

**QUESTÕES PROBLEMÁTICAS  
COLOCADAS  
NOS TRIBUNAIS SUPERIORES  
EM MATÉRIA DE EXECUÇÃO FISCAL**

# LINHAS GERAIS

- **LINHAS DAS PROBLEMÁTICAS:**
- **1. Caracterização geral do processo de execução fiscal.**
- **2. Natureza dos atos praticados pelo órgão de execução fiscal e outras entidades da Administração Tributária.**
  - 2.1 Atos de trâmite e atos administrativos em matéria tributária
  - 2.2 As especificidades de determinados casos
- **3. Suspensão da execução fiscal**
  - 3.1 A idoneidade das garantias e meios de avaliação
- **4. A Anulação da Venda Executiva.**
  - 4.1 A questão da legitimidade das partes

# A NATUREZA JUDICIAL DA EXECUÇÃO FISCAL – art. 103º da LGT

- A CONFORMIDADE À CONSTITUIÇÃO -Acórdão do TC nº 80/2003
- «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*».

# A Competência dos órgãos da Administração Tributária e o regime dos seus atos

- **As correntes jurisprudenciais do STA**

1. Acórdão do STA de 08/08/2012, proc. 0803/12:

- *«Como o processo de execução fiscal é todo ele de natureza judicial, independentemente da natureza materialmente administrativa ou jurisdicional dos actos que nele sejam praticados, a conclusão lógica é que as normas previstas para o procedimento não se aplicam à categoria processo de execução fiscal».* No mesmo sentido acórdão do STA de 15/02/2012, proc. 080/12:

2. Acórdão do STA de 15/04/2009, proc. 0130/09:

“É no nosso entendimento, o pedido de dação em pagamento (com a subsequente e inerente decisão) não deixa de ser um procedimento tributário “*enxertado*” no processo de execução fiscal. À semelhança aliás do que decorre com o pedido de pagamento em prestações – artºs. 196º e ss. do CPPT. Logo, podemos dizer que ambas as situações têm enquadramento legal no artº. 60º, 1, b) da LGT. O que significa a necessidade da audição do requerente antes da decisão.

## o regime aplicável aos atos no processo judicial

- 1ª corrente acórdão do STA de 12/09/2012, proc. 0864/12
- *I - O processo de execução fiscal é, por sua natureza, um processo célere destinado à cobrança dos créditos do Estado e de outras entidades públicas.*  
*II - Sendo assim, não lhe são aplicáveis regras do procedimento tributário, nomeadamente o exercício do direito de audição do executado, quer nos casos de pedidos de pagamento em prestações ou dispensa de garantia, quer no caso de dação em pagamento.*  
*III - Em processo de execução fiscal, o único caso em que é admissível o exercício do direito de audição prévia é o da reversão da execução, mas, neste caso, por disposição expressa da lei (artº 23º, nº 4 do CPPT).*
- No mesmo sentido o acórdão de 30/11/2011, proc. 0983/11.

# Processo judicial versus procedimento

## administrativo

- **2ª corrente** \_Acórdão de 23/02/2012, proc. 059/12 (rel. Dulce Neto).
- III - Todos os actos inscritos no procedimento processual pelos sujeitos processuais (partes, mandatários, órgão da execução, funcionários, juiz) estão submetidos a estritas regras processuais, que encontram previsão nas normas que regulam o processo tributário e, subsidiariamente, nas normas inscritas no Código de Processo Civil por força do disposto no artigo 2º, alínea e), do CPPT.
- IV - Só assim não será nos casos em que no procedimento processual surge “enxertado” um procedimento administrativo/tributário, em que a Administração Tributária actua como tal, no exercício da sua função tributária, agindo sobre a relação jurídica tributária estabelecida entre si (como sujeito activo) e o contribuinte (como sujeito passivo) ou sobre a obrigação que dela emana, produzindo actos materialmente administrativos em matéria tributária.

# A SEGUNDA CORRENTE JURISPRUDENCIAL

- As linhas condutoras desta jurisprudência: A diversa natureza da atuação dos órgãos da Administração Tributária.
- 1. A atuação como órgão auxiliar do juiz, na prática de atos processuais (citação, penhora e venda de bens), meros **atos de trâmite**, que se confinam nos estreitos limites da ordenação intraprocessual ou de mera regulamentação processual
- 2. A atuação na veste de credora/exequente no âmbito de procedimentos administrativos enxertados no processo de execução fiscal, em que são praticados **atos materialmente administrativos**, que projectam externamente efeitos jurídicos numa situação individual e concreta
  - Dação em pagamento (art. 201º do CPPT);
  - Pagamento em prestações (art. 196º do CPPT);
  - Suspensão da execução fiscal (art. 169º do CPPT)
  - A prestação de garantia (art. 199º do CPPT).

# A CONSOLIDAÇÃO DESTA CORRENTE

## JURISPRUDENCIAL

- **Acórdão do Pleno de 22/01/2014, proc. 0441/13**
- I - O pedido de pagamento da dívida em prestações e o pedido de dação em pagamento, deduzidos no âmbito de processo de execução fiscal, provocam a instauração de um procedimento tributário na acepção que lhe é dada pelo artº 54º, nº 1, al. h), da LGT.
- II - A esses procedimentos são aplicáveis os princípios gerais que regulam a actividade administrativa e as normas que a Lei Geral Tributária prevê para os procedimentos tributários, designadamente o **direito de audição** previsto no art. 60º da LGT.

# AS ESPECIFICIDADES DA DISPENSA DE PRESTAÇÃO DE GARANTIA

- O CASO DO REQUERIMENTO DE DISPENSA OU ISENÇÃO DE PRESTAÇÃO DE GARANTIA (art. 170.º do CPPT)
- **Acórdão de 23/02/2012, proc. 059/12**
- face à urgência objectiva, revelada pela norma ínsita no art.º 170.º do CPPT, de prolação dessa decisão, deve apelar-se ao regime contido no Código de Procedimento Administrativo, cujo artigo 103.º, n.º 1, estabelece que não há lugar a audiência dos interessados «*Quando a decisão seja urgente*», por força da aplicação subsidiária desta norma em conformidade com o disposto no artigo 2.º, alínea c) da LGT.
- VIII - Ainda que não se aceite a aplicabilidade da referida norma do CPA, o próprio requerimento em que o interessado expõe a sua pretensão, indicando todas as razões que, em seu entender, a justificam, e ao qual é obrigado a juntar logo todos os elementos de prova, desempenha já a função de audiência prévia, não havendo que chamá-lo novamente a participar na formação da decisão dada a regra geral contida no n.º 3 do artigo 60.º da LGT quando aplicada a todos os procedimentos tributários que culminem com um acto final lesivo, seja ele ou não um acto de liquidação.

# A CONSOLIDAÇÃO DESTE ENTENDIMENTO

- **Acórdão do Pleno de 26/09/2012**, proc. nº 0708/12.  
«Independentemente do entendimento que se subscreva relativamente à natureza jurídica do acto aqui em causa (indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia) – acto materialmente administrativo praticado no processo de execução fiscal ou acto predominantemente processual – é de concluir que não há, no caso, lugar ao exercício do direito de audiência previsto no art. 60º da LGT».
- no mesmo sentido acórdão de 20/06/2012, proc. 0625/12.

# Constituição de Hipoteca legal – art. 195º do CPPT

- **Acórdão do Pleno de 26/09/2018**, proc. 01419/17.3BESNT
- «II - A expressão “o órgão da execução fiscal pode constituir hipoteca legal”, contida no n.º 1 do art. 195.º do CPPT, tal como a redacção do n.º 2 do art. 50.º da LGT, apontam no sentido de se estar perante um poder discricionário que é atribuído à AT na qualidade de titular do crédito cujo pagamento o executado deve assegurar.
- III - Trata-se de um poder que o sujeito activo da relação tributária obrigacional ou titular do crédito exercerá em conformidade com o juízo que formule, no âmbito de competências próprias, sobre a pertinência da constituição da hipoteca em ordem a assegurar a cobrança, salvaguardando o crédito tributário. Esse juízo deve ser formulado no âmbito de um procedimento específico, “enxertado” no processo executivo, estando a respectiva decisão sujeita aos princípios que regem os procedimentos tributários previstos nos artºs. 55.º e segs. da LGT e, entre eles, ao princípio da participação consagrado no art. 60.º.»

# Casos de despachos de **suspensão** da execução fiscal

- 1. **Acórdão do STA de 19/12/2012**,, proc. 01372/12
- «O despacho que determina a suspensão da execução ao abrigo do disposto no artº 169º nº1 do Código de Procedimento e Processo Tributário constitui um acto predominantemente processual em que o órgão de execução fiscal actua no âmbito do processo executivo, vinculado a um quadro normativo que regula o legal andamento do processo, e sujeito a estritas regras e princípios processuais».
- 2. **Acórdão do STA de 02/02/2011** proc. 08/11
- O despacho que suspende execução fiscal define-se como um acto administrativo em matéria tributária e não como mero acto de trâmite, uma vez que não se confina nos estreitos limites da ordenação intraprocessual, antes projecta externamente efeitos jurídicos numa situação individual e concreta.
- Neste último sentido, os acórdãos do STA de 04/12/2013, proc. 01688/13, e de 29/06/2016, proc. 0720/16.

# O CASO ESPECÍFICO DA CITAÇÃO DO RESPONSÁVEL SUBSIDIÁRIO

- O Acórdão do Pleno de 07/06/2017, proc. 0557/14
- I - O processo de execução fiscal tem natureza judicial, e aos seus actos aplica-se o regime de notificação e de impugnação dos actos judiciais.
- II - O regime previsto no art. 37º do CPPT destina-se aos casos em que a notificação diz respeito a actos em matéria tributária que possam ser objecto de meio judicial de reacção contra a sua validade/existência, e não a suprir as deficiências de comunicação de outro tipo de actos, designadamente de actos processuais, cujas regras de cumprimento e validade estão, primordialmente, previstas no CPC (arts. 186º e ss).

# GARANTIAS – o caso da fiança

- **O acórdão do STA de 19/12/2012, proc 0114/12**
- «I - Do art. 199º do CPPT não resulta a exclusão da fiança como forma legalmente admissível de prestação da garantia e, pelo contrário, deve ser admitida por referência à previsão na parte final do seu nº 1: «ou qualquer meio susceptível de assegurar os créditos do exequente».
- II - Sendo oferecida fiança, a idoneidade da garantia deve ser apreciada pelo órgão competente da Administração Fiscal caso a caso, em concreto, em face das susceptibilidade do património do fiador responder pela dívida exequenda e pelo acrescido».

# FIANÇA

## MÉTODO DE AVALIAÇÃO

- **Acórdão do STA de 01/06/2016**, proc. 0542/16.
- «I - Sendo oferecida como garantia fiança constituída pela sociedade que detém a totalidade do capital social da sociedade executada não pode a AT erigir em critério para a avaliação do património da sociedade fiadora o estipulado no art. 15.º do CIS para a avaliação das participações sociais.  
II - Esse critério apenas se impõe para efeitos da determinação da matéria tributável, como expressão quantitativa do facto tributário, para efeitos de liquidação do IS – imposto que se enquadra entre os tipos de impostos sobre o consumo ou a despesa, com incidência sobre alguns actos e contratos, previstos na Tabela Geral anexa ao Código – no caso de transmissão de quotas a título gratuito e já não para efeitos da determinação do valor do património da sociedade fiadora para efeitos de aferir da idoneidade da garantia».

## Artigo 199º-A do CPPT

- Com a entrada em vigor do **art. 199.º-A do CPPT** (aditado pela Lei n.º 7-A/2016, **de 30 de Março**, Lei do Orçamento do Estado para 2016), que veio prever expressamente como método de avaliação o método previsto nos artigos 13º a 17º do CIS, foram proferidos diversos acórdãos do STA no sentido de desaplicar a referida norma, por desadequação do método ali previsto para avaliar a idoneidade da fiança e violador do princípio da proporcionalidade: acórdãos de 10/01/2018, proc. 01279/17, de 28/02/2018, proc. 01504/17, e de **27/09/2017**, proc. 0965/17.

# A CONFORMIDADE COM A CONSTITUIÇÃO

- **Acórdão do STA de 10/01/2018**, proc. 01279/17.
- «Se o critério legal, aplicado na sua literalidade a uma sociedade gestora de participações sociais, impede que esta mesma sociedade preste uma garantia cujo valor não ascende a 1% dos seus capitais próprios, deve ter-se o mesmo, no caso, como desadequado ao fim que legalmente devia prosseguir e violador dos cânones de proporcionalidade a que o legislador está constitucionalmente obrigado, pelo que deve o tribunal desaplicar a norma do n.º 2 do art. 199.º-A do CPPT (cfr. art. 204.º da CRP)».

# PRONUNCIA DO

## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

- **Acórdão nº 349/2018** de 28/06/2018.
- Não julgar inconstitucional a norma, extraída do artigo 199.º-A, n.º 1, alínea *b)* e n.º 2, do Código de Procedimento e Processo Tributário, na parte
- *i)* em que impõe que, para efeitos de avaliação de fiança prestada por Sociedade Gestora de Participações Sociais não cotada em bolsa constituída há mais de dois anos, a aferição do seu património corresponda ao valor da totalidade dos títulos representativos do seu capital social, determinado nos termos da alínea *a)* do n.º 3 do artigo 15.º do Código do Imposto do Selo; e
- *ii)* na parte em que, sendo a fiança prestada com renúncia ao benefício da excussão prévia, impõe, nos termos da alínea *b)* do n.º 1, que ao valor encontrado nos termos do artigo 15.º do Código do Imposto do Selo, seja deduzido o montante das partes de capital do executado afiançado que sejam detidas, direta ou indiretamente, pela sociedade fiadora”.

# Aplicação do método de avaliação do art. 199º-A do CPPT

- **Acórdão do STA de 03/05/2018**, proc. 0328/18:
- « A avaliação das acções de uma sociedade a dar em penhor em ordem à prestação de garantia na execução fiscal há que aplicar o critério legal de avaliação prescrito pelo art. 199.º-A do CPPT (aditado pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março, Lei do Orçamento do Estado para 2016)».
- *O recurso às normas dos artigos 13º a 17º do CIS, por remissão do artigo 199º-A do CPPT, avaliação da garantia, para efeitos de avaliação das participações sociais, deve circunscrever-se ao método aí expressamente consignado, não sendo permitida a aplicação do disposto no artigo 31º do CIS, que se refere à determinação da matéria tributável sujeita a imposto em transmissões por herança ou doação» - **acórdão de 21/02/2018, proc. 011/18** (no mesmo sentido o acórdão de 07/02/2018, proc. 01429/17).*

# ANULAÇÃO DA VENDA

- **Acórdão do STA de 20/09/2017**, proc. 0963/17
- “I - Na reclamação contra os actos praticados pelo órgão de execução, havendo pessoas com interesse na manutenção do acto reclamado, as mesmas devem ser notificadas para responder à pretensão do reclamante.
- II - O pedido de **anulação de venda** deve ser notificado a todos os interessados e a respectiva decisão expressa de anulação carece de ser notificada não só à adjudicatária do bem imóvel como à sua actual proprietária que o adquiriu por doação.
- III - Na falta de tais notificações o acto é ilegal por desrespeito a comandos legais imperativos do artº 257º do CPPT e daí que, porque prejudica, desde logo a ora reclamante, não se possa manter.”
-

# ANULAÇÃO DE VENDA\_LEGITIMIDADE

- **Acórdão do TCA Sul de 26/10/2017**, proc. 0912/17.2BELRS
- I – No contencioso tributário o pedido em causa nos autos [de anulação do despacho de adjudicação da venda à sociedade que exerceu o direito de preferência, e de adjudicação ao reclamante, ora recorrido, por ter apresentado a licitação de maior valor] não deve ser formulado a título principal – seja mediante acção seja mediante incidente –, mas em sede da reclamação deduzida ao abrigo do disposto no art. 276.º do CPPT em ordem a averiguar da legalidade da decisão do órgão de execução fiscal que tenha reconhecido ou negado esse direito.
- II - No caso presente, resulta claro que existem pessoas com interesse na manutenção do acto reclamado, desde logo, a sociedade a quem foi adjudicado o imóvel. Assim sendo, a legitimidade passiva da administração tributária apenas estará assegurada se esse(s) titular(es) forem chamados a responder à pretensão formulada na reclamação.

# ANULAÇÃO DA VENDA\_LEGITIMIDADE

- **Acórdão do STA de 25/07/2018**, proc. 0728/18
- «A **reclamação** é dirigida ao Tribunal que a vai decidir e, não pode este recusar-se a delas tomar conhecimento invocando que devem estar presentes na **reclamação** quaisquer outras partes, entidades ou pessoas não previstas na lei. O litisconsórcio necessário é um mecanismo verdadeiramente excepcional, ditado por razões pragmáticas e não pode ser utilizado como mecanismo que, de algum modo, coarte os direitos das partes.  
A **reclamação** das decisões proferidas pelo órgão da execução fiscal não é uma acção que o reclamante vem intentar *ex novo* para ver reconhecido um seu direito.
- «Não se vislumbra, pois, qualquer preterição de litisconsórcio necessário, art.º 33.º do Código de Processo Civil, aqui aplicável por força do disposto no art.º 2.º do Código de Processo e Procedimento Tributário, por falta de consagração legal de qualquer litisconsórcio necessário para a **reclamação** do art.º 276.º do Código de Processo e Procedimento Tributário, pelo que a apontada necessidade de intervenção principal provocada, carece de fundamento legal como resulta do disposto no art.º 316.º do Código de Processo Civil, aqui aplicável por força do disposto no art.º 2.º do Código de Processo e Procedimento Tributário».

**FIM**

OBRIGADO PELA ATENÇÃO DISPENSADA