

A execução de julgados no processo tributário

Hugo Flores da Silva

Assistente Convidado da Escola de Direito da Universidade do Minho

Mestre em Direito Tributário

Sumário: 1. Enquadramento; 2. A execução de julgados no processo tributário como exigência do princípio de tutela jurisdicional efetiva; 3. A patológica resistência da Administração tributária ao cumprimento das decisões jurisdicionais; 4. A execução de julgados no processo tributário; 4.1. Identificação das decisões exequendas e das condições da sua realização; 4.2. Execução espontânea; 4.3. A execução coerciva; 4.3.1. Execução para prestação de factos ou de coisas; 4.3.2. Execução para pagamento de quantia certa; 4.3.3. Execução de sentenças de anulação; 5. Uma nota final.

1. Enquadramento

Analisar o impacto da recente revisão da legislação processual tributária – promovida pela Lei n.º 118/2019, de 17 de setembro¹ – sobre o regime da execução de julgados no processo tributário, corresponderia a promover uma revisão da jurisprudência e da literatura desenvolvidas em torno da interpretação do n.º 2 do artigo 146.º do CPPT, para se concluir que através de uma cirúrgica intervenção legislativa foi colocado um ponto final numa improdutiva discussão que, embora se tenha arrastado por largos anos, desdobrando-se por múltiplas decisões jurisdicionais e, assim, consumido importantes recursos públicos, poderia facilmente ter sido evitada, se fosse superior o cuidado dispensado pelo legislador na redação do citado preceito. Não se estranhará, em todo o caso, o carácter singular da intervenção produzida pelo diploma citado no domínio da execução das decisões dos tribunais tributários, considerando que a esta matéria o

¹ Sem prejuízo de pontuais intervenções de carácter adjetivo, a Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro, incide, fundamentalmente, sobre matérias de ordem substantiva.

legislador tributário dedica, no essencial, dois artigos (o artigo 102.º da LGT e o artigo 146.º do CPPT), a partir dos quais promove uma remissão global para normas que regulam a execução das decisões dos tribunais administrativos. Uma vez que a sua disciplina é fundamentalmente disciplinada pelo CPTA (os artigos 158.º e seguintes do CPTA) – e enquanto for mantida tal opção –, o regime da execução de julgados no processo tributário será mais permeável às revisões e reformas legislativas administrativistas do que às tributaristas².

Considerando o carácter singular da inovação produzida pela recente revisão da legislação fiscal a respeito da execução de julgados em matéria tributária, bem como o facto de esta – apesar da sua elevada complexidade e manifesta importância prática – ser uma matéria que tende a não colher uma atenção significativa junto da Doutrina tributarista, através do presente texto, com uma preocupação assumidamente pedagógica, procuraremos fornecer uma estrutura expositiva – que facilite a apreensão do modo como se desenvolve a execução das decisões dos tribunais tributários. A análise da referida alteração normativa será deslocada para o momento em que, no contexto da sequência expositiva adotada, se revele mais oportuno.

2. A execução de julgados no processo tributário como exigência do princípio de tutela jurisdicional efetiva

Uma das mais preponderantes manifestações do princípio do Estado de Direito, consiste na faculdade de solicitar a intervenção dos órgãos jurisdicionais como forma de tutela dos direitos e interesses juridicamente protegidos, assumindo-se, aliás, como uma verdadeira condição da efetividade destes, uma vez que de nada adiantaria o reconhecimento aos indivíduos (numa perspetiva substantiva) de posições jurídicas vantajosas, caso as mesmas não fossem (numa perspetiva adjetiva) acompanhadas de

² Pense-se, por exemplo, no importante impacto produzido nesta matéria pela reforma do procedimento e processo administrativos de 2015 (Decreto-Lei n.º 214-G/2015, de 2 de outubro).

instrumentos jurídicos adequados a assegurar a sua tutela. O acesso aos tribunais por parte de quem pretenda dirigir-se aos mesmos em defesa dos seus direitos subjetivos e interesses jurídicos encontra-se consagrado, em termos genéricos, no artigo 20.º da Constituição, merecendo, contudo, uma previsão específica no n.º 4 do seu artigo 268.º, no que respeita aos direitos e interesses protegidos dos administrados na específica relação destes com a Administração³. As referências nesta última disposição aos “administrados” – e suas garantias – deverão ser estendidas – porquanto de uma categoria especial daqueles se trata – aos contribuintes, pelo que da última disposição normativa citada será extraída uma imposição legislante no sentido de que seja, nomeadamente, assegurada a existência de meios processuais tributários dirigidos ao reconhecimento de direitos e interesses, à impugnação de atos tributários lesivos, à determinação da prática de atos tributários legalmente devidos e à adoção de medidas cautelares adequadas⁴.

Em todo o caso, a consagração legal de meios processuais tributários que deem guarida às exigências enunciadas, não será, por si só, suficiente para assegurar que a posição jurídica dos contribuintes que a eles recorrem resulta efetivamente assegurada. Mais se exigirá que as decisões proferidas no âmbito dos mesmos não tenham um efeito meramente proclamatório, mas beneficiem de uma efetiva aplicação, vinculando os respetivos destinatários a conformar-se com o seu conteúdo – ou seja, que as decisões jurisdicionais não vejam o seu cumprimento depender da “boa vontade” dos sujeitos aos quais se dirigem. No que especificamente respeita às decisões jurisdicionais que tenham a Administração tributária por destinatário,

³ A propósito desta disposição enquanto manifestação do direito à tutela jurisdicional efetiva nos litígios emergentes das relações jurídico-administrativas (e, assim, também nas relações jurídico-tributária), cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, MOREIRA, Vital, Constituição da República Portuguesa: Anotada, Coimbra Editora, Coimbra, 2010, 828; MIRANDA, Jorge, MEDEIROS, Rui, Constituição Portuguesa Anotada, Tomo III, Coimbra Editora, Coimbra, 2005, 608.

⁴ A propósito da questão, referindo-se à “completude” do processo tributário, pelo facto de se encontrar legalmente assegurada a concretização das exigências constitucionais enunciadas, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Lições de Procedimento e Processo Tributário, 7.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2019, 264 e seguintes.

poderá afirmar-se que de nada adiantará a sua emanção, se aquela estiver em condições de se subtrair ao seu cumprimento, ignorando-as ou recusando dar-lhes execução⁵.

Procurando garantir a efetividade das decisões judiciais, o normador constitucional – através do n.º 2 do artigo 205.º da Constituição – assegurou às decisões dos tribunais um especial revestimento jurídico, que passa pelo reconhecimento às mesmas das características da obrigatoriedade – no sentido em que vinculam todas as entidades públicas e privadas, dispensando qualquer ato homologatório ou confirmatório por parte de outra autoridade para que o seu cumprimento seja devido – e da prevalência – com o significado de se sobrepor às decisões de quaisquer outras autoridades⁶. Daqui decorre que as decisões judiciais tributárias (conforme os casos, sentenças ou acórdãos) beneficiam de um regime constitucional que lhes confere uma vinculatividade reforçada, o que significa que, uma vez que formem caso julgado, adstringem a Administração tributária à observância das respetivas prescrições, sem que delas se possa, em princípio, subtrair⁷.

Para além de conferir às decisões dos órgãos judiciais um regime constitucional assente nas referidas ideias de obrigatoriedade e prevalência, o normador constitucional estabeleceu – no n.º 3 do artigo 205.º da Constituição – uma imposição legiferante, no sentido da consagração de meios processuais específicos, cujo objeto consista na execução coerciva daquelas, quando não sejam voluntariamente cumpridas pelos respetivos destinatários, bem como a determinação das sanções a aplicar aos responsáveis pela sua inexecução. A exigência desses meios processuais constituirá, também ela, um corolário do próprio direito à tutela judicial efetiva⁸. Sem eles, a

⁵ Assim, embora por referência às decisões dos Tribunais administrativos, cfr. AMARAL, Diogo Freitas do, *A Execução das Sentenças dos Tribunais Administrativos*, 2.ª Edição, Almedina, 1997, 9.

⁶ Quanto às características enunciadas, cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa: Anotada*, cit., 528-529; MIRANDA, Jorge, MEDEIROS, Rui, *Constituição Portuguesa Anotada*, cit., 77-79.

⁷ Ficam salvaguardados, porém, certas situações excecionais, quando se devam ter por verificadas causas legítimas de inexecução, conforme melhor se analisará.

⁸ Neste sentido, cfr. Acórdão do STA de 27.07.2019, proferido no âmbito do Processo n.º 0906/17.8BALS, disponível em www.dgsi.pt.

tutela jurisdicional assumiria contornos essencialmente proclamatórios, sem que pudesse qualificar-se como efetiva. Uma vez que se tome por referência a genérica qualificação das normas processuais como normas adjetivas, as normas processuais que disciplinam a execução das decisões jurisdicionais, acabam por funcionar como uma espécie de normas adjetivas ao quadrado, cabendo-lhes assegurar a efetividade das normas processuais (portanto, adjetivas) que disciplinam a emanção de tais decisões.

A existência de meios processuais especificamente vocacionados para a execução das decisões proferidas pelos tribunais revestir-se-á de especial interesse, face à elevada litigiosidade que se observa neste particular segmento normativo que é o Direito tributário, e, por isso, à enorme quantidade de decisões jurisdicionais cuja execução se vai impondo à Administração tributária, mas também em virtude de uma visão de certa forma deturpada que esta vai mantendo em relação aos interesses pelos quais se deverá orientar a sua atuação, aspeto que tende a contribuir para que sejam indesejavelmente elevados os níveis de resistência que vai oferecendo ao cumprimento das decisões desfavoráveis com que vai sendo confrontada.

3. A patológica resistência da Administração tributária ao cumprimento das decisões jurisdicionais

Apesar do estatuto constitucionalmente reconhecido às decisões jurisdicionais dos tribunais tributários – assente nas enunciadas ideias de obrigatoriedade e prevalência – e das soluções legais desenvolvidas com o propósito de assegurar a respetiva concretização – sobre as quais teremos oportunidade de nos debruçar adiante –, não deixa de se registar uma indesejada resistência por parte da Administração tributária em dar-lhes cumprimento, à qual não será alheia uma certa distorção dos interesses cuja prossecução dela são exigidos. Referimo-nos a um (errado) entendimento daquela como um organismo que se há-de comportar jurídica e faticamente como um simples coletor de tributos, desenvolvendo todos os seus esforços no sentido da obtenção dos desejados recursos financeiros públicos, ainda que às custas de um certo desprendimento em relação à

juridicidade, o que conduz a que se mova em velocidades diferentes conforme esteja em causa a cobrança de receitas ou a restituição de valores indevidamente cobrados (e demais pagamentos que se reputeem como devidos em virtude da ilegalidade dessa cobrança). A celeridade que geralmente se associa às atuações do primeiro tipo, tende a contrapor-se à morosidade evidenciada quanto às atuações do segundo, revelando-se, aliás, frequente que, mesmo após o reconhecimento jurisdicional ou administrativo da desconformidade jurídica dos atos que serviram de base à cobrança de prestações tributárias, a Administração acabe por oferecer resistência à imediata reconstituição da situação que existiria se não tivesse lugar a sua atuação ilegal, obrigando os sujeitos nela interessados a socorrerem-se das vias jurisdicionais legalmente previstas para obtê-la coercivamente.

O paradigma de atuação descrito, para além de comportar prejuízos para os particulares interessados na execução do julgado, os quais, inclusivamente, são suscetíveis de ser convertidos num acréscimo de despesa para o erário público, face à necessidade de os compensar (mormente, através do pagamento de juros indemnizatórios e moratórios), contribui, em grande medida, para os sentimentos de desconfiança e de ressentimento com que a sua atuação tende a ser encarada pelos contribuintes e para o carácter “odioso” que lhe é frequentemente associado⁹.

A partir do momento em que exista uma decisão jurisdicional cuja execução se imponha à Administração tributária, vários são interesses públicos que reclamam o cumprimento das suas prescrições no mais curto espaço temporal possível, os quais não poderão ser prejudicados por um suposto interesse na manutenção de receita ilegal. Pensando numa típica decisão anulatória de ato tributário, a imediata restituição e pagamento dos valores devidos, não será apenas reclamada pelo interesse na defesa do Estado de Direito (através da imediata reposição da legalidade), mas também poderá resultar sustentado pelos interesses no desenvolvimento

⁹ Para uma interessante abordagem a esta problemática, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *A administração tributária odiosa (repensando os fins e atuações do fisco)*, in *Desafios Tributários, Vida Económica*, 2015, 127 e seguintes.

económico (favorecido pela rápida reintrodução dos recursos financeiros na economia) e na própria manutenção da sustentabilidade financeira pública (protegida através do estancamento da progressão dos quantitativos indemnizatórios devidos aos particulares e, até, de um favorecimento da imagem da Administração tributária junto dos contribuintes, o qual poderá contribuir para uma redução da resistência por parte destes ao cumprimento das decisões daquela).

4. A execução de julgados no processo tributário

Como se escreveu noutra sede, sem prejuízo das respetivas especificidades, a atividade desenvolvida pela Administração tributária tende a não se diferenciar (do ponto de vista substancial) daquela que é levada a efeito pela Administração pública, verificando-se uma grande proximidade entre os quadros principiológicos e jurídico-normativos enformadores da atividade de prossecução do interesse público pela via da produção de bens públicos e semipúblicos dirigidos a esse efeito; e da atividade de prossecução do interesse público pela via da arrecadação de receita de natureza tributária, com o propósito de ver satisfeitas as necessidades financeiras originadas por aquela primeira atividade. Por este motivo, as opções do legislador tributário, no que respeita à disciplina do processo tributário, vão no sentido da consagração de regimes autónomos e adaptados às específicas necessidades regulatórias que nesse domínio são sentidas, e à direta convocação da aplicação dos regimes processuais administrativos relativamente ao complexo de matérias que não reclamem uma disciplina autonomizada¹⁰. Significa isto que as supramencionadas exigências de tutela jurisdicional efetiva – isto é, a concretização das exigências decorrentes do artigo 20.º e no n.º 4 do artigo 268.º da Constituição –, são, no

¹⁰ Em geral, a propósito da articulação entre o processo tributário e o processo administrativo, cfr. Silva, Hugo Flores da, O impacto da reforma do CPTA e do CPA no processo e procedimento tributário, in Procedimento e Processo Tributário – 2016, Centro de Estudos Judiciários, 2017, 53 e seguintes.