta de meios económicos ou a irreparabilidade do prejuízo que lhe venha a causar a prestação da garantia exigida;

- o reclamante, ao contrário do que ficou decidido na sentença proferida pelo tribunal *a quo*, compreendeu as razões que levaram a administração tributária a decidir no sentido que decidiu e não noutro, e tal resulta expressamente da leitura da sua petição inicial, na qual o reclamante veio, efectivamente, questionar o acto reclamado, apontando-lhe não só o vício de falta de fundamentação, mas contestando a sua legalidade e, logo, pondo em causa os respectivos fundamentos, o que é sintomático do pleno conhecimento e apreensão do mesmo e da respectiva fundamentação, pois que lhe foi permitido o conhecimento das razões de facto e direito que condicionaram a prática do acto, devendo considerar-se devidamente fundamentado todo o acto relativamente ao qual o seu destinatário fique esclarecido dos motivos que o condicionaram e, logo, apto a impugná-lo, o que sucedeu no caso em apreço.

Porque interposto tempestivamente pelo Mestrando e cumprido todo o regime previsto nos artigos 280.º e 283.º do CPPT, foi o presente recurso admitido por despacho do juiz do

tribunal administrativo e fiscal de Sintra e subiram os autos ao TCA Sul, para apreciação superior.

Por acórdão datado de 14-04-2015, proferido no âmbito do processo n.º 08481 (não consultável em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) mas, obviamente, notificado à Fazenda Pública na qualidade de recorrente), veio o TCA Sul conceder total provimento ao recurso interposto pelo Mestrando, revogando a sentença recorrida e ordenando a baixa dos autos ao tribunal de 1.ª instância para que, aí, fossem conhecidos os demais vícios imputados ao despacho reclamado (repare-se, neste ponto, que ao abrigo da ordem de conhecimento de vícios prevista no artigo 124.º do CPPT, o juiz apenas conheceu, na sentença recorrida, o vício de falta de fundamentação, julgando prejudicado o conhecimento dos demais). A censura da sentença recorrida que lhe dirigiu o Mestrando mereceu total acolhimento no acórdão do TCA Sul, o qual se baseou nos seguintes fundamentos:

- *“Os actos administrativos devem apresentar-se, formalmente, como disposições conclusivas lógicas de premissas correctamente desenvolvidas, e, permitir, através da exposição sucinta dos factos e das regras jurídicas em que se fundam, que os seus destinatários concretos, pressupostos cidadãos diligentes e cumpridores da lei, façam a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela entidade decidente”;*

- *“...como é entendido pela jurisprudência, as exigências de fundamentação não são inflexíveis, podendo variar de acordo com o tipo de acto e o circunstancialismo concreto em que o mesmo foi proferido: o acto estará suficientemente fundamentado quando o administrado, colocado na posição de destinatário normal – o *bonus pater familiae* a que se refere o artigo 487º nº 2 do C. Civil – fique conhecedor das razões de facto e de direito que lhe subjazem, de modo a permitir-lhe optar, de forma elucidada, entre a aceitação do acto ou a utilização dos meios legais de reacção, e de maneira a que, neste caso, o tribunal possa também exercer o efectivo controle da legalidade do acto, aferindo o seu acerto jurídico em face da sua fundamentação contextual”;*

- *“...pode ler-se na informação que sustenta o despacho que bens possui a executada, que ónus recaem sobre esses bens, se a executada nos últimos anos demonstrou, ou não a existência de vendas e quais os seus montantes. Enfim, o despacho contém os elementos factuais mínimos e suficientes que fazem alicerçar a decisão de indeferimento do pedido, remetendo para uma consulta das declarações do IES que são do total conhecimento da executada...”;*

- *“...a Recorrida questiona o acto reclamado, apontando-lhe não só o vício de falta de fundamentação, mas contestando a sua legalidade pondo em causa os respectivos valores das vendas em cada um dos anos, invocando o vício de violação de lei do acto reclamado por erro*

*nos pressupostos de facto, o que é sintomático do pleno conhecimento e apreensão do mesmo e da respectiva fundamentação”;*

*- “Significa isto que, apesar do despacho reclamado não ser efectivamente prolixo na sua fundamentação, esta é suficiente para a Recorrida entender quais as razões de facto e de direito que estiveram na génese do indeferimento da dispensa de prestação de garantia, o que, aliás, se confirma pela forma como a Recorrida defende a sua tese no requerimento de reclamação”.*

Adicionalmente e conhecendo ainda outro dos vícios assacados pelo reclamante ao despacho reclamado – falta de diligências probatórias de cariz testemunhal -, negando-lhe o respectivo provimento, em sentido também anteriormente propugnado pelo Mestrando, sustentou este tribunal que:

*- “É verdade que o despacho reclamado e a informação para a qual ele remete, nada diz quanto às testemunhas arroladas no requerimento apresentado pela Recorrida, no entanto tal não configura falta de fundamentação, mas sim, e quando muito, um mero deficit instrutório”;*

*- “O que a Constituição não veda é que o órgão de execução, em concreto, tenha a liberdade de decidir sobre a pertinência de tal meio de prova. Neste caso, já não se trata de uma exclusão absoluta, e em abstracto, de um meio de prova, mas de atribuir poderes ao órgão de execução para, em cada situação concreta, avaliar e decidir sobre a oportunidade da admissão da prova testemunhal. Este poder resulta da posição processual em que o órgão de execução se encontra no processo executivo”, socorrendo-se, para o efeito, da jurisprudência emanada pelos acórdãos do STA de 21-11-2012 e de 19-02-2014, rec. n.ºs 01162 e 096/14, respectivamente, ambos consultáveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).*

Assim, havendo sido declarada a baixa dos autos para a 1.ª instância a fim de serem conhecidos os demais vícios imputados à decisão reclamada que não foram conhecidos na sentença proferida em 05-12-2014, mostrava-se necessária a produção de uma nova sentença que cumprisse com o decidido, nos presentes autos, pelo acórdão do TCA Sul.

Neste seguimento, foi proferida nova sentença pela 1.ª instância em 08-09-2015, de forma a ser apreciado o vício de preterição de formalidade essencial, pela omissão de notificação para efeitos do exercício do direito de audição antes do indeferimento do pedido, nos termos do artigo 60.º da LGT. Nesse momento, considerou o tribunal administrativo e fiscal de Sintra que:

*- “...independentemente do entendimento que se subscreva relativamente à natureza jurídica do ato aqui em causa (indeferimento do pedido de isenção de garantia) – ato materialmente administrativo praticado no processo de execução fiscal ou ato*

*predominantemente processual, é de concluir que não há, neste caso, lugar a exercício do direito de audiência (art. 60º da LGT)”,* subscrevendo uma posição absolutamente reiterada e consolidada dos tribunais superiores, da qual se dá como exemplo o acórdão do STA de 13-03-2013, rec. n.º 0288/13, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), o que o Mestrando também defendeu na resposta a que alude o n.º 2 do artigo 278.º do CPPT.

E assim, por esta ordem de razões, foi julgada totalmente improcedente a reclamação do acto do órgão de execução fiscal pois que não se verificou qualquer dos vícios imputados, pelo reclamante, ao despacho reclamado, dando-se total provimento à posição assumida pelo Mestrando nos presentes autos.

Com o entendimento veiculado por esta sentença se conformou o reclamante, não tendo, da mesma, interposto o competente recurso jurisdicional, nos termos do disposto no artigo 283.º do CPPT, como se lhe impunha caso pretendesse atacar essa decisão junto das instâncias superiores.

Os autos de reclamação findaram, portanto, em posição que se mostrou mais favorável aos interesses da Fazenda Pública, designadamente através da manutenção do despacho reclamado na ordem jurídica, o que o Mestrando em todos os momentos pugnou. O respectivo trânsito em julgado deu-se em 24-09-2015.

Na data de 28-09-2015, ou seja, perfeitamente dentro do prazo de 5 dias a que se refere o n.º 1 do artigo 25.º do RCP, e porque foi o reclamante condenado nas respectivas custas, pelo facto da sua posição ter decaído na totalidade, veio o Mestrando remeter-lhe a respectiva nota discriminativa e justificativa de custas de parte, para que proceda ao respectivo pagamento. De notar que, nos termos da alínea a) do n.º 3 do artigo 26.º do RCP, a Fazenda Pública tem direito a ser ressarcida da totalidade do valor da taxa de justiça por si liquidada na referida lide, a título de custas de parte.

#### 4 – NO PROCESSO DE EMBARGOS DE TERCEIRO

Com vista à arrecadação de montantes pecuniários que permitissem fazer face às dívidas provenientes de IRC relativo ao período de 2009, que se encontram a ser cobradas coercivamente no âmbito do processo de execução fiscal n.º 1562201101008790, o qual corre termos no serviço de finanças de Sintra 1, procedeu o órgão de execução fiscal à penhora do imóvel correspondente ao prédio urbano designado pela letra “D”, descrito na Conservatória do

Registo Predial de Sintra sob o n.º 3990, da freguesia de Terrugem, concelho de Sintra e inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 2881, registado a favor do executado.

Não se conformando com a penhora do bem imóvel acima descrito, arrogando-se legítimo proprietário e, neste aspecto, ofendido na sua posse, veio um terceiro à execução fiscal deduzir o competente incidente de embargos de terceiro, o que fez em harmonia com o preceituado nos artigos 167.º e 237.º, ambos do CPPT.

Alegou, sumariamente, que:

- celebrou com o executado, em data anterior à penhora efectuada pelo órgão de execução fiscal, por escritura pública, um contrato-promessa de compra e venda do bem imóvel penhorado, tendo logo na data da respectiva celebração, pago metade do valor devido;

- a este contrato-promessa de compra e venda foi conferida eficácia real e, portanto, mostra-se o mesmo oponível *erga omnes*;

- muito embora ainda não tenha sido celebrado o contrato definitivo, em virtude de percalços verificados no processo de obtenção de licença de utilização, o certo é que o embargante é, para todos os efeitos legais, a actual legítima detentora e possuidora do imóvel penhorado;

- nesta senda, conferindo-se efeitos reais ao contrato-promessa de compra e venda, faz com que a promessa subjacente, enquanto não for revogada, declarada nula, anulada ou caducada, prevaleça sobre todos os direitos pessoais ou reais que no futuro se constituam em relação ao bem imóvel, dado que a promessa com eficácia real tem efeitos idênticos ao do contrato prometido, como se na data da sua celebração se houvesse realizado a alienação ou oneração definitivas.

Recebida a petição de embargos junto do órgão de execução fiscal, e autuada com todos os documentos oficiais que se mostraram pertinentes, foi a mesma remetida para o Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, por ser este o competente para dela conhecer, nos termos do n.º 1 do artigo 151.º do CPPT. À presente lide foi atribuído o n.º de processo 1279/13.3BESNT, correndo termos na 2.ª unidade orgânica daquele tribunal.

Notificada a Fazenda Pública, na pessoa do Mestrando, para contestar, nos termos do disposto no artigo 210.º, *ex vi* o artigo 167.º, ambos do CPPT, constatou o mesmo que o processo de execução fiscal no âmbito do qual tal penhora teve lugar, havia sido extinto por pagamento voluntário da dívida exequenda por parte do executado. Ou seja, no hiato temporal que mediou entre a apresentação dos embargos de terceiro e a notificação da Fazenda Pública para efeitos de contestação, o executado decidiu, por sua livre e espontânea vontade, proceder ao pagamento da dívida ora em cobrança, o que concretizou em 18-12-2013. E bem

compreendeu o Mestrando que o executado assim tenha diligenciado, na medida em que se encontrava vigente, na altura do pagamento – 18-12-2013 - o regime excepcional de regularização de dívidas fiscais e à segurança social, introduzido pelo Decreto-Lei n.º 151-A/2013, de 31 de Outubro, o qual permitia a dispensa ou a redução do pagamento dos juros de mora, dos juros compensatórios e das custas do processo de execução fiscal nos casos de pagamento a pronto, total ou parcial, da dívida de capital e, conseqüentemente, o pagamento da dívida exequenda em condições muito mais favoráveis ao executado.

Tal facto, devidamente documentado pelo órgão de execução fiscal, fez com que o Mestrando não entrasse em profundidade na análise jurídica dos argumentos aduzidos pelo embargante, limitando-se, em sede de contestação, a arguir a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide. Para o efeito, o Mestrando teceu as seguintes considerações em juízo:

- nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 176.º e do n.º 1 do artigo 264.º, ambos do CPPT, o pagamento da dívida e acrescido por parte do executado acarreta a extinção do processo de execução fiscal;

- *“tendo em conta esta ligação funcional e instrumental do processo judicial de embargos ao processo judicial de execução, é óbvio que uma vez finda a execução por se ter alcançado o fim a que se dirigia (a cobrança da dívida e do acrescido), deixa de justificar-se a pendência ou a nova instauração de embargos de terceiro destinados à eliminação de diligências e actos judiciais que naquela haviam sido ordenados e/ou praticados com vista à cobrança da dívida”,* neste sentido, veja-se o acórdão do STA de 13-04-2011, proc. n.º 0357/10, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt);

- a finalidade dos embargos de terceiro não é a de apurar direitos ou responsabilidades, mas, antes, extinguir uma diligência ou um acto praticado no âmbito da execução fiscal que o embargante considera ofensivo da sua posse, ou incompatível com o seu direito, *“no caso, extinção da dívida e dos processos executivos que visavam a sua cobrança, implicou o desaparecimento do próprio acto de penhora, da qual não restam efeitos remanescentes susceptíveis de serem atingidos pelo pedido do seu levantamento”,* cfr. o acórdão do STA acima citado;

- assim, no entendimento de LEBRE DE FREITAS, *“a impossibilidade ou a inutilidade superveniente da lide dá-se quando, por facto ocorrido no pendência da instância, a pretensão do autor não se pode manter, por virtude do desaparecimento dos sujeitos ou do objecto do processo, ou encontra satisfação fora do esquema da proveniência pretendida. Num e noutro caso, a proveniência deixa de interessar – além por impossibilidade de atingir o resultado visado;*

*aqui, por ele já ter sido atingido por outros meios”, in Código de Processo Civil anotado, vol. III, pág. 633.*

Adicionalmente, pugnou o Mestrando pela condenação do embargante nas custas processuais, com fundamento no disposto no n.º 3 do artigo 536.º do CPC, o qual consagra “*Nos restantes casos de extinção da instância por impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide, a responsabilidade pelas custas fica a cargo do autor ou requerente, salvo se tal impossibilidade ou inutilidade for imputável ao réu ou requerido, caso em que é este o responsável pela totalidade das custas*”, sendo que “*atenta a regra do n.º 3 do art. 450.º do CPC, de que, nos casos nele previstos, o autor só não paga as custas se for imputável ao réu a inutilidade ou impossibilidade superveniente da lide, a responsabilidade pelas custas não poderá deixar de recair sobre a embargante, ora recorrida, que nos autos de embargos de terceiro assume a posição de autora enquanto a Fazenda Pública assume a de réu*”, cfr. acórdão do STA de 02-10-2013, rec. n.º 0141/13.

O juiz, na sentença proferida em 13-04-2015, aderiu, integralmente, à posição sustentada pelo Mestrando em sede de contestação, tendo julgado provado que o processo de execução fiscal em crise foi extinto por pagamento voluntário e, como tal, a instância ficou destituída do seu objecto, motivo pelo qual haveria que extinguir os embargos por inutilidade superveniente da lide. No que respeita à condenação em custas, foi o embargante condenado na totalidade das custas, nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 536.º do CPC; *ex vi* a alínea e) do artigo 2.º do CPPT, tal como havia sido petitionado pelo Mestrando.

Notificada da sentença e também nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 2 do artigo 15.º do RCP, pois que a Fazenda Pública se encontrava dispensada do pagamento da taxa de justiça prévia, cfr. alínea a) do n.º 1 da mesma disposição legal, procedeu o Mestrando à liquidação e pagamento da taxa de justiça devida pelo seu impulso processual, no valor de € 275,40, cfr. tabela II anexa ao RCP - “*Oposição à execução ou à penhora/embargos de terceiro: Até €30.000 – 3 UC*, conjugada com o disposto no n.º 3 do artigo 6.º do RCP, um vez que a Fazenda Pública, na pessoa do Mestrando, submeteu electronicamente, através do SITAF, todas as suas peças processuais.

Esta decisão judicial não mereceu recurso, quer por parte do Mestrando, quer por parte do embargante, que com ela se conformaram e que, desta forma, veio a transitar em julgado em 30-04-2015.

Em 04-05-2015, ou seja, dentro do prazo de 5 dias a que se refere o n.º 1 do artigo 25.º do RCP, e porque foi o embargante condenado nas respectivas custas processuais, veio o Mestrando remeter-lhe a nota discriminativa e justificativa de custas de parte, para que

procedesse ao respectivo pagamento. De notar que, nos termos da alínea a) do n.º 3 do artigo 26.º do RCP, a Fazenda Pública tem direito a ser ressarcida da totalidade do valor da taxa de justiça por si liquidada, a título de custas de parte.

#### 5 – EM SEDE DE CUSTAS DE PARTE - ARTIGOS 25.º E 26.º DO RCP

No âmbito da lide de impugnação judicial que correu termos na 1.ª unidade orgânica Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra sob o n.º 36/11.6BESNT e tendo o impugnante obtido total vencimento de causa, veio o mesmo, ao abrigo do disposto no artigo 533.º do CPC e nos artigos 25.º e 26.º do RCP, solicitar, perante a Fazenda Pública, representada pelo Mestrando, o pagamento das respectivas custas de parte.

Preliminarmente, importa referir que se estava a discutir, nos autos em apreço, a questão de saber qual é a base de incidência subjectiva da derrama municipal, nas sociedades que se encontram sujeitas ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades, previsto no artigo 69.º do CIRC, mais concretamente se a tributação se faz com base no lucro tributável global do grupo ou no lucro tributável individual de cada uma das sociedades que o formam.

A sentença, proferida em 30-04-2014, e notificada às partes por ofício da 1.ª unidade orgânica daquele tribunal datado de 08-05-2014, julgou totalmente procedente a referida impugnação judicial, anulando a autoliquidação de IRC em causa, tendo, para o efeito, acolhido o entendimento vertido de forma consistente e reiterada pela jurisprudência dos tribunais superiores, no sentido de que à luz do disposto no artigo 14.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro (Lei das Finanças Locais), a derrama municipal autoliquidada por uma sociedade sujeita ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades incide sobre o lucro tributável do grupo e não sobre o lucro tributável de cada uma das sociedades que o integram, cfr., entre vários outros, os acórdãos do STA de 02-02-2011 e de 27-02-2013, proferidos no âmbito dos proc.s n.ºs 0909/10 e 01241/12, respectivamente, ambos consultáveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). Atenta a posição uniforme e consolidada dos tribunais superiores quanto a esta matéria, entendeu a o Mestrando que um eventual recurso da sentença, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 280.º do CPPT, se encontrava, inapelavelmente, condenado ao fracasso, pelo que se conformou com o respectivo sentido decisório.

Neste seguimento, tendo em conta que as custas de parte se traduzem no quantitativo pecuniário devido pela parte vencida à parte vencedora, conforme a proporção do vencimento, de forma a fazer face aos valores que a parte vencedora foi obrigada a despende com o

processo, veio o impugnante, por ofício endereçado à Fazenda Pública e ao tribunal em 02-06-2014, apresentar a nota discriminativa e justificativa de custas de parte, prevista nos artigos 25.º e 26.º do RCP e no n.º 1 do artigo 31.º da Portaria n.º 419-A/2009, de 17 de Abril (que regula o modo de elaboração, contabilização, liquidação, pagamento, processamento e destino das custas processuais, multas e outras penalidades), onde se arrogava do direito de receber a quantia total de € 3.780,00, a qual dizia respeito a:

- € 1.836,00, relativos ao valor total da taxa de justiça por si paga pela interposição do presente meio processual;

- € 108,00, atinentes a encargos com fotocópias; e

- € 1.836,00, correspondentes à compensação da parte vencedora face às despesas com honorários, nos termos previstos na alínea c) do n.º 3 do artigo 26.º do RCP.

O Mestrando, não concordando com o teor do peticionado na nota discriminativa e justificativa apresentada pelo impugnante, e em cumprimento do n.º 1 do artigo 33.º da Portaria n.º 419-A/2009, de 17 de Abril – *“a reclamação da nota justificativa é apresentada no prazo de 10 dias, após notificação à contraparte, devendo ser decidida pelo juiz em igual prazo e notificada às partes”* – veio apresentar a competente reclamação, em 12-06-2014, a qual se afigura como o meio legal adequado, nos termos da lei, à discussão da legalidade do pedido de custas de parte. Fundamentalmente, enunciou o Mestrando que a nota discriminativa e justificativa de custas de parte apresentada em 02-06-2014, o foi intempestivamente, isto é, fora do prazo de 5 dias após o trânsito em julgado da sentença – que se deu em 22-05-2014- previsto no n.º 1 do artigo 25.º do RCP, não sendo de aplicar, nesta sede, o prazo suplementar de 3 dias a que se refere o n.º 5 do artigo 139.º do CPC e, portanto, o decurso do prazo legal previsto para o efeito preclude o exercício do respectivo direito. Para a integral admissibilidade legal da reclamação apresentada, o Mestrando também efectuou o depósito autónomo do montante total da nota discriminativa e justificativa de custas de parte apresentada pelo impugnante, no valor de € 3.780,00, em respeito pelo disposto no n.º 2 do artigo 33.º da Portaria n.º 419-A/2009, de 17 de Abril. Importa aqui fazer uma breve referência para aclarar que, sobre esta matéria, já o TC emitiu pronúncia no seu acórdão n.º 189/2016, de 30 de Março, publicado no Diário da República, 2.ª série, de 3 de Maio de 2016, no sentido de que *“a norma constante do n.º 2 do artigo 33.º da Portaria n.º 419-A/2009, de 17 de abril, na redação dada pela Portaria n.º 82/2012, de 29 de março, com o sentido de que “[a] reclamação da nota justificativa está sujeita ao depósito da totalidade do valor da nota”, é inconstitucional por violação do princípio da competência reservada da Assembleia da República constante do artigo 165.º, n.º 1, alínea b), conjugado com o artigo 20.º, n.º 1, ambos da CRP”,* pelo que, no momento actual, consideramos

existirem sérios motivos que obstem à necessidade de efectivação daquele depósito em ordem à admissibilidade legal da reclamação a que alude o artigo 33.º da Portaria n.º 419-A/2009, de 17 de Abril.

Dada a oportunidade ao impugnante para se pronunciar sobre o teor da reclamação apresentada pelo Mestrando, veio aquele reiterar a tempestividade do pedido de custas de parte que efectivou, utilizando o argumento de que o trânsito em julgado das sentenças apenas ocorre após o esgotamento do prazo suplementar de 3 dias previsto no n.º 5 do artigo 139.º do CPC.

Após, tendo sido dada vista ao magistrado do Ministério Público junto deste tribunal para que emitisse pronúncia sobre a reclamação apresentada pelo Mestrando, considerou este que o pedido de custas de parte foi efectuado extemporaneamente e, portanto, seria de colher provimento à posição assumida pela Fazenda Pública. Para o efeito socorreu-se da posição adoptada pelo acórdão do STJ de 15-11-2006, proc. n.º 06S1732, consultável em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), onde se sumariza que *“aquele prazo suplementar só poderá contar para efeitos de determinação do trânsito em julgado da decisão se o direito de praticar o acto dentro desse prazo for efectivamente exercido ou, dito de outra forma, só o exercício do direito de praticar o acto dentro dos três primeiros dias úteis subsequentes ao termo do prazo peremptório obsta à ocorrência do trânsito em julgado da decisão após o termo deste prazo”*. Entendeu, assim, que o trânsito em julgado da sentença proferida nos presentes autos se verificou em 22-05-2014 e o pedido de custas de parte apenas foi apresentado em 02-06-2014, quando o deveria ter sido até 27-05-2014.

O juiz, aderindo totalmente ao teor da promoção prestada pelo magistrado do Ministério Público e à posição assumida pelo Mestrando, sustentou que *“...tendo presente a jurisprudência vertida no Acórdão ali citado, a nota discriminativa e justificativa de custas de parte foi apresentada fora do prazo legal, razão pela qual se julga procedente a reclamação que da mesma foi apresentada pela Fazenda Pública”*. Esta decisão não foi questionada pelo impugnante, que com ela se ajeitou. Consideramos, aliás, que a mesma é irrecorrível, na medida em que apenas caberia recurso em um grau se o valor da nota discriminativa e justificativa excedesse 50 UC, isto é, € 5.100,00, nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 33.º da Portaria n.º 419-A/2009, de 17 de Abril, o que não se verificou, o que fez com que o pedido de custas de parte apresentado se tenha tornado inexigível, motivo pelo qual o Mestrando não diligenciou no sentido de qualquer pagamento ao impugnante.

## 6 – EM SEDE DE CONTA FINAL DE CUSTAS - ARTIGO 31.º DO RCP

Transitada em julgado a acção de impugnação judicial que correu termos na 2.ª unidade orgânica do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra sob o n.º 1071/11.0BESNT, a qual tinha por objecto actos tributários de autoliquidação de IRC, relativos aos exercício de 2004 e de 2005 e tendo aquele tribunal constatado que se encontravam em dívida valores relativos à taxa de justiça devida pelo impulso processual da Fazenda Pública, representada pelo Mestrando, foi elaborada (e a este notificado) a conta final de custas a que alude o n.º 1 do artigo 29.º do RCP, o n.º 1 do artigo 7.º e o artigo 27.º, ambos da Portaria n.º 419-A/2009, de 17 de Abril, identificada com o n.º 983600004632015.

A conta foi efectivada em 22-10-2015 e notificada à Fazenda Pública no dia seguinte, tendo como referência o valor da acção, que se cifrava em € 41.224,30, por ser esse o valor do acto tributário cuja anulação foi pedida pelo impugnante, perante o qual se aplicou a tabela I-A anexo ao RCP, no segmento “*Valor da acção (...) De 40 000,01 a 60 000 – 7 UC*”; aproveitando-se a redução a metade da taxa de justiça, nos termos da alínea b) do artigo 14.º-A do RCP, em virtude de não se ter realizado a audiência de julgamento e não se logrando conceder o benefício previsto no n.º 3 do artigo 6.º do RCP (relativo à apresentação das peças processuais por meios informáticos) pois que a contestação foi deduzida postalmente pela Fazenda Pública, o que invalida a aplicação de tal norma. Portanto, todos estes factores conjugados levaram à exigência de uma quantia de € 357,00 a título de taxa de justiça devida pelo respectivo impulso processual. Adicionalmente, foi ainda exigido à Fazenda Pública o pagamento da quantia correspondente a 1 UC, € 102,00, devida pelo incidente de desentranhamento de peça processual por si apresentada, a qual não mereceu, por parte do Mestrando, qualquer censura, considerando-a devida na totalidade. Portanto, nestes termos a conta final de custas fixou-se em € 459,00, reportando-se a data limite para pagamento a 30-11-2015, dado que nos termos do n.º 2 do artigo 28.º da Portaria n.º 419.º-A/09, de 17 de Abril, o prazo de pagamento voluntário termina no último dia do mês seguinte àquele em que foi feita a notificação da conta.

Porém, não concordando o Mestrando com o valor patente na presente conta final de custas (exceptuando-se a taxa de justiça devida pelo incidente de desentranhamento de peça processual, a qual considerou totalmente devida, para todos os efeitos legais e que, por esta ordem de razões, não constituiu objecto da sua reacção), veio o mesmo, na data de 19-11-2015, deduzir a reclamação a que respeita o n.º 1 do artigo 31.º do RCP, a qual pode ser deduzida até à data limite do respectivo pagamento voluntário, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 3 da mesma disposição legal. No fundo, os argumentos utilizados pelo Mestrando foram os seguintes:

- na elaboração da conta final de custas não foi devidamente aplicada a correspondente tabela anexa ao RCP, na medida em que foi utilizada a tabela I-A, quando deveria ter sido aplicada a tabela II;

- estamos perante uma impugnação judicial deduzida de actos de autoliquidação de IRC, o que acarreta importantes consequências a nível da respectiva taxa de justiça devida;

- consagra o n.º 1 do artigo 7.º do RCP que *“A taxa de justiça nos processos especiais fixa-se nos termos da tabela I, salvo os casos expressamente referidos na tabela II, que fazem parte integrante do presente Regulamento”*;

- a *“Impugnação de procedimentos cautelares adoptados pela administração tributária/impugnação de actos de autoliquidação, substituição tributária e pagamentos por conta”* (destaque nosso) é um dos casos expressamente previstos na lei a que se reporta o n.º 1 do artigo 7.º do RCP;

- nestes termos, a taxa de justiça a liquidar será de 2 UC, isto é, € 204,00 e não de € 357,00, como, erradamente, consignou o tribunal.

Por sua vez, a dedução do presente mecanismo processual encontra-se sujeita ao pagamento de taxa de justiça no valor de ¼ de UC, isto é, € 25,50, nos termos da tabela II anexa ao RCP – *“Reclamações, pedidos de rectificação, de esclarecimento e de reforma da sentença”*, o que foi integralmente cumprido pelo Mestrando.

Esta reclamação da conta de custas, uma vez deduzida, segue os trâmites processuais compreendidos no n.º 4 do artigo 31.º do RCP, o qual estipula que *“Apresentada a reclamação da conta, o funcionário judicial que tiver efectuado a conta pronuncia-se no prazo de cinco dias, depois o processo vai com vista ao Ministério Público, após o que o juiz decide”*.

Assim, em primeiro lugar, pronunciou-se a escritã de direito da 2.ª unidade orgânica do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra no sentido de que, *“Com efeito, de pois de uma leitura mais atenta da petição inicial e sentença de fls.154/165, parece assistir razão à AT – Autoridade Tributária e Aduaneira, quanto a ser de aplicar o art 7º nº 1 do RCP na elaboração da conta de custas”*.

Seguidamente, foram aos autos com vista ao magistrado do Ministério Público em funcionamento junto daquele tribunal, o qual assumiu uma posição totalmente favorável à que foi sustentada pelo Mestrando, no sentido de que *“Concordamos com a posição do Reclamante, e aliás também nesse sentido se pronuncia a senhora funcionária contadora, pois embora o objecto imediato do processo corresponda ao acto de indeferimento do recurso hierárquico, o objecto mediato corresponde a actos tributários de auto-liquidação, e são os mesmos que servem de critério para a fixação das custas de acordo com o disposto no RCP”*.

Encontrando-se já esta reclamação apta a merecer decisão por parte do juiz, veio a mesma a ser proferida em 18-02-2016, aderindo-se, na íntegra, às posições assumidas pela escritã de direito e pelo magistrado do Ministério Público, (e, por consequência, pelo Mestrando) ao determinar, embora algo singelamente, que *“Em conformidade com as fundamentações enunciadas, e considerando que o objecto dos presentes autos consiste numa autoliquidação de IRC, julga-se procedente a reclamação apresentada pela Fazenda Pública, devendo a conta ser corrigida em conformidade”*.

Colheu total provimento, nestes termos, a reclamação apresentada pelo Mestrando. Caso assim não fosse, isto é, na hipótese de a decisão sobre a reclamação da conta final de custas ter merecido decisão de improcedência, mais não restava ao Mestrando senão conformar-se com o respectivo sentido decisório, pois que, nos termos do n.º 6 do artigo 31.º do RCP (norma em tudo semelhante à prevista no n.º 3 do artigo 33.º da Portaria n.º 419-A/2009, de 17 de Abril, aplicável à reclamação da nota discriminativa e justificativa de custas de parte), apenas seria possível interpor o respectivo recurso, em um grau, no caso de a conta final de custas exceder 50 UC, isto é, € 5.100,00, o que não ocorreu no caso concreto.

PARTE II - O ACTO DE APENSAÇÃO NO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL – O  
ARTIGO 179.º DO CPPT

CAPÍTULO I - CARACTERIZAÇÃO DO ACTO DE APENSAÇÃO

1 – BREVE INTRODUÇÃO SISTEMÁTICA

Falar de apensação em sede de processo de execução fiscal é versar acerca de um instituto que já se encontra perfeitamente alicerçado no ordenamento jurídico tributário. Reportando-se ao remoto Código das Execuções Fiscais<sup>1</sup> - donde se podia ler, no respectivo artigo 131.º que *Os processos que se instaurarem irão sendo apensados a qualquer outro que esteja pendente contra o mesmo devedor; a apensação, porém, só se efectuará quando os novos processos chegarem aos mesmos termos em que estiver o primitivamente instaurado, correndo todos desde então como se fôsem um só processo* -, esta figura jurídica foi perpassando os tempos e as várias alterações legislativas em sede de processo tributário<sup>2</sup>, mantendo, com alterações muito pouco significativas, todo o espírito que conduziu ao seu aparecimento na ordem jurídica.

No início, esclarecia o artigo 131.º do CEF que, correndo contra um mesmo executado distintos processos de execução fiscal e encontrando-se na mesma fase processual daquele que foi instaurado em primeiro lugar, seria possível proceder a uma anexação conjunta, tendo como finalidade uma tramitação executiva unitária. Imperativos de celeridade e economia processual, bem como de uniformização de procedimentos e de decisões, afiguraram-se, já então, como preocupações centrais a nível do processo que permitia a cobrança tributária coerciva.

Actualmente previsto no artigo 179.º do CPPT, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro, postula este normativo que *1 – Correndo contra o mesmo executado várias*

---

<sup>1</sup> Aprovado pelo Decreto n.º 82, de 23 de Agosto de 1913.

<sup>2</sup> Veio a ser alvo de previsão normativa através do artigo 166.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 45005, de 27 de Abril de 1963, e, bem assim, do artigo 263.º do Código de Processo Tributário, na redacção trazida pelo Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril, mas que, no essencial, manteve a redacção que vigora actualmente.

*execuções, nos termos deste Código, serão apensadas, oficiosamente ou a requerimento dele, quando se encontrarem na mesma fase.*

*2 – A apensação será feita à mais adiantada dessas execuções.*

*3 – A apensação não se fará quando possa prejudicar o cumprimento de formalidades especiais ou, por qualquer outro motivo, possa comprometer a eficácia da execução.*

*4 – Proceder-se-á à desapensação sempre que, em relação a qualquer das execuções apensadas, se verificarem circunstâncias de que possa resultar prejuízo para o andamento das restantes.*

Na realidade, como facilmente se compreende, a apensação dos processos de execução fiscal mais não significa do que agrupar ou ajuntar vários processos de execução fiscal que se encontravam a tramitar autonomamente, embora na mesma fase processual, englobando-os como se de um único processo de execução fiscal se tratasse<sup>3</sup>, contando que, desse englobamento, não resulte a obliteração de formalidades especiais ou a colocação em crise da eficácia da execução. Efectivamente, recorrendo aos ensinamentos de Jorge Lopes de Sousa, este é um regime que se *justifica essencialmente por razões de economia processual, que podem incrementar a celeridade da globalidade das execuções e por ser esta a razão de ser da apensação é concedida ao órgão de execução fiscal a possibilidade de não a efectuar quando ela se mostrar inconveniente por prejudicar o cumprimento de formalidades especiais, ou, por qualquer outro motivo, haver possibilidade de comprometer a eficácia da execução*<sup>4</sup>.

Por outro lado, não se nos torna difícil apontar claras vantagens ao acto de apensação para ambos os lados da relação processual executiva. Para o órgão de execução fiscal, tal implicará uma maior uniformização de procedimentos e de decisões, imprescindíveis para a prossecução do princípio da igualdade, e um obstáculo à prática de actos repetitivos e supérfluos, com a conseqüente redução da respectiva litigiosidade, bem como a conseqüente poupança de meios humanos e financeiros. Para o executado, tal apensação pode revestir uma clara salvaguarda da sua posição processual e do seu património<sup>5</sup>, bem como permitir o acesso

---

<sup>3</sup> Veja-se, a este respeito, o acórdão do STA de 21-03-2012 e de 17-06-2015, proc.s n.ºs 0867/11 0513/15, respectivamente, ambos disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), no sentido da tramitação unitária, pelo órgão de execução fiscal, de todos os processos de execução fiscal que se encontrem apensados.

<sup>4</sup> in *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, vol. III, 6.ª edição, Áreas Editora, Lisboa, 2011, pág. 316.

<sup>5</sup> Damos aqui, como exemplo, uma situação em que o conjunto das penhoras efectuadas em todos os processos de execução fiscal apensados possa já atingir o valor necessário e suficiente para assegurar o pagamento de todas as quantias devidas pelo executado, evitando-se novas diligências ofensivas do seu património, que seriam efectivadas na hipótese de os processos correrem os seus termos autonomamente. Assim, se pretender invocar o princípio da proporcionalidade, expressamente consagrado no art. 217.º do CPPT, com vista a evitar nova penhora, caso as já realizadas assegurem a satisfação de todos os créditos exequendos, a apensação dos processos pode ser o único meio de o conseguir, cfr. acórdão do STA de 28-09-2011, proc. n.º 0748/11, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

a determinados meios administrativos ou jurisdicionais que não eram possíveis de utilização no caso de não se ter verificado a apensação<sup>6</sup>. Propendemos a defender, por isso, que sempre que se mostrem respeitados os devidos condicionalismos legais, deve ser lançada mão deste mecanismo de apensação, por se tratar de um instrumento útil e eficaz na relação emergente do processo de execução fiscal, conjuntamente com a autuação conjunta de todas as certidões de dívida extraídas contra o mesmo devedor que se encontrem no órgão de execução fiscal à data da instauração do processo executivo<sup>7</sup>, sobretudo num plano cada vez maior de utilização deste processo como forma de cobrança das mais variadas prestações pecuniárias, de inúmeras naturezas, devidas ao Estado e a demais pessoas colectivas de direito público<sup>8</sup>.

De facto, este mecanismo de apensação, apesar de ganhar contornos muito específicos em sede de execução fiscal, como teremos oportunidade de estudar, é um instrumento que já se encontra previsto no ordenamento jurídico tributário como consequência da tramitação de diferentes meios processuais, tenham os mesmos carácter eminentemente administrativo ou judicial.<sup>9</sup> Não surge, portanto, como uma figura jurídica isolada no processo de execução fiscal, mas antes se encontra latente em vários momentos do procedimento e processo tributário.

Apesar de ser alvo de previsão normativa específica, o acto apensação de processos de execução fiscal não tem merecido especial tratamento por parte da doutrina. Desconhecemos, aliás, quaisquer publicações que se tenham dedicado a esta temática, pelo menos com a profundidade que ora procuraremos conferir.

Por seu turno, a jurisprudência dos tribunais superiores, na qual nos alicerçaremos, tem vindo a conferir uma certa densificação ao artigo 179.º do CPPT, concretizando a sua natureza jurídica e evidenciando um conjunto de efeitos daí decorrentes para o processo de execução fiscal, nomeadamente a nível do respectivo contencioso.

---

<sup>6</sup> Basta pensarmos aqui que, em consequência da apensação dos processos de execução fiscal, o valor total da dívida exequenda ultrapassar 500 UC, passa a ser possível o alargamento do prazo para pagamento em prestações até 60 mensalidades, nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 196.º do CPPT, prazo que lhe poderia ser vedado na hipótese de se considerar unitariamente cada dívida exequenda. Ou então, o acesso ao recurso jurisdicional, pelo facto da soma das dívidas exequendas (que, em regra, correspondem aos valores da acção nos termos do disposto no artigo 97.º-A do CPPT), ser superior ao valor fixado para as alçadas dos tribunais tributários de 1.ª instância, cfr. artigo 105.º da LGT e n.º 4 do artigo 280.º do CPPT.

<sup>7</sup> Cfr. n.º 2 do artigo 188.º do CPPT.

<sup>8</sup> Veja-se, efectivamente, o que se encontra estipulado na alínea a) do n.º 2 do artigo 148.º do CPPT, quando se refere que poderão ainda ser cobradas quaisquer outras dívidas cujo pagamento seja imposto por força de acto administrativo, o que constitui uma porta entreaberta passível de ser cada vez mais utilizada como forma de recurso a esta via de cobrança coerciva.

<sup>9</sup> Reportamo-nos, em matéria de reclamação graciosa, à apensação que vem postulada no artigo 74.º do CPPT, em sede de impugnação judicial, à apensação que se encontra prevista nos artigos 105.º e 111.º do CPPT, ou ainda, a respeito do contencioso falimentar, à apensação a que se refere o n.º 2 do artigo 180.º do CPPT.

Posto isto, e em jeito de sistematização, agruparemos o nosso trabalho sobre três panorâmicas principais:

- primeiramente, procuraremos caracterizar o acto de apensação ou desapensação em si próprio, ou seja, tecer considerações acerca dos aspectos relevantes relativos à sua natureza jurídica enquanto acto praticado no âmbito de um processo judicial mais abrangente e que o integra;

- de seguida, vamos abordar, em termos mais práticos, os efeitos decorrentes da apensação ou desapensação no decurso dos principais meios contenciosos que estão instrumentalmente conexados com o processo de execução fiscal, designadamente a oposição à execução, os embargos de terceiro e a reclamação a que alude o artigo 276.º do CPPT;

- por último, analisaremos a possibilidade de sindicância jurisdicional do acto de apensação ou desapensação de processos de execução fiscal, tendo em conta as exigências jurídico constitucionais de tutela jurisdicional efectiva e a lesão que tal acto pode proporcionar na esfera jurídica do executado, bem como o mecanismo processual adequado para o suporte da pretensão do executado em juízo.

Tentamos, com o presente estudo, entrar mais em profundidade no regime jurídico da apensação de execuções, de maneira a conferirmos mais clareza e dignidade a uma figura jurídica que não tem merecido senão levianas e pontuais considerações.

## 2 – PRINCÍPIOS JURÍDICOS NORTEADORES

Uma análise estrutural da figura jurídica da apensação de execuções principia, naturalmente, pela evidenciação dos princípios jurídicos que lhe servem de suporte e a enformam.

O escopo em matéria de apensação de execuções é a tramitação unitária e coerente do processo executivo, com a conseqüente prolação de decisões mais justas e a menores custos e a maior celeridade e menor complexidade que forem possíveis de obter em sede de execução. Nesta conformidade, a lei elenca vários princípios gerais relevantes em matéria tributária que importam agora evidenciar, quer no âmbito do procedimento tributário, quer no âmbito do competente processo<sup>10</sup>, pois que a apensação ou desapensação de execuções surge-nos como

---

<sup>10</sup> Atente-se, a este respeito, aos artigos 55.º a 60.º-A e 96.º a 100.º da LGT e 45.º a 50.º do CPPT.

um acto materialmente administrativo praticado por um órgão que engloba a administração directa do Estado no âmbito de um processo que a lei caracteriza como judicial<sup>11</sup>.

Destacamos, de seguida, de entre todos os princípios, os que mais são genéticos a esta figura jurídica.

#### a) Princípio da legalidade da actuação administrativa

Postula o n.º 2 do artigo 266.º da CRP que *Os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem actuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé.* Este princípio constitucional mereceu consagração através do artigo 55.º da LGT, do qual emerge que a administração tributária, na prossecução da sua actividade, a qual deve sempre almejar o interesse público, deve consignar respeito e obediência aos limites impostos pela CRP e pela lei, estendendo-se esta subordinação, a todos os actos a que elas conferem força vinculativa, designadamente e para o que ora nos ocupa, a actos administrativos.

Deste princípio geral é possível retirarmos dois axiomas: a prevalência de lei e a precedência de lei. O primeiro proíbe à administração a prática de actos contrários à CRP e à lei enquanto o segundo pretende assegurar que a actuação da administração seja suportada numa lei prévia, o que significa que esta apenas tem poder para agir se houver lei que assim o declare expressamente, nomeadamente através da concessão de atribuições e competências aos respectivos órgãos.

O princípio da legalidade impõe a obrigação aos órgãos da administração tributária de actuar em respeito à lei e ao direito, dentro dos limites dos poderes que lhe são conferidos e de forma a alcançar os respectivos fins, pois que o exercício dos respectivos poderes pressupõe um alicerce normativo, ou seja, não existe actividade administrativa sem uma lei que a fundamente. No entanto, como nos ensina Freitas do Amaral, a lei *não é apenas um limite à actuação da Administração: é também o fundamento da acção administrativa. Quer isto dizer que, hoje em dia, não há um poder livre de a Administração fazer o que bem entender, salvo quando a lei lho proibir; pelo contrário, vigora a regra de que a Administração só pode fazer aquilo que a lei lhe permitir que faça*<sup>12</sup>. Portanto, a lógica que impera actualmente não é a de que é possível à

---

<sup>11</sup> Nos termos do n.º 1 do artigo 103.º da LGT, *O processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional.*

<sup>12</sup> Cfr. *Curso de Direito Administrativo*, vol. II, 2.ª edição, 2.ª reimpressão, Almedina, Coimbra, 2013, pág. 51.

administração tributária tudo o que a lei não proíbe, mas antes, porém, que apenas lhe é possível o que a CRP e a lei permite, nos precisos termos em que o indicam positivamente. Por esse motivo é fundamental, em cada decisão tomada, que a administração tributária repute a norma ao abrigo da qual foi proferida a sua pronúncia, ou que consagra a competência que permite que a mesma seja tomada.

A expressão deste princípio constitucional, no ordenamento jurídico tributário, pode ser vislumbrada em várias disposições legais, desde logo porque as garantias dos contribuintes são estabelecidas por lei, sendo que também a liquidação e cobrança do imposto são feitas nos termos nela previstos<sup>13</sup>.

De facto, o acto de apensação de execuções não poderia deixar de encontrar o seu fundamento no princípio da legalidade, uma vez praticado no decurso de um processo judicial tributário e tendo em consideração que, nos termos da alínea e) do n.º 2 do artigo 8.º da LGT, as regras do procedimento e processo tributário também se encontrarem sujeitas ao princípio da legalidade. Naturalmente, e havendo lei que expressamente o admite, o órgão da administração tributária deve sempre actuar em respeito pelo previsto no artigo 179.º do CPPT, procedendo à apensação sempre que verifique que os respectivos pressupostos legais se encontram preenchidos, independentemente de tal apensação ser ou não requerida pelo executado, bem como efectuando a desapensação nos termos previstos na lei, sempre que verifique existir prejuízo para a marcha do processo executivo.

#### b) Princípio da celeridade e economia processual

Porventura aquele que mais contribuiu para o aparecimento da figura jurídica da apensação de processos executivos, este princípio contribui para uma ideia do menor esforço ou da economia de meios, almejando-se o melhor resultado possível com o mínimo de emprego, devendo o processo ser organizado de forma a permitir a sua rápida e natural conclusão. Pretende-se, aqui, providenciar por um andamento rápido e eficaz do processo, recusando-se tudo o que seja dilatatório e promovendo-se tudo quanto seja necessário para a sua tramitação diligente e atempada. Recorrendo aos valiosos ensinamentos de Manuel de Andrade, *deve cada processo resolver o máximo possível de litígios (economia de processos); e deve por outro lado*

---

<sup>13</sup> Cfr. n.º 2 e 3 do artigo 103.º da CRP.

*comportar só os actos e formalidades indispensáveis ou úteis (economia de actos e economia de formalidades)*<sup>14</sup>.

Emergem, deste princípio, valores relacionados com a agilização, a desburocratização e a simplificação a que se refere o n.º 1 do artigo 267.º da CRP, que são transversais ao mundo jurídico e devem reger as relações entre a administração, os administrados e os tribunais. Já neste sentido, se prevê, no n.º 1 do artigo 2.º do CPC que a parte tem o direito de obter a decisão do pleito em prazo razoável, o que significa que o legislador tem o dever de disponibilizar instrumentos jurídicos adequados para o cumprimento desde desiderato legal e, em concomitância, para assegurar a celeridade na administração da justiça. Por isso, se prevê, no artigo 130.º do CPC, que não é lícito realizar no processo actos inúteis e no n.º 1 do artigo 6.º do mesmo diploma legal que deve o aplicador do direito dirigir activamente e de forma célere o processo, recusando tudo o que se mostre impertinente ou dilatatório e adoptando instrumentos de simplificação e agilização processual que garantam a justa composição do litígio em prazo razoável.

Previsto, em sede procedimental, nos artigos 55.º e 57.º da LGT, este princípio ganha especiais contornos em sede do ordenamento jurídico tributário através do estabelecimento de prazos dentro dos quais o procedimento deve ser concluído, mas também na consagração do direito à caducidade dos tributos<sup>15</sup> e à prescrição das obrigações tributárias<sup>16</sup>. Por outro lado, relativamente ao processo tributário, impõe a lei que o direito de impugnar ou de recorrer contenciosamente implica o direito de obter, em prazo razoável, a respectiva decisão<sup>17</sup>, preceituando-se, ainda, que este processo tem por função a tutela efectiva, em tempo útil, dos direitos e interesses legalmente protegidos<sup>18</sup>. Destarte, Joaquim Freitas da Rocha ensina-nos que o *interesse público na percepção da receita tributária, o interesse do contribuinte na estabilização da sua situação jurídica, e o interesse do Ordenamento em conseguir a efectividade do princípio da segurança jurídica, impõe que as questões tributárias, litigiosas ou não, sejam resolvidas em tempo útil*<sup>19</sup>.

Em estreito respeito por este princípio, deve a administração tributária actuar com diligência na efectivação de todos os actos procedimentais e processuais sob a sua alçada,

---

<sup>14</sup> *In Noções Elementares de Processo Civil*, Coimbra Editora, Coimbra, 1956, pág. 371.

<sup>15</sup> *Vide* artigos 45.º e segs. da LGT.

<sup>16</sup> *Cfr.* artigos 48.º e 49.º da LGT.

<sup>17</sup> *Vide* o n.º 1 do artigo 97.º do CPPT.

<sup>18</sup> *Cfr.* n.º 1 do artigo 96.º do CPPT, designadamente através da estatuição de prazos máximos de 2 anos para a decisão dos meios contenciosos conexados com o processo de execução fiscal.

<sup>19</sup> *In Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 5.ª edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2014, pág. 117.

procedendo à respectiva conclusão no menor espaço de tempo possível, sem obliterar o respeito pelos direitos dos administrados e sem prejudicar a correcta averiguação da realidade, nem a verdade material que deve reger a sua actividade.

Na realidade, a apensação de execuções possui o nítido intuito de facilitar a tramitação dos processos de execução fiscal através da reunião, num único processo, de um conjunto de diligências que, caso tal apensação não sucedesse, seriam repartidas por várias execuções com a conseqüente prolação de actos repetitivos e que contribuiriam para uma morosidade processual acrescida. Até porque, como sabemos, nos termos do artigo 177.º do CPPT, o processo de execução fiscal se extingue no prazo de um ano contado da instauração, salvo causas insuperáveis devidamente justificadas, o que obviamente, se encontra em consonância com a já especial celeridade conferida a este processo, atentas as finalidades de interesse público da arrecadação das receitas tributárias<sup>20</sup>.

Importa, ainda, acrescentar que são já vários os acórdãos do STA que conferem à apensação das execuções a expressão do princípio da economia e celeridade processual no âmbito do processo de execução fiscal<sup>21</sup>, realçando a sua preponderância enquanto instrumento jurídico ao dispor de tal desiderato legal.

### c) Princípio da boa realização da justiça

Nunca perdendo de vista o já estudado preceito constitucional consagrado no n.º 2 do artigo 266.º da CRP, ressalta do artigo 55.º da LGT que a administração tributária prossegue a sua actividade de acordo, entre outros, com o princípio da justiça. E aqui, repare-se, não pretendemos utilizar a acepção material de justiça, no sentido do alcance da verdade material da tributação<sup>22</sup>, mas na acepção segundo a qual o procedimento e o processo tributários devem ser ordenados e tramitados da forma mais adequada aos fins de realização de justiça, que constitui

---

<sup>20</sup> Atente-se, a este propósito, ao entendimento vertido no acórdão do TCA Sul de 30-04-2014, proc. n.º 07557/14, consultável em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), onde é sumariado “O processo de execução fiscal tem como objectivo primacial a cobrança dos créditos tributários, de qualquer natureza, estando estruturado em termos mais simples do que o processo de execução comum, com o intuito de conseguir uma maior celeridade na cobrança dos créditos, recomendada pelas finalidades de interesse público das receitas que através dele são cobradas. A este título, deve levar-se em consideração, desde logo, o princípio da indisponibilidade dos créditos tributários, enunciado no art.º 30, n.º 2, da L.G. Tributária”.

<sup>21</sup> Veja-se, neste sentido, entre vários outros, os acórdãos do STA de 05-02-2015, proc. n.º 029/15 e de 21-03-2012, proc. n.º 0867/11, ambos disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), este último onde se consagra que as regras da autuação conjunta de execuções e de apensação de processos estabelecidas no n.º 2do artigo 188º e no artigo 179º do CPPT, respectivamente, têm por fundamento os princípios da celeridade e economia processual e da boa realização da justiça, pois a sua operatividade proporciona economia de actividade processual e uniformidade de decisões.

<sup>22</sup> Neste sentido, Joaquim Freitas da Rocha, ob. cit., pág. 112.

a sua derradeira finalidade. É o que, na actualidade, se apelida de princípio da boa realização de justiça.

A administração tributária deve tratar de forma justa todos os que com ela possuam relações jurídicas, rejeitando soluções manifestamente desrazoáveis ou incompatíveis com a ideia de Direito nas valorações próprias que faça no exercício da respectiva actividade<sup>23</sup>. Neste sentido, deve o ordenamento jurídico tributário ser dotado de regras procedimentais e processuais que assegurem a mais justa e uniforme cobrança dos tributos, designadamente em sede do processo de execução fiscal. Paraphrasing Joaquim Freitas da Rocha, *deve-se exigir uma estreita conexão entre as normas materiais e as normas adjetivas, por forma a que estas não colidam ou entrem em contradição com aquelas, pois de nada adiantaria um sistema tributário material imbuído das melhores intenções ao nível dos princípios se, posteriormente, ao nível da sua execução, tais intenções não passassem disso mesmo – intenções*<sup>24</sup>.

A apensação de execuções contribui, efectivamente, para o afloramento do princípio da boa realização de justiça, no sentido em que permite uma uniformidade de decisões e pugna pela maior rectidão das mesmas, evitando que, perante o mesmo cenário jurídico e factual em sede executiva, sejam proferidas decisões desiguais e, neste seguimento, injustas. Bem sabemos que a regra geral é que a cada dívida que se pretenda cobrar corresponde um processo executivo, no entanto, pode existir o caso de, entre os processos de execução fiscal, se verificar uma ligação tal que se permita concluir que a sua tramitação conjunta será mais fácil ou completa, obstando-se a possíveis contradições de julgados e, conseqüentemente, alcançando-se uma melhor justiça.

É manifestamente injusto que, por exemplo, perante vários processos de execução fiscal que correm termos separadamente contra um mesmo executado, sejam emitidas diversas ordens de penhora (que até poderão abranger diversas naturezas: móveis, imóveis, créditos, etc.) sobretudo num quadro em que, estando todas as execuções apensadas, seria apenas emitida uma ordem de penhora para os vários processos, podendo esta, inclusivamente, ser suficiente para a satisfação da totalidade dos créditos exequendos<sup>25</sup>. Ou então, que sejam proferidos divergentes – de facto e de direito - despachos de reversão, em efectivação da responsabilidade tributária subsidiária prevista no artigo 23.º da LGT, como teriam de o ser caso todas as execuções não se encontrem apensadas, quando um simples acto de apensação faria com que fosse apenas necessária a prolação de um despacho de reversão para a realização

---

<sup>23</sup> Cfr. artigo 8.º do CPA.

<sup>24</sup> Ob. cit., pág. 69.

<sup>25</sup> Veja-se, a este respeito, Jorge Lopes de Sousa, ob. cit., vol. III, pág. 317.

daquela responsabilidade, com os consequentes ganhos de coerência e uniformidade a nível das decisões. Como também seria manifestamente violador deste princípio o facto do tribunal se ver obrigado a conhecer tantas oposições quantos processos de execução fiscal instaurados (eventualmente, ora concedendo provimento à pretensão do oponente, ora negando-o), quando, mediante a apensação das execuções num único processo, seria apenas deduzida uma singular oposição e emitida uma única sentença.

No fundo, o que se procura é conferir uma maior justiça às decisões tomadas pela administração tributária e, eventualmente, pelo tribunal, no caso de o processo de execução fiscal necessitar da sua intervenção; o que se pretende alcançar em respeito pelo n.º 3 do artigo 8.º do CC, onde se pode ler que *nas decisões que proferir, o julgador terá em consideração todos os casos que mereçam tratamento análogo, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito.*

#### d) Princípio da boa-fé

A actuação de acordo com o princípio da boa-fé é o corolário do imperativo constitucional previsto no n.º 2 do artigo 266.º da CRP, na sua dimensão de protecção da confiança dos cidadãos e da comunidade na ordem jurídica e na actuação dos órgãos que compõem a administração do Estado.

Em termos gerais, pressupõe este princípio que qualquer actor procedimental ou processual deve ter um comportamento correcto, legal e sem reservas na sua actuação, procurando obstar-se à adopção de comportamentos desleais ou incorrectos e promovendo-se a respectiva cooperação.

Previsto no artigo 8.º do CPC, onde se postula que as partes devem agir de boa-fé e observar os deveres de cooperação previstos no artigo 70.º do mesmo diploma legal, emerge daqui a obrigação de *honeste procedere* a que se reporta Miguel Teixeira de Sousa, desdobrando-se em quatro deveres secundários essenciais: o dever de esclarecimento, de prevenção, de consulta e de auxílio<sup>26</sup>.

Entre nós, o princípio da boa-fé ganha dimensão normativa através do n.º 2 do artigo 59.º da LGT, que pressupõe, por parte da administração tributária e dos administrados, um dever

---

<sup>26</sup> In *Estudos Sobre o Novo Processo Civil*, 2.ª edição., Lex Editora, Lisboa, 1997, pág. 62 e segs.

de actuação segundo os ditames da boa-fé<sup>27</sup>. Por seu turno, estabelece o artigo 48.º do CPPT que a administração tributária esclarecerá os contribuintes e outros obrigados tributários sobre a necessidade de apresentação de declarações, reclamações e petições e, ainda, sobre a prática de quaisquer outros actos necessários ao exercício dos seus direitos; e que o contribuinte deve cooperar através do esclarecimento de modo completo e verdadeiro dos factos de que tenha conhecimento e oferecendo os meios de prova a que tenha acesso<sup>28</sup>.

Como referem Diogo Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, esta exigência tem um conteúdo de carácter ético, impondo aos intervenientes no procedimento tributário que actuem com lealdade e sinceridade recíprocas, abstendo-se de actuações que possam enganar o outro interveniente ou ocultando-lhe elementos que possam ter proveito para a defesa das suas posições<sup>29</sup>.

Por seu turno, Joaquim Freitas da Rocha ensina-nos *que estamos a falar de um verdadeiro dever de cooperar e não de uma mera faculdade que simplesmente esteja na disponibilidade do sujeito em questão*; apontando, o autor, várias consequências que advêm da falta de prestação desta colaboração, quando tal é exigível, designadamente a sujeição a inspecções tributárias, a aplicação de métodos indirectos de tributação e a perda de benefícios fiscais, entre outras<sup>30</sup>.

Para o que ora nos debruçamos, o princípio da boa-fé implica necessariamente a obrigação de a administração tributária proceder oficiosamente à apensação, mesmo que se mostre contrária aos seus interesses e, ainda que não tenha sido requerida pelo executado, se constatar que todos os pressupostos legais atinentes para o efeito se encontram preenchidos e desde que daí não advenha qualquer prejuízo para o andamento da execução.

Na realidade, não descuidamos que a tramitação separada das execuções pode ser mais conveniente aos interesses da administração tributária, a qual, não raras vezes e numa lógica marcadamente economicista e virada para a arrecadação de receita (a qual, convenhamos, jamais deverá pautar a sua actuação), considera mais vantajoso, por exemplo, a efectivação de várias diligências ofensivas do património do executado por, eventualmente, tal se revestir de uma maior possibilidade de sucesso na entrada de dinheiro nos cofres do Estado. O princípio da boa-fé impõe, desde logo, que assim não seja; atribui um verdadeiro dever de

---

<sup>27</sup> Elencando-se, a título meramente exemplificativo, no n.º 3 deste normativo, um conjunto de condutas a serem respeitadas, quer pela administração tributária, quer pelos administrados, tendo em vista o cumprimento deste princípio.

<sup>28</sup> Existindo, no entanto, situações em que tal cooperação pode ser legitimamente recusada, designadamente as previstas no n.º 5 do artigo 63.º da LGT e no artigo 47.º do RCPITA.

<sup>29</sup> *In Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, 3.ª edição., Vislis Editores, Lisboa, 2003, pág. 277.

<sup>30</sup> Ob. cit. pág. 114.

*honeste procedere* à administração tributária, no sentido de sempre que se verificar os requisitos dos quais depende a apensação de execuções, esta deverá, obrigatoriamente, providenciá-la. Até porque, como sabemos, a violação, pela administração tributária dos deveres procedimentais impostos pelo princípio da boa-fé pode consistir em vício autónomo de violação de lei<sup>31</sup>.

### 3 – NATUREZA JURÍDICA

Debrucemo-nos, agora, sobre a natureza jurídica do acto de apensação ou desapensação de processos de execução fiscal, procedendo à sua classificação de acordo com os vários tipos de actos existentes no processo de execução fiscal, sem perder de vista a especificidade deste processo e actividade que nele é desenvolvida pela administração tributária. No fundo, a questão que ora se nos coloca e que importa esclarecer é se o acto de apensação de execuções se configura como um acto administrativo praticado pelo órgão da administração tributária no âmbito do processo de execução fiscal (como sucede, por exemplo, com as decisões de apreciação de uma pedido de pagamento em prestações ou de dispensa de prestação de garantia em ordem à suspensão da execução), ou se, pelo contrário, se apresenta como um acto de cariz processual ou predominantemente adjectivo<sup>32</sup>.

Sem pretendermos tecer aqui avultadas considerações sobre as diferentes dimensões dos actos administrativos e dos actos processuais, porque esse não é o propósito do nosso estudo, sempre podemos adiantar que consideramos os primeiros como as decisões que, no exercício de poderes jurídico-administrativos, visem produzir efeitos jurídicos externos numa situação individual e concreta<sup>33</sup>; e os segundos como actos praticados no âmbito de um processo que se reputa ordenado por fases sucessivas e dirigido a um fim comum, do qual são integrantes.

---

<sup>31</sup> Neste sentido, entre outros, o acórdão do STA de 21-09-2011, proc. n.º 0753/11, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), onde se sumariza I - O princípio da boa fé, na sua vertente de tutela da confiança, visa salvaguardar os sujeitos jurídicos contra actuações injustificadamente imprevisíveis daqueles com quem se relacionem. II - No âmbito da actividade administrativa são pressupostos da tutela de confiança um comportamento gerador de confiança, a existência de uma situação de confiança, a efectivação de um investimento de confiança e a frustração da confiança por parte de quem a gerou. III - A violação pela administração tributária dos deveres procedimentais de colaboração e de actuação segundo as regras da boa fé, pode consistir em vício autónomo de violação de lei.

<sup>32</sup> Na primeira hipótese, tal acto não se confinará nos estreitos limites da ordenação intraprocessual ou da mera regulamentação processual, antes projecta externamente os seus efeitos jurídicos numa situação individual e concreta, enquanto que na segunda solução, não se lograrão aplicar as regras gerais do procedimento tributário, mas apenas os princípios e normas que regem a actividade processual.

<sup>33</sup> Cfr. artigo 148.º do CPA, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 4/2015, de 7 de Janeiro.

Em harmonia com o preceituado no n.º 1 do artigo 103.º da LGT, o processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham carácter jurisdicional, sendo garantido aos interessados o direito de reclamação para o juiz dos actos materialmente administrativos praticados por órgãos da administração tributária, nos termos do n.º 2 da mesma disposição legal. Assim, admite-se que a Administração Fiscal pratique vários actos naquele processo (exceptuando-se, naturalmente, os actos que possuam natureza jurisdicional), numa distribuição de competências a que o legislador deu concretização através da alínea f) do n.º 1 do artigo 10.º e do artigo 151.º, ambos do CPPT. No entanto, o facto de a administração tributária poder praticar, no processo executivo, actos de natureza não jurisdicional, não acarreta que todos os actos por esta entidade prolatados constituam verdadeiros actos administrativos. Em consonância com jurisprudência do STA que acolhemos, na íntegra, *No âmbito do processo de execução fiscal, a AT pratica, não só actos administrativos de natureza tributária, que lhe competem na sua condição de exequente, quando o seja, mas também outros actos processuais, cuja competência lhe está cometida enquanto órgão de execução fiscal, nos termos do disposto no já referido art. 10.º, n.º 1, alínea f), do CPPT*<sup>34</sup>.

Efectivamente, a administração tributária actua no processo de execução fiscal sob duas perspectivas: a primeira, na veste de órgão de execução fiscal e através da prática de todos os actos de cariz processual, conduzindo, desta forma, o rito ou a respectiva tramitação do processo executivo, com inteira submissão a estritas regras processuais e produzindo actos de teor processual sem natureza jurisdicional (de que são exemplo a citação, a penhora ou a venda de bens), funcionado como um agente auxiliar do juiz; a segunda, na qualidade de credora ou exequente, produzindo actos materialmente administrativos em matéria tributária, como acontece, por exemplo, quando profere decisão a responsabilizar outras pessoas pelo pagamento da dívida tributária ou quando autoriza um pagamento da dívida exequenda em prestações, que são as situações em que alguma jurisprudência tem vindo consignar que se abre, dentro do processo de execução fiscal, um *verdadeiro procedimento administrativo/tributário*<sup>35</sup>. A actuação da administração tributária enquanto órgão de execução

---

<sup>34</sup> Vide o acórdão do STA de 07-12-2011, proc. n.º 01054/11, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>35</sup> Cfr., neste sentido, os acórdãos do STA de 07-12-2011 e de 23-02-2012, proc.s n.ºs 01054/11, 059/12, respectivamente, disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) e ainda o voto de vencido da Conselheira Dulce Neto, no âmbito do acórdão de 30-11-2011, proc. n.º 0983/11, também consultável em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), donde se pode retirar, com impressivo interesse para o que estudamos, *Nessas situações, abre-se dentro do processo executivo um procedimento administrativo de natureza tributária, ou procedimento tributário, que é apreciado e decidido pela administração tributária na qualidade de credora/exequente (...). Tratando-se de procedimentos tributários, que culminam com a prolação de um acto administrativo em matéria tributária, e não de um mero acto judicial ou processual dirigido à cobrança coerciva do crédito exequendo, há que aplicar-lhe as normas que a Lei Geral Tributária prevê para esses procedimentos, designadamente a norma contida no artigo 60.º.*

fiscal, na qualidade de auxiliar do juiz, é susceptível de produzir actos de natureza processual; por seu turno, a actuação da administração tributária na qualidade de credora ou exequente, agindo sobre a relação jurídica tributária estabelecida entre si (na qualidade de sujeito activo) e o executado (na qualidade de sujeito passivo), é passível de dar origem a actos administrativos em matéria tributária, aos quais, naturalmente, há que aplicar os princípios gerais que regem a actividade administrativa e as normas que a LGT prevê para os procedimentos tributários, designadamente o direito de audição previsto no artigo 60.º deste diploma legal<sup>36</sup>.

Desta forma, perante este critério que acabamos de evidenciar, somos da opinião de que o acto de apensação de execuções se inscreve na prossecução da actividade da administração tributária enquanto órgão de execução fiscal e não enquanto credora/exequente, na medida em não é susceptível de consubstanciar qualquer alteração na relação jurídica tributária, o que lhe confere, inelutavelmente, uma natureza eminentemente processual e não administrativa.

Outrossim, a circunstância do acto de apensação poder ser praticado por um órgão administrativo não lhe retira a natureza de acto processual nem o transforma, ainda que parcialmente, em acto administrativo<sup>37</sup>. Na verdade, o carácter processual do acto jurídico de apensação de execuções depende inequivocamente da sua integração na sequência processual e da relevância jurídica imediata que possui na constituição e desenvolvimento da relação processual. Por outras palavras, trata-se de um acto processual porque faz parte do complexo de actos que formam a sequência processual e têm relevância na tramitação da relação processual, não constituindo um instrumento de definição ou concretização da relação jurídica tributária que se estabeleceu entre a administração tributária e o contribuinte, ao contrário do que sucede com os actos de cariz administrativo.

Tendemos a considerar que o acto de apensação de execuções possui uma natureza em tudo semelhante com a dos principais actos que compõem o processo executivo, tais como a

---

<sup>36</sup> Muito embora não descuidemos que, em situações como o pedido de dispensa de garantia, se tem entendido que *independentemente do entendimento que se subscreva relativamente à natureza jurídica do acto aqui em causa (indeferimento do pedido de isenção de garantia) – acto materialmente administrativo praticado no processo de execução fiscal ou acto predominantemente processual, é de concluir que não há, neste caso, lugar ao exercício do direito de audição (art. 60º da LGT)*, cfr. entre vários outros, os acórdãos do STA de 20-06-2012, de 09-05-2012, de 23-05-2012 e de 10-12-2014, proc.s n.ºs 625/12, 446/12, 489/12 e 01314/14, respectivamente, todos disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>37</sup> Numa posição mais extrema quanto à natureza absolutamente processual dos actos que são praticados em sede de execução fiscal (embora não acolhamos a sua posição quanto à não existência de procedimentos administrativos enxertados no processo de execução fiscal) podem ler-se os acórdãos do STA de 08-08-2012, proc. n.º 803/12 e 07-03-2012, proc. n.º 185/12, ambos disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), vertendo, este último, o entendimento de que *Dai que tendo todo o processo de execução fiscal natureza judicial, os actos nele praticados não possam ser qualificados como actos procedimentais, mas antes como actos processuais (...)* Na execução fiscal, há unidade e não diversidade de natureza, sendo exclusiva e integralmente de natureza processual, que na parte jurisdicional, quer na parte não jurisdicional.

citação, a penhora, a venda, a convocação de credores e a verificação e graduação de créditos, regulados pelo CPPT e, subsidiariamente, pelas normas congéneres do CPC.

A este respeito, Carla Tavares considera que o acto de apensação de execuções é *um acto meramente processual, mero acto de trâmite, quando não influa num qualquer direito subjectivo do executado ou num direito legalmente protegido de um qualquer interessado no processo de execução fiscal. Se influir, não sendo propriamente um acto administrativo conforme está previsto na noção do artigo 120.º do CPA, pode contudo dizer-se que se trata de um acto susceptível de provocar a lesão de um direito ou a ofensa de um interesse e, como tal, é reclamável*<sup>38</sup>. Apesar de não discordarmos desta opinião, também não a subscrevemos na totalidade. E isto, pelo simples facto de considerarmos que o acto de apensação de execuções não deve ver a sua natureza jurídica beliscada pelo facto de influir, ou não, num qualquer direito subjectivo ou interesse legalmente protegido do executado ou de terceiros. Relembramos, neste ponto, que muitos outros actos de natureza exclusivamente processual produzidos no processo de execução fiscal são susceptíveis de lesar direitos ou interesses legalmente protegidos, tais como a penhora ou a venda de bens.

Efectivamente, como tem vindo a ser veiculado pela jurisprudência, *Os actos processuais produzem efeitos no e para o processo, embora dele possam derivar também efeitos típicos de actos não processuais. Com efeito, o facto do acto processual – acto processual de sequência – ou, se praticado fora, produzir efeitos necessários e primários no processo – acto processual autónomo – não significa que dele estejam excluídos consequências secundárias de direito substantivo. De igual modo, não há qualquer incompatibilidade em que alguns actos sejam simultaneamente processuais e de direito substantivo*<sup>39</sup>. Significa isto, portanto, que muito embora o acto de apensação possua um carácter essencialmente processual, o mesmo pode ser susceptível de estender os seus efeitos secundários para o plano do direito substantivo.

Não obstante, o facto de o acto de apensação de execuções ser susceptível de projectar os seus efeitos jurídicos externamente, lesando direitos e interesses legalmente protegidos do executado ou de terceiros - como, aliás, propendemos a defender em fase ulterior do presente estudo - como acontece, por exemplo, com o acto de penhora ou de apreensão e venda forçada de bens, ainda assim, *eles não deixam de constituir actos inscritos no processo ou procedimento processual por um sujeito processual, submetidos, por isso, aos princípios e normas que regem a actividade processual, e não aos princípios gerais que disciplinam a actividade tributária,*

---

<sup>38</sup> *In Estudo sobre a reclamação dos actos proferidos em processo de execução fiscal*, in [www.tributarium.net](http://www.tributarium.net) (dissertações), pág. 137.

<sup>39</sup> Cfr. acórdão do STA de 07-03-2012, proc. n.º 185/12, consultável em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

*designadamente ao princípio da participação contido no artigo 60.º da LGT, ao princípio da decisão e formação de indeferimento tácito (arts. 56.º e 57.º n.º 5 da LGT), ao princípio da confidencialidade, ao princípio do duplo grau de conhecimento ou às regras sobre prazos contido no artigo 55.º da LGT*<sup>40</sup>. E bem se compreende que assim seja, na medida em que apesar da estrutura do processo executivo se traduzir, essencialmente, na prática de actos funcionalmente orientados para atingir o fim específico do processo de execução fiscal – que se prende com a cobrança judicial dos créditos tributários – e constituído nuclearmente por actos e diligências que não contendem com composição de interesses das partes, esse processo apresenta uma importante especificidade, que reside no facto de a administração tributária nele gozar, simultaneamente, de uma dupla condição: a de exequente e a de órgão responsável pela sua tramitação.

Por outro lado, pode colocar-se ainda o problema da informatização ou automatização destes actos, na medida em que, na maior parte dos casos, a apensação ou desapensação das execuções é exclusivamente operacionalizada através da acção dos instrumentos informáticos pertencentes à administração tributária, sem que o tradicional funcionário tenha participado na sua emanação e notificação ao executado. Na verdade, atento o cada vez maior recurso ao processo executivo como forma de cobrança das mais diversas prestações pecuniárias devidas ao Estado e a demais organismos de direito público, o que origina situações de autêntica massificação de processos de tal ordem que se chega a tornar incomportável para a acção individualizada dos funcionários da administração, vários actos são praticados neste processo executivo que não dependem da vontade humana, como sejam o caso, por exemplo, da instauração da execução e da penhora de bens. Aqui, também o acto de apensação ou desapensação de execuções assume notoriamente esse cariz informatizado, sendo inclusivamente muito comum que o tal acto seja proferido informaticamente, pois que as ferramentas informáticas da administração tributária estão formatadas para a aferição dos pressupostos legais de que depende a apensação de execuções, o que em nada contende com a sua natureza de acto (de natureza processual) praticado no âmbito de um processo judicial<sup>41</sup>.

Por tudo o que acabamos de referir, em jeito de síntese, o acto de apensação ou desapensação configura-se como um acto de tramitação processual sem natureza jurisdicional ao qual, obviamente, não serão de aplicar as regras atinentes ao procedimento tributário, designadamente a que se encontra prevista no artigo 60.º da LGT, encontrando-se, contudo, submetido aos princípios e normas que regem a actividade processual tributária e,

---

<sup>40</sup> Leia-se o acórdão do STA de 23-02-2012, proc. n.º 059/12, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>41</sup> Sobre a prolação de actos informatizados pela administração tributária, pode ler-se Joaquim Freitas da Rocha, ob. cit., pág. 20 e segs.

subsidiariamente, às normas inscritas no CPC, em virtude da remissão constante da alínea e) do artigo 2.º do CPPT<sup>42</sup>.

#### 4 – COMPETÊNCIA LEGAL

Prescreve a alínea f) do n.º 1 do artigo 10.º do CPPT que compete à administração tributária instaurar os processos de execução fiscal e efectivar os actos a estes respeitantes, com excepção dos actos que se encontram previstos no artigo 151.º do mesmo diploma legal<sup>43</sup>. Da mesma forma, decorre do n.º 1 do artigo 150.º do CPPT, que a competência para a execução fiscal pertence à administração fiscal (órgão periférico local), à qual cumpre, igualmente, a instauração e a prática dos restantes actos executivos, nos termos do n.º 2 e 3 da mesma disposição legal. Portanto, exceptuando-se as situações previstas no n.º 1 do artigo 151.º do CPPT, é à administração tributária que compete a instauração do processo de execução fiscal e a prática de todos os actos a ela atinentes, como sejam, por exemplo e entre vários outros, a citação do executado, a penhora, a venda dos bens penhorados e a verificação e graduação de créditos.

A execução fiscal é, assim, instaurada pelos serviços de finanças<sup>44</sup>, sendo o respectivo chefe quem promove os termos da execução e dirige a fase administrativa do processo que corre no competente serviço.

Não obstante, importa referir que o processo de execução fiscal se configura como um processo cujo objectivo é o de realizar coercivamente o direito de crédito de que goza o credor tributário, manifestado através de um acto tributário dotado de imperatividade e de autotutela jurídicas – o acto de liquidação. Segue, ainda, um regime processual próprio, consubstanciado num conjunto sistematizado de actos ou decisões funcionalmente norteados para atingir o seu fim de cobrança da dívida e de pagamento ao credor tributário, sendo, por isso, estruturado em termos bastantes diferentes dos que se encontram previsto para o processo de execução

---

<sup>42</sup> Atente-se, a este respeito, ao entendimento vertido no sumário do acórdão do STA de 07-12-2011, proc. n.º 01054/11, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), donde se pode retirar *l – Aos actos (necessariamente sem carácter jurisdicional) praticados pela AT no âmbito da execução fiscal enquanto mera “auxiliar” na prossecução do escopo judicial da execução – actos que não convocam a sua qualidade de exequente/credora e, por isso, não têm natureza administrativa tributária -, são aplicáveis, não as regras que regulam os actos administrativos tributários, mas antes as regras do CPC, que constitui a lei subsidiária em sede de processo de execução fiscal, como decorre da alínea e) do art. 2.º do CPPT.*

<sup>43</sup> O qual estipula que, *Compete ao tribunal tributário de 1.ª instância da área do domicílio ou sede do devedor, depois de ouvido o Ministério Público nos termos do presente Código, decidir os incidentes, embargos, a oposição, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária, e a reclamação dos actos praticados pelos órgãos de execução fiscal.*

<sup>44</sup> Cfr. n.ºs 1 e 2 do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro, que aprovou o CPPT.

comum. O seu escopo é conseguir uma maior celeridade na cobrança dos créditos tributários, a qual se impõe pelas finalidades de interesse público das receitas que, por seu intermédio, são cobradas.

Com efeito, o processo de execução fiscal é um processo com características atípicas, na medida em que nele concorrem uma fase administrativa ou pré-jurisdicional e uma fase jurisdicional.

Em harmonia com o disposto no n.º 1 do artigo 103.º da LGT, o processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenha natureza jurisdicional. Desta forma, a lei atribui globalmente ao processo de execução fiscal, a natureza judicial, pese embora nele sejam praticados actos materialmente administrativos pela administração tributária. Efectivamente, o processo de execução fiscal constitui, à luz da lei fiscal portuguesa, um processo judicial<sup>45</sup> utilizado pelo credor Estado para a arrecadação das receitas, previstas no artigo 148.º do CPPT, que não tenham sido pagas no respectivo prazo de pagamento voluntário.

Casalta Nabais sustenta que  *muito embora a LGT, no seu art. 103º, disponha que o processo de execução fiscal tem natureza judicial, o certo é que estamos perante um processo que é judicial só em certos casos e, mesmo nesses casos, apenas em parte, já que um tal processo só será judicial se e na medida em que tenha de ser praticado algum dos mencionados actos de natureza judicial. Por isso não admira que muitos dos processos de execução fiscal se iniciem e concluam nos órgãos da execução fiscal sem qualquer intervenção dos tribunais tributários*<sup>46</sup>.

Joaquim Freitas da Rocha ensina-nos que a execução fiscal é *um processo com características atípicas, na medida em que nele concorrem uma fase administrativa ou pré-jurisdicional e uma fase jurisdicional*<sup>47</sup>, pelo que é legítimo que, no seu âmbito, sejam praticados actos de natureza administrativa e actos de natureza jurisdicional. Os primeiros praticados, naturalmente, pela administração tributária e os segundos efectivados pelo tribunal tributário. O que se justifica, ademais, em respeito pelo princípio da reserva da função jurisdicional consagrado no artigo 202.º da CRP<sup>48</sup>, o qual estipula que qualquer conflito de interesses ou

---

<sup>45</sup> Aqui entendido como um meio ou instrumento de que se faz valer o Estado para exercer a sua função judicial e que compreende uma sucessão ordenada de actos concatenados para a obtenção de um determinado fim processual, que constituem o procedimento processual, cfr. Acórdão do STA de 23-02-2012, proc. n.º 059/12, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)

<sup>46</sup> In *Direito Fiscal*, 5.ª edição, Almedina, Coimbra, 2009, pág. 341.

<sup>47</sup> Ob. cit., pág. 330 e segs.

<sup>48</sup> O qual consagra que:

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

pretensões, na disciplina tributária ou em qualquer outra, dever ser dirimido, em última instância, pelo tribunal. O corolário deste princípio em matéria tributária, mais propriamente em sede de execução fiscal, está presente no n.º 1 do artigo 151.º do CPPT onde se atribui competência ao tribunal tributário para a apreciação de todos os actos materialmente jurisdicionais aí elencados.

Carla Tavares, por seu turno, considera que *em Portugal vigora um sistema que julgamos caracterizar como sendo, tendencialmente, um sistema – Administração puro em sentido impróprio, em face do disposto no artigo 103.º, n.º 1 da LGT que lhe atribui a natureza judicial. Com efeito, é defensável, de certo modo, dizer-se que o sistema português possui actualmente alguns aspectos práticos que o aproxima muito do sistema – Administração puro. Repare-se que os actos são, quase em exclusivo, praticados pelo órgão da administração tributária e que o papel dos tribunais, como dissemos, é de última ratio, pois subsume-se à apreciação das decisões em jeito de recurso contencioso de anulação*<sup>49</sup>.

De facto, em sede de execução fiscal, é efectivada a prolação de vários actos em que o processo se desenrola, sem que, contudo, tais actos tenham que ser obrigatoriamente praticados pelo juiz, pese embora tal processo possua natureza judicial, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 103.º da LGT. E aqui, note-se, o órgão de execução fiscal é aquele que tem competência para dirigir e tramitar os autos executivos, em moldes similares ao papel desempenhado pelo agente de execução na acção executiva comum. E, acompanhando de muito perto o entendimento do STA quanto a esta matéria, o órgão de execução fiscal *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*<sup>50</sup>. No fundo, o que se trata é de atribuir a um órgão

---

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.

3. No exercício das suas funções os tribunais têm direito à coadjuvação das outras autoridades.

4. A lei poderá institucionalizar instrumentos e formas de composição não jurisdicional de conflitos.

<sup>49</sup> Ob. cit., pág. 41.

<sup>50</sup> Cfr. Acórdão do STA de 23-02-2012, proc. n.º 059/12, consultável em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). Aliás, era como juiz auxiliar que o remoto CPCI se referia ao chefe da repartição de finanças, nos termos do seu artigo 40.º, § único, a que, fora de Lisboa e do Porto, competia instaurar os processos de

administrativo competência funcional para actuar como agente ou operador auxiliar do juiz na realização da função executiva, através da prática de todos os actos inscritos na execução fiscal, tendo em vista a agilização do processo executivo e a obtenção de maior eficácia na arrecadação de receitas tributárias, desonerando o juiz da prática de todos os actos que não impliquem uma função materialmente jurisdicional.

Nesta matéria, já foi emitida uma contundente pronúncia por parte do TC, no sentido de que *O que a Constituição da República garante (art.º 103.º, n.º 3) 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 actos de cobrança têm, pois, de fazer-se a coberto da lei (... ) Mas dessa exigência constitucional não resulta que os actos que integram o processo de execução fiscal hajam de ser sempre praticados por um juiz*<sup>51</sup>. Partiu, assim, o TC, da distinção entre a função jurisdicional e a função administrativa<sup>52</sup>, para entender que é possível confiar ao órgão de execução fiscal a prática de actos de natureza não jurisdicional no processo de execução fiscal e que tal asserção não se mostra violadora dos parâmetros impostos pela CRP. Efectivamente, considerou o TC que, *Ao incluir-se este tipo de processo entre os processos de natureza judicial, apenas se pretende afirmar que os conflitos de interesses que dentro dele se suscitem – mesmo que sejam emergentes, não só da actuação das partes ou até de terceiros no processo, como também de qualquer decisão que nele seja tomada pela administração fiscal, relativamente aos actos para cuja prática a lei lhe atribui competência –, serão sindicados, no próprio processo, sempre pelo juiz tributário (... ) Sendo assim, a prática dos actos do processo de execução fiscal, de natureza não jurisdicional, bem pode ser confiada, segundo os próprios termos daquele art. 103.º, n.º 3 da Constituição à administração fiscal. Daí a razão de ser da ressalva feita no referido art.º 103º, n.º 2 da Lei Geral Tributária [o processo de execução fiscal tem natureza judicial,] sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional". Daí também, igualmente, a salvaguarda estabelecida na segunda parte da acima transcrita alínea g) do art.º 43º do CPT. Tal pronúncia emitida pelo TC, devidamente acima explanada, veio já no seguimento de anteriores decisões constantes dos acórdãos deste tribunal*

---

execução fiscal e realizar os actos ao mesmo respeitantes, com excepção dos de natureza jurisdicional e sempre com possibilidade de recurso para o juiz do tribunal tributário correspondente.

<sup>51</sup> Acórdão n.º 80/2003, de 12-02-2003, publicado no *Diário da República*, II Série, de 21-03-2003.

<sup>52</sup> A primeira, consubstanciada numa composição de conflitos de interesses levada a cabo por um órgão independente e imparcial, em respeito pela lei ou por critérios por ela definidos, tendo como fim específico a realização do direito e da justiça (cfr. acórdão do TC n.º 182/90, publicado no *Diário da República*, II Série, de 11 de Setembro de 1990); a segunda, traduzida numa actividade que, partindo de uma situação de facto traduzida numa questão de direito, logra visar a prossecução do interesse público que a lei impõe à actividade administrativa e não a paz jurídica que decorre da resolução dessa questão.

n.º 332/2001 e 152/2002 publicados em *Diário da República*, II Série, de 12 de Outubro de 2001 e de 31 de Maio de 2002, respectivamente.

Feito este enquadramento, e tendo em atenção a natureza jurídica do acto de apensação ou desapensação, já anteriormente evidenciada, não hesitamos em considerar que a competência para a prática deste acto encontra-se, exclusivamente, reservada à administração tributária, na sua veste de órgão de execução fiscal. Destarte, a competência atribuída por lei à administração tributária é precisamente uma competência para a prática de actos de natureza não jurisdicional no processo de execução fiscal<sup>53</sup>. E, tal como tem vindo a ser postulado pelo TC relativamente à constitucionalidade da atribuição de competências à administração tributária para a instauração e prática de actos dentro do processo de execução fiscal, considera-se que tais actos de apensação ou desapensação de execuções não importam qualquer composição de interesses, pelo que os mesmos não possuem uma natureza jurisdicional. Eventualmente, a intervenção do tribunal pode ser suscitada no processo mas apenas como forma de dirimir eventuais conflitos provenientes de tal decisão de apensação ou desapensação e que coloquem em causa os direitos ou interesses legalmente protegidos do executado<sup>54</sup>.

De facto, da forma como se encontra estruturado o processo de execução fiscal no nosso ordenamento jurídico, apenas nas situações previstas no artigo n.º 1 do artigo 151.º do CPPT é que podemos considerar que este processo é, ainda que parcialmente, verdadeira jurisdição. Nos casos previstos neste normativo, encontramos uma série de acções e incidentes de natureza declarativa enxertados no processo de execução fiscal dispostos a assegurar a defesa efectiva de uma actividade jurisdicional. À parte destes casos, o processo de execução fiscal, embora revestindo uma natureza judicial, no sentido de que segue o esquema próprio dos processos judiciais, é dirigido e instruído pela administração tributária<sup>55</sup>.

Desta forma, é a administração tributária, enquanto órgão de execução fiscal, quem, oficiosamente ou a requerimento do executado, toma a iniciativa de proceder à apensação das execuções. É a administração tributária quem tem competência e se encontra em posição de aferir todos os pressupostos legais dos quais depende a apensação ou desapensação dos autos executivos.

Neste ponto, a jurisprudência emanada pelo STA tem sido uniforme e reiterada no sentido de que *os actos de natureza não jurisdicional, nomeadamente os actos de apensação de*

---

<sup>53</sup> Contudo, situações existem em que o processo de execução fiscal pode ser iniciado e extinto sem que tenham sido praticados actos de natureza jurisdicional e, portanto, sem que a intervenção do tribunal seja suscitada. Pense-se, neste ponto, no pagamento voluntário dos créditos exequendos por parte do executado ou de terceiro dentro do prazo de 30 dias após a citação.

<sup>54</sup> Matéria sobre a qual nos debruçaremos mais afinadamente em fase posterior do presente estudo.

<sup>55</sup> Cfr. acórdão do STA de 21-03-2012, proc. n.º 0867/11, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

execuções (artº 179º do Código de Procedimento e Processo Tributário) praticados no processo de execução fiscal, que não sejam incluídos no elenco do artº 151º do Código de Procedimento e Processo Tributário são da competência do órgão de execução fiscal. A ele cabe ponderar a conveniência ou oportunidade da apensação, sendo que poderá não a efectuar quando ela se mostrar inconveniente por prejudicar o cumprimento de formalidades especiais ou, por qualquer outro motivo, houver possibilidade de comprometer a eficácia da execução (artº 179º, nº 3 do Código de Procedimento e Processo Tributário). E ao tribunal caberá, nesta matéria, uma função meramente fiscalizadora, não lhe competindo substituir-se ao órgão de execução fiscal na prática de actos não jurisdicionais no âmbito do processo de execução fiscal<sup>56</sup>. Evidentemente, os poderes de direcção e de instrução do juiz tributário previstos no artigo 13.º do CPPT apenas relevam no âmbito da instância que se encontra incumbido de julgar, não produzindo efeitos nos processos ou actos processuais cuja competência pertence à administração tributária<sup>57</sup>.

No entanto, tal não significa que a decisão de apensação ou desapensação produzida pela administração tributária se repete como uma faculdade cujo exercício se encontre no livre arbítrio do órgão de execução fiscal, mas antes se apresenta configurada como um *poder-dever* sujeita a toda a regulamentação que a condiciona, o que, ademais, se encontra dependente de todos os processos de execução fiscal se encontrarem na mesma fase processual e dessa apensação não resultar prejudicado o cumprimento de formalidades especiais da execução fiscal ou comprometida, por qualquer forma, a eficácia da execução.

De facto, não há como considerar senão que a competência para a apensação ou desapensação das execuções, nos termos do artigo 179.º do CPPT, pertence à administração tributária. O que facilmente se compreende, uma vez que a questão não se reveste de carácter jurisdicional e é o órgão de execução fiscal quem se encontra em melhor posição para aferir

---

<sup>56</sup> Cfr. acórdão do STA de 16-01-2013, rec. n.º 0292/12. No mesmo sentido, pode ler-se o entendimento vertido, entre outros, nos acórdãos do STA de 28-11-2012, de 02-07-2014 e de 05-02-2015, proc. n.ºs. 0840/12, 0390/14 e 029/15, respectivamente, todos disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>57</sup> Em sede de procedimento de contra-ordenação tributária e em sentido de que impende sobre o Juiz ordenar a apensação, em fase judicial, dos processos de impugnação das decisões administrativas que aplicam coimas, também já se pronunciou o STA, no sentido de que *A conexão de processos é determinada por conveniência da Justiça. Ou porque há entre os crimes uma tal ligação que se presume que o esclarecimento de todos será mais fácil ou mais completo quando processados juntamente, evitando-se possíveis contradições de julgados e realizando-se consequentemente melhor justiça ou porque o mesmo agente responde por vários crimes e é conveniente julgá-los a todos no mesmo processo até para mais fácil e melhor aplicação da punição do concurso de crimes (...) **encontrando-se o juiz, a quem compete o julgamento da impugnação da decisão administrativa que aplicou a sanção, perante uma multiplicidade de processos, em que o infractor é o mesmo, que lhe foram distribuídos a si, ou aos outros juízes do mesmo Tribunal, deve averiguar da possibilidade de ordenar a apensação de todos os processos àquele que for o determinante da competência por conexão, de modo a que realize um só julgamento. Sendo certo que, o facto de não se ter ordenado a apensação de todos os processos na fase administrativa, face ao preceituado naquele artigo 24º, n.º 2, não impede que seja ordenada essa mesma apensação na fase judicial, cfr. artigo 29º, n.º 2, no despacho liminar ou em qualquer momento, antes de ser designada data para o julgamento ou antes da prolação da decisão por mero despacho** (destaque nosso) , cfr. acórdão do STA de 04-03-2015, proc. n.º 01396/14, consultável em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).*

sobre os pressupostos legais de que depende a apensação ou desapensação das execuções, o que, naturalmente, vai implicar um juízo de conveniência e oportunidade para o qual o legislador entendeu atribuir competência à administração tributária, no seu papel de órgão de execução fiscal, que intervém em sede executiva através da prolação de actos de natureza materialmente administrativos e não jurisdicionais.

## CAPÍTULO II - IMPLICAÇÕES DA APENSAÇÃO DE EXECUÇÕES NOS MEIOS PROCESSUAIS CONEXOS COM A EXECUÇÃO FISCAL

### § ÚNICO – ANÁLISE DOS EFEITOS DECORRENTES DA APENSAÇÃO DE EXECUÇÕES

Partindo de toda a caracterização jurídica anteriormente estudada, chegamos agora ao momento de realçar os efeitos que a apensação ou desapensação de execuções pode acarretar em sede de contencioso tributário associado ao processo de execução fiscal, *maxime*, a oposição à execução fiscal, embargos de terceiro e reclamação a que alude o artigo 276.º do CPPT.

Na realidade, bem sabemos que o processo de execução fiscal, apesar da sua natureza judicial, pode decorrer sem que seja necessária a intervenção do tribunal. Pense-se no caso de pagamento voluntário da dívida exequenda por parte do executado ou terceiro, ou na satisfação do crédito tributário através da penhora e venda dos bens do executado sem que este haja despoletado os mecanismos legais tendentes a colocar em crise estes actos. Não obstante, pode dar-se o caso de o executado ou terceiro lançar mão dos expedientes processuais relacionados com a execução e assim, ser suscitada a intervenção do órgão jurisdicional como forma de dirimir o competente litígio. Nesta última hipótese, imperioso se torna debruçarmo-nos sobre os efeitos que a apensação de processos, ou a falta dela, pode provocar nos respectivos meios contenciosos.

Torna-se evidente que, sendo tais mecanismos processuais destinados a colocar em crise a pretensão executiva do credor tributário ou um acto pelo mesmo praticado em sede de processo de execução, estes pressupõem, do ponto de vista eminentemente formal, uma unidade do processo, ainda que este possa comportar múltiplas execuções. Se as várias execuções respeitaram a um só processo, não podem os meios processuais de oposição, embargos e reclamação deixar de abranger todas elas; se as inúmeras execuções são autuadas em diferentes processos, tais meios de reacção, deduzidos num único processo, não se encontram aptos a produzir os seus efeitos nos demais, sem que, para tal, haja sido utilizada a figura da apensação. *Por certo, ninguém sustentará que possam contestar-se diversas acções*

que corram separadamente contra o mesmo réu mediante uma única contestação, ainda que instauradas pelo mesmo autor e com idêntica fundamentação<sup>58</sup>.

O STA tem entendido que a razão que parece presidir a tais asserções é que, no caso de várias execuções compiladas no mesmo processo, embora do ponto de vista substancial as execuções sejam tantas quantas as dívidas que o processo se destina a satisfazer, em termos formais existe apenas uma singular execução, enquanto que na situação da tramitação separada das execuções, não só existe uma multiplicidade de execuções como, do ponto de vista formal, há uma pluralidade de processos. E, nesta conformidade, se existe uma variedade de pretensões executivas formuladas em diferentes processos, ainda que conexas, só a junção das causas poderá legitimar a dedução de uma única acção a todas elas<sup>59</sup>.

Desde já, permitimo-nos concluir que a admissibilidade da cumulação de execuções formulada na oposição, nos embargos de terceiro ou na reclamação a que alude o artigo 276.º do CPPT pressupõe, sempre, que seja a mesma execução fiscal a que o pedido se reporta, ou, tratando-se de execuções instauradas autonomamente, que elas tenham sido anteriormente apensadas, pois que, processando-se tais meios processuais nos próprios autos da execução fiscal, só será possível a apreciação da legalidade dos actos que nela hajam sido praticados pela administração tributária. Efectivamente, embora com tramitação processual autónoma relativamente ao processo de execução fiscal a que respeitam, tais meios processuais funcionam na dependência deste. Embora destacáveis, não podem deixar de se assumirem como integrados na execução fiscal.

Assim, também tem sido amplamente assumido pela jurisprudência reiterada e consolidada do STA que a dedução de um único meio processual que tenha por objecto várias execuções fiscais que não se encontram apensadas, consubstancia a verificação de uma excepção dilatória, a qual tem vindo a ser reputada de inominada por não constar especificamente do elenco meramente exemplificativo constante do artigo 577.º do CPC<sup>60</sup>. A excepção dilatória, segundo os ensinamentos de Manuel de Andrade, consiste *na arguição de quaisquer irregularidades ou vícios de natureza processual que façam obstáculo – se não forem sanadas, quando a lei o consinta – à apreciação do mérito da causa (bem ou mal fundado da pretensão do Autor; procedência ou improcedência da acção) no processo de que se trata ou pelo tribunal onde ela foi proposta*<sup>61</sup>.

---

<sup>58</sup> Vide o acórdão do STA de 25-01-2012 e de 16-01-2013, proc. n.ºs 0802/11 e 0292/12, respectivamente, ambos disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>59</sup> Neste sentido, o acórdão do STA de 21-03-2012, proc. n.º 0867/11, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>60</sup> Subscrevendo este entendimento, podem ler-se, entre vários outros, os acórdãos do STA de 18-05-2011, de 28-11-2012, de 17-04-2013 e de 20-04-2016, proc. n.ºs 0424/11, 0840/12, 0199/13 e 68/16, respectivamente, todos consultáveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>61</sup> Ob. cit., pág. 124 e 125.

A questão que importa agora resolver prende-se com as consequências processuais, para o interessado, da verificação desta excepção dilatória inominada. E, neste segmento, duas posições alternativas podem ser adoptadas:

- a primeira, no sentido de que tal excepção dilatória, se detectada em fase liminar, acarreta a rejeição do respectivo meio processual, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 590.º do CPC, sem prejuízo do recurso à faculdade prevista no artigo 560.º do mesmo diploma legal ou, se apenas conhecida posteriormente, dá origem à absolvição da instância, nos termos previstos na alínea e) do n.º 1 do artigo 278.º, no n.º 1 e 2 do artigo 576.º, no artigo 578.º e no n.º 1 do artigo 608.º, todos do CPC, sem prejuízo da possibilidade de renovação da instância prevista no artigo 279.º do mesmo diploma legal (perfilhada, entre outros, pelo recente acórdão do STA de 29-06-2016, proc. n.º 0613/16<sup>62</sup>);

- a segunda, no sentido de que, apesar de nos encontrarmos perante uma excepção dilatória, tal factor, por si só, não implica a rejeição do meio processual em fase liminar ou a posterior absolvição da instância. Considera-se, aqui, que é possível a sanção desta irregularidade da instância, devendo o tribunal diligenciar no sentido de notificar o interessado para que este venha ao processo indicar qual o pedido que pretenda ver apreciado, prosseguindo a lide em conformidade (defendida, entre outros, no acórdão do STA de 18-05-2011, proc. n.º 0424/11<sup>63</sup>).

Entre estas duas teses, acolhemos a primeira, pelo simples motivo de que esta posição garante ao executado que falhou na dedução do meio processual um maior grau de protecção dos seus direitos e interesses legítimos e, como tal, melhor serve o propósito da boa administração e da justiça. Efectivamente, se a segunda solução tem como vantagem a continuação da instância relativamente a uma das execuções, também possui a terrível objecção de deixar o executado desprotegido quanto às demais<sup>64</sup>. Portanto, antes da absolvição da

---

<sup>62</sup> Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) e donde se sumariza: *A dedução de uma única oposição a várias execuções fiscais que não se encontrem apensadas constitui excepção dilatória inominada que determina o indeferimento da petição inicial, se conhecida em fase liminar (cfr. arts. 278.º, n.º 1, alínea e), 576.º, n.ºs 1 e 2, 578.º, e 590.º, n.º 1, todos do CPC.*

<sup>63</sup> Consultável em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) e onde se sumariou: *Cumulando-se reclamações relativas a processos de execução diferentes não apensadas, deve ordenar-se a notificação do reclamante para proceder à indicação da reclamação que pretende ver apreciada no processo, sob pena de absolvição da instância em relação a todos os pedidos formulados.*

<sup>64</sup> Veja-se, neste sentido, o acórdão do STA de 17-04-2013, proc. n.º 0199/13, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), donde se retira que *No caso de o executado em execuções que não estejam apensadas entre si deduzir oposição mediante uma única petição inicial, não se justifica que o tribunal o notifique para indicar, no prazo que fixar, qual o pedido ou os pedidos que continuarão a ser apreciados no processo. Isto, porque, admitindo que o oponente viesse escolher uma dessas execuções para que o processo de oposição prosseguisse, ele ficaria aqui desprotegido no que respeita às restantes execuções: é que, nesse caso, a lei não prevê a possibilidade de apresentação de novas petições de oposição relativamente às execuções restantes.*

instância não há que proceder à notificação do executado para indicar qual o pedido que pretende continuar a ver apreciado no processo.

Não descuidamos que nem sempre a verificação de uma excepção dilatória deverá conduzir a uma decisão de absolvição da instância, dado que tais excepções só subsistem enquanto a respectiva falta ou irregularidade não for sanada, nos termos do n.º 2 do artigo 6.º do CPC; ainda que subsistam, não terá lugar a absolvição da instância quando, destinando-se a tutelar o interesse de uma das partes, nenhum outro motivo obste, no momento da apreciação da excepção, a que se conheça do mérito da causa e a decisão deva ser integralmente favorável a essa parte<sup>65</sup>. Procura-se, desta forma, dar prevalência à justiça material em detrimento da justiça formal, tendo sempre presentes as razões impostas pelo princípio da economia e celeridade processual. No entanto, há que atestar que os pressupostos processuais podem ter como objectivo acautelar o interesse público da boa administração da justiça e não o interesse processual das partes. Neste sentido também já se pronunciou o STA, num entendimento que subscrevemos na íntegra, o qual postula que *a exigência de que seja deduzida uma oposição relativamente a cada execução fiscal que não esteja apensada, não visa tutelar o interesse das partes, designadamente o do oponente; visa, isso sim, assegurar o interesse público da boa administração da justiça, sabido que se pode tornar inviável para o tribunal apreciar uma contestação a diversas execuções que não estão apensadas e que até podem estar em fases processuais completamente distintas, eventualmente, até em serviços de finanças diferentes, bem como lhe será impossível, a final, dar cumprimento do disposto no art. 213.º do CPPT*<sup>66</sup>, razão pela qual não pode funcionar, em sede de execução fiscal, o princípio da sanção da instância previsto no n.º 3 do artigo 278.º do CPC.

Carla Tavares também aborda esta problemática, embora referindo-se apenas ao mecanismo de oposição previsto nos artigos 203.º e seguintes do CPPT, mas também no sentido que ora nos motiva, designadamente quando refere que *Não havendo apensação prévia, portanto, decorrente de um acto do órgão da execução fiscal, perante uma pluralidade de processos de execução, resta ao executado uma única via, opor-se às execuções fiscais separadamente. Como tal, a cumulação de pedidos em oposição à execução fiscal é ilegal e tem como consequência jurídica a absolvição da instância da Fazenda Pública*<sup>67</sup>.

Como tal, a dedução, pelo executado, de um qualquer meio legal conexo com vários processos de execução fiscal que não se encontram apensados, importa a absolvição da

---

<sup>65</sup> Cfr. n.º 3 do artigo 278.º do CPC.

<sup>66</sup> Cfr. acórdãos do STA de 25-01-2012 e de 17-04-2013, proc. n.ºs 0802/11 e 0199/13, respectivamente, ambos consultáveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>67</sup> Ob. cit. pág. 136.

instância da Fazenda Pública, sem prejuízo da faculdade prevista no artigo 279.º do CPC, aplicável ao processo tributário por remissão da alínea e) do artigo 2.º do CPPT. Tal é a solução que a lei impõe e que melhor acautela o interesse processual da parte que errou, que se prende com a renovação da instância em moldes adequados à tutela da sua pretensão.

### CAPÍTULO III - CONTROLO DA LEGALIDADE DO ACTO DE APENSAÇÃO

#### 1 – ADMISSIBILIDADE DA SINDICÂNCIA JURISDICCIONAL DO ACTO DE APENSAÇÃO OU DESAPENSAÇÃO

Após tudo o que atrás estudamos, no sentido de aclaração do regime legal respeitante à apensação em sede de processo de execução fiscal, é chegado o momento de nos debruçarmos, com afinco, à questão da possibilidade de sindicância jurisdiccional do acto que ordena (ou não) a apensação, isto é, no fundo, aferirmos sobre a susceptibilidade de o executado reagir, em sede judicial, contra o acto de indeferimento da apensação ou contra o acto de desapensação praticado pelo órgão de execução fiscal. De facto, esta questão coloca-se sobre duas perspectivas fundamentais, muito embora tratemos de as abordar conjuntamente:

- por um lado, pode dar-se o caso de o executado requerer, junto do órgão de execução fiscal, a apensação dos processos de execução fiscal<sup>68</sup> e tal pretensão ser objecto de indeferimento;

- por outro lado, pode suceder que seja o órgão de execução fiscal a proferir uma decisão de desapensação, por considerar que a tramitação conjunta cause prejuízo para o autos executivos<sup>69</sup>.

No nosso ordenamento jurídico, o princípio da tutela jurisdiccional efectiva ganha consagração constitucional através do n.º 4 do artigo 268.º da CRP, o qual garante aos administrados uma tutela efectiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, onde se incluem, designadamente, meios para o reconhecimento de tais direitos ou interesses, mecanismos para a impugnação de quaisquer actos administrativos que provoquem lesões independentemente da sua forma, instrumentos que visem a determinação da prática de actos administrativos legalmente devidos e ainda meios cautelares adequados. Neste seguimento, garante-se, através do n.º 1 do artigo 9.º da LGT, o acesso à justiça tributária para a tutela plena e efectiva de todos os direitos ou interesses legalmente protegidos dos administrados. Por seu turno, consagra o n.º 1 do artigo 96.º do CPPT que o processo judicial tributário tem por função a tutela plena, efectiva e em tempo útil dos direitos ou interesses legalmente protegidos em matéria tributária.

---

<sup>68</sup> Possibilidade que sempre lhe é concedida, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 179.º do CPPT.

<sup>69</sup> Cfr. n.º 4 do artigo 179.º do CPPT.

Relativamente ao preceito previsto no n.º 4 do artigo 268.º da CRP, J. J. Gomes Canotilho e Vital Moreira ensinam que *Em articulação com o art. 20º, onde se prevê o direito geral de acesso à tutela jurisdicional efectiva, e com o art. 212º, onde se estatui a competência dos tribunais administrativos e fiscais para o julgamento das acções e recursos contenciosos que tenham por objecto dirimir os litígios emergentes das relações jurídico-administrativas, os n.º 4 e 5 deste preceito concretizam o direito à tutela jurisdicional efectiva dos direitos e interesses dos particulares na específica relação destes com a administração. Através do recorte das principais espécies de acções e de sentenças, a constituição torna claro que a liberdade de conformação do legislador deverá ser restringida, pois sobre ele recai o dever de possibilitar aos tribunais a adopção de decisões que julguem adequadamente todas as pretensões dos particulares dirigidas à defesa dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos*<sup>70</sup>.

Mário Aroso de Almeida e Carlos Cadilha aclaram o direito a uma tutela jurisdicional efectiva como o direito a obter, em prazo razoável, decisões que apreciem, com força de caso julgado, as pretensões regularmente deduzidas em juízo (isto é, as pretensões que forem apresentadas na observância dos pressupostos processuais de cujo preenchimento depende, nos termos da lei, a obtenção de uma pronúncia judicial sobre o respectivo mérito) e a possibilidade de fazer executar essas decisões. A estas duas dimensões, declarativa e executiva, da tutela jurisdicional, acresce a dimensão cautelar, concretizada no direito de obter as providências cautelares, antecipatórias ou conservatórias, necessárias para assegurar o efeito útil da decisão<sup>71</sup>.

Jorge Lopes de Sousa sustenta que *Este art. 96.º do CPPT, na esteira daquele n.º 4 do art. 268.º da CRP e na sequência da opção já feita no n.º 1 do art. 118.º do CPT, vem consagrar, em termos gerais, no contencioso tributário, uma opção pela doutrina subjectivista, afastando-se da doutrina objectivista, tradicional no contencioso administrativo e tributário português. Para a doutrina subjectivista, a função primacial do contencioso administrativo e tributário é a garantia da tutela judicial dos direitos ou interesses legítimos, sendo o objecto do processo judicial a relação jurídica tributária, enquanto para a doutrina objectivista a função daqueles contenciosos é a manutenção da legalidade, assumindo o processo administrativo ou tributário o cariz de processo feito a um acto*<sup>72</sup>.

Joaquim Freitas da Rocha apelida-o de contencioso pleno, o que significa que o contribuinte pode, em geral, defender as suas posições jurídicas em todas as situações em que

---

<sup>70</sup> In *Constituição da República Portuguesa Anotada*, vol. II, 4.ª edição revista, Coimbra Editora, Coimbra, 2010, pág. 828.

<sup>71</sup> In *Comentário do Código de Processo nos Tribunais Administrativos*, 3.ª edição, Almedina, Coimbra, 2010, pág. 30.

<sup>72</sup> Ob. cit., vol. II, pág. 28 e 29.

*a sua esfera jurídica se encontre afectada, seja nas situações em que existe uma actuação administrativa (contencioso de segundo grau ou “contencioso por acção”), seja nas situações em que essa actuação, devendo existir, não existe (contencioso de primeiro grau ou “contencioso por omissão”). Para este autor, [u]ma análise juridicamente adequada permite abstractamente concluir que estas exigências constitucionais estão cumpridas e que, por tal motivo, os administrados / contribuintes dispõem de um arsenal processual suficientemente vasto, seja em termos de qualidade seja em termos de quantidade, para fazer valer as diferentes pretensões em juízo<sup>73</sup>.*

Na realidade, compilados todos estes entendimentos, não podemos deixar de interpretar a tutela jurisdicional efectiva consagrado no n.º 4 do artigo 268.º da CRP como o direito a obter, num prazo razoável, decisões que apreciem, com força de caso julgado, as pretensões apresentadas pelos interessados na observância dos pressupostos processuais de cujo preenchimento depende, nos termos da lei, a obtenção de uma pronúncia judicial acerca do respectivo mérito, bem como a possibilidade de fazer executar essas mesmas decisões. Apontamos, neste particular, ao que se encontra postulado no n.º 1 do artigo 97.º da LGT e, bem assim, ao que corresponde o n.º 1 do artigo 2.º do CPC<sup>74</sup>.

E, neste sentido, é indubitável, como vimos, que o ordenamento jurídico tributário contempla um conjunto de meios de cariz impugnatório de segundo grau, entendido como aquele que se destina a sindicar uma anterior actuação administrativa, capazes de assegurar, plenamente, as mais diversas posições ou pretensões dos executados em juízo e em fazer executar as decisões que daí emergem, nomeadamente e para o que ora nos ocupa, em sede de execução fiscal.

Mas a questão que colocamos vai um pouco mais além e resume-se a saber até que ponto é que uma eventual decisão de apensação ou desapensação de processos de execução fiscal contende com os direitos ou interesses legalmente protegidos dos executados, isto é, se tal decisão é susceptível de afectar tais direitos ou interesses e, em conformidade, passível de sindicância jurisdicional, ou se, pelo contrário, não se configura como lesiva para a esfera jurídica do executado e, neste caso, é insusceptível de ser apreciada em juízo.

Consagra o n.º 1 do artigo 95.º da LGT que a qualquer interessado é concedido o direito de impugnar ou recorrer de todos os actos susceptíveis de provocarem uma lesão nos seus

---

<sup>73</sup> Ob. cit., pág. 248.

<sup>74</sup> O qual dispõe que *A protecção jurídica através dos tribunais implica o direito de obter, em prazo razoável, uma decisão judicial que aprecie, com força de caso julgado, a pretensão regularmente deduzida em juízo, bem como a possibilidade de a fazer executar.*

direitos e interesses legalmente protegidos, elencando-se<sup>75</sup>, no n.º 2 da mesma disposição legal, actos que podem ser considerados lesivos para os interessados, donde se retira, na respectiva alínea j), os actos praticados em sede de execução fiscal.

Jorge Lopes de Sousa vem defender claramente que se devem considerar lesivos e, por isso, imediatamente impugnáveis, os actos administrativos que possuam repercussão negativa imediata na esfera jurídica dos seus destinatários, quando a sua lesividade não puder ser diferida por meio administrativos de impugnação<sup>76</sup>.

Aqui chegados, cumpre realçar que sem sempre a jurisprudência emanada pelos tribunais superiores se mostrou uniforme. Primeiramente, acompanhada por doutrina relevante que a alicerçava, manifestou alguma resistência à possibilidade de o executado se insurgir, em tribunal, contra o acto de indeferimento do pedido de apensação ou de desapensação oficiosa.

Considerava-se que a decisão de apensação tem na sua génese motivações de eficácia e celeridade processual, as quais apenas interferiam na esfera jurídica da fazenda pública e não ganhavam qualquer repercussão nos legítimos direitos e interesses do próprio executado, os quais não aumentavam ou diminuían com aquela decisão e, portanto, não se configurando tal decisão como um acto lesivo, não se afigurava como havia o executado de colocar em crise a respectiva legalidade<sup>77</sup>. Considerava-se, ainda, que o acto de indeferimento do pedido de apensação de execuções, na qualidade de acto interlocutório, só seria autónoma e directamente impugnável, se lesasse direitos ou interesses legalmente protegidos do executado, por força do regime de impugnação unitária imposto ao contencioso tributário através do artigo 54.º do CPPT<sup>78</sup>.

Por seu turno, Jorge Lopes de Sousa, num primeiro momento e a perfilhando esta tese, ensina que é duvidoso que a decisão emanada pelo órgão de execução fiscal que ordene ou invalide a apensação ou desapensação dos processos de execução fiscal possa ser impugnada

---

<sup>75</sup> A título meramente exemplificativo, como sugere o emprego, pelo legislador, da expressão *nomeadamente*.

<sup>76</sup> Ob. cit., vol. II, pág. 28 e acórdão do STA de 06-10-2004, proc. n.º 1999/03, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>77</sup> Vide, a este respeito, o entendimento vertido no acórdão do TCA Norte de 30-04-2014, proc. n.º 00913/13.0BEBRG e no acórdão do STA de 28-09-2011, proc. n.º 0748/11, este último no sentido que se levanta a dúvida de saber se o acto que recusa a apensação tem a natureza de «acto impugnável», pois a admitir-se que este acto se caracteriza por lesar «direitos e interesses legítimos» que o executado pode fazer valer «no processo» (art. 276º do CPPT), dificilmente se vislumbra que direitos processuais são vedados com o facto dos processos correrem autonomamente em vez de apensados. Com efeito, se o que o motiva a apensação de processos são sobretudo razões de economia processual, atenta a conexão das causas, e não motivos relacionados com os direitos e deveres processuais das partes, não se vê em que medida estes poderão ser afectados com a decisão de recusa de apensação. É que os direitos que podem ser exercidos nos processos unificados pela apensação são os mesmos que se podem exercer no processo autónomo; ambos os acórdãos estão disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)

<sup>78</sup> Dispõe este preceito, sob a epígrafe *Impugnação unitária* que *Salvo quando forem imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte ou disposição expressa em sentido diferente, não são susceptíveis de impugnação contenciosa os actos interlocutórios do procedimento, sem prejuízo de poder ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida.*

junto do tribunal tributário competente, pois que *apesar de poder ser requerida pelo executado, não parece ser qualificável como acto susceptível de afectar a sua esfera jurídica, pois os direitos processuais de que o executado dispõe não aumentam nem diminuem com a apensação ou não. São apenas razões de ordem prática, de comodidade e de economia processual e não atinentes aos direitos substantivos ou faculdades processuais do exequente e do executado que justificam a apensação e a desapensação e é duvidoso, pelo menos, que possíveis inconveniências para os particulares que possam resultar de actos processuais deste tipo possam ser consideradas, sem excessivas preocupações pseudo-garantísticas, como actos lesivos de direitos ou interesses legalmente protegidos para efeitos do direito de impugnação contenciosa previsto no artigo 268.º, n.º 4 da CRP*<sup>79</sup>.

Na realidade, o argumento que sobressai é que a apensação é um acto de mera tramitação processual, com efeitos meramente internos, que não externos e que, por essa razão, não possui a virtualidade de ofender posições e direitos legalmente previstos para o executado, ao qual não restava outra solução que não se conformar com a decisão proferida pelo órgão de execução fiscal, independentemente do sentido se mostrar favorável à sua pretensão ou não.

Subscrevendo uma diferente orientação, o STA não tem recusado em absoluto a possibilidade de impugnação autónoma do acto de apensação, designadamente quando se verifique no caso concreto que aquele acto pode ser lesivo de direitos subjectivos ou direitos processuais do executado. De acordo com esta tese, o princípio da tutela jurisdicional efectiva é passível de justificar a impugnabilidade imediata de um acto materialmente administrativo praticado no âmbito do processo de execução fiscal, cuja utilidade e eficiência dependam da circunstância de se verificar, no caso em concreto, o prejuízo irreparável a que alude o n.º 3 do artigo 279.º do CPPT<sup>80</sup>. Ou seja, a utilidade da impugnação imediata deve ser aferida em função dos direitos e interesses processuais que o executado pretende fazer valer no processo de execução fiscal. Considera-se, portanto, que *estando em causa uma decisão de não apensação fundada no disposto no artº 179º, nº 3 do CPPT – quando ela se mostrar inconveniente por prejudicar o cumprimento de formalidades especiais ou, por qualquer outro motivo, houver possibilidade de comprometer a eficácia da execução – será no plano dessa relação*

---

<sup>79</sup> Ob. cit. vol. III, pág. 317, donde se retira ainda que *relativamente à desapensação, nem se prevê a possibilidade de ser efectuada a requerimento do executado, o que indicia que se pretendeu deixá-la ao critério do órgão de execução fiscal, dependente da sua avaliação pessoal sobre as circunstâncias em que a apensação de uma das execuções pode causar prejuízo para as restantes. São estas razões de eficácia e não a conveniência ou comodidade que a apensação pode trazer para o executado que são decisivas para a desapensação, pelo que parece que não poderá ser impugnada a decisão de desapensação. E, se isto é assim em relação à desapensação também será em relação à recusa de apensação a requerimento do executado, pois não se compreenderia que o órgão de execução fiscal tivesse de efectuar a apensação em situação em que, em seguida, decidiria a desapensação.*

<sup>80</sup> Sobre o conceito de prejuízo irreparável e respectivas implicações, pode ler-se CARLA TAVARES, ob. cit., pág. 210 e segs.

*causa/efeito, que se poderá materializar a sindicabilidade contenciosa do eventual indeferimento do pedido de apensação formulado pelo executado*<sup>81</sup>.

Jorge Lopes de Sousa, apesar de ter entendido não se justificar a tutela jurisdicional quando estão meramente em apreço razões de ordem prática e não referentes aos direitos substantivos e processuais dos interessados, num segundo momento, também não fecha a porta a tal possibilidade, contando que a decisão de indeferimento de apensação ou desapensação seja susceptível de provocar uma lesão efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos interessados<sup>82</sup>.

Na realidade, o que se encontra aqui em causa prende-se com a utilidade da impugnação da decisão de indeferimento do pedido de apensação ou da decisão de desapensação oficiosa, o que deve ser escrutinado em função dos direitos ou interesses processuais que o executado ou outros interessados poderão fazer valer no processo, de acordo com um juízo de prognose posterior.

Da nossa parte, propendemos a concordar com este segundo entendimento.

Em primeiro lugar, porque não aceitamos que o acto de apensação ou desapensação possua efeitos meramente internos, de trâmite ou de expediente, e não influa directamente num direito ou interesse legalmente protegido do executado. E também não vemos como aplicar o regime previsto no artigo 54.º do CPPT ao processo de execução fiscal, desde logo, pelo simples facto de tal norma se encontrar inserida no grupo de normas próprias reguladoras do procedimento tributário – artigos 44.º e seguintes do CPPT – e não do processo de execução fiscal, o qual, como sabemos possui natureza judicial e encontra a sua regulamentação através dos artigos 148.º e seguintes do mesmo diploma legal<sup>83</sup>.

Depois, porque consideramos, em subscrição da doutrina expendida por Diogo Leite de Campos, Benjamin Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, que, no conceito de acto reclamável *poderão caber tanto decisões, como abstenções vinculadas de agir e os afectados podem ser também outros que não só o executado, como ainda estar-se perante situações em que não existe um direito ou interesse conferidos pela lei substantiva, mas haver apenas um interesse processual, como o da celeridade: pense-se na não tramitação em devido tempo dos actos consequencialmente definidos na lei para o processo de execução fiscal e que poderão afectar ora o executado, ora os credores, ora até outros interessados*<sup>84</sup>. De facto, para estes autores,

---

<sup>81</sup> A este respeito, o acórdão do STA de 05-02-2015, proc. n.º 029/15, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>82</sup> Ob. cit., vol. III, pág. 318 e 319.

<sup>83</sup> Neste sentido, veja-se o acórdão do STA de 03-06-2015, proc. n.º 0528/15, consultável em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>84</sup> Ob. cit., pág. 535.

numa interpretação do n.º 2 do artigo 103.º da LGT que tendemos a considerar extensiva, a prática de um acto, em sede de execução fiscal, que afecte o interesse processual da celeridade é susceptível de constituir fundamento para suscitar a intervenção do tribunal.

Ademais, porque vislumbramos claramente e em termos muito pragmáticos, uma série de direitos do executado que apenas podem ser exercidos nos processos de execução fiscal unificados e que são sonogados pela tramitação autónoma de cada processo. Falamos aqui, adjectivamente, da possibilidade de dedução de uma única oposição a processos de execução fiscal apensados, com o conseqüente pagamento de uma única taxa de justiça, ao invés do que sucederia na eventualidade dos processos tramitarem autonomamente, situação em que deveriam ser deduzidas tantas oposições quantos processos e pagas tantas taxas de justiça quantas as oposições interpostas. Reportamo-nos ainda, e não menos relevante, à possibilidade de recurso jurisdicional das decisões dos tribunais tributários, nos termos do artigo 281.º do CPPT, no sentido em que, sendo a regra geral em sede de execução fiscal a que o valor da acção corresponde ao valor da dívida exequenda<sup>85</sup>, pode dar-se o caso de a dívida exequenda correspondente aos processos unificados ser superior à alçada dos tribunais tributários de 1.ª instância<sup>86</sup>, e portanto, tal recurso ser admissível à luz do n.º 4 do artigo 280.º do CPPT, o que eventualmente poderia não se verificar no caso de tramitação singular de cada processo de execução fiscal com dívida exequenda inferior a € 5.000,00.

De um ponto de vista material, notamos aqui que a apensação dos processos de execução fiscal pode fazer despoletar uma dívida exequenda, totalizada no seu conjunto, superior a 500 UC e permitir o acesso do executado a um prazo mais longo de pagamento da dívida em prestações, nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 196.º do CPPT; direito que

---

<sup>85</sup> Cfr. alínea e) do n.º 1 e n.º 3, ambos do artigo 97.º-A do CPPT.

<sup>86</sup> Actualmente a alçada dos tribunais tributários de 1.ª instância está fixada em € 5.000,00, cfr. artigo 105.º da LGT, da redacção dada pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para o ano de 2015. Não descuidamos acerca da existência de uma desarmonia entre as normas contidas no artigo 105.º da LGT e no n.º 2 do artigo 6.º do ETAF. Contudo, somos do entendimento que a alteração imposta ao artigo 105.º da LGT pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro procedeu a uma revogação tácita da regra prevista no n.º 2 do artigo 6.º do ETAF, como, aliás, tem sido veiculado pela jurisprudência do STA, nomeadamente no acórdão de 24-02-2016, proc. n.º 01291/15, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), onde se pode ler que *com a entrada em vigor da referida Lei n.º 82-B/2014, em 1 de Janeiro de 2015, ocorreu a revogação tácita da norma contida no n.º 2 do artigo 6.º do ETAF, que dispunha o seguinte «A alçada dos tribunais tributários corresponde a um quarto da que se encontra estabelecida para os tribunais judiciais de 1.ª instância», sabida que a lei posterior revoga a anterior não só quando expressamente o declare, como, também, como é o caso, seja com ela incompatível – cfr. artigo 7.º, n.º 2, do Código Civil (...) E a circunstância de o ETAF ter sido republicado em 2/10/2015 (face às alterações introduzidas pelo Dec. Lei n.º 214-G/2015 aos artigos 1.º, 2.º, 4.º, 9.º, 13.º, 14.º, 17.º, 24.º, 29.º, 40.º, 41.º, 43.º, 44.º, 46.º, 48.º, 49.º, 51.º, 52.º e 74.º) não significa que esse artigo 6.º tenha visto a sua vigência reestabelecida, isto é, tenha recuperado a sua vigência e operado a revogação das normas que tacitamente a haviam revogado. Com efeito, o legislador que procedeu à alteração das referidas normas do ETAF não manifestou intenção de mexer na matéria das alçadas ou de proceder à alteração da norma que constava do artigo 6.º do ETAF e que, como se viu, fora entretanto revogada (o legislador não o incluiu entre os preceitos do ETAF de 2002 que quis alterar), nem existe qualquer disposição no sentido da restauração da sua vigência ou, sequer, de revogação da lei revogatória e de reinstalação da norma contida nesse artigo 6.º do ETAF.*

eventualmente poderia não lhe assistir caso se considerasse, singularmente, cada dívida exequenda correspondente a cada processo de execução fiscal.

Por outro lado, o facto do legislador ter expressamente previsto que a apensação de processos de execução fiscal se possa fazer a requerimento do executado, foi porque considerou que daí poderiam advir vantagens para a salvaguarda dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos. Caso contrário, não consagraria, como efectivamente o fez, essa possibilidade, até porque não seria razoável que o legislador tivesse expressamente consignado que o interessado pudesse requerer a prática de um acto que se revelaria inútil ou inconsequente<sup>87</sup>. Assim, adoptando o entendimento vertido no acórdão do TCA Sul de 11-10-2006, proc. n.º 00880/05, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), *a recusa da concessão de uma vantagem prevista na lei, verificados que estejam os requisitos para que a mesma seja concedida, não pode deixar de entender-se como violadora dos direitos ou interesses legítimos do seu requerente e, nesta conformidade, considerando nós, como consideramos, que a não apensação das execuções é susceptível de afectar a esfera jurídica do executado, sempre a possibilidade de sindicância judicial da mesma terá de estar garantida.*

Efectivamente, não vemos como negar ao executado, que viu tais direitos coarctados pela decisão de indeferimento do pedido de desapensação ou pela decisão de desapensação oficiosa o recurso à via judicial com vista à aferição da respectiva legalidade. Esta será a única solução, em nosso entendimento, que respeitará integralmente o princípio inscrito no n.º 4 do artigo 268.º da CRP e no n.º 1 do artigo 9.º da LGT, *maxime*, na vertente em que impõe a existência, no ordenamento jurídico tributário, de meios de impugnação de actos lesivos praticados pela administração tributária.

## 2 – MECANISMO PROCESSUAL ADEQUADO

Após o que acabamos de suportar no capítulo anterior e de forma a materializar em termos adequados o expediente processual que deve ser adoptado quando o executado pretende syndicar jurisdicionalmente o acto de indeferimento do pedido de apensação ou de desapensação oficiosa, em respeito pelo princípio da plenitude dos meios processuais<sup>88</sup>, do qual resulta que a cada direito de impugnar corresponde o meio processual mais adequado de o fazer

---

<sup>87</sup> Pois que, em harmonia com o preceituado no n.º 3 do artigo 9.º do CC, na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.

<sup>88</sup> Previsto no n.º 2 do artigo 97.º da LGT.

valer em juízo, necessário se torna que, de entre todos os mecanismos contenciosos conexiados com o processo de execução fiscal, se eleja aquele que se mostre idóneo a suportar tal pretensão do executado em tribunal.

Em boa verdade, o reflexo do princípio da tutela jurisdicional efectiva em sede de processo judicial tributário não é anárquico ou deixado totalmente à disposição do interessado, antes obedece a regras estabelecidas na lei, tais como a do uso do meio processual adequado e a da consagração de prazos dentro dos quais tais meios podem ser exercidos. O que equivale a dizer que, em matéria de execução fiscal, perante a pluralidade de formas processuais previstas na lei, o executado há-de lançar mão do meio processual que se revele mais adequado para a tutela da sua pretensão junto do tribunal tributário<sup>89</sup>.

Relativamente aos meios processuais tributários, estes encontram-se definidos no artigo 101.º da LGT e no artigo 97.º do CPPT, pretendendo o legislador proceder à adequação das várias acções aos fins que as mesmas pretendem tutelar.

Não devemos, contudo, descuidar que o processo de execução fiscal corre os seus termos nos órgãos periféricos locais da administração tributária e apenas será suscitada a intervenção do tribunal tributário para a decisão dos incidentes, dos embargos, da oposição (incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade tributária subsidiária e da reclamação dos actos praticados pelo órgão de execução fiscal, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 151.º do CPPT. E estes são, na verdade, todos os mecanismos processuais intimamente relacionados com o processo de execução fiscal, para além, naturalmente, dos meios cautelares especificamente destinados à salvaguarda dos créditos tributários<sup>90</sup>. Neste sentido já dispõe o artigo 101.º da LGT, onde é consagrada uma enumeração não taxativa dos meios processuais existentes nas leis adjectivas tributárias.

Especificamente, inclui a alínea d) do artigo 101.º da LGT e a alínea n) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT nos meios processuais tributários, o recurso dos actos praticados na execução fiscal, no próprio processo ou, nos casos de subida imediata, por apenso. Igualmente, garante o n.º 2 do artigo 103 do mesmo diploma legal que aos interessados assiste o direito de reclamação

---

<sup>89</sup> O pedido formulado deve ser adequado à finalidade abstractamente figurada pela lei para essa forma processual, sob pena de ocorrer erro na forma de processo, cfr. neste sentido, entre vários outros, os acórdãos do STA de 28/03/2012, de 29/02/2012, de 28/05/2014, de 18/06/2014 e de 05/11/2014, proc. n.ºs 1145/11, 1161/11, 01086/13, 01549/13 e 01015/14, respectivamente, todos disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). Tudo isto, sem prejuízo, em homenagem ao princípio constitucional da tutela judicial efectiva, *pro actione*, anti-formalista e de obtenção da justiça material, do dever de convolução para a forma adequada de processo, previsto no n.º 3 do artigo 97.º da LGT e no n.º 4 do artigo 98.º do CPPT, desde que não seja manifesta a improcedência ou extemporaneidade do meio processual para o qual se pretenda convolar e seja a respectiva petição idónea para o efeito; *vide*, perfilhando esta última posição, os acórdãos do STA de 04-06-2008 e de 03-06-2009, proferidos no âmbito dos recursos n.º 076/08 e 142/09, respectivamente, ambos consultáveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>90</sup> Cfr. artigos 135.º e segs. do CPPT.

para o juiz dos actos materialmente administrativos praticados por órgãos da administração tributária.

De acordo com o preceituado no artigo 276.º do CPPT, as decisões proferidas pelo órgão de execução fiscal que no processo afectem os direitos ou interesse legítimos do executado ou de terceiro são susceptíveis de reclamação para o tribunal tributário de 1.ª instância.

Já por diversas ocasiões se pronunciou o STA sobre o meio processual adequado para o executado impugnar judicialmente a decisão de apensação ou desapensação praticada pelo órgão de execução fiscal, todas no sentido de que o meio que a lei prevê para o efeito é o que consta do artigo 276.º do CPPT<sup>91</sup>.

Efectivamente este é um mecanismo processual que tem vindo a ser integrado no contencioso de anulação, visando o controlo da legalidade dos actos praticados pelo órgão de execução fiscal, *maxime*, daqueles que se mostram lesivos de posições jurídicas subjectivas e de interesses legalmente protegidos do executado. Tal reclamação afigura-se como a *acção adequada*<sup>92</sup> para reagir contra actos ou decisões que se repute de ilegais praticados pelo órgão de execução fiscal no decurso do processo executivo. E, tudo isto, apesar da sua natureza não se mostrar uniformemente consolidada. Com efeito, ensina-nos Joaquim Freitas da Rocha, cuja posição foi acolhida, entre outros, no acórdão do STA de 18-05-2011, rec. n.º 18-05-2011, consultável em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), que *prevê o CPPT uma secção destinada particularmente a disciplinar o modo de reacção contra actuações supostamente lesivas praticadas pelos órgãos administrativos no âmbito da execução fiscal (arts. 276.º e ss.). Não se trata, note-se, de um verdadeiro recurso jurisdicional, pois não estão aqui a ser sindicadas actuações de Tribunais; nem tão pouco se pode dizer que estamos perante um recurso contencioso (lato sensu), na medida em que a actuação aqui a ser analisada pelo Tribunal, sendo uma actuação administrativa, não se incorpora num procedimento, mas num processo. Por esta ordem de razões, continua o mesmo autor, em face destas dificuldades de conceptualização, o legislador adoptou uma terminologia que pode ser, no mínimo, equívoca, mas que, em geral, se pode aceitar. Fala o CPPT aqui em “reclamação”. Insistimos, contudo: uma reclamação que não sendo uma coisa nem outra, tem um misto de recurso contencioso – pois trata-se do controlo de um acto de um órgão administrativo por parte do Tribunal – e de recurso jurisdicional – na medida*

---

<sup>91</sup> Neste sentido, vejam-se, entre vários outros, os acórdãos do STA de 14-09-2011, de 21-03-2012, de 28-11-2012 e de 16-01-2013, proc. n.ºs 242/11, 867/11, 840/12 e 292/12, respectivamente, todos disponíveis em [www.dgis.pt](http://www.dgis.pt).

<sup>92</sup> Usando, neste ponto, a terminologia constante do n.º 2 do artigo 2.º do CPC.

em que o acto a ser controlado pelo Tribunal é um acto praticado num processo<sup>93</sup>. Jorge Lopes de Sousa, por seu turno, considera que *Independentemente da designação adequada, que é matéria sobre a qual o legislador não tem ideias muito assentes a reclamação prevista neste art. 276.º constitui um incidente do processo de execução fiscal, por ser uma ocorrência estranha ao desenvolvimento normal do processo (...), mas deve ser tratada, quanto aos requisitos da respectiva petição como sendo uma «acção de impugnação», por ser essa a natureza que lhe é atribuída pelos arts. 49.º, n.º 1, alínea a), subalínea iii), e 49.º-A, n.ºs 2, alínea a), subalínea iii), e 3, alínea a), subalínea iii), do ETAF de 2002, que é o mais recente diploma que se pronunciou sobre esta matéria*<sup>94</sup>. Também Carla Tavares classifica este meio processual como sendo um meio ou instrumento de contencioso de segundo grau, mediante o qual, o executado ou interessado põe em crise um acto prévio, proferido por um órgão administrativo, sendo certo que esta classificação tanto vai de encontro com os códigos processuais tributários como também vai ao encontro da denominação acolhida no ETAF<sup>95</sup>.

Da nossa parte, consideramos que, independentemente da terminologia que lhe foi conferida pelo legislador<sup>96</sup>, a qual também não isentamos de críticas, nos encontramos perante um meio judicial impugnatório cujo objecto é a apreciação, feita pelo tribunal tributário, de uma decisão administrativa proferida no contexto do processo de execução fiscal que lesou direitos ou interesses legalmente protegidos do executado. E, neste sentido, não deve existir margem para dúvidas: o meio idóneo ao alcance do executado que pretenda discutir a legalidade da decisão de indeferimento do pedido de apensação ou da decisão de desapensação oficiosa de execuções é a reclamação a que alude o artigo 276.º do CPPT, cuja decisão é da competência do tribunal tributário de 1.ª instância da área do domicílio ou sede do devedor, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 151.º do CPPT<sup>97</sup>.

Por seu turno, esta reclamação deve ser apresentada no órgão de execução fiscal, no prazo de 10 dias após a notificação da decisão que constitui o seu objecto, podendo aquele órgão proceder à revogação, em idêntico prazo, da decisão reclamada<sup>98</sup>. Uma vez remetida a

---

<sup>93</sup> Ob. cit., pág. 377.

<sup>94</sup> Ob. cit., vol. IV, pág. 268.

<sup>95</sup> Ob. cit., pág. 87.

<sup>96</sup> A qual pensamos que se prende com a diversidade da natureza dos actos praticados na execução fiscal pela Administração Fiscal e que gera as reconhecidas dificuldades de conceptualização deste meio processual.

<sup>97</sup> Uma norma que, convenhamos, apesar de conter a epígrafe *Competência territorial*, afigura-se que, após a redacção que lhe foi atribuída pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para o ano de 2012, se reporta, não à alegada competência territorial, mas efectivamente à competência dos tribunais tributários em razão da matéria. No mesmo sentido, vide o recente acórdão do STA de 29-06-2016, proc. n.º 0613/16, consultável em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>98</sup> Cfr. n.ºs 1 e 2.º do artigo 277.º do CPPT.

tribunal, segue os trâmites legais previstos para os processos urgentes<sup>99</sup>, embora, em regra, a mesma tenha uma subida diferida, o que equivale a dizer que o órgão jurisdicional apenas conhecerá o seu mérito quando, depois de realizadas a penhora e a venda, o processo lhe seja remetido a final<sup>100</sup>. Contudo, nos casos em que se repute existir prejuízo irreparável, designadamente nos previstos no n.º 3 do artigo 278.º do CPPT, o qual deve ser invocado, a reclamação deve subir imediatamente. Em termos processuais, uma vez recebida a reclamação, será notificado o representante da Fazenda Pública para responder no prazo de 8 dias e ouvido o representante do Ministério Público, que emitirá parecer no mesmo prazo<sup>101</sup>, findos os quais se encontra o tribunal tributário apto a proferir a competente sentença.

---

<sup>99</sup> Cfr. n.º 6 do artigo 278.º do CPPT.

<sup>100</sup> Cfr. n.º 1 do artigo 278.º do CPPT

<sup>101</sup> Vide n.º 2 do artigo 278.º do CPPT.

## CAPÍTULO IV - CONCLUSÕES

Do conjunto das asserções produzidas no presente estudo em que se pretendeu analisar, mais densamente, o mecanismo previsto do artigo 179.º do CPPT, permitiu-nos a formulação de vários apontamentos conclusivos, os quais importam, agora, ressaltar.

1 – Em primeiro lugar, o acto de apensação de execuções é um reflexo do princípio da economia e celeridade processual, contribuindo decisivamente para a boa realização de justiça, no exacto sentido em que permite a uniformização e coerência das decisões, evitando a potencial proliferação de decisões díspares tomadas perante o mesmo cenário de facto e de direito, o que possibilita uma redução da pendência processual e até, estamos convencidos, da própria litigiosidade resultante da actividade administrativa em sede de execução fiscal.

2 – A apensação de execuções apresenta-se como um acto de tramitação processual sem natureza jurisdicional, praticado no âmbito do processo de execução fiscal que tem natureza judicial, cuja prática compete ao órgão da execução fiscal, entendido este como o órgão periférico local da administração tributária onde deva correr a execução, nos termos do artigo 150.º do CPPT.

3 – Ao acto de apensação ou desapensação não se apresenta isento de consequências a nível do contencioso associado ao processo de execução fiscal. Pelo contrário, verificamos que a falta de apensação de execuções pode gerar uma excepção dilatória inominada nos meios contenciosos conexos com a execução fiscal, o que acarreta a respectiva absolvição da instância, com todas as consequências que da mesma advêm para o executado, designadamente, a impossibilidade do mesmo ver apreciada, *de meritis*, a sua pretensão pelo tribunal tributário, sem prejuízo, naturalmente, da faculdade que se encontra prevista no artigo 279.º do CPC, a qual, porém, desconsiderará o aspecto económico do executado, na medida em que o recurso a nova acção judicial acarretará, para si custos adicionais, bem como protelará a eventual satisfação da sua pretensão em juízo.

4 – Em respeito pelo princípio constitucional da tutela jurisdicional efectiva constante do n.º 4 do artigo 268.º da CRP, e sendo o acto de apensação ou desapensação de processos executivos susceptível de lesar direitos ou interesses legalmente previstos do executado, somos da opinião - embora alguma jurisprudência emanada pelo STA, que muito respeitamos mas não

subscrevemos, entenda em sentido contrário - que a legalidade daquela decisão é passível de ser sindicada junto dos tribunais tributários.

5 – Por último, o meio processual legalmente previsto no ordenamento jurídico tendente a colocar em crise, junto dos tribunais tributários, a legalidade da decisão de apensação ou desapensação dos processos de execução fiscal, em respeito pelo princípio da plenitude dos meios processuais previsto no n.º 2 do artigo 97.º da LGT, é a reclamação a que alude o artigo 276.º do CPPT.

## BIBLIOGRAFIA

ALMEIDA, Mário Aroso de e CADILHA, Carlos, *Comentário do Código de Processo nos Tribunais Administrativos*, 3.<sup>a</sup> edição, Almedina, Coimbra.

AMARAL, Freitas do, *Curso de Direito Administrativo*, vol. II, 2.<sup>a</sup> edição, 2.<sup>a</sup> reimpressão, Almedina, Coimbra, 2013.

ANDRADE, Manuel de, *Noções Elementares de Processo Civil*, Coimbra Editora, Coimbra, 1956.

CAMPOS, Diogo Leite de, RODRIGUES, Benjamim Silva e SOUSA, Jorge Lopes de, *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, 3.<sup>a</sup> edição, Vislis Editores, Lisboa, 2003.

CANOTILHO, J.J. Gomes, MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, vol. II, 4.<sup>a</sup> edição revista, Coimbra Editora, Coimbra, 2010.

NABAIS, Casalta, *Direito Fiscal*, 2.<sup>a</sup> edição, Almedina, Coimbra, 2003.

NABAIS, Casalta, *Direito Fiscal*, 5.<sup>a</sup> edição, Almedina, Coimbra, 2009.

ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 5.<sup>a</sup> edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2014.

SANCHES, Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 2.<sup>a</sup> edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2002.

SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, 6.<sup>a</sup> edição, Áreas Editora, Lisboa, 2011.

SOUSA, Miguel Teixeira de, *Estudos Sobre o Novo Processo Civil*, 2.<sup>a</sup> edição, Lex Editora, Lisboa, 1997.

TAVARES, Carla Sofia Rocha, *Estudo sobre a reclamação dos actos proferidos em processo de execução fiscal*, in [www.tributarium.net](http://www.tributarium.net) (dissertações).