



UNIVERSIDADE DE  
**COIMBRA**

Cátia Sofia Martins da Silva

**A DISPENSA DA PRESTAÇÃO DE GARANTIA  
NO ÂMBITO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO  
FISCAL**

**Dissertação no âmbito do 2.º Ciclo de Estudos em Ciências  
Jurídico-Forenses, conducente ao grau de Mestre, orientada pelo  
Professor Doutor João Pedro Rodrigues e apresentada à Faculdade  
de Direito da Universidade de Coimbra**

outubro de 2021



FACULDADE DE DIREITO  
UNIVERSIDADE DE  
COIMBRA

Cátia Sofia Martins da Silva

A Dispensa da Prestação de Garantia no Âmbito do Processo de Execução Fiscal

The Waiver of the Provision of Guarantee under the Tax Enforcement Process

*Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra no âmbito do 2.º Ciclo de Estudos em Ciências Jurídico-Forenses (conducente ao grau de Mestre)*

Orientador: Professor Doutor João Pedro Rodrigues

Coimbra, 2021

## **AGRADECIMENTOS**

Ao Exmo. Senhor Professor João Pedro Rodrigues.

À minha família, ao meu namorado e amigos.

## RESUMO

A minha dissertação está dividida em diversos momentos. Primeiramente, irei fazer uma breve introdução ao processo de execução fiscal, abordando o seu âmbito e objeto, como se procede à sua instauração e quem tem legitimidade para o instaurar, bem como a natureza do processo que como veremos apresenta uma grande divergência doutrinal e jurisprudencial. Nesta primeira parte da minha dissertação é onde surge a dispensa da prestação de garantia, mais concretamente na parte onde me debruço sobre a suspensão da execução. Finalmente, refiro os requisitos que têm que estar preenchidos para ser deferido o pedido de dispensa da prestação de garantia realizado pelo contribuinte à administração tributária.

Na segunda parte da minha dissertação, debruço-me sobre a matéria da prova onde refiro os princípios e meios de prova que são aplicáveis em direito tributário, bem como coloco a questão da audiência prévia na dispensa da prestação de garantia, que como veremos mais à frente apresenta um problema de prazos, e dessa forma refiro se é ou não aplicável no processo de execução fiscal. Ainda quanto à prova, refiro quem tem o ónus da prova na matéria da dispensa da prestação de garantia, onde saliento a alteração legislativa que ocorreu ao art. 52.º, n.º 4, da LGT, pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro e as implicações dessa alteração.

Por fim, abordo a questão da renovação da prestação de garantia, onde surgem dois problemas que passam pelo indeferimento do pedido de renovação da dispensa da prestação de garantia pela Administração Tributária, onde mais uma vez se coloca a questão da audiência prévia do executado e se o executado tem de fazer nova prova dos requisitos para se proceder a esta renovação.

## **ABSTRACT**

My dissertation is divided into several moments, in which I will first make a brief introduction to the process of fiscal execution, addressing its scope and object, how it is established and who has the legitimacy to establish it, as well as the nature of the process, which as we shall see presents a great doctrinal and jurisprudential divergence. In this first part of my dissertation, this is where the exemption from the provision of guarantee arises, more specifically in the part where I deal with the suspension of execution. Finally, I refer to the requirements that have to be fulfilled in order to be granted the application for exemption from the provision of guarantee made by the taxpayer, to the tax administration.

In the second part of my dissertation, I look at the subject of proof, where I refer to the principles and means of proof that are applicable in tax law, as well as I put the question of the previous hearing in the exemption from the provision of guarantee, which as we will see later, presents a problem of deadlines, and thus I refer to whether or not it is applicable in the tax enforcement process. Also, as for the evidence, I refer to who has the burden of proof in the matter of the exemption from the provision of guarantee, where I refer to the legislative amendment that occurred to article 52, n. ° 4 of the LGT, by Law No. 42/2016 of 28 December and the implications of that amendment.

Finally, I am concerned about the question of the renewal of the guarantee, where two problems arise, which are the rejection of the application for renewal of the exemption from the provision of guarantee by the Tax Administration, where once again the question arises of the prior hearing of the executed, and whether the executed has to provide a new proof of the requirements for this renewal.

## **ABREVIATURAS E SIGLAS**

Ac. – Acórdão

Acs. – Acórdãos

Art. – Artigo

Arts. - Artigos

AT - Administração Tributária

CC – Código Civil

CP – Código Penal

CPA - Código de Procedimento Administrativo

CPC - Código de Processo Civil

CPPT – Código de Procedimento e Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

DL - Decreto-Lei

LGT – Lei Geral Tributária

STA – Supremo Tribunal Administrativo

STJ – Supremo Tribunal de Justiça

TC – Tribunal Constitucional

TCA – Tribunal Central Administrativo

TR – Tribunal da Relação

TCAS – Tribunal Central Administrativo do Sul

TCAN - Tribunal Central Administrativo do Norte

## ÍNDICE

RESUMO.....	2
ABSTRACT.....	3
ABREVIATURAS E SIGLAS .....	4
1. INTRODUÇÃO .....	7
2. O PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL .....	9
2.1. ÂMBITO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL.....	9
2.2. A INSTAURAÇÃO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL E A CITAÇÃO	11
2.3. COMPETÊNCIA PARA INSTAURAR O PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL	13
2.4. LEGITIMIDADE PROCESSUAL .....	14
2.5. NATUREZA DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL .....	15
2.7. A SUSPENSÃO E A EXTINÇÃO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL ...	22
2.8. A DISPENSA DA PRESTAÇÃO DE GARANTIA .....	34
2.9. OS REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE DA DISPENSA DA PRESTAÇÃO DE	36
GARANTIA.....	36
2.9.1. O prejuízo irreparável e a manifesta falta de meios económicos revelada pela	36
insuficiência de bens penhoráveis.....	36
3. A PROVA .....	39
3.1. OS PRINCÍPIOS RELATIVOS À PROVA .....	40
3.1.1. Princípio do inquisitório .....	40
3.1.2. Princípio do dispositivo .....	42
3.1.3. Princípio da livre apreciação da prova.....	42
3.1.4. Princípio da aquisição processual .....	43
3.1.5. Princípio da verdade material .....	43
3.2. MEIOS DE PROVA ADMITIDOS EM DIREITO TRIBUTÁRIO .....	44
3.3. A VALORAÇÃO DA PROVA EM DIREITO TRIBUTÁRIO .....	45

3.4. A AUDIÊNCIA PRÉVIA DO EXECUTADO NO PEDIDO DE DISPENSA DA PRESTAÇÃO DE GARANTIA .....	48
3.5. ÔNUS DA PROVA EM DIREITO TRIBUTÁRIO .....	50
3.6. A DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA .....	52
3.7. A INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA .....	54
3.8. A ALTERAÇÃO À REDAÇÃO DO ART. 52.º, N. º4 DA LGT, PELA LEI N.º 42/2016, DE 28 DE DEZEMBRO E AS IMPLICAÇÕES NA MATÉRIA DO ÔNUS DA PROVA.....	57
4. A RENOVAÇÃO DA DISPENSA DA PRESTAÇÃO DE GARANTIA .....	63
CONCLUSÃO .....	67
BIBLIOGRAFIA .....	69
JURISPRUDÊNCIA.....	71

## 1. INTRODUÇÃO

O tema escolhido para a minha dissertação foi a dispensa da prestação de garantia, temática abrangida pelo processo de execução fiscal, que está intimamente relacionada com a área do direito tributário, mais concretamente com o procedimento e processo tributário.

O motivo que me levou a escolher esta área foi essencialmente, o gosto pela cadeira de Direito Fiscal na Licenciatura em Direito, bem como da cadeira de Procedimento e Processo Tributário no Mestrado de Ciências Jurídico-Forenses, na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

Este é um tema que tem ganho uma vasta importância com o passar dos anos, uma vez que têm surgido inúmeros impostos a pagar pelo contribuinte, taxas, juros e outras dívidas ao estado, às finanças, à segurança social e a outras entidades coletivas de direito público.

O meu objetivo com esta dissertação é explicar no que consiste o processo de execução fiscal previsto no art. 103.º da LGT e art. 148.º e seguintes do CPPT, e tudo o que lhe é inerente, sendo resumidamente, um meio processual à disposição do Estado que tem como finalidade a cobrança coerciva dos créditos do Estado e de outras pessoas coletivas de direito público, quando as dívidas não são pagas voluntariamente no prazo que é facultado pela Administração Tributária.

No art. 169.º do CPPT está prevista a suspensão da execução, estando no seu n.º 1, que esta fica suspensa mediante a entrega de uma garantia, nos termos do art. 195.º do CPPT.

No entanto, encontramos no art. 52.º, n.º 2 da LGT, que não basta esta prestação de garantia para vermos a execução ficar suspensa, como também tem que se verificar a prestação de uma garantia idónea, prevista no art. 199.º, n.º 1, do CPPT.

É dentro da suspensão da execução que nasce o tema principal da minha dissertação, a dispensa da prestação de garantia, uma vez que nem todos os contribuintes têm a possibilidade de prestar garantias.

A dispensa da prestação de garantia, é assim, um meio que se encontra à disposição do contribuinte que como veremos mais à frente lhe é favorável, uma vez que este vê a sua dívida ficar suspensa e fica isento de a pagar, mas que só pode ser utilizado mediante a verificação de dois requisitos a provar pelo requerente em alternativa, sendo eles o prejuízo irreparável ou manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens

penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescido e a existência de fortes indícios de que essa insuficiência ou manifesta falta de meios não se deve a culpa dolosa do interessado, que é o terceiro requisito, mas que recai sobre a AT, art. 52, n.º4 da LGT.

Assim, para existir a dispensa da prestação de garantia têm de estar preenchidos dois pressupostos cumulativamente, um dos pressupostos alternativos e o pressuposto obrigatório que recai sobre a AT.

Na minha dissertação, irei analisar de forma mais aprofundada estes três requisitos, onde demonstrarei em que casos estão preenchidos, bem como as diversas razões que levam o contribuinte a ficar numa dessas situações que podem ou não estar relacionadas com a culpa do interessado.

Este requisito obrigatório que consiste na existência de fortes indícios de que a insuficiência ou manifesta falta de meios não se deve a culpa dolosa do interessado é o que merecerá maior destaque, onde irei abordar a questão da culpa do interessado e intimamente relacionada a esta a prova, a teoria da culpa, o ónus da prova, a inversão do ónus da prova, bem como as alterações que a nova redação do art. 52.º, n.º4 da LGT trouxe consigo, fazendo referência à antiga redação em forma de comparação com a mais recente, salientado o que alterou.

Por fim, irei demonstrar se é possível existir uma renovação da dispensa da prestação de garantia, e se possível quais as condições que têm que se verificar para vigorar essa renovação.

O que pretendo com esta dissertação é dar um contributo à doutrina, principalmente nos temas que apresentam insuficiência legislativa, bem como apresentar uma melhor perceção acerca dessas matérias.

## 2. O PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

### 2.1. ÂMBITO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

Em Direito Tributário, o processo de execução fiscal está previsto no art. 148.º do CPPT e seguintes e no art. 103.º da LGT, e este é um meio acionado quando o contribuinte não paga as dívidas que lhe são inerentes dentro do prazo que lhe é fornecido de forma voluntária.

No entanto, é de salientar que em Direito Tributário, mais concretamente em procedimento e processo tributário, não nos é fornecido um conceito formal deste meio processual, apenas nos sendo fornecido o objeto e a finalidade do mesmo.

O processo de execução fiscal tem assim como principal objetivo “*a cobrança dos créditos tributários, de qualquer natureza, estando estruturado em termos mais simples do que o processo de execução comum, com o objetivo de se conseguir uma maior celeridade de cobrança de créditos, recomendadas pelas finalidades de interesse público das receitas que através dele são cobradas*”<sup>1</sup>.

No que respeita às características do processo de execução fiscal, neste processo vigora o princípio da celeridade, visto que este se extingue após um ano da sua instauração pela AT, art. 177.º, n.º 1 do CPPT, *exceto quando se verificarem causas insuperáveis devidamente justificadas*<sup>2</sup>.

Para JESUÍNO ALCÂNTARA MARTINS e JORGE COSTA ALVES este prazo é meramente ordenado ou disciplinar, tendo como objetivo a motivação da extinção do processo de execução fiscal de forma célere<sup>3</sup>. No entanto, os mesmos consideram que esse prazo é na maioria das vezes inviável, tendo em conta as diligências e ocorrências que decorrem durante o processo.

Outra característica do processo é a sua simplicidade em comparação com o processo de execução comum, uma vez que “*apresenta algumas vantagens especiais, iniciando-se*

---

<sup>1</sup>SOUSA, Jorge Lopes, “Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado e Comentado”, Vol. III, 2011, página 56.

<sup>2</sup>NETO, Serena Cabrita, TRINDADE, Carla Castelo, “Contencioso Tributário”, vol. II, Coimbra, Almedina, 2020, página 499.

<sup>3</sup>ALCANTÁRA, Jesuíno, ALVES, José Costa, “Procedimento e Processo Tributário”, 2015, página 237.

*com um ato de penhora de bens do património do devedor, seguindo-se a respetiva venda promovida pelo exequente que entregará o produto dessa venda ao devedor*<sup>4</sup>“.

Uma outra característica reconhecida por JESUÍNO MARTINS, JORGE COSTA ALVES e JOAQUIM FREITAS DA ROCHA tem a ver com o facto de neste processo não se discutir a legalidade da dívida, exceto quando não são assegurados os meios de impugnação e de recurso do ato de liquidação, art. 204.º, n.º 1 alínea h) do CPPT.

Importa também referir que existe uma *“ideia bastante generalizada e nem sempre correta, segundo a qual o processo de execução fiscal é o meio adequado à cobrança coerciva das dívidas do Estado. Desde logo, porque o processo de execução fiscal não tem por objeto toda e qualquer dívida ao Estado, ficando de fora nomeadamente as dívidas que resultam de coimas e outras sanções pecuniárias, fixadas em decisões, sentenças ou acórdãos relativos a contraordenações tributárias, quando aplicadas pelos tribunais comuns e depois porque o processo de execução fiscal tem igualmente por objeto dívidas de outras pessoas coletivas de direito público resultantes de ato administrativo, desde que a utilização deste meio processual esteja consagrado na lei orgânica da respetiva pessoa coletiva de direito público*<sup>5</sup>”.

No nosso ordenamento jurídico, está regulado que todos os contribuintes estão vinculados ao pagamento dos seus tributos independentemente da existência ou não de discussão sobre a legalidade da dívida e não existindo esse pagamento voluntário é extraída pela Administração Tributária uma certidão de dívida, que é um título executivo que dará posteriormente início a uma execução sobre aquele contribuinte.

Quanto aos requisitos para se proceder à cobrança coerciva da dívida, é de salientar a importância do art. 234.º do CPPT, que prevê que a dívida tem que ser certa, líquida e exigível, não podendo existir cobrança sem o seu preenchimento. No entanto, estes requisitos colocam dúvidas doutrinárias, as quais irei referir de seguida.

No entendimento de JESUÍNO ALCÂNTARA MARTINS e COSTA ALVES *“as dívidas tributáveis serão sempre certas e líquidas, resultando o preenchimento destes requisitos da própria operação de liquidação do tributo*<sup>6</sup>”.

---

<sup>4</sup>SOUSA, Jorge Lopes, “Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado e Comentado”, Vol. III, 2011.

<sup>5</sup>SOUSA, Domingos Pereira, “Direito Fiscal e Processo Tributário”, Coimbra Editora, página 377 e 378.

<sup>6</sup>ALCANTÁRA, Jesuíno, ALVES, José Costa, “Procedimento e Processo Tributário”, 2015, página 237.

Quanto à exigibilidade da dívida importa ter assente os prazos de pagamento voluntário das dívidas, uma vez que só a partir deste prazo esta pode ser exigida.

Tendo em conta estes requisitos, é importante referir que são objeto de cobrança coerciva tanto dívidas tributárias como dívidas não tributárias, no entanto irei apenas focar-me nas dívidas tributárias abrangidas pelo processo de execução fiscal que estão previstas no art. 148.º do CPPT, e que são as seguintes:

- *Tributos, incluindo impostos aduaneiros, especiais e extrafiscais, taxas, demais contribuições financeiras a favor do Estado, adicionais cumulativamente cobrados, juros e demais encargos legais (n. º1, alínea a);*

- *Coimas e outras sanções pecuniárias fixadas em decisões, sentenças ou acórdãos relativos a contraordenações tributárias, salvo quando aplicadas pelos tribunais comuns (n. º1, alínea b);*

- *Coimas e outras sanções pecuniárias decorrentes da responsabilidade civil determinada nos termos do Regime Geral das Infrações Tributárias (n. º1, alínea c);*

- *Nos casos expressamente previstos na lei, outras dívidas ao Estado e a outras pessoas coletivas de direito público que devam ser pagas por força de ato administrativo (n. º2, alínea a);*

- *Reembolsos ou reposições (n. º2, alínea b).<sup>7</sup>*

## **2.2. A INSTAURAÇÃO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL E A CITAÇÃO**

Nos termos do art. 188.º do CPPT, é possível verificar que o processo de execução fiscal se inicia com a instauração que é considerada uma fase do procedimento administrativo, proferida por despacho pelo órgão da Administração Tributária.

Quanto a esta matéria, importa ter assente que a existência de um título executivo é um pressuposto formal para a instauração de um processo de execução fiscal, “*na execução é necessária a existência, ab initio, de um comprovativo de que a dívida subjacente existe, e que existe em termos legais, porque em princípio não se discutirão os aspetos atinentes à legalidade da dívida exequenda durante o processo*”, referindo FREITAS DA ROCHA “*que*

---

<sup>7</sup>Cf. Artigo 148.º, n. º1 e 2 do CPPT.

*toda a execução tem por base um título executivo, no qual se definem o fim e os limites da ação executiva<sup>8</sup>”.*

Para JESUÍNO ALCÂNTARA e JORGE COSTA ALVES o título executivo consubstancia o *“documento comprovativo da obrigação cujo cumprimento se pretende”*, e também um documento *“constitutivo do direito de cobrança da entidade exequente<sup>9</sup>”*.

Já JORGE LOPES DE SOUSA considera que o título executivo tem duas funções, que passam por *“verificar se estão reunidas as condições para prosseguir com o processo”*, certa, líquida e exigível, e também informar o executado, podendo este dessa forma *“assegurar o seu meio de defesa<sup>10</sup>”*.

O título executivo consiste assim *“numa certidão ou em qualquer outro documento a que, por lei especial, seja atribuída força executiva, conforme prescrito no art. 162.º do CPPT, estando os respetivos requisitos consagrados no art. 163.º do referido Código<sup>11</sup>”*.

No processo de execução fiscal, o título executivo tem o nome de certidão de dívida e esta só é emitida quando termina o prazo para o pagamento da dívida de forma voluntária, sendo o órgão competente para a sua extração a *“entidade que procedeu à liquidação do tributo, ou que por ato administrativo, determinou a cobrança da dívida<sup>12</sup>”*.

Assim, é *“instaurada a execução, mediante despacho a lavrar no ou nos respetivos títulos executivos ou em relação destes, no prazo de 24 horas após o recebimento e efetuado o competente registo, o órgão da execução fiscal, isto é, o órgão periférico local da sede do devedor, da situação dos bens ou da liquidação ordenará a citação do executado, que tanto pode ser pessoal, por via postal ou por edital<sup>13</sup>”*.

A citação tem de ser entregue ao executado corretamente e juntamente com o título executivo tem de ir uma notificação que informe o executado de todos os pormenores da execução, como sendo os termos e os prazos que este dispõe para se opor à execução, para requerer o pagamento em prestações ou a dação em cumprimento, art. 189.º, n.º 1 do CPPT.

---

<sup>8</sup>ROCHA, Joaquim Freitas de “Lições de Procedimento e Processo Tributário”, 4ª edição, Coimbra, Almedina, 2011.

<sup>9</sup>ALCANTÂRA, Jesuíno, ALVES, José Costa, “Procedimento e Processo Tributário”, 2015, página 237.

<sup>10</sup>SOUSA, Jorge Lopes, “Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado e Comentado”, Vol. III, 2011, página 120.

<sup>11</sup>ALCANTÂRA, Jesuíno, ALVES, José Costa, “Procedimento e Processo Tributário”, 2015, página 239.

<sup>12</sup>Ibid.

<sup>13</sup>SOUSA, Domingos Pereira, “Direito Fiscal e Processo Tributário”, Coimbra Editora, 2013, página 382.

No entanto, importa referir que mesmo já tendo sido iniciada a instauração do processo de execução fiscal, o contribuinte ainda se encontra dentro do prazo para reclamar graciosamente ou impugnar o ato tributário, visto o prazo para reclamar ser de 120 dias e para impugnar de 3 meses a contar do termo do prazo do pagamento voluntário por parte do contribuinte, sendo o que está previsto nos arts. 70.º, n.º 1 e 102.º, n.º 1, alínea a) do CPPT.

É assim de afirmar, que existe uma execução imediata por parte da AT, podendo esta proceder à penhora de bens no património do devedor mesmo estando a decorrer uma reclamação graciosa e/ou uma impugnação judicial.

É também de salientar que se à data da instauração do processo constarem no órgão de execução fiscal outras dívidas por parte do mesmo devedor, estas vão ser autuadas juntamente, havendo lugar apenas a uma execução fiscal e não a uma diversidade de execuções.

Dito isto, a certidão de dívida é essencial para se dar início ao processo de execução fiscal tendo a mesma que conter os requisitos previstos no art. 163.º do CPPT, que são:

- a) *A menção da entidade emissora ou promotora da execução;*
- b) *A assinatura da entidade emissora ou promotora da execução, por chancela nos termos do presente Códigos, preferencialmente, através de aposição de assinatura eletrónica avançada;*
- c) *Data em que foi emitida;*
- d) *Nome ou domicílio do ou dos devedores;*
- e) *Natureza e proveniência da dívida e indicação do seu montante*<sup>14</sup>.

### **2.3. COMPETÊNCIA PARA INSTAURAR O PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL**

Depois de descortinado o processo de execução fiscal, temos agora que verificar quem tem competência para o instaurar. No entanto, é necessário salientar que ao longo do processo de execução fiscal temos uma diversidade de atos que como veremos mais à frente podem ter natureza administrativa ou natureza jurisdicional.

Não obstante a natureza do processo, a instauração do processo de execução fiscal compete em regra à Administração Tributária, sendo no art. 10.º, n.º 1, alínea f), bem como

---

<sup>14</sup>Cf. Artigo 163.º do CPPT.

no art. 88.º, n.º 1 e n.º 4 do CPPT, que encontramos menção a isso, referindo os mesmos artigos que “o órgão competente para instaurar o processo é a Administração Tributária, mediante a remessa do título executivo, ao órgão de execução fiscal, sendo desnecessário qualquer pedido expresso da entidade exequente nesse sentido<sup>15</sup>”.

Face ao que está transcrito na norma 149.º da LGT, considera-se órgão da execução fiscal “o serviço da administração tributária onde deva legalmente correr a execução ou, quando esta deva correr nos tribunais comuns, o tribunal competente<sup>16</sup>” e de acordo com o art. 152.º, n.º 1 do CPPT, o órgão de execução fiscal pode ser um serviço de finanças territorialmente competente nos termos do art. 50.º do CPPT, o Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social ou uma autarquia local.

No entanto, encontramos uma exceção quanto à competência da instauração do processo de execução fiscal prevista no art. 151.º, n.º 1 do CPPT e no art. 5.º do Decreto-Lei n.º 42/2001, de 9 de fevereiro, que diz respeito aos atos jurisdicionais, não sendo os mesmos da competência da Administração Tributária, mas sim do “tribunal tributário de 1ª instância da área do domicílio ou sede do devedor, depois de ouvido o Ministério Público nos termos do presente Código, decidir os incidentes, os embargos, a oposição, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária, e a reclamação dos atos praticados pelos órgãos da execução fiscal<sup>17</sup>”.

Desta forma, a Administração Tributária é competente para verificar se a certidão de dívida é viável, e a partir daí é competente para instaurar o processo de execução fiscal, proceder à penhora de bens no património do contribuinte, realizar a venda desses bens, proceder à extinção da execução, entre outras faculdades que lhe são concebidas.

## **2.4. LEGITIMIDADE PROCESSUAL**

Segundo FREITAS DA ROCHA, podem estar sujeitos a um processo de execução fiscal “um leque bastante alargado de pessoas ou entidades”, uma vez que, “o conceito de sujeito passivo da relação jurídico tributária, é elástico e abrangente<sup>18</sup>”. De acordo com o

---

<sup>15</sup>Cf. Artigos 10.º e 88.º do CPPT.

<sup>16</sup>Cf. Artigo 149.º da LGT.

<sup>17</sup>Cf. Artigos 151.º do CPPT e 5.º do Decreto-Lei n.º 42/2001, de 9 de fevereiro.

<sup>18</sup>ROCHA, Joaquim Freitas de “Lições de Procedimento e Processo Tributário”, 4ª edição, Coimbra, Almedina, 2014, página 333.

art. 153.º, n.º 1 do CPPT, “os devedores originários e os seus sucessores dos tributos e demais dívidas referidas no art. 148.º, bem como os garantes que se tenham obrigado como principais pagadores, até ao limite da garantia prestada<sup>19</sup>” são os sujeitos contra quem pode ser originalmente instaurado um processo de execução fiscal.

Desta forma, pode intervir o executado originário, ou seja, a pessoa contra quem é instaurado o processo de execução fiscal e se este vier a falecer no decurso do processo de execução “são válidos todos os atos praticados pelo cabeça de casal, independentemente da habilitação de herdeiros”, art. 154.º do CPPT, e em caso de partilha entre sucessores, o órgão de execução fiscal irá citar os herdeiros e cada um irá pagar proporcionalmente a parte que lhe compete.

Em caso de não ter existido partilha “citar-se-á, respetivamente, consoante esteja ou não a correr inventário, o cabeça de casal ou qualquer dos herdeiros para pagar toda a dívida sob cominação de penhora em quaisquer bens da herança, fazendo-se a citação dos herdeiros incertos por editais”, art. 155.º, n.º 4, alínea b).

## **2.5. NATUREZA DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL**

O que se pretende saber é se a natureza do processo de execução fiscal é processualista ou se pelo contrário, estamos perante um ato materialmente administrativo, visto estarmos perante um processo com grande intervenção da AT.

Tendo em conta o art. 103.º, n.º 1 da LGT, poderíamos admitir que estamos perante um processo com natureza judicial “o processo de execução fiscal tem natureza judicial”, no entanto, o legislador acrescentou ao mesmo artigo “sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos atos que não tenham natureza jurisdicional<sup>20</sup>”, acrescido esse que de certa forma é contraditório e subsequentemente originário de diversos problemas, como é o caso da diversa doutrina e jurisprudência.

Desta forma, é necessário fazer referência ao que se entende por atos administrativos ou atos não jurisdicionais, e posteriormente, o que se entende por atos de trâmite ou atos jurisdicionais.

---

<sup>19</sup>Cf. Artigo 148.º do CPPT.

<sup>20</sup>Cf. Artigo 103.º da LGT.

É no art. 124.º do CPA, que encontramos menção aos atos administrativos, que se apresentam como “*as decisões que, no exercício de poderes jurídico-administrativos, visem produzir efeitos jurídicos externos numa situação individual e concreta*”, onde a AT pode atuar unicamente “*perante problemas que não incidam sobre a resolução definitiva de um conflito de pretensões<sup>21</sup>*”, não sendo a entidade competente para pôr fim a um litígio. É no art. 150.º do CPPT, que encontramos os atos que a AT pode realizar.

São casos de atos não jurisdicionais, “*as citações, as graduações de créditos, as penhoras, as reversões, os despachos a ordenar a suspensão do processo, os deferimentos ou indeferimentos de pretensões, as constituições de garantias ou as vendas<sup>22</sup>*”.

Já os atos jurisdicionais ou atos de trâmite estão previstos no art. 151.º, n.º 1 do CPPT, e são aqueles com vista à resolução definitiva de um problema ou de um conflito de pretensões pelo tribunal (órgão jurisdicional), relevando o princípio da reserva da função jurisdicional, que como o nome indica são atos que estão reservados ao juiz e que a AT está impedida de praticar, art. 202.º da CRP.

No caso do processo de execução fiscal, tem de existir um problema e a sua resolução pelo juiz, sendo exemplos de atos jurisdicionais as oposições à execução, as reclamações, os incidentes e as decisões de conflitos de interesses, os quais têm de ser resolvidos pelo juiz, não podendo existir mão da AT.

No entanto, quanto aos atos não jurisdicionais, importa fazer a distinção entre atos administrativos propriamente ditos e atos de ordenação, uma vez que “*o facto de a AT poder praticar no processo de execução fiscal atos de natureza não jurisdicional não implica que todos os atos por ela praticados naquele processo constituam atos administrativos em sentido estrito<sup>23</sup>*”.

Assim, consideram-se atos de ordenação, os praticados com base num mecanismo, como é o caso das normas que o agente realiza por estar previsto e não por existir uma vontade que dele provenha, não existindo sequer a obrigação de apresentação de factos e de provas. Já nos atos administrativos propriamente ditos tem de existir uma vontade por parte do agente, uma vez que este tem de apreciar as provas e os factos e decidir se aceita ou não

---

<sup>21</sup>Cf. Artigo 124.º do CPA.

<sup>22</sup>ROCHA, Joaquim Freitas, “Sobre a Natureza Jurídica dos Atos Praticados em Execução Fiscal”, Professor na Escola de Direito da Universidade do Minho, no texto originalmente publicado em Execução Fiscal, Centro de Estudos Judiciários, Lisboa, 2019, página 35 e seguintes.

<sup>23</sup>Cf. Ac. STA, de 28-10-2020, proc. n.º 0539/13.

aceita, se defere ou indefere, etc., sendo essa vontade imprescindível, não sendo estes atos meras operações materiais, como os de mera ordenação.

A Administração Tributária pode assim praticar:

- *Quer atos administrativos de natureza tributária, que respeitam à dívida tributária e integram procedimentos tributários (a reversão, a dação em pagamento, o pagamento em prestações, a aprovação de garantias e a dispensa de prestação de garantia);*
- *Quer atos de natureza processual, constituindo alguns meras operações materiais (remessa do título executivo ao órgão da execução, instauração da execução) e outros atos judiciais de tramitação processual sem natureza jurisdicional (citação, penhora, venda), cuja prática o legislador pôs a cargo da AT enquanto órgão da execução fiscal, a qual age aí como um mero “auxiliar” (na prossecução do escopo da execução (a cobrança das dívidas), numa colaboração operacional com a administração da justiça, que se encontra cometida pela CRP aos tribunais<sup>24</sup>”.*

No entanto, é possível verificar no art. 150.º do CPPT, que desde o momento em que há a instauração do processo até à extinção do mesmo, os atos são maioritariamente praticados pela administração tributária, só havendo a subida aos tribunais por escolha do contribuinte, motivo pelo qual posso afirmar a existência de processos sem qualquer intervenção judicial, apenas existindo um procedimento por parte da Administração. Não obstante, *o processo de execução fiscal não deixa de ser um processo judicial, com todas as consequências que daí decorrem no plano das garantias dos contribuintes<sup>25</sup>*, visto estes terem à sua disposição o direito de reclamação de atos administrativos praticados pela AT para o juiz da execução fiscal.

Tendo em conta o que referi anteriormente, importa perceber o porquê de estarmos perante um processo que à luz da legislação tem natureza judicial, quando muitas das vezes, o processo só apresenta intervenção administrativa.

Com vista à resolução deste problema, irei numa primeira fase abordar a jurisprudência existente relacionada com esta matéria, e posteriormente a doutrina.

Quanto à jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, no acórdão de 26-05-2010, exarado no processo n.º 0343/10, podemos verificar que:

---

<sup>24</sup>Cf. Ac. STA, de 26-05-2010, proc. n.º 0343/10.

<sup>25</sup>SOUSA, Domingos Pereira, “Direito Fiscal e Processo Tributário”, Coimbra Editora, página 379.

- *“I- O processo de execução fiscal tem natureza judicial, podendo a AT nele praticar atos desde que não tenham natureza jurisdicional, já que os atos de natureza jurisdicional suscetíveis de ser praticados no processo de execução estão fora dessa previsão por não serem da competência da Administração (artigo 103.º, n.º 1, da LGT);*

Já no acórdão do STA, de 07-12-2011, exarado no processo n.º 0925/10, está referido que:

*“III- Garantindo a lei (artigo 10.º da LGT) o direito de reclamação para o juiz de execução fiscal dos atos materialmente administrativos praticados por órgãos da administração tributaria no âmbito do processo de execução fiscal, deve ser reconhecido ao interessado o direito de reclamar de um ato que o lese, independentemente da forma que tal ato revista e tendo ele ou não a configuração ou a designação de decisão<sup>26</sup>”.*

No acórdão de 08-08-2012, exarado no processo n.º 0803/12 também do STA, que diz respeito à audiência prévia do executado, relativamente ao pedido da dispensa da prestação de garantia, verificamos que:

*“I- O n.º 1 do artigo 103.º da LGT, ao referir que «o processo de execução fiscal tem natureza judicial», exprime literalmente o sentido de que a execução fiscal se realiza através de um «processo» e não de um «procedimento administrativo», no pressuposto hoje indiscutível que estamos perante realidades com natureza distintas;*

*II- À primeira vista, a maior dificuldade está no facto da norma dizer que a execução fiscal tem natureza de «processo judicial», quando é certo que a maior parte dos atos jurídicos compreendidos nessa forma processual não correspondem ao exercício de uma atividade jurisdicional;*

*III- Ao atribuir-se à execução fiscal a natureza judicial numa Lei de Bases, como é a LGT, está-se a impor a obrigatoriedade de se moldar a tramitação da execução segundo as formas próprias dos processos judiciais, o que implica a aplicação supletiva das regras do processo civil;*

*IV- Como o «processo» de execução fiscal é todo ele de natureza judicial, independentemente da natureza materialmente administrativa ou jurisdicional dos atos que nele sejam praticados, a conclusão lógica é que as normas previstas para o procedimento não se aplicam à categoria processo de execução fiscal.*

---

<sup>26</sup>Cf. Ac. STA, de 07-12-2011, proc. n.º 0925/10.

*V- Na realidade, constata-se que as lacunas do processo de execução fiscal são integradas pelas normas do processo civil, o que bem acentua a natureza de «processo judicial» e não de «procedimento tributário». Relativamente aos principais atos que compõem a execução, como a citação, penhora, venda, convocação de credores, verificação e graduação de créditos, o CPPT remete para as normas congêneres do CPC e não para quaisquer normas procedimentais<sup>27</sup>”.*

Por último, o acórdão exarado no processo n.º 0665/12, de 11-07-2012, também do STA, salienta que:

*“I- O n.º 1 do artigo 103.º da LGT, ao referir que «o processo de execução fiscal tem natureza judicial», exprime literalmente o sentido de que a execução fiscal se realiza através de um «processo», e não de um «procedimento administrativo», no pressuposto hoje indiscutível que estamos perante realidades com natureza distintas;*

*II- Da alínea h) do n.º 1 do artigo 54.º da LGT e alínea g) do n.º 1 do artigo 44.º do CPPT resulta que apenas se inclui no âmbito do procedimento tributário a «cobrança das obrigações tributárias, na parte que não tiver natureza tributária;*

*III- Como o processo de execução fiscal é todo ele de natureza judicial, independentemente da natureza lateralmente administrativa ou jurisdicional dos atos que nele sejam praticados, a conclusão lógica é que as normas previstas para o procedimento não se aplicam à categoria processo de execução fiscal;*

*IV- Pelos efeitos produzidos, o ato de indeferimento do pedido de isenção da prestação de garantias é um ato predominantemente processual: faz cessar o efeito suspensivo da execução iniciado com o pedido de isenção, procedendo-se de imediato à penhora ou à compensação de dívidas<sup>28</sup>;*

*V- Por isso à formação desse ato processual não se aplicam as regras do procedimento tributário, designadamente a do artigo 60.º da LGT<sup>29</sup>”.*

Em suma, e tendo em conta as diversas citações que transcrevi acerca da natureza do processo de execução fiscal, a jurisprudência existente é a de que os atos não jurisdicionais praticados pela Administração Tributária são essenciais ao processo, mas que nada

---

<sup>27</sup>Cf. Ac. STA, de 08-08-2012, proc. n.º 0803/12.

<sup>28</sup>Cf. Artigo 89.º, n.º 1 e artigo 169.º, n.º 2 do CPPT.

<sup>29</sup>Cf. Ac. STA, de 11-07-2012, proc. n.º 0665/12.

interferem nessa natureza, tendo o processo de execução fiscal natureza judicial, mesmo que “desjurisdicionalizado”.

Quanto à jurisprudência do Tribunal Constitucional, também encontramos diversos acórdãos sobre a natureza do processo de execução fiscal, como é o caso do acórdão n.º 152/2002, processo n.º 498/01 e o acórdão n.º 80/2003, processo n.º 151/2002, os quais consideram não existir inconstitucionalidade orgânica e material nas normas que dão faculdade à administração tributária para praticar atos no processo de execução fiscal, apesar da natureza judicial do processo, não havendo assim, violação do princípio da reserva da função jurisdicional e do princípio da separação de poderes, “...como o Tribunal Constitucional, tem vindo a admitir que à administração fiscal seja cometida a prática de atos não jurisdicionais, no processo executivo fiscal<sup>30</sup>”.

Já no que respeita à doutrina, temos diversos autores, que como veremos não se encontram em concordância quanto à natureza do processo de execução fiscal.

Começando com LIMA GUERREIRO este refere que “o processo de execução fiscal não tem, segundo o que a norma do número um expressamente declara, natureza meramente administrativa ou mesmo mista, mas é unitária e integralmente um processo judicial. Essa natureza integralmente judicial do processo não prejudica, no entanto, a participação dos órgãos da administração tributária nos atos sem natureza materialmente jurisdicional, ou seja, na prática dos chamados atos materialmente administrativos da execução fiscal. Não é, pois, cindível o processo de execução em uma fase formalmente administrativa e outra administrativa judicial. Ele é unitariamente um processo de natureza judicial<sup>31</sup>”.

LEITE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA consideram que estamos perante “uma opção clara do legislador pela natureza do processo de execução fiscal como processo judicial, como processo que decorre debaixo de um apertado controlo de legalidade do tribunal e em que a intervenção da administração tributária está conformada como de simples participação na realização do seu escopo judicial, verificando-se um estrito controlo de legalidade por parte do tribunal, sendo a

---

<sup>30</sup>Cf. Ac. TC, n.º 152/2002, de 17-04-2002, proc. n.º 498/01; Ac. TC, n.º 80/2003, de 12-02-2003, proc. n.º 151/2002.

<sup>31</sup>GUERREIRO, António Lima, “Lei Geral Tributária Anotada” – Editora Rei dos Livros, 2000, páginas 421 e 422.

*intervenção da Administração conformada como de simples participação na realização do seu escopo judicial<sup>32</sup>”.*

JOAQUIM FREITAS DA ROCHA refere que *“sendo o processo de execução fiscal um processo com características atípicas, na medida em que nele concorrem uma fase administrativa ou pré-jurisdicional, será natural que nele sucedam atos de natureza diversa, pelo que tais atos devem ser distinguidos quer do ponto de vista subjetivo, ou seja, tendo em atenção a natureza da entidade que os praticou, quer do ponto de vista objetivo, tendo em atenção a natureza jurídica do próprio ato<sup>33</sup>”.*

Para JOSÉ CASALTA NABAIS *“muito embora a LGT, no seu artigo 103.º, 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 atos de natureza judicial<sup>34</sup>”.*

RUI DUARTE MORAIS defende *“que o processo de execução é um processo que, apenas em último termo, é judicial, contendo importantes momentos de intervenção – no exercício de competências próprias, fixadas por lei (o que não é o mesmo que dizer competências de órgão executivo, em sentido estrito) - de órgãos da administração fiscal que, assim, são chamados a colaborar na cobrança dos tributos com o Tribunal<sup>35</sup>”.*

DULCE NETO - *“...constituindo a execução um processo que é todo ele de natureza judicial, nunca lhe seriam aplicáveis as normas previstas para os procedimentos administrativos e tributários, independentemente da natureza materialmente administrativa ou jurisdicional dos atos que nele são praticados – que, com esta argumentação, julgou nunca existir o dever de audição prévia no âmbito de um processo de execução fiscal, e, em particular, inexistir esse dever antes da decisão de indeferimento de pedido de prestação de garantia<sup>36</sup>”.* Segundo DULCE NETO, todos os atos que sejam praticados no âmbito do processo de execução fiscal, estão sujeitos às regras previstas no CPPT e, subsidiariamente, ao CPC, mas nunca serão aplicadas as normas que encontramos no procedimento

---

<sup>32</sup>CAMPOS, Diogo Leite de, RODRIGUES, Benjamim Silva, SOUSA, Jorge Lopes de, “Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado”, página 890.

<sup>33</sup>ROCHA, Joaquim Freitas, “Lições de Procedimento e Processo Tributário”, Coimbra Editora, 2.ª edição, página 265.

<sup>34</sup>NABAIS, José Casalta, “Direito Fiscal”, 2.ª edição, Almedina, 2003, páginas 321 e 322.

<sup>35</sup>MORAIS, Rui Duarte, “A Execução Fiscal”, 2.ª edição, Almedina, Coimbra, 2006, página 43.

<sup>36</sup>CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS, “A natureza da execução fiscal na jurisprudência do STA, in Execução Fiscal”, Lisboa, 2019, página 18.

administrativo e tributário, o que não impede que sejam praticados procedimentos administrativos, no processo de execução fiscal, *“produzindo atos materialmente administrativos em matéria tributária<sup>37</sup>”*.

Em modo de conclusão, é possível afirmar que há autores que defendem estarmos perante um processo unitariamente judicial (LIMA GUERREIRO, DULCE NETO, LEITE CAMPOS, BENJAMIM RODRIGUES E JORGE LOPES DE SOUSA), enquanto outros autores defendem que só em último caso estamos perante um processo de natureza judicial (RUI DUARTE MORAIS) ou que para estarmos perante um processo judicial têm de existir atos judiciais no processo (JOSÉ CASALTA NABAIS).

## **2.7. A SUSPENSÃO E A EXTINÇÃO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL**

Antes de dar início a esta temática da suspensão e da extinção do processo de execução fiscal, é importante salientar o art. 177.º A do CPPT, uma vez que o contribuinte tem a sua situação tributária regularizada sempre que:

- *“Esteja autorizado ao pagamento da dívida em prestações, desde que exista garantia constituída, nos termos legais, tenha pendente meio de contencioso adequado à discussão da legalidade ou exigibilidade da dívida exequenda e o processo de execução fiscal tenha garantia constituída, nos termos legais;*
- *Tenha a execução fiscal suspensa, nos termos do n.º 2 do art. 169.º, havendo garantia constituída, nos termos legais;*
- *A constituição de garantia é equiparada, para estes efeitos, a sua dispensa e a sua caducidade<sup>38</sup>”*.

Desta forma, sempre que o contribuinte esteja perante uma destas situações, a AT não pode proceder à execução do seu património, uma vez que este encontra a sua situação fiscal regularizada.

De seguida, iremos ver que situações suspendem e extinguem o processo, bem como os meios de reação que se encontram à disposição do contribuinte, os prazos dos mesmos, em que situações podem ser utilizados e as suas características.

---

<sup>37</sup>Ibid.

<sup>38</sup>Cf. Artigo 177.º A, do CPPT.

SERENA NETO E CARLA TRINDADE referem que “no âmbito da tramitação “normal” do processo de execução fiscal que conduz à penhora dos bens do executado e à posterior venda dos mesmos, é de salientar a possibilidade de suspensão dos seus trâmites, impedindo, designadamente, a realização da penhora e da venda, retardando-os no tempo<sup>39</sup>”.

Em procedimento e processo tributário, a suspensão do processo de execução fiscal está prevista nos arts. 85.º, n.º 3 do CCPT, 169.º do CPPT e 212.º do CPPT, só sendo possível a AT conceder a suspensão quando estamos perante um dos seguintes casos:

- a) *Em virtude de pagamento em prestações (artigo 52.º, n.º 1, da LGT);*
- b) *Em caso de reclamação graciosa, impugnação judicial ou recurso judicial que tenham por objeto a legalidade da dívida exequenda (artigo 52.º, n.º 1, da LGT), desde que tenha sido prestada garantia idónea ou a penhora garanta a totalidade da dívida e acrescido (artigo 169.º do CPPT);*
- c) *Em caso de oposição à execução (artigo 212.º do CPPT);*
- d) *Em caso de interposição de ação judicial que tenha por objeto a propriedade ou a posse dos bens penhorados (artigo 172.º do CPPT);*
- e) *Caso tenha sido proferido o despacho judicial de prosseguimento da ação de recuperação da empresa ou declarada falência (artigo 180.º do CPPT);*
- f) *Efetuada a penhora no direito e ação a herança indivisa (artigo 232.º, alínea c), do CPPT);*
- g) *Com a declaração em falhas (artigo 272.º do CPPT).<sup>40</sup>*

Para a temática da minha dissertação, irei dar relevo apenas aos meios de defesa que se encontram no ponto b) e c) que são o conjunto de meios de reação que o contribuinte dispõe para reagir aos atos praticados pela Administração Tributária, como forma de proteção dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, salientando em que casos são utilizados, qual prevalece e as suas divergências.

Importa, todavia, referir que dentro dos meios de reação podemos ter meios gratuitos e meios contenciosos, consistindo os primeiros “num meio alternativo, podendo o sujeito passivo optar pelo recurso a meios gratuitos previamente à instauração de uma ação

---

<sup>39</sup>NETO, Serena Cabrita, TRINDADE, Carla Castelo, Contencioso Tributário, vol. II, Coimbra, Almedina, 2020, página 656.

<sup>40</sup>SOUSA, Domingos Pereira, “Direito Fiscal e Processo Tributário”, Coimbra Editora, página 398.

*judicial*”, sendo eles a reclamação graciosa, o recurso hierárquico, e a revisão oficiosa prevista no art. 78, n.º 1 da LGT, que como veremos não funciona como os outros meios de reação. Já os segundos, consistem nos meios de acesso aos tribunais e são eles, a impugnação judicial e os seus recursos.

Em primeiro lugar, começarei por referir o meio da reclamação graciosa<sup>41</sup> que consiste num meio administrativo cuja iniciativa cabe ao contribuinte, sendo o que está previsto no art. 68.º do CPPT.

Quanto a esta matéria, a jurisprudência refere que *“a reclamação graciosa consiste num meio impugnatório através do qual o contribuinte, o substituto ou o responsável requer a anulação total ou parcial dos atos tributários, com fundamento em qualquer ilegalidade, valendo como tal a atuação em desconformidade com o direito de que resulte um ato lesivo para o contribuinte<sup>42</sup>”*, sendo a reapreciação do ato tributário realizado pelo dirigente do órgão periférico regional da área do domicílio ou sede do contribuinte da situação dos bens ou da liquidação e em caso de inexistência de órgão periférico local, do dirigente máximo do serviço, art. 75.º, n.º 1 do CPPT.

Como objeto da reclamação graciosa, é entendimento geral que esta só pode ser usada para se proceder à reapreciação da liquidação, independentemente do valor da causa e *“das questões jurídicas suscitadas<sup>43</sup>”*.

No entanto, existem exceções à regra como é o caso *“do ato de fixação de matéria coletável, por avaliação direta, quando não haja lugar a liquidação<sup>44</sup>”*.

Portanto, *“quando estamos perante atos administrativos em matéria tributária, como decisões de não reconhecimento de um benefício fiscal, de efetivação de uma compensação por iniciativa da administração fiscal, estes não podem ser objeto de reclamação graciosa<sup>45</sup>”*.

A reclamação graciosa não tem o chamado efeito do *caso julgado*<sup>46</sup> que como o nome indica existe na via judicial, tendo o contribuinte que pagar o tributo que lhe é imposto, que

---

<sup>41</sup>Cf. Ac. STA de 16-05-2001, proc. n.º 25532; Ac. STA de 13-05-1998, proc. n.º 21447.

<sup>42</sup>SOUZA, Domingos Pereira, op. cit., página 257.

<sup>43</sup>MORAIS, Rui Duarte, “Manual de Procedimento e Processo Tributário”, Coimbra, Almedina, página 169.

<sup>44</sup>Ibid.

<sup>45</sup>Ibid.

<sup>46</sup>Cf. ANDRADE, Manuel A., “Noções Elementares de Processo Civil”, Coimbra Editora, Limitada, 1993, página 305, *“O caso julgado formal, segundo uns, consiste em estar excluída a possibilidade de recurso ordinário, não podendo a decisão ser impugnada e alterada por essa via e, segundo outros em despachos ou sentenças, transitados em julgado, sobre questões de natureza processual”*.

uma vez não verificado conduz ao processo de execução fiscal pela AT, podendo o contribuinte posteriormente recorrer hierarquicamente ou impugnar judicialmente da decisão.

Também contrariamente ao que acontece na via judicial, na via administrativa o contribuinte está isento de custas, só não sendo assim quando estejamos perante um caso de agravamento da coleta previsto no art. 77.º do CPPT.

Tanto a reclamação graciosa como a impugnação judicial são meios de reação que tanto o sujeito passivo como outros sujeitos com interesses legítimos têm ao seu dispor, podendo utilizá-los para reagir a atos praticados pela administração tributária.

Quanto aos fundamentos da reclamação graciosa estes encontram-se no art. 70.º do CPPT, sendo os mesmos aplicáveis à impugnação judicial, art. 99.º do CPPT.

No entanto, importa salientar que o contribuinte tem a possibilidade de lançar mão dos dois meios de reação simultaneamente, ou seja, se o contribuinte tiver deduzido uma reclamação graciosa, este pode antes de ser conhecida a decisão da mesma impugnar judicialmente com base no mesmo fundamento desde que a impugnação seja feita dentro do prazo previsto para o efeito “*antes de estar expirado o prazo legal para ser decidida a reclamação, com base no citado princípio de que os prazos, não podendo ser excedidos, podem, em regra, ser antecipados, desde que já esteja praticado o ato que é objeto de impugnação*”<sup>47</sup>, sob pena de não ser violado o princípio da tutela jurisdicional efetiva. Já se o contribuinte pretender deduzir uma reclamação graciosa, mas já tiver anteriormente instaurado uma impugnação judicial com o mesmo fundamento, a lei dá prevalência à impugnação judicial, já não sendo possível deduzir a reclamação graciosa.

A reclamação graciosa é um procedimento administrativo célere e simples, visto a alínea b) do art. 69.º do CPPT<sup>48</sup>, dispensar formalidades essenciais e limitar os meios probatórios à forma documental, alínea c). Dessa forma, o contribuinte antes de optar pela via administrativa ou judicial deve ter em conta o tipo de prova a utilizar, que caso não seja a documental, o procedimento não deve correr pela via administrativa, mas sim pelas vias judiciais que como veremos mais à frente admitem outros tipos de prova.

Por via de regra, a reclamação graciosa tem caráter facultativo, mas existem casos previstos na lei, mais concretamente nos artigos 117.º, 131.º, 132.º, 133.º, 133-A.º do CPPT,

---

<sup>47</sup>Cf. Ac. TCA Sul, de 3-03-2016, proc. n.º 09266/16; Ac. STA, de 28-10-2009, proc. n.º 0595/09.

<sup>48</sup>Cf. Ac. STA, de 19-04-2006, proc. n.º 668/05.

em que o contribuinte tem de primeiramente esgotar os meios administrativos e só posteriormente recorrer à via judicial, existindo dessa forma uma seleção natural de casos, de forma a evitar uma sobrelotação desnecessária por essa via. Nesses casos, se o contribuinte pretender instaurar uma impugnação judicial, a interposição da reclamação graciosa tem caráter obrigatório.

Ainda dentro dos meios gratuitos, encontramos o pedido de revisão nos termos do art. 78.º da LGT, o qual prevê que *“a revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou pode ser efetuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços<sup>49</sup>”*. No entanto, este apresenta regras especiais, uma vez que só suspende o processo de execução se for *“apresentado no prazo da reclamação graciosa, caso em que equivale a esta e, por isso, pode ser considerado como reclamação<sup>50</sup>”*.

Portanto, sempre que tenham sido ultrapassados os 120 dias previstos para a reclamação, *“o pedido de revisão oficiosa efetuado ao abrigo do disposto no artigo 78.º, n.º 1, 2.ª parte, da LGT, não tem o efeito suspensivo da cobrança da prestação tributária a que se refere o artigo 52.º, n.º 1, da mesma lei e o artigo 196.º do CPPT, ainda que o pagamento da dívida exequenda e do acrescido se encontre garantido<sup>51</sup>”*.

O acórdão do TC, n.º 783/2019, processo n.º 295/2019, refere que *“os pedidos de revisão de atos tributários apresentados pelo sujeito passivo ao abrigo do artigo 78.º da Lei Geral Tributária (LGT) ... não suspendem a execução, já apreciada pelo Tribunal Constitucional, por cinco vezes, em jurisprudência recente<sup>52</sup>”*.

Esta solução prevista na lei de não suspender o processo de execução fiscal após o prazo de reclamação, mesmo que esteja garantido o pagamento da dívida exequenda e do acrescido tem a sua lógica, tendo em conta a *“falta de previsão do pedido de revisão oficiosa*

---

<sup>49</sup>Cf. Artigo 78.º da LGT.

<sup>50</sup>Cf. Ac. STA, de 09-01-2019, proc. n.º 0257/18.0BEVIS.

<sup>51</sup>NETO, Serena Cabrito, TRINDADE, Carla Castelo, “Contencioso Tributário”, não concordam com a posição jurisprudencial, de suspensão do processo, apenas no caso do prazo de 120 dias, as quais referem que o intérprete não devia fazer distinção da revisão oficiosa dentro desse prazo e fora desse prazo, se o legislador não o faz, defendendo o que vem referido no art. 169.º do CPPT *“de permitir a possibilidade de suspensão de execução sempre que esteja em causa a discussão da legalidade da liquidação e da sua cobrança, não se restringindo esse efeito suspensivo aos casos em que a legalidade é discutida por iniciativa do contribuinte”*.

<sup>52</sup>Cf. TC, n.º 783/2019, proc. n.º 295/2019.

no texto da lei (artigo 52.º, n.º 1, da LGT e artigo 196.º, n.º 1, do CPPT), como também se mostra conforme a outras soluções legislativas, designadamente a que resulta da conjugação dos n.ºs 1 e 4, alínea b), do artigo 49.º da LGT<sup>53</sup>”.

Outro motivo, que leva à impossibilidade da suspensão prende-se com os prazos desajustados, “na medida em que, enquanto os meios impugnatórios indicados no art. 52.º da LGT e no art. 196.º do CPPT têm de ser deduzidos dentro de prazos relativamente curtos, o pedido de revisão oficiosa pode ser apresentado até quatro anos após a liquidação ou até a qualquer momento, se não tiver havido pagamento do tributo<sup>54</sup>, o que significa que, a ser-lhe concedido efeito suspensivo da execução fiscal, existiriam consequências negativas relevantes ao nível da segurança jurídica e da celeridade na cobrança das receitas tributárias prosseguida pela execução fiscal<sup>55</sup>”.

A diferença entre este meio e os outros meios de impugnação (graciosos e contenciosos) está na “revisão dos atos tributários prevista no artigo 78.º da LGT, que constitui um procedimento de segundo grau, visando a reapreciação pela entidade que praticou o ato tributário com fundamento em invalidade (revisão ordinária prevista no n.º 1 deste preceito), injustiça grave ou notória (revisão extraordinária, prevista nos n.ºs 4 e 5) ou ainda por duplicação da coleta (n.º 6)<sup>56</sup>”.

Assim, “a revisão ordinária pode ser pedida pelo sujeito passivo no prazo da reclamação administrativa com fundamento em qualquer ilegalidade e também pode ter lugar por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação, ou a todo o tempo, se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços. No prazo previsto para o órgão competente reapreciar o ato, o sujeito passivo pode também pedir a revisão do ato tributário, mas neste caso apenas com fundamento em erro imputável aos serviços (artigo 78.º, n.º 7)<sup>57</sup>”.

Desta forma, o pedido de revisão ordinário previsto no artigo 78.º, n.º1 da LGT, realizado pelo contribuinte é diferente consoante estejamos dentro do prazo de 120 dias ou já fora deste prazo, uma vez que se for apresentado dentro do prazo, “este constitui-se como um meio alternativo de impugnação administrativa”, enquanto que, se houver um

---

<sup>53</sup>Ibid.

<sup>54</sup>Cf. Artigo 78.º, n.º1, 2.ª parte da LGT.

<sup>55</sup>Cf. TC, n.º 783/2019, proc. n.º 295/2019.

<sup>56</sup>Ibid.

<sup>57</sup>Ibid.

esgotamento dos prazos para a utilização dos meios impugnatórios dos atos de liquidação, “o pedido de revisão do ato tributário com fundamento em erro dos serviços, contemplado no n.º 7 daquele preceito, constitui apenas um meio complementar que não visa diretamente prosseguir o interesse do contribuinte, antes o interesse objetivo na legalidade da atividade da administração tributária, na atividade de liquidação e cobrança de impostos (artigos 266.º, n.º 2, e 103.º, n.º 3, da Constituição)<sup>58</sup>”.

Nestes casos, a nossa jurisprudência refere que a AT tem “o poder-dever de agir em conformidade com o direito, e de eliminar da ordem jurídica os atos inválidos, mesmo depois de esgotados os prazos de impugnação dos sujeitos passivos<sup>59</sup>”.

Desta forma, a revisão oficiosa e a reclamação são um único instituto, apesar das “suas diferentes denominações e as discrepâncias existentes entre as duas normas quanto ao órgão competente para decidir<sup>60</sup>”, que no caso da reclamação graciosa, cabe em regra ao órgão superior hierárquico, enquanto que a revisão oficiosa cabe à entidade que o proferiu.

No acórdão do STA de 12-07-2006, proc. n.º 0402/06, em que JORGE DE SOUSA foi relator, está referido que:

“O meio procedimental de revisão do ato tributário não pode ser considerado como um meio excepcional para reagir contra as consequências de um ato de liquidação, mas sim como um meio alternativo dos meios impugnatórios administrativos e contenciosos (quando for usado em momento em que aqueles ainda podem ser utilizados) ou complementar (quando já estiverem esgotados os prazos para utilização dos meios impugnatórios do ato de liquidação)<sup>61</sup>”. Não obstante o referido, a revisão oficiosa encontra desde logo condicionantes previstas na lei, como são o erro e os casos de gravidade de injustiça cometida, acabando por ser um meio procedimental excepcional.

Já no acórdão do STA, de 04-02-2004, proc. n.º 018446/03, VITOR MEIRA refere que o meio de reação para “reagir contra o ato administrativo que decide pela extemporaneidade do pedido de revisão, que por isso não aprecia, é o recurso contencioso e não a impugnação por não estar em causa a apreciação da legalidade do ato de liquidação<sup>62</sup>”.

---

<sup>58</sup>Ibid.

<sup>59</sup>Ibid.

<sup>60</sup>MORAIS, Rui Duarte, op. cit., página 165.

<sup>61</sup>Cf. Ac. STA, de 12-07-2006, proc. n.º 0402/06.

<sup>62</sup>Cf. Ac. STA, de 04-02-2004, proc. n.º 018446/03.

De seguida, irei analisar os meios de reação “*pela via judicial, à exigência de pagamento de um tributo, que assenta numa dualidade de meios processuais: a impugnação e a oposição à execução*”<sup>63</sup>.

Em primeiro lugar, importa salientar que para o contribuinte reagir judicialmente contra os atos da AT tem de existir a chamada petição inicial, uma vez que é através desta, que este mostra a sua discordância em relação a esses atos. Na petição inicial, o contribuinte deve fazer constar dos requisitos do art. 552.º do CPC, que são a identificação das partes, a exposição dos factos da causa de pedir e as razões de direito, o pedido e o valor da causa.

A lei processual tributária, teve em conta o princípio da legalidade dos impostos quando abordamos estes dois meios processuais, pois diferentemente do que aconteceu noutras legislações como a civil, esta “*sempre introduziu alguma flexibilidade nesta separação entre os dois meios processuais*”<sup>64</sup>.

O processo de impugnação está previsto no art. 99.º e seguintes do CPPT<sup>65</sup>, onde se consideram fundamentos para instaurar o mesmo a:

- a) *Errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários;*
- b) *Incompetência;*
- c) *Ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida;*
- d) *Preterição de outras formalidades legais*<sup>66</sup>.

Neste meio impugnatório, ao contrário do que vimos supra para a reclamação graciosa, o contribuinte dispõe dos meios gerais de prova, de prova testemunhal e de prova pericial.

Finalmente, o meio de reação da oposição à execução só pode ser utilizado quando estamos perante uma das seguintes situações:

- a) *Inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação ou, se for o caso, não estar autorizada a sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respetiva liquidação;*

---

<sup>63</sup>MORAIS, Rui Duarte, “Manual de Procedimento e Processo Tributário”, Coimbra, Almedina, página 341.

<sup>64</sup>Ibid, página 342.

<sup>65</sup>Cf. Ac. STA, de 03-06-2015, proc. n.º 0793/14; Ac. STA, de 18-05-2011, proc. n.º 156/11; Ac. TCAS, de 05-12-2006, proc. n.º 0500/05; Ac. STA, de 04-06-2003, proc. n.º 775/03; Ac. TCAS, de 30-04-2014, proc. n.º 05376/12; Ac. STA, de 09-04-2003, proc. n.º 422/03; Ac. STA, de 02-05-2001, proc. n.º 22900; Ac. STA, de 18-10-2000, proc. n.º 25261; Ac. STA, de 02-07-1997, proc. n.º 17907.

<sup>66</sup>Cf. Artigo 99.º do CPPT.

- b) *Ilegitimidade da pessoa citada por esta não ser o próprio devedor que figura no título ou seu sucessor ou, sendo o que nele figura, não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram, ou por não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida;*
- c) *Falsidade do título executivo, quando possa influir nos termos da execução;*
- d) *Prescrição da dívida exequenda;*
- e) *Falta da notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade;*
- f) *Pagamento ou anulação da dívida exequenda;*
- g) *Duplicação de coleta;*
- h) *Ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o ato de liquidação;*
- i) *Quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores, a provar apenas por documento, desde que não envolvam apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representem interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título<sup>67</sup>.*

A jurisprudência refere que “a oposição à execução é considerada uma verdadeira ação declarativa enxertada no processo de execução fiscal e tem por objeto a discussão da existência do crédito tributário exigido pela administração tributária com base em algum dos fundamentos previstos nas alíneas do n.º 1 do art. 204.º do CPPT<sup>68</sup>”.

Segundo JORGE LOPES DE SOUSA, contrariamente ao que acontece na reclamação graciosa e na impugnação judicial, na oposição a execução “o efeito suspensivo não decorre da simples apresentação pelo executado deste meio de defesa – e constituição de garantia, exigindo-se que seja proferido despacho liminar pelo juiz que não a rejeite”, sendo a oposição á execução para este autor “uma contestação à pretensão do exequente<sup>69</sup>”.

Neste meio de reação não é permitido analisar a ilegalidade do ato tributário, uma vez que o meio competente para isso é a impugnação judicial. No entanto, tem que se ter em atenção a exceção prevista no art. 204.º, alínea h), uma vez que é permitido discutir a ilegalidade da dívida em sede de oposição à execução, quando a lei não salvaguardar o meio

---

<sup>67</sup>Cf. Artigo 204.º do CPPT; Ac. STA, de 01-07-2015, proc. n.º 0188/15; Ac. STA, de 17-06-2015, proc. n.º 0187/15; Ac. TCAS, de 26-02-2013, proc. n.º 6195/12; Ac. STA, de 26-09-2012, proc. n.º 1159/11.

<sup>68</sup>MORAIS, Rui Duarte, “Manual de Procedimento e Processo Tributário”, Coimbra, Almedina, página 342.

<sup>69</sup>SOUSA, Jorge Lopes de “Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado e Comentado”, Vol. III, Lisboa, Áreas Editora, 2011, página 428.

de reação da impugnação ou do recurso. É também de salientar o n.º 2 do referido art., uma vez que existindo oposição à execução, mas não sendo esta baseada em questões de direito, a oposição vai reger-se pelas disposições previstas para a impugnação judicial, podendo o tribunal discutir e decidir a ilegalidade de diversas questões em oposição à execução, nomeadamente quando o ato tributário viole normas constitucionais, internacionais ou comunitárias e *“também ilegalidades em concreto que resultem de atos de aplicação da lei assentes em vícios quem conduzam à sua nulidade ou anulabilidade em todos os casos em que ao interessado não tenha sido facultada antes da execução fiscal qualquer oportunidade de impugnação judicial”*<sup>70</sup>.

Ainda relativamente à oposição à execução, importa saber se o executado pode pagar voluntariamente a sua dívida e posteriormente prosseguir com o seu direito de oposição. Relativamente a esta questão, *“a motivação do executado prender-se-á com o desejo de evitar o prosseguimento da execução, bem como o pagamento de juros de mora, em caso de decaimento na sua pretensão”*<sup>71</sup>.

A nossa jurisprudência entende que este pagamento, por parte do exequente, faz com que a oposição não faça sentido, uma vez que o pagamento extingue o processo de execução.

Todavia, sendo *“a oposição à execução o meio processual próprio para ele questionar a verificação dos pressupostos da existência da sua obrigação tributária, ou seja, quando a oposição assumo caráter de impugnação quanto à legitimidade passiva do revertido, a execução prosseguirá, não obstante, ter sido pago voluntariamente o imposto liquidado”*<sup>72</sup>.

Importa assim salientar que o pagamento voluntário da dívida não faz extinguir o direito pelo exequente à continuação do processo de impugnação, reclamação ou recurso, mas faz extinguir o direito à oposição à execução, uma vez que *“funcionando a oposição à execução como uma contestação à execução, cuja finalidade é impugnar a própria execução fiscal e conduzindo o pagamento da quantia à extinção da execução, aquela oposição é inadmissível quando proposta depois do pagamento, por não ter ab initio objeto”*<sup>73</sup>.

---

<sup>70</sup>SOUSA, Domingos Pereira de “Direito Fiscal e Processo Tributário”, Coimbra Editora, 2013, página 386.

<sup>71</sup>MORAIS, Rui Duarte, “Manual de Procedimento e Processo Tributário”, Almedina, Coimbra, página 344 e 345.

<sup>72</sup>Ibid.

<sup>73</sup>Cf. Ac. n.º 154/2002 do TC, de 31-05-2002, proc. n.º 478/2001.

Assim, o princípio *solve et repete*<sup>74</sup>, é aplicado no direito tributário, mais concretamente nos meios de reação em que se discute a legalidade da dívida, como é exemplo disso, o art. 9.º, n.º 3 da LGT, ao referir expressamente que o pagamento “*não preclude o direito de reclamação, impugnação ou recurso*”<sup>75</sup>.

A impugnação judicial consiste *assim*, na discussão da legalidade dos atos que constam no art. 97.º do CPPT, não sendo o meio utilizado para apreciar vícios que não contendam com a ilegalidade da dívida e a oposição à execução fiscal consiste na exigibilidade da dívida, mais concretamente na reapreciação judicial da legalidade da liquidação quando estamos perante uma liquidação considerada válida de forma injusta, revelando também uma vasta importância por ser o meio processual utilizado em casos de verificação da legalidade da decisão de reversão que consiste numa transferência de intervenções, uma vez que outra pessoa que não o executado originário, vai assumir o papel deste.

No entanto, a dedução de oposição à execução para apreciar a legalidade da dívida, diferentemente do que acontece com a reclamação graciosa ou com a impugnação judicial, “*o efeito suspensivo não decorre da simples apresentação pelo executado deste meio de defesa - e constituição de garantia, exigindo-se que seja proferido despacho limiar pelo juiz que não a rejeite*”<sup>76</sup>.

Desta forma, posso afirmar que apesar de estarmos perante dois meios de reação judiciais, estes apresentam conceitos e campos de aplicação diferentes.

Já no que diz respeito aos prazos, a oposição à execução deve ser deduzida num prazo de 30 dias a contar da citação pessoal, e em caso de inexistência, o prazo conta-se a partir da data em que foi realizada a primeira penhora, sendo o que está previsto no art. 203.º do CPPT, alíneas a) e b)<sup>77</sup>.

Já para se promover a impugnação judicial existem diversos prazos, sendo o mais comum o de 90 dias previsto no art. 102.º, n.º 1 do CPPT<sup>78</sup>. Para além deste, existem outros

---

<sup>74</sup>Paga primeiro, reclama depois.

<sup>75</sup>Cf. Artigo 9.º, n.º 3 da LGT.

<sup>76</sup>NETO, Serena Cabrita, TRINDADE, Carla Castelo, “Contencioso Tributário”, vol. II, Coimbra, Almedina, 2020, página 662.

<sup>77</sup>Cf. Ac. STA, de 17-02-2016, proc. n.º 0384/15; Ac. STA, de 06-03-2013, proc. n.º 1494/12; Ac. TCAN, de 21-03-2013, proc. n.º 459/12.

<sup>78</sup>Cf. Ac. STA, de 15-01-2014, proc. n.º 01534/13; Ac. STA, de 30-04-2013, proc. n.º 122/13; Ac. STA, de 28-11-2012, proc. n.º 571/12.

prazos específicos para o contribuinte reagir através do meio da impugnação judicial, como é caso disso o fundamento por nulidade, uma vez que nesse caso a impugnação pode ser deduzida a todo o tempo<sup>79</sup>.

Importa, contudo, salientar que para existir o efeito suspensivo do processo de execução fiscal, quer em impugnação judicial, recurso ou oposição à execução, tem de ser prestada garantia idónea antes do contribuinte deduzir reclamação ou impugnação judicial, art. 169.º, n.º 2 do CPPT. A chamada garantia idónea tem assim carácter obrigatório para o contribuinte puder reagir através destes meios, e de acordo com *o legislador “pode consistir na garantia bancária, na caução, no seguro-caução, no penhor ou na hipoteca voluntária, idoneidade essa que deve ser aferida pela suscetibilidade de assegurar os créditos do exequente<sup>80</sup>”*, art. 199.º, n.º 1 e n.º 2 do CPPT, sendo estas realizadas mediante um requerimento pelo contribuinte e posterior concordância por parte da AT.

Já no art. 23.º, n.º 3 da LGT, encontramos uma outra causa de suspensão, mas desta vez intimamente relacionada com a oposição à execução e com a reversão, uma vez que não sendo conhecido o valor da dívida, também não é possível determinar os bens a serem penhorados para o seu pagamento, existindo assim a suspensão do processo de execução fiscal até existir a total excussão do património do executado.

Por fim, a extinção do processo de execução fiscal está prevista no art. 259.º e seguintes do CPPT, e podemos verificar que a extinção ocorre no momento em que é efetuado o pagamento da quantia exequenda e os juros a esta acrescidos, quando a dívida ou o processo são anulados e também quando decorre um ano desde a instauração do processo de execução, só não existindo a extinção do processo por este motivo quando hajam causas insuperáveis devidamente justificadas.

Também nos termos do art. 176.º, n.º 2 do CPPT encontramos outras causas de extinção do processo de execução fiscal, mas desta vez *respeitante “a coimas ou outras sanções pecuniárias, sendo elas, a morte do infrator, a amnistia da contraordenação, a prescrição das coimas e sanções acessórias e a anulação da decisão condenatória em processo de revisão<sup>81</sup>”*.

---

<sup>79</sup>Cf. Ac. STA, de 02-07-2014, proc. n.º 0935/13; Ac. STA, de 18-06-2014, proc. n.º 0417/14; Ac. TCAS, de 16-10-2024, proc. n.º 07780/14.

<sup>80</sup>Cf. Ac. TCA do Sul, de 13-09-2018, proc. n.º 636/18.3; Ac. STA, de 16-12-2015, proc. n.º 01458/15; Ac. STA, de 26-11-2015, proc. n.º 0376/15.

<sup>81</sup>Cf. Artigo 176.º, n.º 2.

## 2.8. A DISPENSA DA PRESTAÇÃO DE GARANTIA

A dispensa da prestação de garantia surge no âmbito do tópico anterior, mais concretamente na suspensão do processo de execução fiscal.

Como referi anteriormente, a impugnação judicial, o recurso e a oposição à execução são causas de suspensão do processo de execução, estando previstas nos artigos 52.º, n.º 1 da LGT e 212.º do CPPT, onde o contribuinte mediante a entrega de uma garantia idónea, vê o seu processo de execução ficar suspenso.

É aqui que entra a dispensa da prestação de garantia, uma vez que nem toda a gente possui meios para prestar as garantias previstas no art. 169.º, n.º 2, estando previsto no art. 52.º, n.º 4 da LGT, que nestes casos e tendo em conta o princípio da igualdade, “*o deferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia tem os mesmos efeitos que teria a sua prestação relativamente à suspensão da execução, isto é, esta ficará suspensa, apesar de não haver garantia nem penhora de bens que assegurem o pagamento da dívida exequenda, nos mesmos termos em que ficaria se a garantia tivesse sido prestada*”<sup>82</sup>.

Quanto a esta matéria, importa também referir que em procedimento e processo tributário há alusão a duas terminologias, *a dispensa da prestação de garantia* e *a isenção da prestação de garantia*, estando a primeira prevista no art. 170.º do CPPT, e a segunda no art. 199.º, n.º 3 do CPPT e no art. 52.º, n.º 4 da LGT. As duas terminologias têm o mesmo significado, sendo na minha opinião, a referência a isenção da prestação de garantia a mais correta, uma vez que o que se pretende é que o contribuinte esteja totalmente livre da entrega dessa garantia e a dispensa não nos fornece um pensamento de total desobrigação por parte do contribuinte.

É também de grande importância abordar o pagamento em prestações<sup>83</sup>, visto que em regra, o pedido do pagamento em prestações no processo de execução fiscal não suspende o processo. Assim, se o contribuinte pretender suspender o processo por esta via, tem de ser constituída ou prestada garantia idónea nos termos do art. 199.º do CPPT, tendo as mesmas que ser “*constituídas para cobrir todo o período de tempo, que foi concedido para efetuar*

---

<sup>82</sup>SOUSA, Jorge Lopes de “Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado e Comentado”, Vol. III, Áreas Editora, 6.ª edição, 2011, página 231.

<sup>83</sup>Cf. Ac. STA, de 27-01-2016, proc. n.º 042/16; Ac. STA, de 16-12-2015, proc. n.º 01456/15; Ac. STA, de 07-05-2014, proc. n.º 0468/14.

*o pagamento, acrescido de três meses, e serão apresentadas no prazo de 15 dias a contar da notificação que autorizar as prestações, salvo no caso de garantia que pela sua natureza justifique a ampliação do prazo até 30 dias, prorrogáveis por mais 30, em caso de circunstâncias excepcionais. A falta da prestação de garantia idónea dentro do prazo referido no número anterior ou a inexistência de autorização para dispensa da mesma no mesmo prazo, origina a prossecução dos termos normais do processo de execução, nomeadamente para penhora dos bens ou direitos considerados suficientes, nos termos e para os efeitos do n.º 4<sup>84</sup>”.*

Ainda relativamente ao pagamento em prestações, é de salientar que a dispensa não caduca no prazo de um ano, sendo válida durante “*o período em que esteja a ser cumprido o regime prestacional autorizado*”<sup>85</sup>.

Quanto ao prazo para se apresentar o pedido da dispensa da prestação de garantia, se o executado tiver apresentado uma reclamação graciosa, uma impugnação judicial ou um recurso judicial que tenham por objeto a legalidade da dívida, o prazo para apresentação do pedido é de 15 dias, art. 170.º, n.º 1 do CPPT.

Já em caso de ter terminado o prazo para o executado reagir através dos meios mencionados, mas porventura existir um fundamento válido para proceder à dispensa, o prazo para apresentação do pedido é de 30 dias.

O que se pretende com estes dois prazos é que o sujeito passivo tenha as mesmas possibilidades de ver a sua prestação de garantia dispensada, mesmo que não tenha lançado mão dos meios de reação previstos no art. 169.º do CPPT, por motivo de surgimento de fundamento posterior ao termo de apresentação dos meios de reação no prazo de 15 dias.

Estes prazos não são alternativos, uma vez que não tendo terminado o prazo para apresentação de reclamação graciosa, impugnação judicial ou recurso judicial, o executado não pode gozar do prazo de 30 dias.

Quanto ao pedido, este tem de ser entregue pelo contribuinte ao órgão fiscal e tem de apresentar as provas consideradas necessárias para se proceder à dispensa tendo o pedido que ser fundamentado de facto e de direito. Após o pedido, o contribuinte saberá se este foi deferido ou indeferido<sup>86</sup> num prazo de 10 dias, estando isto previsto no art. 170.º, n.º 4 do

---

<sup>84</sup>Cf. Artigo 199.º do CPPT.

<sup>85</sup>Cf. Artigo 52.º, n.º 5 da LGT.

<sup>86</sup>Cf. Ac. TCAN, de 14-04-2016, proc. n.º00932/14.9BEVIS, “*não se vê que o interessado esteja impedido de formular na execução fiscal, após um primeiro indeferimento do pedido de prestação de garantia, um pedido*

CPPT. Não obstante, este prazo é meramente indicativo tendo em conta o art. 199.º, n.º 7 e n.º 8 do CPPT, que nos diz que a decisão pela AT, quando estamos perante um pagamento em prestações é de 15 dias.

Ainda relativamente ao pedido da dispensa da prestação de garantia surge uma questão: é possível existir um pedido de dispensa da prestação de garantia sem antes ser instaurado um processo de execução fiscal?

Segundo JORGE LOPES DE SOUSA, “*a reclamação graciosa poderá ter efeito suspensivo da execução fiscal, sem a prestação de garantia, em conformidade com o preceituado no artigo 52.º, n.º 4, da LGT, e 170.º do CPPT, não obstante, advoga que esta dispensa só poderá ser obtida na pendência da execução fiscal*<sup>87</sup>”.

JOÃO ANTÓNIO VALENTE TORRÃO diversamente à doutrina anteriormente referida, afirma que tanto o art. 199.º do CPPT, como o art. 52.º da LGT e o art. 170.º do CPPT, se aplicam à prestação de garantia, e dessa forma o contribuinte pode requerer a dispensa em sede de reclamação graciosa, ou seja, anteriormente à instauração de uma execução fiscal<sup>88</sup>.

## **2.9. OS REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE DA DISPENSA DA PRESTAÇÃO DE GARANTIA**

### **2.9.1. O prejuízo irreparável e a manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis**

Os requisitos de admissibilidade para se proceder à isenção da prestação de garantia encontram-se previstos no art. 52.º, n.º 4 da LGT, e são requisitos alternativos o prejuízo irreparável do executado e a manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis. Já os requisitos cumulativos residem num destes requisitos alternativos e no requisito obrigatório da existência de fortes indícios de que a insuficiência ou a inexistência de bens se deveu a atuação dolosa do interessado.

---

*de dispensa parcial da prestação de garantia fundado em nova factualidade e que a respetiva decisão, que a teve em conta, não pudesse ser contenciosamente sindicada pelo facto do primeiro indeferimento, assente em pressupostos factuais diversos, ter sido mantido na ordem jurídica por sentença passada em julgado”.*

<sup>87</sup>SOUSA, Jorge Lopes de, “Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado e Comentado”, Vol. I, 6.ª edição, Lisboa, Áreas Editora, 2011, página 637 e 638.

<sup>88</sup>TORRÃO, João António Valente, “Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado e Comentado”, Coimbra, Almedina, 2005, página 329.

Os dois pressupostos alternativos para o deferimento da dispensa da prestação de garantia têm de ser provados pelo requerente, já a existência de fortes indícios de que a insuficiência ou a inexistência de bens se deveu a atuação dolosa do interessado recai sobre a AT.

Não obstante, sempre que estejam verificados os dois requisitos cumulativos, o pedido de dispensa da prestação de garantia é de caráter obrigatório, não existindo livre apreciação por parte da Administração Tributária, sendo um “*verdadeiro direito que assiste ao contribuinte*”<sup>89</sup>.

A LGT no seu art. 52.º, n.º 4, faz menção ao prejuízo irreparável e à manifesta falta de meios económicos, mas não os aborda de forma densificada, razão pelo qual posso afirmar que estamos perante uma matéria pouco abordada doutrinariamente.

É no Ofício-Circulado n.º 60.077, de 29-07-2010<sup>90</sup> que encontramos os requisitos de admissibilidade de forma mais abrangente, uma vez que são mencionados os critérios que a Administração Tributária tem de ter em conta na hora de decidir pelo deferimento ou indeferimento do pedido.

Quanto ao prejuízo irreparável, para que este seja considerado um requisito “*a prestação da garantia deverá significar para o executado uma diminuição dos proveitos que resultem da atividade por si desenvolvida, por força dos encargos financeiros impostos pela prestação de garantia, deixando de fazer face aos compromissos económico-financeiros que tenha assumido e de que depende a manutenção e desenvolvimento da atividade económica em causa*”<sup>91</sup>.

No entender da jurisprudência, para este requisito estar preenchido, importa somente o facto de a garantia ser possível de realizar e não o grau de dificuldade para a prestar, uma vez que sendo possível prestar por muito onerosa que seja, não há o preenchimento deste requisito e tão pouco a posterior dispensa da prestação de garantia.

Temos assim que fazer uma diferenciação entre o prejuízo irreparável e os outros tipos de prejuízo existentes, como são o prejuízo considerável ou de difícil reparação, que

---

<sup>89</sup>BARBOSA, Andreia Isabel Dias, “A Prestação e a Constituição de Garantias no Procedimento e no Processo Tributário”, Coimbra, Almedina, 2017, página 284.

<sup>90</sup>O Ofício-Circulado “*visa uniformizar os procedimentos e as práticas dos serviços da DGCI à face da lei vigente em matéria de dispensa ou isenção de prestação de garantia em processo de execução fiscal (artigos 52.º n.º s 1 e 4 da LGT e 170.º do CPPT), bem como a salvaguarda do interesse público de cobrança dos créditos tributários*”.

<sup>91</sup>BARBOSA, Andreia Isabel Dias, op. cit., página 285.

como o nome indica são prejuízos reparáveis, e dessa forma sem qualquer hipótese de ser instaurada uma dispensa da prestação de garantia, visto que para o nosso requisito estar devidamente preenchido não pode existir qualquer hipótese de reparação.

Para JORGE LOPES DE SOUSA, os prejuízos irreparáveis são aqueles em que não é possível realizar uma quantificação pecuniária minimamente precisa, sendo necessário que esse prejuízo esteja verificado aquando da prestação de garantia e não no prosseguimento da execução.

Já o requisito da manifesta falta de meios económicos, encontra-se preenchido quando o contribuinte não tem bens penhoráveis para pagar a dívida, bem como *“quando a prestação de garantia gerar a existência de uma situação de carência económica do contribuinte, de tal modo grave que este deixe de ter à sua disposição os meios financeiros necessários à satisfação das necessidades básicas. Neste requisito, tem de existir um nexo de causalidade adequada, entre a falta de meios penhoráveis e esta manifesta falta de meios económicos<sup>92</sup>”*.

Para DIOGO LEITE DE CAMPOS, a responsabilidade prevista no art. 52.º, n.º 4 da LGT, tem de ser compreendida como *“uma dissipação de bens de forma a existir uma diminuição da garantia dos credores, e não um mero nexo de causalidade, desprovido de carga de censura ou simples má gestão dos seus bens<sup>93</sup>”*.

É, no entanto, de salientar que o pedido da dispensa da prestação de garantia pode ser realizado parcialmente, não tendo que englobar a totalidade da dívida, mas apenas a parte que o executado não consiga pagar.

Aquando da apreciação do objeto do pedido, vai ser tida em conta *“a idoneidade da garantia prestada e também a possibilidade de o contribuinte ser dispensado quanto ao restante<sup>94</sup>”*.

Segundo ANTÓNIO LIMA GUERREIRO<sup>95</sup>, quando o contribuinte recupere a sua capacidade financeira, estamos perante um fundamento, para que este já não fique abrangido pela dispensa da prestação de garantia, tendo de prestar a mesma.

---

<sup>92</sup>Ibid.

<sup>93</sup>CAMPOS, Diogo Leite de, “Lei Geral Tributária Anotada”, 4.º edição, Lisboa, Encontro da Escrita, 2012, página 426.

<sup>94</sup>BARBOSA, Andreia, “A Prestação e a Constituição de Garantias no Procedimento e no Processo Tributário, Coimbra, Almedina, 2017, página 284.

<sup>95</sup>GUERREIRO, António Lima, “Lei Geral Tributária Anotada”, Lisboa, Rei dos Livros, 2000, página 243.

### 3. A PROVA

Relativamente a este ponto da minha dissertação *“a prova é a atividade realizada em processo tendente à formação da convicção do tribunal sobre a realidade dos factos controvertidos, art. 341.º do CC. Os meios de prova são elementos que transportam a informação, que permite a referida formação da convicção do tribunal sobre a realidade dos factos”*<sup>96</sup>. *“Estes factos são alegados pelas partes, e com base neles, o particular e a Administração pública, vão fundar as suas pretensões”*<sup>97</sup>.

Na prova, podemos estar perante dois sistemas, sendo eles o sistema de prova legal e o sistema de prova livre.

No sistema de prova legal, estamos perante um meio de prova que está fixado na lei, *“tendo o tribunal que atribuir a essa prova o respetivo valor legal”*<sup>98</sup>. Esse valor tanto pode ser positivo ou negativo, consoante o tribunal possa ou não atribuir um valor à prova realizada. É positivo quando este o pode fazer e negativo quando não o consegue fazer.

Ainda dentro da prova legal, podemos fazer a distinção entre a prova legal bastante, a prova legal plena e a prova legal pleníssima. A primeira consiste nas dúvidas que são colocadas sobre a veracidade dos factos, situação que acontece mediante a contraprova, art. 346.º do CC. A prova legal plena, diferentemente da primeira, só se realiza com a não verificação da veracidade do facto, e dessa forma, através da prova do contrário, art. 347.º e 350.º do CC.

Por fim, a prova pleníssima, não engloba nem a contraprova, nem a prova em contrário, mas sim presunções *iuris et de iure*, que são presunções iniludíveis, art. 350.º, n.º 2 do CC, sendo de salientar que o contratante pode sempre impugnar, independentemente do tipo de presunção em causa.

A prova livre, contrariamente ao que define a prova legal, não está prefixada na lei e *“antes depende da convicção que o julgador formar sobre a atividade probatória da parte”*<sup>99</sup>, artigos 655.º, n.º 1 e 791.º, n.º 3. Neste sistema, a prova é realizada através de diversos meios de prova, e posteriormente, é feita uma livre apreciação de prova.

---

<sup>96</sup>SOUSA, Miguel Teixeira, “As Partes, o Objeto e a Prova na Ação Declarativa”, LEX, Lisboa, 1995, página 195.

<sup>97</sup>Ibid.

<sup>98</sup>Ibid, página 236.

<sup>99</sup>Cf. Artigo 655.º, n.º 1 e Artigo 791.º, n.º 3 do CC.

Quanto ao conceito de prova previsto no art. 341.º do CC, a doutrina divide-se, e dessa forma, irei expor a opinião de diversos autores sobre esta temática.

Para JOSÉ ALBERTO DOS REIS, a prova é “*o conjunto de operações ou atos destinados a formar a convicção do juiz sobre a validade das afirmações feitas pelas partes*<sup>100</sup>”.

Já para JOÃO DE CASTRO DE MENDES, a prova não é nada mais nada menos que “*o pressuposto da decisão jurisdicional que consiste na formação, através do processo no espírito do julgador, da convicção de que certa alegação singular de facto é justificavelmente aceitável como fundamento da mesma decisão*”. No entanto, esta definição de prova, *não inclui no objeto de prova, as afirmações genéricas de facto e de direito, contrariando o atual direito positivo, previsto no artigo 348.º do CC*<sup>101</sup>”.

MIGUEL TEIXEIRA DE SOUSA discorda da opinião de CASTRO DE MENDES, dizendo o mesmo que a definição de prova deste último, “*exclui do objeto da prova as afirmações genéricas de facto (ou máximas de experiência) e de direito (isto é, as normas jurídicas), e ainda que, esta exclusão contraria o atual direito positivo, artigo 348.º do CC. Para este autor a prova consiste na “atividade realizada em processo tendente à formação da convicção do tribunal sobre a realidade dos factos controvertidos, isto é, a atividade que permite formar na mente do julgador a convicção que resolve as dúvidas sobre os factos carecidos de prova*<sup>102</sup>”.

### **3.1. OS PRINCÍPIOS RELATIVOS À PROVA**

#### **3.1.1. Princípio do inquisitório**

Em direito fiscal, vigora o princípio do inquisitório, onde “*a administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido*<sup>103</sup>”.

---

<sup>100</sup>REIS, José Alberto dos, “Código de Processo Civil Anotado”, Coimbra, Coimbra Editora, vol. III, 2012, página 214.

<sup>101</sup>MENDES, João de Castro, “Do Conceito Jurídico da Prova em Processo Civil”, Lisboa, Ática, 1961, página 741.

<sup>102</sup>TEIXEIRA, Miguel de Sousa, “As Partes, o Objeto e a Prova na Ação Declarativa”, Lex, Lisboa, 1995, página 195 e seguintes.

<sup>103</sup>Cf. Ac. TCAS, de 10-11-2016, proc. n.º 07207/13.

Contrariamente ao que acontece no direito civil, em direito tributário não estamos perante um direito das partes e dessa forma, o processo não se rege pelo princípio do dispositivo, mas sim pelo princípio do inquisitório, o qual protege o papel do juiz. Não obstante, *“o princípio do inquisitório tem de ser conjugado com o princípio do pedido e com o ónus de alegação dos factos, condições de eficácia do processo, ou seja, a descoberta da verdade material tem de ser conjugada com os princípios da eficiência e da racionalidade do processo tributário<sup>104</sup>”*.

Desta forma, a Administração Tributária não tem de esperar que o executado tenha a iniciativa, devendo por sua vontade e pelos seus próprios meios, procurar provas que sejam necessárias para o caso, e posteriormente factos para a toma da decisão.

No entanto, em direito tributário, o princípio do inquisitório não se afigura como um princípio geral da instância que regula as partes e o juiz, mas constitui-se como uma garantia da tutela judicial, de forma a salvaguardar a justiça da decisão, sendo um princípio geral estruturante.

Em Direito Tributário, o princípio do inquisitório está consagrado no art. 99.º da LGT e no art. 13.º do CPPT, que referem que *“o tribunal deve realizar ou ordenar oficiosamente todas as diligências que se lhe afigurem úteis para conhecer a verdade relativamente aos factos alegados ou de que oficiosamente pode conhecer<sup>105</sup>”*, podendo existir dessa forma o apuramento de novos factos, que não aqueles dados a conhecer pelas partes, para o apuramento da verdade.

O princípio do inquisitório está também definido no art. 58.º da LGT, em matéria de inspeção, no art. 63.º, n.º 1 da LGT e art. 6.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira e no processo judicial tributário no art. 99.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária e art. 13.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Quanto a este princípio, importa referir dois acórdãos do TCA-Sul, processos n.º 05102/11, de 14-04-2015 e 07207/13, de 10-11-2016, referindo os mesmos que *“no âmbito do procedimento administrativo-tributário, incumbe à administração tributária e aduaneira (doravante ATA) indagar sobre a verificação do facto tributável e demais elementos pertinentes à liquidação do imposto, só podendo culminar o procedimento com a liquidação em sentido estrito quando, face aos elementos apurados, estiver adquirida a convicção da*

---

<sup>104</sup>Cf. Ac. TCAN, de 29-01-2015, proc. n.º 00432/10.

<sup>105</sup>Cf. Artigo 99.º da LGT e Artigo 13.º do CPPT.

*existência e conteúdo do facto tributário (princípio da verdade material, artigos 50.º do CPPT e 58.º, n.º 1, da LGT, sem prejuízo da obrigação dos contribuintes de colaborarem na produção de provas, artigo 59.º da LGT<sup>106</sup>”.*

### **3.1.2. Princípio do dispositivo**

É no art. 264.º do CPC, que encontramos este princípio, o qual prevê que “*a iniciativa e o impulso processual incumbem às partes*”, no entanto, estas têm “*o dever de, conscientemente não formular pedidos ilegais, não articular factos contrários à verdade nem sequer diligências meramente dilatórias*”. Não obstante, “*o juiz tem o poder de realizar ou ordenar oficiosamente as diligências que considere necessárias para o apuramento da verdade, quanto aos factos de que lhe é lícito conhecer*<sup>107</sup>”.

Este princípio é o estruturador do processo civil, mas contrariamente ao que aí acontece e como já referi supra, no direito tributário o princípio estruturador é o do inquisitório, uma vez que não estamos perante um processo relacionado com o poder das partes.

Contudo, este assume relevância no meio de reacção da oposição à execução, uma vez que esta “*está sujeita, salvo algumas exceções, ao princípio do dispositivo de alegação das causas de pedir e do pedido, constituindo causa de pedir o facto ou os factos concretos que servem ao efeito jurídico pretendido e que, no caso da oposição, são factos subsumíveis a qualquer das alíneas do artigo 204.º, n.º 1 do CPPT*<sup>108</sup>”.

### **3.1.3. Princípio da livre apreciação da prova**

No sistema jurídico português o legislador consagrou, enquanto regra, o sistema da livre apreciação da prova, “*segundo o qual o juiz aprecia livremente as provas conforme a sua prudente convicção acerca de cada facto*<sup>109</sup>”.

---

<sup>106</sup>Cf. Ac. TCAS, de 14-04-2015, proc. n.º 05102/11; Ac. TCAS, de 10-11-2016, proc. n.º 07207/13; Ac. TCAN, de 15-02-2013, proc. 1764/08.

<sup>107</sup>Cf. Artigo 264.º do CPPT.

<sup>108</sup>Cf. Ac. TCAN, de 29-01-2015, proc. n.º 00432/10.

<sup>109</sup>Cf. Artigo 607.º, n.º 5 do CPC.

O princípio da livre apreciação de prova não está determinado expressamente no CPPT, no entanto, a jurisprudência dos tribunais administrativos e fiscais, diz-nos que o princípio é aplicado tendo em conta o que está expressamente previsto na lei processual civil, no art. 655.º, que refere que “*o tribunal coletivo aprecia livremente as provas, decidindo os juízes sobre a sua prudente convicção acerca de cada facto*”<sup>110</sup>.

Neste princípio ao contrário do que acontece com o regime da prova legal, o juiz aprecia as provas com base na sua racionalidade e não através de um sistema pré-definido na lei, existindo uma convicção por parte de quem julga, não tendo que ser uma convicção 100% absoluta, mas sim de grande probabilidade que varia consoante o julgador, as provas e o litígio existentes, e que levará à toma da decisão por parte do tribunal.

Existe, no entanto, um controlo judicial de forma a averiguar se a convicção do juiz não está composta de manifestos abusos de apreciação e erros de facto na apreciação das provas, sendo através do princípio da racionalidade que se verifica se estamos perante uma violação do princípio da livre apreciação de prova.

#### **3.1.4. Princípio da aquisição processual**

O princípio da aquisição processual das provas, está previsto no art. 515.º do Código de Processo Civil, segundo o qual “*o tribunal deve tomar em consideração todas as provas produzidas, tenham ou não emanado da parte que devia produzi-las, sem prejuízo das disposições que declarem irrelevante a alegação de um facto, quando não seja feita por certo interessado*”<sup>111</sup>.

Neste princípio, é possível existir uma reversão, uma vez que sendo a prova trazida por um dos sujeitos processuais, essa não é usada exclusivamente a seu favor, podendo mesmo ser utilizada contra si.

#### **3.1.5. Princípio da verdade material**

---

<sup>110</sup>Cf. Artigo 655.º do CPPT.

<sup>111</sup>Cf. Artigo 515.º do CPC.

O princípio da verdade material está consagrado no art. 6.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e impõe que a Administração Tributária, no âmbito do procedimento de inspeção, procure recolher os elementos probatórios que possibilitem mais tarde fundamentar o ato tributário que venha a ser praticado. *Trata-se de “investigar e apurar o correto cumprimento das obrigações fiscais pelos sujeitos passivos e, com base nessa investigação, recolher elementos que permitam apurar a eventual existência de irregularidades”<sup>112</sup>*. Concluindo, o princípio da verdade material fixa aquele que deve ser o objetivo do procedimento inspetivo - a descoberta da verdade material.

A jurisprudência refere que *“este princípio é uma concretização do examinado princípio do inquisitório (enunciado no artigo 58.º, da L.G.T., como princípio geral do procedimento tributário), sendo postulado pela natureza pública e indisponível da relação jurídico tributária, assim abrangendo, por isso, os seus elementos de facto”<sup>113</sup>*.

### **3.2. MEIOS DE PROVA ADMITIDOS EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

Em direito tributário *“vale o princípio da universalidade dos meios de prova”<sup>114</sup>*. O art. 72.º da LGT estabelece que *“o órgão instrutor pode utilizar para o conhecimento dos factos necessários à decisão do procedimento todos os meios de prova admitidos em direito”<sup>115</sup>*. Já o artigo 115.º, n.º 1 do CPPT refere que são admitidos todos os meios gerais de prova constantes no CPPT, existindo remissão para os meios de prova admitidos em direito civil previstos no CPC e no CC.

Dada a importância da prova para a decisão da causa, é desejável que a lei não exclua a admissibilidade de outros meios de prova além dos tipificados na lei. *“É de salutar que a lei aceite a chamada prova atípica, podendo as partes nos termos do artigo 345.º, n.º 2 do CC, admitir um meio de prova diverso dos legais quando o objeto do processo não for um direito indisponível e isso não contrarie as razões de ordem pública”<sup>116</sup>*.

Os meios de prova admitidos em Direito Tributário, são assim:

---

<sup>112</sup>Cf. Ac. TCAS, de 07/05/2013, proc. n.º 06418/13.

<sup>113</sup>Cf. Ac. TCAN, de 27/10/2016, proc. n.º 00957/09.

<sup>114</sup>MORAIS, Rui Duarte, “Manual de Procedimento e Processo Tributário”, Almedina, Coimbra, página 257.

<sup>115</sup>Cf. Artigo 72.º da LGT; Ac. STA, de 20-05-2003, proc. n.º 466/03.

<sup>116</sup>RODRIGUES, Fernando Pereira, “Os Meios de Prova em Processo Civil”, Coimbra Almedina, 3ª Edição, 2020.

- a) *Prova por presunções* (artigo 349.º, do Código Civil);
- b) *Prova por confissão obtida mediante depoimento de parte* (artigo 352.º a 361.º do Código Civil);
- c) *Prova por declarações de parte, diferente da prova por confissão* (artigo 466.º do Código de Processo Civil);
- d) *Prova documental* (artigo 362.º a 387.º do Código Civil e artigo 423.º, n.º 1, do Código de Processo Civil), *estando incluído pareceres de advogados, juristas, ou técnicos que não resultem de prova pericial ordenada pelo Tribunal* (artigo 426.º do Código de Processo Civil);
- e) *A peritagem ou arbitramento - prova pericial* (artigo 116.º e 117.º do CPPT, artigo 388.º e 399.º do Código Civil e artigo 467.º, n.º 1, do Código de Processo Civil);
- f) *Prova por inspeção judicial* (artigo 390.º e 391.º do Código Civil, artigo 490.º, n.º 1, do Código de Processo Civil e artigo 494.º do Código de Processo Civil);
- g) *Depoimentos das testemunhas - prova testemunhal* (artigo 118.º do CPPT, artigo 392.º a 396.º do Código Civil e artigo 495.º, n.º 1, do Código de Processo Civil);
- h) *Prova por apresentação de coisas* (artigo 416.º, n.º 1, do Código de Processo Civil e artigo 518.º do Código Civil).

Nos termos do art. 345.º, n.º 2 do CC, é de afirmar que somente em determinadas situações pode existir a exclusão de um destes meios gerais de prova pelas partes.

Como em direito tributário são admitidos todos os tipos de prova, esta é escolhida tendo em conta o caso concreto e as necessidades do mesmo, sendo usados os tipos de prova que se considerarem mais favoráveis, só não sendo assim quando alguma lei especial determine o meio de prova a utilizar naquele caso específico<sup>117</sup>.

### **3.3. A VALORAÇÃO DA PROVA EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

Relativamente a esta matéria, *“toda a prova realizada ou produzida em juízo deve ser objeto de valoração pelo julgador. A valoração da prova pelo juiz consiste na formação de juízos de razoabilidade e racionalidade sobre os factos relevantes para a resolução da*

---

<sup>117</sup>Cf. Ac. TCAS, de 11-04-2015, proc. n.º 05102/11; Ac. TCAN, de 12-03-2015, proc. n.º 01560/05.BEPRT; Ac. STA, de 20-05-2003, proc. n.º 466/03; Ac. TCAS, de 26-06-2014, proc. n.º 044398/10.

*causa de modo a julgá-los como provados ou não provados. Esse juízo deve atender às regras da experiência comum, de modo que haja uma coerência com as ocorrências reais da vida, e deve formar-se em função do meio de prova em causa e da prova produzida, devendo ser tanto mais apurado quando no processo coexistam meios de prova não coincidentes<sup>118</sup>”.*

A jurisprudência refere que *“a produção dos meios de prova não só pode, como deve incidir não apenas sobre os factos essenciais que, direta e nuclearmente se reportem ao objeto do processo, entendido este tanto na perspectiva da ação como na da defesa, mas também sobre outros que, embora mediata ou indiretamente relacionados, são necessários ou instrumentais para a prova daqueles primeiros e para o apuramento da verdade material<sup>119</sup>”.*

Quanto à valoração dos meios de prova que referi anteriormente, irei expor em que casos esta pode ser valorizada e em que consiste cada uma delas.

Quanto à prova por confissão prevista no art. 352.º do CC, esta só pode ser valorada quando a parte que a produz tenha capacidade e poder de direito, nos termos do artigo 353.º, n.º 1 do CC e quando esta seja admissível por lei, artigo 354.º, alínea a) do CC. Esta prova após realizada *“é desfavorável para a parte que a produz e favorável para a parte contrária<sup>120</sup>”.*

Quanto à sua realização, podemos estar perante uma prova por confissão judicial ou extrajudicial. Dentro da confissão judicial, encontramos a confissão escrita e a não escrita. Quanto à primeira, estamos perante uma prova plena, art. 358.º, n.º 1 do CC, já a confissão não escrita apresentasse como uma prova livre, art. 358.º, n.º 4 do CC.

Já a confissão extrajudicial tem o valor de prova plena quando feita à parte contrária ou ao seu representante, art. 358.º, n.º 2 do CC, e tem valor de prova livre quando escrita em testamento ou dirigida a terceiros, art. 358.º, n.º 4 do CC. Por fim, quando estamos perante uma confissão extrajudicial não escrita, esta apresenta valor de prova livre.

A prova documental está prevista no art. 362.º do CC e consiste num *“objeto elaborado pelo homem com o fim de reproduzir ou representar uma pessoa, coisa ou facto<sup>121</sup>”.* Aqui podemos estar perante um documento escrito, uma fotografia, um desenho

---

<sup>118</sup>Cf. A PROVA NO PROCESSO TRIBUTÁRIO, Centro de Estudos Judiciários, 2017, página 39.

<sup>119</sup>Cf. Ac. Tribunal da Relação de Évora, de 13/07/2017, proc. n.º 1860/15.

<sup>120</sup>Cf. Artigo 352.º do CC.

<sup>121</sup>Cf. Artigo 362.º do CC.

e outros documentos que demonstrem um acontecimento ou uma realidade. No entanto, se a lei exigir documento autêntico, não pode ser apresentada uma fotografia ou um desenho, só podendo ser utilizado um meio de prova que apresente uma força superior ao do documento autêntico, autenticado ou particular. Quando existe a inobservância de forma *ad substantiam*<sup>122</sup> referida supra, estamos perante um caso de nulidade.

No entanto, na prova documental também existem casos de *ad probationem*<sup>123</sup>, e nestes, excecionalmente, o meio de prova previsto na lei pode ser substituído pela prova por confissão escrita, uma vez que esta apresenta um valor de prova igual ou superior ao da prova documental.

Já a prova pericial prevista no art. 388.º do CC, consiste na “*perceção ou apreciação de factos por meio de peritos, quando sejam necessários conhecimentos especiais que os julgadores não possuem, ou quando os factos, relativos a pessoas, não devam ser objeto de inspeção judicial*”<sup>124</sup>. Esta prova é realizada através de arbitramento, e pode ser feita através de um exame, uma vistoria ou uma avaliação, art. 568.º, n.º 1 do CC, consoante estejamos perante pessoas, bens móveis ou imóveis ou a atribuição de um valor a bens ou a direitos, artigos 568.º, 570.º a 602.º, 609.º a 611.º e 603.º a 608.º.

Por fim, a prova por inspeção judicial, tem como objeto “*a perceção direta de factos pelo tribunal. O resultado da inspeção é livremente apreciado pelo mesmo tribunal, artigo 390.º e 391.º do CC*”<sup>125</sup>.

Quanto a este meio de prova, ALBERTO DOS REIS refere que “*a doutrina dominante faz consistir o traço característico da inspeção judicial no seguinte: é a prova direta, por excelência. Ao passo que nos outros meios probatórios, o juiz serve-se de intermediários, na inspeção judicial não há intermediário algum: o magistrado é posto em contato direto e imediato com o próprio facto a provar.*

*Com efeito, na prova documental, na prova por confissão, na prova por arbitramento, na prova testemunhal, entre o facto a provar e o julgador, mete-se de permeio o instrumento probatório, que é ou o documento, ou a declaração da parte, ou o laudo dos peritos, ou o depoimento das testemunhas; elo contrário, na inspeção judicial o julgador*

---

<sup>122</sup>Para a substância.

<sup>123</sup>Para fins de prova.

<sup>124</sup>Cf. Artigo 388.º do CC.

<sup>125</sup>RODRIGUES, Fernando Pereira, “Os Meios de Prova em Processo Civil”, Coimbra Almedina, 3.ª Edição, 2020, página 153.

*colhe, por si próprio, a prova, toca, por assim dizer o facto a provar, nada se interpõe entre a sua percepção e o facto que pretende averiguar*<sup>126</sup>”.

Quanto ao valor probatório deste meio de prova, estamos perante o valor da prova livre e não da prova legal, uma vez que o juiz vai atribuir o resultado, consoante as provas e o caso que tenha em mão, através do princípio da livre apreciação de prova.

Quanto à temática da dispensa da prestação de garantia, no acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, proc. n.º 1623/19, datado a 24-01-2020, é possível verificar que o pedido a realizar pelo executado tem de ser instruído com a prova documental necessária, “*devendo o pedido ser logo acompanhado de toda a prova relativa aos factos relativamente aos quais se exige comprovação para ser possível dispensar a prestação de garantia*<sup>127</sup>”.

### **3.4. A AUDIÊNCIA PRÉVIA DO EXECUTADO NO PEDIDO DE DISPENSA DA PRESTAÇÃO DE GARANTIA**

Na temática da dispensa da prestação de garantia, tem que se verificar se antes de ser decidido pela AT, o pedido da dispensa da prestação de garantia, o executado tem o direito de audição prévia previsto no art. 60.º da LGT.

No n.º 1, alínea b) do referido artigo, está legalmente previsto que antes de a AT indeferir um pedido da dispensa de garantia, o executado tem o direito de participar e de ser ouvido antes da decisão final. É também possível de verificar que no n.º 2 e n.º 3 do mesmo artigo, onde estão referidos os casos em que não tem que se proceder à audiência prévia do executado, não consta o ato de indeferimento do pedido da dispensa da prestação de garantia.

A solução para saber se existe a audiência prévia do executado antes da decisão final estaria na natureza que é atribuída ao ato de indeferimento e de deferimento do pedido da dispensa da prestação de garantia. No entanto, o problema surge, uma vez que, quanto à natureza desses atos praticados pela AT não existe concordância nem uma resposta unânime, tanto doutrinamente, como jurisprudencialmente.

---

<sup>126</sup>REIS, Alberto dos “Código de Processo Civil Anotado”, Vol. IV, página 308.

<sup>127</sup>Cf. Ac. TCAS, de 24-01-2020, proc. n.º 1623/29.

Uma pequena parte da doutrina e da jurisprudência, refere que os atos de (in)deferimento são atos processuais, não sendo dessa forma aplicado o art. 60.º da LGT, no pedido da dispensa de garantia, uma vez este ser somente utilizado em procedimento tributário.

Outra doutrina, defende em sentido contrário, uma vez que para estes, os atos de indeferimento nada mais são do que atos materialmente administrativos, não estando por isso revestidos de cariz processual.

Para DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA<sup>128</sup>, os atos de indeferimento são atos materialmente administrativos, defendendo os mesmos que o referido no art. 52.º, n.º 4 da LGT, é um poder atribuído pelo legislador à AT e não ao tribunal.

No entanto, e não obstante a doutrina maioritária ser a que referi por último, a jurisprudência do STA na sua Secção de Contencioso Tributário refere não existir a audiência prévia do executado na temática da dispensa da prestação de garantia, uma vez que o prazo facultado para a audiência prévia (mínimo 15, máximo 25 dias)<sup>129</sup>, iria interferir com o prazo de decisão do pedido da dispensa (10 dias) previsto no art. 170.º, n.º 4 da LGT, que colocaria em risco a natureza urgente deste processo.

No acórdão datado a 08-08-2012, exarado no processo n.º 0803/12 do STA, referido supra quanto à natureza do processo de execução fiscal, é possível verificar que a partir do momento em que é instaurado o processo de execução fiscal surgem na esfera jurídica do executado, poderes e direitos, como é o caso do direito de reclamação previsto no art. 103.º, n.º 2 da LGT, que se configura, como sendo um direito do executado que o protege de eventuais atos processuais que lhe sejam lesivos.

É assim de afirmar que, no processo de execução fiscal não está prevista a audiência prévia do executado, mas com base no art. 276.º do CPPT, este pode reclamar de decisões proferidas pela Administração Tributária, estando assegurada a sua defesa e o seu contraditório, garantias que se apresentam como sendo melhores que a audiência prévia, sendo a última palavra proferida por um juiz.

---

<sup>128</sup>CAMPOS, Diogo Leite de, RODRIGUES, Benjamim Silva, SOUSA, Jorge Lopes de “Lei Geral Tributária Comentada e Anotada”, 3ª Edição, Vislis Editores, Lisboa, 2003.

<sup>129</sup>Cf. Artigo 60.º da LGT.

### 3.5. ÓNUS DA PROVA EM DIREITO TRIBUTÁRIO

O ónus da prova consiste em resolver “*o problema quotidiano de decidir juridicamente em situações de incerteza, sendo um dos caminhos mais percorridos na procura de uma solução justa*”<sup>130</sup>.

Em direito tributário o ónus da prova está previsto no art. 74.º da LGT, não se aplicando as mesmas regras que encontramos previstas no direito civil.

Este artigo aplica-se tanto ao procedimento tributário, como ao processo tributário, e “*o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque*”<sup>131</sup>, sendo esta a regra geral em matéria de ónus da prova a considerar no ordenamento jurídico tributário.

Segundo FRANCESCO CARNELUTTI, o ónus da prova é “*um interesse protegido por um poder de vontade conseguido para a tutela de um interesse*”<sup>132</sup>. Já para LEO ROSENBERG, que como veremos mais à frente inspirou os artigos 342.º e 343.º do CC, este refere que “*o ónus da prova não constitui um dever, mas sim uma necessidade de ordem prática*”<sup>133</sup>.

No entanto, é importante salientar que em matéria de ónus da prova tem que se fazer a distinção entre dois institutos, o ónus da prova em sentido objetivo e o ónus da prova em sentido subjetivo que apresentam duas funções diferentes.

O instituto do ónus da prova em sentido objetivo “*auxilia o tribunal na decisão perante dúvidas quanto a certo facto relevante, indicando se devem resolver-se as dúvidas no sentido de o considerar verificado ou não verificado, resolvendo o caso com apoio nesse facto ou no facto contrário*”<sup>134</sup>, sendo essa situação de dúvida conhecida por *non liquet*<sup>135</sup>. Esta dúvida insanável sobre a verdade dos factos, tanto pode surgir pelas partes, “princípio do dispositivo”, que configuram a maioria dos casos no direito português (art. 664.º, 2.ª

---

<sup>130</sup>MÚRIAS, Pedro Ferreira, “Por uma Distribuição Fundamentada do Ónus da Prova”, LEX, Lisboa, 2000, página 17.

<sup>131</sup>A PROVA NO PROCESSO TRIBUTÁRIO, Centro de Estudos Judiciários, 2017, página 46.

<sup>132</sup>CARNELUTTI, Francesco, “Sistema di Diritto Processuale Civile”, Vol. I, CEDAM, Padova, 1936, página 50 e seguintes.

<sup>133</sup>ROSENBERG, Leo, “Die Beweislast”, 5.ª edição, Munique, Verlag C. H. Beck, 1965, página 54 e seguintes.

<sup>134</sup>MÚRIAS, Pedro Ferreira, “Por uma Distribuição Fundamentada do Ónus da Prova”, Lex, Lisboa, 2000, página 10.

<sup>135</sup>Na linguagem coloquial, quando se refere que um assunto “*não é líquido*”, quer dizer que o assunto não é claro ou indiscutível.

parte), mas também surge no âmbito do princípio do inquisitório dos tribunais, ou seja, mesmo nos casos em que o tribunal tem na sua esfera, o poder de investigar os factos para a decisão da causa, também processos podem surgir dúvidas insanáveis e irredutíveis, e nesse caso tem que se verificar a realidade desses factos através do ónus da prova objetivo. Dessa forma, tem de existir a administração da justiça, mesmo que estejamos perante um *non liquet*, que será resolvida através de regras de decisão<sup>136</sup> “*que são regras que não solucionam problemas de non liquet, ou seja, que não resolvem a dúvida do tribunal, mas definem a decisão do tribunal apesar da dúvida insanável sobre a realidade do facto*”<sup>137</sup>.

Já o instituto do ónus da prova em sentido subjetivo “*prescreve qual das partes processuais incumbe alguma atividade probatória, sob pena de ver a sua pretensão desatendida*”, sendo as regras do ónus da prova subjetivo, as chamadas regras de conduta, uma vez que orientam as partes na sua atuação. Já “*o ónus da prova objetivo define a conduta probatória da parte, responsabilizando-a pela opção assumida, e delimita o âmbito do conhecimento do tribunal (artigo 664.º, 2.ª parte; iudex debate iudicare secundam allegata et probata partigium), sendo os poderes inquisitórios do tribunal em matéria de prova exceções ao ónus da prova subjetivo*”<sup>138</sup>.

Em direito tributário, o ónus da prova é objetivo, uma vez que este se apresenta como um critério de decisão nos casos de incerteza, que não determina quem deve alegar os factos ou quem os deve provar, mas sim quais os factos que devem ser dados como provados.

No nosso ordenamento jurídico, o ónus da prova subjetivo não tem grande relevância, uma vez que em Portugal a atividade probatória é atribuída a ambas as partes e não só à parte onerada, diferentemente do que acontece na Alemanha, em que só a parte onerada pode produzir prova.

Quanto aos factos apresentados pelas partes (réu ou autor), em direito podemos estar perante factos constitutivos, factos impeditivos, factos modificativos e factos extintivos.

A regra geral, está presente nos factos constitutivos, visto que a parte que alega um facto tem a obrigação de o provar, art. 342.º, n.º 1 do CC, estando também previsto no n.º 3

---

<sup>136</sup>Perante a dúvida irredutível sobre a realidade do facto que é pressuposto da aplicação de uma norma jurídica, o tribunal decide como se estivesse provado o facto contrário (cfr., v. G., RE - 29/4/1986, BMJ 358, 626).

<sup>137</sup>SOUSA, Miguel Teixeira de “As Partes, o Objeto e a Prova na Ação Declarativa”, LEX, Lisboa, página 216.

<sup>138</sup>MÚRIAS, Pedro Ferreira, “Por uma Distribuição Fundamentada do Ónus da Prova”, LEX, Lisboa, 2000, página 20 e seguintes.

do aludido preceito que em caso de dúvida, são estes os factos a ter em consideração. Já quando estamos perante a prova de factos impeditivos, modificativos ou extintivos, o ónus da prova cabe à parte contrária, art. 342.º, n.º 2.

Desta forma, importa mencionar o que se entende por factos impeditivos, modificativos e extintivos. Os primeiros referidos supra, consistem num direito invocado pela parte que foi validamente constituído, como são os casos do erro, dolo, incapacidade, ou os que retardaram o surgimento desse direito validamente constituído. Os factos modificativos são factos que alteram o direito anteriormente invocado pela parte. Por fim, os factos extintivos consistem em direitos validamente constituídos que acabam por cessar, como é o caso da prescrição e do pagamento da dívida.

Por regra, em direito, o ónus da prova dos factos anteriormente referidos compete à parte contra quem é invocada a existência de um direito, sendo a parte que forneceu um serviço quem tem de demonstrar que o mesmo aconteceu, e a parte que recebeu o serviço provar um facto que impeça, modifique ou extinga esse fornecimento.

A dispensa da prestação de garantia é por via de regra um facto constitutivo, sendo sobre o executado que recai *“a prova dos factos constitutivos do direito - positivos ou negativos - do direito que se arroga<sup>139</sup>”*.

Por seu turno, *“compete à Administração Tributária a demonstração da existência de fortes indícios de que a insuficiência de bens se deveu a atuação dolosa dos reclamantes<sup>140</sup>”*, sendo nos processos de impugnação, *“a administração (a Ré) quem afirma a existência de um direito e é o particular (o autor) quem o nega<sup>141</sup>”*.

### **3.6. A DISTRIBUIÇÃO DO ÓNUS DA PROVA**

Depois de feita uma referência ao ónus da prova, importa referir o que se entende e como se procede à sua distribuição.

PEDRO MÚRIAS refere que *“a ideia de distribuir o ónus da prova, em primeiro lugar, corresponde a determinar a sua direção, a escolher qual das versões é afinal beneficiada, e qual delas onerada. Sempre que a decisão deva assentar no ónus, é então*

---

<sup>139</sup>CASTRO, Anselmo de “Direito Processual Civil Declaratório”, Vol. III, página 352 e 358.

<sup>140</sup>Cf. Ac.do TCAS, de 24-01-2020, proc. n.º 1623/19.

<sup>141</sup>MORAIS, Rui Duarte, “Manual de Procedimento e Processo Tributário”, Almedina, Coimbra, página 259.

*necessária a sua distribuição. Numa aceção mais forte, “distribuição” exprime ainda a ideia de que, para cada problema substantivo, o ónus incumbe, quanto a alguns factos, sobre uma das partes e, quanto a outros, sobre a outra. Assim, distribui-se o ónus, que não recai sobre a mesma versão quanto a todos os factos relevantes<sup>142</sup>”.*

No entanto, para se perceber melhor a distribuição do ónus da prova, é importante referir a “teoria das normas” criada pelo autor alemão LEO ROSENBERG e continuada por KARL SHCWAB. Esta teoria influenciou o código civil português de 1966 e toda a doutrina portuguesa que surgiu posteriormente a essa data, sendo considerada uma “referência central na nossa doutrina sobre o ónus da prova e poderia com facilidade ter-se por “consagrada” no artigo 342.<sup>o143</sup>”.

*“O Código Civil de 1966 estabelece por isso um regime de distribuição do ónus da prova diferente do Código Civil de Seabra e do Código de Processo Civil de 1939, para evitar a insegurança jurídica e atento à normalidade da vida, o Código Civil de 1966, na linha de LEO ROSENBERG, atende à posição substantiva das partes, e não à sua posição processual, para fazer a (justa) distribuição do peso e risco da falta de prova dos factos favoráveis a cada parte<sup>144</sup>”.*

A jurisprudência adotada é a de que “o ónus da prova, que não se confunde com um dever de provar, é um instituto de direito material regulado nos artigos 342.º e ss. do Código Civil atual, que pode ser definido como a regra de julgamento da causa segundo a qual, num contexto processual onde sobressaem os princípios do inquisitório (artigo 411.º do Código de Processo Civil) e da aquisição processual (artigo 413.º do Código de Processo Civil), a parte (autor ou réu) que invoque a seu favor uma situação jurídica tem contra si o risco de não serem adquiridos no processo os factos positivos ou negativos que, segundo a lei material, são idóneos a fazer nascer a situação jurídica favorável invocada, ficando, assim, essa parte processual sujeita à improcedência da sua pretensão no caso de insuficiência da aquisição processual dos factos fundamentadores da situação jurídica invocada<sup>145</sup>”.

A teoria das normas iniciada por LEO ROSENBERG na sua obra *Die Beweislast auf der Grundlage des Bürgerlichen Gesetzbuchs und der Zivilprozessordnung*, influenciou

---

<sup>142</sup>MÚRIAS, Pedro Ferreira, “Por uma Distribuição Fundamentada do Ónus da Prova”, LEX, Lisboa, 2000.

<sup>143</sup>Cf. Ac. TCAS, de 14-01-2016, proc. n.º 12740/15.

<sup>144</sup>Ibid.

<sup>145</sup>Ibid.

autores como MANUEL DE ANDRADE (1956), VAZ SERRA e ANTUNES VARELA (1960), ANSELMO DE CASTRO (1970 e 1980), TEIXEIRA DE SOUSA (1980 e 1990) e REMÉDIO MARQUES (em 2000). Esta teoria, inspira e explica os artigos 342.º e 343.º do CC, e têm sobretudo em conta a redação legal de direito substantivo, que autonomiza os vários preceitos (que preveem factos; não preveem provas). Encontraremos assim, “normas de base” e “contra normas”; aquelas são constitutivas, estas impeditivas (ou normas especiais do ónus da prova), excludentes ou extintivas das anteriores. As teorias de ROSENBERG e de SCHWAB pressupõem a existência de uma relação, não explicitada, de maior proximidade entre a parte onerada com a prova e o facto probando, por referência à norma de que tal parte se prevalece<sup>146</sup>.

Segundo esta teoria, o ónus da prova não está previsto no art. 414.º do CPC, mas no art. 342.º do CC, tendo o art. 414.º do CPC “a ver com o non liquet tático, enquanto que o chamado ónus da prova tem a ver com o menos frequente non liquet de mérito<sup>147</sup>”.

Para ANSELMO DE CASTRO, “o ónus da alegação é determinado pelo ónus da prova, e não este pelo primeiro<sup>148</sup>”, e a aplicação das normas pelo juiz, tem de conter todos os elementos que compõem a sua *facti species*. Em caso de dúvida, este decide a favor da parte que não beneficiaria da referida norma “a dúvida sobre a realidade de um facto... resolve-se contra a parte a quem o facto aproveita<sup>149</sup>”.

### 3.7. A INVERSÃO DO ÓNUS DA PROVA

A inversão do ónus da prova está prevista no art. 342.º e no art. 344.º do CC, estando prescrito nos termos do art. 342.º do CC que “aquele que invocar um direito cabe fazer a prova dos factos constitutivos do direito alegado”. Já o n.º 2 do referido artigo, prescreve que “a prova dos factos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito invocado compete àquele contra quem a inovação é feita<sup>150</sup>”.

---

<sup>146</sup>Ibid.

<sup>147</sup>Ibid.

<sup>148</sup>CASTRO, Anselmo de “Direito Processual Civil Declaratório”, Vol. III, página 352 e 358.

<sup>149</sup>Ibid.

<sup>150</sup>Cf. Artigo 342.º, n.º 1 e 2 do CC.

Na Lei Geral Tributária encontramos referência ao aludido preceito no art. 74.º, n.º 1, que refere que *“o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque<sup>151</sup>”*.

Já quanto à temática da minha dissertação, na dispensa da prestação de garantia, encontramos no art. 170.º, n.º 3 do CPPT, que o *“pedido a dirigir ao órgão de execução fiscal deve ser fundamentado de facto e de direito e inserido com a prova documental necessária<sup>152</sup>”*.

Quanto a esta matéria surgem duas teorias, sendo elas a teoria dinâmica do ónus da prova e a teoria estática do ónus da prova.

A primeira teoria é vista como sendo a mais recetiva, uma vez que nesta teoria a prova é efetuada por quem tem as melhores condições de a realizar, neste caso de provar o facto constitutivo. Como o nome indica, existe aqui um dinamismo e uma liberdade na esfera do aplicador de direito, podendo este mudar o ónus da prova consoante a situação em concreto, sendo o ónus da prova atribuída à parte que melhor condição tiver para realizar o ato provatório. Esta teoria é adotada pelo ordenamento jurídico espanhol.

Já a segunda teoria tem subjacente duas dimensões: a subjetiva e a objetiva. Na primeira, o autor tem de provar os factos constitutivos do seu direito, tendo o réu o direito de provar e tentar contradizer o direito invocado pelo autor, através de factos que modifiquem, extingam ou impeçam esse direito. A dimensão objetiva, diz respeito ao “não conseguir provar”, uma vez que, se o autor não conseguir provar os factos constitutivos do seu direito, isso terá como consequência a improcedência do pedido. Já se o réu não conseguir provar os factos modificativos, extintivos e impeditivos do direito invocado pelo autor, a decisão irá ser a favor deste último.

Em Portugal, é adotada a segunda teoria, a teoria estática do ónus da prova, tendo em conta o princípio da igualdade, uma vez que não é admissível no nosso ordenamento jurídico, o juiz alterar a distribuição do ónus da prova consoante o caso concreto que tenha em mão, o que poria em causa o estado de direito e a segurança jurídica do mesmo.

Já no que diz respeito à inversão do ónus da prova esta verifica-se *“quando não é sobre a parte normalmente onerada com a prova do facto que recai o ónus de o demonstrar,*

---

<sup>151</sup>Cf. Artigo 74.º, n.º 1 da LGT.

<sup>152</sup>Cf. Artigo 170.º, n.º 4 do CPPT.

*mas sobre a contraparte que incide o ónus de provar o facto contrário<sup>153</sup>”. A inversão do ónus da prova acarreta consigo a modificação do *thema probandum*<sup>154</sup>. Se por exemplo estivermos perante um facto constitutivo é a pessoa demandada que tem de provar o contrário desse facto.*

No entanto, é de salientar que a existência de dificuldade em provar não é fundamento para a inversão do ónus da prova, havendo duas possibilidades legislativas para solucionar essa dificuldade, que passam pela dispensa da prova dos factos presumidos e “*na permissão do julgamento segundo a equidade em situações em que a prova do facto é difícil ou mesmo impossível*<sup>155</sup>”.

Havendo a inversão do ónus da prova, esse ónus não vai acompanhar o ónus da alegação, uma vez que *a prova não incumbe à parte favorecida com a demonstração do facto e onerada com a sua alegação, mas à parte que pode beneficiar do facto contrário*<sup>156</sup>.

Dessa forma, verifica-se a inversão do ónus da prova quando existe uma presunção legal na esfera jurídica da parte, art. 344.º, n.º 1 do CC, visto que, dessa forma a parte não tem que provar o facto a que ela conduz, art. 350.º, n.º 1 do CC. “*À parte só incumbe provar o facto probatório (que é o facto que constitui a base da presunção), porque da prova desse facto deduz-se, através da presunção, o facto que constitui o thema probandum. À contraparte incumbe a ilisão da presunção (artigo 250.º, n.º 2 do CC), que consiste na demonstração de que, apesar da prova do facto probatório, o facto presumido não é verdadeiro*<sup>157</sup>”.

Também é possível existir a inversão nos termos do art. 344.º, n.º 2 do CC, em casos de posse, quando a parte contrária à onerada, impossibilita a prova à parte onerada de forma culposa, tendo assim de existir uma conduta negligente ou dolosa da parte, quer antes ou ao mesmo tempo em que decorre a pendência do processo.

Quanto a esta matéria, também existe jurisprudência que admite a inversão do ónus da prova em casos não previstos na lei, sendo um dos casos os arestos, tendo sido “*defendida a inversão do ónus da prova quando esta não seja possível ou se torne muito difícil para a parte que, segundo as regras gerais previstas no art. 342.º do CC, estaria onerada com*

---

<sup>153</sup>SOUSA, Miguel Teixeira de “As Partes, o Objeto, e a Prova na Ação Declarativa”, Lex, Lisboa 1995, página 224.

<sup>154</sup>Factos a provar.

<sup>155</sup>Ibid.

<sup>156</sup>Ibid, página 225.

<sup>157</sup>Ibid, página 226.

*ela*<sup>158</sup>”. No entanto, esta não é uma jurisprudência unânime, existindo opiniões contraditórias, como é o caso do assento do STJ, de 21-06-1983, que refere que apesar da dificuldade em provar, esta dificuldade não impediu o investigador de gozar do ónus da prova.

### **3.8. A ALTERAÇÃO À REDAÇÃO DO ART. 52.º, N. º4 DA LGT, PELA LEI N.º 42/2016, DE 28 DE DEZEMBRO E AS IMPLICAÇÕES NA MATÉRIA DO ÓNUS DA PROVA**

A prova nesta temática surge, uma vez que, para o executado obter a dispensa da prestação de garantia como vimos supra têm de existir fortes indícios de que a insuficiência ou a inexistência de bens se deveu a atuação dolosa do interessado.

É no art. 52.º, n. º4, da LGT, que encontramos “*a existência de fortes indícios*”, no entanto esta transcrição normativa foi adotada recentemente pelo nosso ordenamento jurídico, mais concretamente na LGT.

Assim, a propósito desta temática é de destacar a alteração legislativa realizada pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro, ao art. 52.º, n. º4, da LGT, que teve repercussões de enorme relevância no tema da minha dissertação, tendo levado a uma alteração do ónus da prova, uma vez que anteriormente a esta alteração, era ao executado que cabia provar que a insuficiência de bens ou a manifesta falta de meios económicos, não era da sua responsabilidade, situação que o colocava numa prova de factos negativos.

O art. 52.º, n. º4, da LGT, antes da alteração legislativa referia:

*“A administração tributária pode, a requerimento do executado, isentá-lo da prestação de garantia nos casos de a sua prestação lhe causar prejuízo irreparável ou manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, desde que em qualquer dos casos a insuficiência ou a inexistência de bens não seja da responsabilidade do executado*<sup>159 160</sup>”.

---

<sup>158</sup>Ibid, página 227.

<sup>159</sup>Cf. Redação do artigo 52.º, n. º4, antes da alteração realizada pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro.

<sup>160</sup>“*Para que este pressuposto se verifique tem que ser feita prova pelo executado de que não lhe é imputável a insuficiência ou ausência de bens do seu património*”. Cf. Ofício Circulado da AT, n.º 60.077 de 29-07-2010.

É possível de verificar no acórdão do STA, de 18-05-2016<sup>161</sup>, que “*compete ao executado que solicita a dispensa de prestação de garantia para obter a suspensão da execução fiscal alegar e provar a sua irresponsabilidade pela insuficiência ou inexistência de bens*”.

Na antiga redação do art. 52.º, n.º 4, da LGT, o executado estava perante a prova de factos negativos, uma vez que era este que tinha que provar que o facto de se encontrar numa das situações alternativas não provinha de culpa sua.

No acórdão do STJ datado a 07/02/2008, processo n.º 07A4705, referente ao ónus da prova de factos negativos, encontramos logo na iniciação do mesmo que “*a prova dos factos constitutivos, sejam eles positivos ou negativos, incumbe à parte que invoca o direito*<sup>162</sup>”, referindo também que não é por estarmos na presença de um facto negativo que vai existir a inversão do ónus da prova, apesar de estarmos perante uma prova que se apresenta como sendo mais difícil do que a dos factos positivos.

A prova de factos negativos consiste numa obrigação de *non facere*, estando o devedor vinculado a obrigações de não atuação. Estes factos de *non facere* na maioria das vezes dizem “não” a algo determinado ou indeterminado, sendo importante fazer referência a estas duas classificações.

Os primeiros dizem respeito a factos que são provados por factos positivos, estando referido no acórdão datado a 14-01-2016, proc. n.º 12740/15, que “*os factos negativos determinados, com referência às normas de direito substantivo que o processo visa tutelar (“não-x”, sendo “x” o facto contraposto que permite negar a negação, isto é, “x” é facto de sentido positivo; “o réu não sabe onde fica Portugal” seria “não-x”, e “o réu sabe que Portugal fica em ...” seria “x”)*<sup>163</sup>”. Um exemplo prático de uma prova de um facto negativo determinado é o autor para evitar pena de prisão ter de provar que não esteve num determinado lugar, naquele dia, àquela hora, provando que esteve noutra lugar, naquele dia, àquela hora, sendo uma prova relativamente fácil que absolve o arguido da pena de prisão. Desta forma, não será irrazoável nem proibido, onerar uma pessoa com um facto negativo desde que este seja determinado ou razoável.

---

<sup>161</sup>Cf. Ac. STA, de 18-05-2016, proc. n.º 0100/16.

<sup>162</sup>Cf. Ac. STJ, de 07-02-2008, proc. n.º 07A4705.

<sup>163</sup>Cf. Ac. TCAS, de 14-01-2016, proc. n.º 12740/15.

O mesmo acórdão, refere também que *“quem invoca a seu favor uma qualquer situação jurídica substantiva (com efeito extintivo de outra; com efeito impeditivo de outra; com efeito modificativo de outra; ou de tipo constitutivo dela própria) perderá a causa onde se discute essa situação jurídica, se não se provar no processo a factualidade que fundamenta substantivamente a invocada situação jurídica<sup>164</sup>”*.

Pelo contrário, os factos negativos indeterminados (“não-nada”) são impossíveis de determinar e *“seria injusta, desproporcionada (e, portanto, inconstitucional), desnecessária e “diabólica” uma norma do Código Civil (ou uma jurisprudência) que onerasse alguém com o “peso da prova” de uma “factualidade negativa indeterminada<sup>165</sup>”*.

O ordenamento jurídico português não permite que o autor tenha de alegar *“factos negativos indeterminados ou factos absolutamente negativos”*, isto é, *factos negativos sem relação possível com concretos factos positivos decorrentes da norma de direito substantivo que sustenta o direito litigado, sob pena de se criar um ónus da prova diabólica, isto é, uma regra de julgamento injusta e desequilibrada*, afirmando o mesmo que, *a acrescida dificuldade da prova de factos negativos deverá ter como corolário, por força do princípio constitucional da proporcionalidade, uma menor exigência probatória por parte do aplicador do direito, dando relevo a provas menos relevantes e convincentes do que as que seriam exigíveis se tal dificuldade não existisse, aplicando a máxima latina “iis quae difficilioris sunt probationis leviores probationes admittuntur<sup>166</sup>”*.

Na antiga redação da dispensa da prestação de garantia, como referi supra, estávamos perante um facto negativo, uma vez que o executado tinha de provar que a insuficiência de bens ou a manifesta falta de meios económicos não provinha de culpa sua. No entanto, existia um grande problema que consistia em o executado provar que em vários anos de trabalho, por vezes uma vida inteira, não tinha culpa desta insuficiência/manifesta falta de meios económicos.

Relativamente a esta matéria, é certo que a atividade económica de uma empresa é influenciada por diversos motivos, como é o caso do aumento de impostos. No entanto, pressupõe-se que um gerente capacitado que esteja incumbido de gerir a atividade empresarial, deva tomar medidas que evitem a falência, como é o exemplo mais conhecido,

---

<sup>164</sup>Ibid.

<sup>165</sup>Ibid.

<sup>166</sup>Cf. Ac. do STA de 17/12/2008, proc. n. ° 0327/08; Ac. do TCAN, de 14/03/2013, proc. n. ° 00997/12.8BEPRT; Ac. do TCAS, de 04/12/2012, proc. n. ° 06134/12.

o despedimento de funcionários. Mas serão estas as razões que colocam o gerente numa situação de falta de meios ou de insuficiência de bens?

É caso para afirmar que na maioria das vezes, na dispensa da prestação de garantia estávamos perante factos negativos indeterminados ou impossíveis, uma vez que era inviável este fazer prova de tudo o que sucedeu, aquando do seu cargo como gerente.

No antigo regime como se podia solucionar o problema?

Segundo a doutrina de CASTRO MENDES<sup>167</sup>, era através do princípio da verdade material que o juiz tinha de praticar todas as diligências que fossem necessárias para apurar os factos relevantes, de forma a obter a sua convicção sobre o caso. No entanto, não nos podemos esquecer que quando estávamos perante um facto negativo indeterminado, nesse caso, muitas das vezes não havia possibilidade de apuramento dos factos por diversas razões.

Tendo em conta, que na maioria das vezes não existia a possibilidade de apurar factos, a distribuição do ónus da prova não devia ser alterada nesses casos?

A jurisprudência portuguesa, referia que esta não devia ser alterada salientando que *“[a] acrescida dificuldade da prova de factos negativos deverá ter como corolário somente, por força do princípio constitucional da proporcionalidade, uma menor exigência probatória por parte do aplicador do direito, dando relevo a provas menos relevantes e convincentes que as que seriam exigíveis se tal dificuldade não existisse, assim aplicando a máxima latina iis quae difficilioris sunt probationis leviores probationes admittuntur<sup>168</sup>”*.

Que possibilidades tínhamos então para a resolução do problema?

A meu ver existiam duas formas que passavam pela diminuição da exigência probatória pelo juiz, sendo a jurisprudência seguida pelos tribunais portugueses ou então, a inversão do ónus da prova, sendo retirado o ónus da prova ao executado e passando este para a parte contrária, neste caso a AT.

Quanto à primeira, a diminuição da exigência probatória, como referi supra, era a orientação seguida pela jurisprudência portuguesa, no entanto, quando foi referido *“dar relevo a provas menos relevantes e convincentes que as que seriam exigíveis”*, esta transcrição colocava dúvidas, por não percebermos o sentido da mesma.

---

<sup>167</sup>MENDES, João de Castro “Do Conceito Jurídico da Prova em Processo Civil”, Lisboa, Ática, 1961, página 402.

<sup>168</sup>Cf. Ac. TCAS, de 19-02-2013, proc. n.º 06372/13; Ac. STA, de 05-07-2012, proc. n.º 0286/12.

Apesar desta orientação ser a seguida pela jurisprudência, esta não se apresentava como sendo a mais correta, uma vez que contrariava parcialmente o sentido de diversos princípios de direito, como o da verdade material, do dispositivo e da igualdade.

Já no que dizia respeito à possibilidade da inversão do ónus da prova, esta apresentava-se como sendo a melhor solução para resolver o problema, que como veremos apresenta duas modalidades, sendo elas a pura inversão ou a inversão por presunção.

No art. 342.º, n.º 1 do CC está previsto que “*aquele que invocar um direito cabe fazer a prova dos factos constitutivos do direito alegado*”<sup>169</sup>. Dessa forma, uma pura inversão consistiria numa exceção a esta regra.

Quanto à segunda possibilidade, a inversão por presunção, esta consiste em se presumir que a manifesta falta de meios ou a insuficiência de bens não ocorre por irresponsabilidade do executado, sendo a parte contrária quem tem que provar os factos que possam ilidir essa presunção, neste caso a Administração Tributária.

Tanto a inversão pura como a inversão por presunção apresentam o mesmo resultado, uma vez que em ambos os casos seria a administração tributária quem tinha o ónus da prova, tornando a prova possível para o executado, visto este já não ter que apresentar factos constitutivos do seu direito, mas sim de contradizer os factos apresentados pela Administração Tributária.

No entanto, e para solucionar este problema e a meu ver bem, surgiu a alteração à nova redação do art. 52.º, n.º 4 da LGT, pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro, que dispõe: “*A administração tributária pode, a requerimento do executado, isentá-lo da prestação de garantia nos casos de a sua prestação lhe causar prejuízo irreparável ou manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, desde que não existam fortes indícios*”<sup>170</sup> *de que a insuficiência de bens se deveu a atuação dolosa do interessado*”<sup>171</sup>.

Com esta alteração, deixaram de existir os problemas com que o executado se deparava anteriormente, como eram a prova diabólica/impossível por ter de fazer prova de factos negativos, bem como os problemas relativos à menor exigência probatória do juiz, uma vez que, o ónus da prova deixou de ter de ser realizado pelo executado e passou a caber

---

<sup>169</sup>Cf. Artigo 342.º, n.º 1 do CC.

<sup>170</sup>Cf. Ac. TCAS, de 16-09-2019, proc. n.º 254/19.9BELRS; Ac. TCAS, de 17-09-2020, proc. n.º 180/20.9BELRA.

<sup>171</sup>Cf. Artigo 52.º, n.º 4 da LGT.

à AT, sendo da responsabilidade desta provar a existência ou inexistência de culpa dolosa do executado.

#### 4. A RENOVAÇÃO DA DISPENSA DA PRESTAÇÃO DE GARANTIA

A renovação da dispensa da prestação de garantia está prevista no art. 52.º, n.º 5 e n.º 6 da LGT<sup>172</sup> estando referido que “a dispensa da prestação de garantia tem um prazo de caducidade de um ano, tendo a Administração Tributária que notificar o contribuinte da data dessa caducidade, 30 dias antes desta ocorrer<sup>173</sup>”. Todavia este prazo de um ano não se aplica quando a dívida exequenda é paga em prestações, uma vez que nestes casos, o prazo estendesse pelo prazo prestacional.

Para existir a renovação da dispensa da prestação de garantia, o contribuinte tem que realizar um pedido à Administração Tributária que pode ser deferido, e nesse caso mantém-se a suspensão ou pode ser indeferido, e nesse caso é levantada a suspensão do processo, o que acarreta consigo o pagamento da dívida pelo requerente.

Não obstante, surgem nesta temática duas questões de relevada importância, sendo elas:

- Nos casos em que a Administração Tributária decida pelo indeferimento do pedido de renovação da dispensa da prestação de garantia, tem de existir audiência prévia do executado?
- No pedido da renovação da dispensa da prestação de garantia, que resulta na continuação da suspensão do processo, o executado tem de fazer nova prova dos pressupostos?

Quanto à primeira questão, é relevante referir o acórdão do STA, de 26/09/2012, que refere o carácter urgente do pedido da dispensa da prestação de garantia, salientando que “(...) a natureza urgente que o legislador atribuiu ao procedimento previsto no art. 170º do CPPT é de configurar como circunstância que, pela sua excecionalidade e pela incompatibilidade com a duração mínima da audiência de interessados, justifica a preterição daquela formalidade, de acordo com o disposto na al. a) do nº 1 do art. 103º do CPA (aplicável por força da al. c) do art. 2º da LGT), sendo que tal situação de urgência (determinante da não audiência dos interessados) ocorre quando haja de se prosseguir determinada finalidade pública em que o fator tempo se apresente como elemento determinante e constitutivo e seja

---

<sup>172</sup>Cf. Ac. STA, de 21-05-2014, proc. n.º 0469/14, onde foi relatora Ana Paula Lobo, “o disposto no n.º 4 do art. 170.º do CPPT aplica-se a todos os pedidos de dispensa de garantia, sejam eles formulados pela primeira vez ou não. Ano a ano será necessário formular um novo pedido de dispensa de garantia, caso se mantenham os pressupostos que determinaram a 1.ª isenção, ou possam ser invocados diversos fundamentos”.

<sup>173</sup>Cf. Artigo 52.º, n.º 5 e n.º 6.

*impossível ou, pelo menos, muito difícil, cumpri-la através da observância dos procedimentos normais*". No entanto, esta jurisprudência não se aplica à renovação da dispensa da prestação de garantia, uma vez que, *"a lei não estabelece qualquer prazo para a Administração Tributária decidir se concede ou não novo período de isenção, uma vez que o prazo de 30 dias estabelecido no n.º 5 do art. 52.º da LGT não é um prazo de decisão, mas tão só o prazo dentro do qual a Administração Tributária está obrigada a notificar o executado da data da caducidade da anterior isenção"*<sup>174</sup>. Desta forma, não existindo um prazo de decisão para a AT decidir como acontece no pedido inicial de dispensa, a inobservância da audiência prévia não se encontra relacionada com o carácter urgente da renovação, uma vez que *"a lei não se refere a qualquer prazo específico para a prática do ato, a não ser a regra geral para a prática de atos processuais, que por acaso também é de dez dias (alínea a) do art. 21.º do CPPT)"*<sup>175</sup>.

A inobservância da audiência prévia está relacionada com o facto de o ato de indeferimento da AT ser um ato praticado no processo de execução fiscal e não um ato praticado no procedimento tributário, uma vez que *"ao atribuir-se à execução fiscal a natureza judicial numa Lei de Bases, como é a LGT – artigo 103.º - está-se a impor a obrigatoriedade de se moldar a tramitação da execução segundo as formas próprias dos processos judiciais, o que implica a aplicação supletiva das regras do processo civil"*<sup>176</sup>.

Desta forma, não existe a audiência prévia na renovação da dispensa de garantia, não pelo carácter urgente que encontramos no pedido da dispensa da prestação de garantia, mas sim pela natureza do ato de indeferimento que como referi supra no ponto 3.4 relativo à audiência prévia não apresenta uma concordância doutrinal e jurisprudencial, visto só uma pequena parte da doutrina e jurisprudência considerar que o ato de indeferimento é um ato processual, não sendo dessa forma aplicado o art. 60.º da LGT, enquanto que a maioria defende que estamos perante um procedimento administrativo.

Não obstante, a jurisprudência adotada, é a de que estamos perante um ato processual<sup>177</sup> não havendo dessa forma, a audiência prévia do executado, quer no pedido inicial da dispensa, quer na renovação da mesma.

---

<sup>174</sup>Cf. Ac. STA, de 15-05-2013, proc. n.º 0519/13.

<sup>175</sup>Cf. Ac. STA, de 23-04-2013, proc. n.º 0507/13.

<sup>176</sup>Ibid.

<sup>177</sup>Cf. Ac. STA, de 08-08-2012, proc. n.º 0803/12.

Importa no entanto salientar que *“impondo a lei a notificação da caducidade da isenção de garantia até 30 dias antes desta ter lugar, se o executado vier requerer atempadamente a “renovação” da isenção – em tempo de o pedido poder ser apreciado e decidido antes daquele prazo de caducidade se perfazer - não se vê razão para afastar o dever de audiência prévia do executado se a intenção da Administração tributária for a de não renovar a isenção anteriormente concedida, assegurando-lhe a participação na decisão administrativa que lhe diz respeito e a possibilidade de a influenciar*<sup>178</sup>”.

Já referente à segunda questão, importa salientar que existe a caducidade da dispensa anteriormente concedida quando:

- O particular não solicitar novo período;
- Se o pedido for indeferido.

Desta forma, sempre que *“o particular solicitar novo período de isenção de garantia antes da data em que termina a anterior, aquela isenção só caducará se o pedido for indeferido, pois só então será levantada a suspensão do processo, com a consequente caducidade. Note-se que este resultado, que deriva expressamente dos mencionados preceitos, é o que sempre resultaria da aplicação das regras gerais (art. 331º do Código Civil)*<sup>179</sup>”.

Encontramos no acórdão do STA, no proc. n.º 0507/13, de 23-04-2013, que cabe ao requerente de nova dispensa *“o ónus de alegação e prova dos factos constitutivos do seu direito, podendo cumpri-lo caso não tenha havido alteração da sua situação patrimonial, a qual o requerente tem que alegar e demonstrar, e os pressupostos da dispensa, a manifesta falta de meios revelada pela insuficiência de bens penhoráveis, o prejuízo irreparável e a inimputabilidade de culpa, previstos no art. 170.º do CPPT, remetendo para os elementos probatórios que anteriormente tinha apresentado, já que os mesmos se manterão atuais e representativos da realidade, que não sofreu alterações*<sup>180</sup>”.

No que à prova dos requisitos do art. 52.º, n.4 da LGT diz respeito, o pedido de renovação da dispensa da prestação é muito diferente do pedido inicial de dispensa *“não apenas por se tratar de uma reavaliação dos pressupostos de anterior pedido de isenção favorável, o que é muito diferente quando está em causa a apreciação de um pedido de*

---

<sup>178</sup>Cf. Ac. STA, de 23-04-2013, proc. n.º 0507/13.

<sup>179</sup>Ibid.

<sup>180</sup>Ibid.

*isenção inicial, mas sobretudo porque a execução já se encontra suspensa por força da 1ª isenção de dispensa concedida<sup>181</sup>”, “estando em causa a renovação do período de isenção de prestação de garantia, fundado em factos já previamente demonstrados perante a AT, e por interposição do princípio do inquisitório, a decisão de indeferimento, escudada na aplicação das regras do ónus da prova, é ilegal e violadora daquele princípio<sup>182</sup>”.*

Já com o prazo de um ano de validade da isenção da prestação de garantia “*quis o legislador acautelar que os pressupostos da dispensa são revistos pela Administração Tributária, dada a possibilidade de uma eventual alteração superveniente da situação económica do executado<sup>183</sup>”, que não justifique a manutenção da dispensa anteriormente concedida.*

Dessa forma, se o contribuinte apresentar meios económicos suficientes para prestar a garantia, a renovação é indeferida e a dispensa cessa, pelo contrário, se a situação patrimonial se mantiver inalterada e este não apresentar meios económicos suficientes para prestar a garantia, então nesse caso a renovação é deferida se o requerente fizer o pedido dentro do prazo.

---

<sup>181</sup>Ibid.

<sup>182</sup>Ibid.

<sup>183</sup>Cf. Ac. STA, de 07-10-2015, proc. n.º 01034/15.

## CONCLUSÃO

Tendo em conta o que foi referido ao longo deste trabalho, sintetizarei agora algumas conclusões.

O processo de execução fiscal consiste na falta do pagamento voluntário por parte do devedor, existindo posteriormente a este prazo, a execução do seu património e a venda desses bens pela AT.

É a Autoridade Tributária o órgão competente para a instauração da execução fiscal depois de extrair a certidão de dívida e de proceder a todos os atos necessários a essa instauração.

Este processo apesar de ser de natureza judicial é maioritariamente conduzido pela administração tributária, existindo casos em que não existe qualquer mão judicial no processo.

Quanto aos meios de reação, o contribuinte dispõe de meios gratuitos e de meios contenciosos, sendo eles a reclamação gratuita, a revisão oficiosa nos termos do artigo 78.º da LGT, o recurso hierárquico, a impugnação judicial e os seus recursos.

No entanto, o meio para o contribuinte contestar a execução fiscal é a oposição à execução previsto no art. 204.º do CPPT, sendo o meio adequado para discutir a inexigibilidade da dívida tributária.

Já no que diz respeito à ilegalidade da dívida, os meios de reação adequados são a reclamação gratuita e a impugnação judicial previstos nos artigos 68.º e 99.º do CPPT.

A prestação de garantia no processo de execução fiscal também tem como finalidade a suspensão da execução, uma vez que sem esta, a administração procede à penhora dos bens do executado, e posteriormente à venda dos mesmos. No entanto, esta prestação tem que ser idónea, consoante no art. 199.º, n.º 1 do CPPT, que esta idoneidade tem que ser prestada por um meio que seja suscetível de assegurar os créditos do exequente, sendo caso disso, a garantia bancária, a caução, o seguro-caução, bem como a penhora e a hipoteca voluntária, mas nestes casos tem que existir previamente um requerimento pelo executado e concordância por parte da administração tributária.

No entanto, e tendo em conta o princípio da igualdade e o princípio de acesso ao direito, o contribuinte pode nos termos do art. 52.º, n.º 4 da LGT, pedir junto ao órgão da administração tributária, a dispensa da prestação de garantia sempre que preencher os

requisitos previstos nesse artigo, que passam pela manifesta falta de meios económicos ou insuficiência patrimonial e a existência de fortes indícios de que a inexistência de bens ou a manifesta falta de meios não provém de culpa dolosa do executado.

A redação do art. 52.º, n.º4 da LGT, foi alterada pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro, que teve implicações na matéria do ónus da prova, que antes da alteração legislativa cabia ao executado, situação que trazia inúmeros problemas, uma vez que este tinha que fazer prova de factos negativos, que podia ser determinada ou indeterminada, sendo a primeira provada através de um facto positivo, e dessa forma possível de determinar, e a segunda impossível de determinar pelo executado, que culminava na maioria da situações.

Com o surgimento da alteração legislativa este problema deixou de existir, uma vez que o ónus da prova passou a recair sobre a AT, sendo esta quem tem de fazer prova da existência ou da inexistência de culpa dolosa do executado.

Já no que diz respeito à renovação da dispensa da prestação de garantia, surgiram duas grandes questões, estando relacionadas com a audiência prévia do executado e com os requisitos necessários para essa renovação.

Quanto à primeira questão, a renovação da dispensa não apresenta o carácter urgente previsto para o pedido inicial da dispensa, uma vez que, não existe um prazo para a decisão do pedido pela AT, devendo-se a inobservância da renovação, não a um problema de prazos, mas sim ao facto de estarmos perante um ato de processo de execução fiscal e não a um ato de procedimento administrativo.

Já no que respeita à segunda questão, a primeira dispensa só caduca se o pedido de renovação for indeferido ou se o requerente não o apresentar dentro do prazo. Após um ano do deferimento do primeiro pedido existe uma revisão para verificar se os requisitos ainda se mantêm e não se justificando manter a dispensa, o pedido é indeferido e a suspensão é levantada.

Desta forma, foi possível chegar à conclusão que no processo de execução fiscal não é aplicável a audiência prévia do executado, mas que o contribuinte tem na sua esfera jurídica poderes e direitos que o protegem de eventuais atos lesivos, como sendo exemplo disso a reclamação prevista no art. 276.º do CPPT, estando assim assegurada a sua defesa e o seu contraditório, garantias que se apresentam como sendo melhores que a audiência prévia, sendo a última palavra proferida por um juiz.

## **BIBLIOGRAFIA**

- SOUSA, Jorge Lopes de, “Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado e Comentado”, Vol. I e III, Áreas Editora, 6.<sup>a</sup> edição, 2011.
- ROCHA, Joaquim Freitas, “Lições de Procedimento e Processo Tributário”, 4.<sup>a</sup> edição, Coimbra, Almedina, 2011.
- GUERREIRO, António Lima, “Lei Geral Tributária Anotada” – Editora, Rei dos Livros, Lisboa, 2000.
- NABAIS, José Casalta, “Direito Fiscal”, 2.<sup>a</sup> edição, Almedina, Coimbra.
- MORAIS, Rui Duarte, “A Execução Fiscal”, 2.<sup>a</sup> edição, Almedina, Coimbra, 2006.
- MÚRIAS, Pedro Ferreira, “Por uma Distribuição Fundamentada do Ónus da Prova”, LEX, Lisboa, 2000.
- SOUSA, Miguel Teixeira, “As Partes, o Objeto e a Prova na Ação Declarativa”, LEX, Lisboa, 1995.
- BARBOSA, Andreia, “A Prestação e a Constituição de Garantias no Procedimento e no Processo Tributário”, Almedina, Coimbra, 2017.
- SOUSA, Domingos Pereira de, “Direito Fiscal e Processo Tributário”, Coimbra Editora.
- ANDRADE, Manuel A. Domingues de, “Noções Elementares de Processo Civil”, Coimbra Editora, Limitada, 1993.
- REIS, José Alberto dos, “Código de Processo Civil Anotado”, Coimbra, Coimbra Editora, vol. III, 2012.
- MENDES, João de Castro, “Do Conceito Jurídico da Prova em Processo Civil”, Lisboa, Ática, 1961.
- RODRIGUES, Fernando Pereira, “Os Meios de Prova em Processo Civil”, Coimbra Almedina, 3.<sup>a</sup> edição, 2020.
- REIS, Alberto dos, “Código de Processo Civil Anotado”, Vol. IV.
- CASTRO, Anselmo de, “Direito Processual Civil Declaratório”, Vol. III.
- ROSENBERG, Leo, “Die Beweislast”, 5.<sup>a</sup> edição, Munique, Verlag C. H. Beck, 1965.
- CARNELUTTI, Francesco, “Sistema di Diritto Processuale Civile”, Vol. I, CEDAM, Padova, 1936.

TORRÃO, João António Valente, “Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado e Comentado”, Coimbra, Almedina, 2005.

ANDRADE, Manuel A., “Noções Elementares de Processo Civil”, Coimbra Editora, Limitada, 1993.

## **JURISPRUDÊNCIA**

### **Supremo Tribunal Administrativo**

Ac. STA, de 28-10-2020, proc. n.º 0539/13.

Ac. STA, de 26-05-2010, proc. n.º 0343/10.

Ac. STA, de 07-12-2011, proc. n.º 0925/10.

Ac. STA, de 08-08-2012, proc. n.º 0803/12.

Ac. STA, de 11-07-202, proc. n.º 0665/12.

Ac. STA, de 28-10-2009, proc. n.º 0595/09.

Ac. STA, de 05-07-2012, proc. n.º 0286/12.

Ac. STA, de 23-04-2013, proc. n.º 0507/13.

Ac. STA, de 07-10-2015, proc. n.º 01034/15.

Ac. STA, de 16-05-2001, proc. n.º 25532;

Ac. STA, de 13-05-1998, proc. n.º 21447.

Ac. STA, de 19-04-2006, proc. n.º 668/05.

Ac. STA, de 05-11-2014, proc. n.º 01474/12.

Ac. STA, de 29-10-2014, proc. n.º 01540/13.

Ac. STA, de 14-05-2014, proc. n.º 01458/13.

Ac. STA, de 03-06-2015, proc. n.º 0793/14.

Ac. STA, de 18-05-2011, proc. n.º 156/11.

Ac. STA, de 04-06-2003, proc. n.º 775/03.

Ac. STA, de 09-04-2003, proc. n.º 422/03.

Ac. STA, de 02-05-2001, proc. n.º 22900.

Ac. STA, de 18-10-2000, proc. n.º 25261.

Ac. STA, de 02-07-1997, proc. n.º 17907.

Ac. STA, de 01-07-2015, proc. n.º 0188/15.

Ac. STA, de 17-06-2015, proc. n.º 0187/15.

Ac. STA, de 26-09-2012, proc. n.º 1159/11.

Ac. STA, de 17-02-2016, proc. n.º 0384/15.

Ac. STA, de 06-03-2013, proc. n.º 1494/12.

Ac. STA, de 15-01-2014, proc. n.º 01534/13.

Ac. STA, de 30-04-2013, proc. n.º 122/13.

Ac. STA, de 28-11-2012, proc. n.º 571/12.  
Ac. STA, de 02-07-2014, proc. n.º 0935/13.  
Ac. STA, de 18-06-2014, proc. n.º 0417/14.  
Ac. STA, de 16-12-2015, proc. n.º 01458/15.  
Ac. STA, de 26-11-2015, proc. n.º 0376/15.  
Ac. STA, de 27-01-2016, proc. n.º 042/16.  
Ac. STA, de 16-12-2015, proc. n.º 01456/15.  
Ac. STA, de 07-05-2014, proc. n.º 0468/14.  
Ac. STA, de 20-05-2003, proc. n.º 466/03.  
Ac. STA, de 17/12/2008, proc. n.º 0327/08.  
Ac. STA, de 23-04-2013, proc. n.º 0507/13.  
Ac. STA, de 17-02-2016, proc. n.º 0591/15.  
Ac. STA, de 19-11-2014, proc. n.º 407/12.  
Ac. STA, de 20-10-2010, proc. n.º 0495/10.  
Ac. STA, de 23-04-2013, proc. n.º 0507/13.

### **Tribunal Central Administrativo do Sul**

Ac. TCAS, de 03-03-2016, proc. n.º 09266/16.  
Ac. TCAS, de 07/05/2013, proc. n.º 06418/13.  
Ac. TCAS, de 24-01-2020, proc. n.º 1623/29.  
Ac. TCAS, de 14-01-2016, proc. n.º 12740/15.  
Ac. TCAS, de 19-02-2013, proc. n.º 06372/13.  
Ac. TCAS, de 05-12-2006, proc. n.º 0500/05.  
Ac. TCAS, de 30-04-2014, proc. n.º 05376/12.  
Ac. TCAS, de 26-02-2013, proc. n.º 6195/12.  
Ac. TCAS, de 16-10-2024, proc. n.º 07780/14.  
Ac. TCAS, de 11-04-2015, proc. n.º 05102/11.  
Ac. TCAS, de 26-06-2014, proc. n.º 044398/10.  
Ac. TCAS, de 04/12/2012, proc. n.º 06134/12.  
Ac. TCAS, de 10-09-2015, proc. n.º 06272/12.  
Ac. TCAS, de 04-06-2013, proc. n.º 6478/13.  
Ac. TCAS, de 16-09-2019, proc. n.º 254/19.9BELRS.

Ac. TCAS, de 17-09-2020, proc. n.º 180/20.9BELRA.

### **Tribunal Central Administrativo do Norte**

Ac. TCAN, de 27/10/2016, proc. n.º 00957/09.

Ac. TCAN, de 21-03-2013, proc. n.º 459/12.

Ac. TCAN, de 15-02-2013, proc. n.º 1764/08.

Ac. TCAN, de 12-03-2015, proc. n.º 01560/05.BEPRT.

Ac. TCAN, de 14/03/2013, proc. n.º 00997/12.8BEPRT.

Ac. TCAN, de 10-12-2015, proc. n.º 00619/09.

Ac. TCAN, de 29-10-2015, proc. n.º 00097/03.

Ac. TCAN, de 28-05-2015, proc. n.º 00881/09.

Ac. TCAN, de 16-04-2015, proc. n.º 00215/09.

### **Tribunal da Relação**

Ac. Tribunal da Relação de Évora, de 13/07/2017, proc. n.º 1860/15.

### **Supremo Tribunal de Justiça**

Ac. STJ, de 07-02-2008, proc. n.º 07A4705.

### **Tribunal Constitucional**

Ac. n.º 154/2002 do TC, de 31-05-2002, proc. n.º 478/2001.

Ac. TC, n.º 152/2002, de 17-04-2002, proc. n.º 498/01.

Ac. TC, n.º 80/2003, de 12-02-2003, proc. n.º 151/2002.