

FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DO PORTO

**- Processo Executivo -
DA EXECUÇÃO FISCAL
DESJURISDICIONALIZAÇÃO**

LUÍSA MARIA RODRIGUES

Dissertação do Mestrado em Direito (Ciências Jurídico-Económicas)

2010/2011

Trabalho realizado sob a Orientação da Professora Doutora Glória Teixeira

ÍNDICE

- Agradecimentos.....	
- Resumo.....	3
- Abstract.....	5
Abreviatura e siglas.....	7
- Introdução	8

CAPÍTULO I - Execução Fiscal.

1. – Enquadramento Normativo no Código de Procedimento e Processo Tributário e Lei Geral Tributária.....	10
1.1 – Da responsabilidade tributária.....	12
1.2 – Da citação.....	17
2. – Desjurisdiconalização.....	24
3. – Princípios constitucionais que assumem particular importância: o princípio da reserva da função jurisdicional, o da indisponibilidade do crédito tributário e o da legalidade.....	25
4. – Breve abordagem às alterações processadas no Código de Processo Civil no que concerne à acção executiva e a desjurisdiconalização operada.....	30

CAPÍTULO II – Arbitragem e garantia dos contribuintes

1. – Arbitragem.....	33
2. – As garantias dos contribuintes.....	41

CAPÍTULO III – Compensação de dívidas no processo executivo, oposições e reclamações das decisões do órgão da execução fiscal.

1. – Compensação de dívidas de tributos por iniciativa da administração tributária, jurisprudência.....	44
---	----

2. – Oposições estatuídas no n.º 1 do artigo 204.º do CPPT.....47

3. – Reclamações das decisões do órgão da execução fiscal.....50

CAPÍTULO IV – Direito Comparado

1. – Modelo Espanhol.....53

CONCLUSÕES.....57

Bibliografia.....58

A grandeza do Homem é que ele é uma ponte e não um fim; o que podemos amar no Homem é que ele é transição e perdição.

Nietzsche

Agradeço aos meus pais todo o apoio que me deram nesta etapa da minha vida, principalmente ao meu pai que não poderá saborear comigo esta realização pessoal. Obrigada papá.

Resumo

A execução fiscal tem uma estrutura mais simples que o processo de execução comum, visando maior celeridade na cobrança de créditos.

Uma das garantias dos contribuintes em sede de processo de execução fiscal, é a oposição à execução. É o meio processual adequado para reagir contra a execução. Não pode ser discutida a legalidade da dívida exequenda. A dedução de oposição não tem efeito suspensivo, não suspendendo por conseguinte a tramitação do processo executivo. Será necessário a prestação de garantia.

Os princípios constitucionais da legalidade, da reserva da função jurisdicional e o princípio da indisponibilidade do crédito tributário não são objecções à aceitação da desjurisdicionalização.

A arbitragem em matéria tributária, foi introduzida no ordenamento jurídico português através do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de Janeiro. Este Decreto-Lei tem 3 objectivos: tornar mais célere a resolução de litígios que opõem a Administração Tributária ao contribuinte; reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos e; reduzir o número de processos nos Tribunais Administrativos e Fiscais.

Dever-se-á julgar de acordo com o direito constituído e não recorrendo à equidade.

Há restrições quanto às matérias que o tribunal arbitral se pode pronunciar. Este tribunal só aprecia questões ligadas à declaração de ilegalidade de liquidação de tributos, autoliquidação, retenção na fonte, pagamentos por conta, declaração de ilegalidade de determinação de matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais, bem como qualquer questão, de facto ou de direito, relativa ao projecto de liquidação, mas só no caso de a lei não assegurar a possibilidade de deduzir a pretensão referente a actos de determinação da matéria tributável e da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais.

Está excluído o recurso à arbitragem no caso de oposição judicial bem como nos processos de execução fiscal.

O n.º 1 do artigo 89.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, foi alterado, pela Lei n.º 3-B/2010 de 28-04, de forma a que as compensações de dívidas em processo executivo não se verifiquem antes de se esgotarem os prazos para

interposição de reclamação graciosa, recurso hierárquico, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição à execução.

As decisões proferidas pelo órgão de execução fiscal e que no processo executivo afectem direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiro, são susceptíveis de reclamação para o Tribunal Administrativo e Fiscal.

O modelo do processo de execução fiscal espanhol tem natureza exclusivamente administrativa. A arbitragem em matéria tributária não se encontra regulamentada na LGT espanhola.

Na arbitragem tributária, os árbitros deverão julgar de acordo com o direito constituído e não segundo a equidade.

A arbitragem seria uma alternativa às reclamações económico-administrativas. Consideramos que embora não exista um sistema alternativo para a resolução de conflitos que substituam estas “reclamações”, a arbitragem não seria aplicável em sede de processo executivo.

Abstract

Tax enforcement has a simpler structure than the joint application process, aiming at speeding the recovery of claims.

One of the guarantees of taxpayers based on the tax foreclosure process, is the opposition to execution. It is the appropriate procedural means to react against the execution. The execution of the debt cannot be disputed thus deduction of opposition does not have a suspensive effect, therefore not stopping the conduct of enforcement proceedings. One will certainly need to provide collateral.

The constitutional principles of legality, the reserve of the judicial function and the principle of unavailability of tax credits are not objections to the acceptance of new alternative forms of dispute resolution.

The arbitration in tax matters, was introduced into the Portuguese legal system by Decree Law n.º 10/2011 of 20 January. This Decree-Law has three objectives: resolve in a fast and simple manner, the disputes between taxpayers and the Tax Office, ensure taxpayers rights and reduce the number of pending causes in Court, (Administrative and Fiscal Courts).

The judgement should therefore be according to the entitlement and not resorting to equity.

There are restrictions on those matters which the tribunal can pronounce. This court may only consider issues relating to the declaration of illegality of settlement of taxes, reverse charge, withholding tax payments due, the declaration of illegality of determining the tax base an acts of setting asset values and any issue of fact or of law relating to the draft settlement. This can only be possible if the law does not ensure the ability to deduct the claim relating to acts of determining taxable acts of determining the base and acts of setting property values.

This is excluded from the use of arbitration in case of opposition as well as in tax enforcement.

Paragraph 1 of Article 89. of the Code of Procedure and Tax Procedure, was amended by Law n.º 3-B/2010 of 28-04, so that the clearing of debts in the process there is no executive exhausted before the deadline for lodging a complain graceful, administrative appeal, judicial review or enforcement of opposition.

Decisions made by the implementing agency and tax enforcement proceedings affect the rights and legitimate interests of debtor of taxes or the third party, are likely to claim to the Administrative and Fiscal Court.

The model of the implementation process is purely Spanish tax administration. Arbitration in tax matters is not regulated in Spain LGT.

In the tax arbitrage, the referees must judge according to the established law and not according equity.

Arbitration is an alternative to economic and administrative complaints. We believe that although there is an alternative system for resolving conflicts that replace the “complaints”, the arbitration would not apply in the seat of the executive process.

Siglas Usadas

Acórdão do STA – Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo

Acórdão do TCA – Acórdão do Tribunal Central Administrativo

AT – Administração Tributária

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

CC – Código Civil

CE – Constitución Española

CPA – Código de Procedimento Administrativo

CPC – Código de Processo Civil

CPT – Código de Processo Tributário

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CPTA – Código de Processos nos Tribunais Administrativos

CRP – Constituição da República Portuguesa

DL – Decreto-Lei

ETAF – Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais

LGP – Ley General Presupuestaria

LGT – Lei Geral Tributária

LGT Espanhola – Ley General Tributária

LOE – Lei do Orçamento de Estado

LRJAPPAC – Ley del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TAF – Tribunal Administrativo e Fiscal

TCA – Tribunal Central Administrativo

Introdução

O presente relatório tem por tema o Processo Executivo, mais precisamente as Execuções Fiscais. Enveredará por temas considerados pertinentes, polémicos, actuais. Não é nossa pretensão sermos inovadores, mas fazermos uma abordagem em temas controversos.

O que tentaremos abordar é o papel da Administração Tributária (AT), no âmbito da execução fiscal, as garantias dos Contribuintes bem como a desjurisdicionalização do Processo Executivo.

Apesar de sermos ambiciosos, estamos cientes que será difícil com este trabalho prestarmos um contributo valioso. Em face disso, gostaríamos de acrescentar algo, contribuir para se repensar certos conceitos.

A motivação pessoal é grande, sendo uma área que nos fascina em particular. Apesar de conhecermos bem esta área, estamos cientes da nossa ignorância sobre determinados temas. Esta consciência da nossa ignorância, em vez de pôr termo à nossa investigação é, pelo contrário, a verdadeira causa que a suscita.

Sendo perseverantes, metódicos na nossa investigação, quiçá possamos surpreender-nos com o pequeno contributo prestado.

Ao pensarmos em abordar a desjurisdicionalização, mais precisamente a Arbitragem em Direito Fiscal, foi para trazer à colação determinadas problemáticas que em sede de Direito Administrativo, já se recorre à Arbitragem. O que é que poderá ser objecto de arbitragem?

Com a abertura do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), no início do ano de 2009, verificou-se o que estava legalmente consagrado no artigo 187.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA). Só passados 9 meses após a sua abertura é que surgiu a 1ª vinculação de um Ministério ao Centro, o Ministério da Justiça.

Em termos de reforma da justiça administrativa, parece-nos que a abertura do CAAD ao público representa uma grande conquista. Transformou de forma substancial a relação entre a Administração Pública e o cidadão, existindo maior paridade e maior abertura à cooperação.

Será possível transpor este tipo de arbitragem para o direito fiscal? Será que esta experiência pioneira será relevante em sede de conflitos tributários?

É necessário uma mente aberta e não partir do pressuposto que a arbitragem é impraticável em sede de direito fiscal. Fala-se de direitos indisponíveis para rejeitar a ideia de tribunais arbitrais. Não estarão os tribunais constantemente a julgar sobre direitos indisponíveis? Será que os tribunais arbitrais não o poderão fazer no quadro do estado de direito democrático? Eles não estão a dispor dos direitos, estão a reconhecer os direitos, não esqueçamos o brocardo romano, *justitia est constante et perpetua voluntas jus suum cuique tribuendi*. É certo que não se possa usar a equidade, mas também os tribunais do Estado não podem.

Abordaremos as compensações de dívidas tributárias por iniciativa da Administração Tributária, cujo enquadramento legal encontra-se no artigo 89.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), existindo já muitas sentenças judiciais a condenarem o Estado, bem como Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo (STA).

Relativamente ao erro na forma de Processo, nos casos de notificação da liquidação depois de decorrido o prazo de caducidade, constitui fundamento de oposição à execução ou de impugnação judicial? Outra questão se levanta quanto à forma processual correcta, para os casos em que não foi efectuada notificação da liquidação, mas foi instaurada execução fiscal, ou seja, antes de decorrido o prazo de caducidade não houve qualquer notificação, estamos por conseguinte perante uma situação de inexigibilidade da dívida exequenda, por falta de liquidação, dentro do prazo de caducidade. Será o meio correcto a impugnação judicial ou a oposição à execução?

Em termos de direito comparado, vamos abordar a desjurisdicalização, mais precisamente a Arbitragem em direito fiscal, em outro ordenamento jurídico.

Nesta fase introdutória pouco mais temos a acrescentar, é certo que as ideias começam a fluir, a expectativa é grande, desconhecendo os percalços com que nos iremos deparar.

Estamos circunscritos a um determinado período de tempo, salvaguardando o presente trabalho, que não poderá ser objecto de revisão devido a alterações legislativas que se processem no decorrer ou após a conclusão do mesmo.

CAPÍTULO I - Execução Fiscal

1. – Enquadramento normativo no Código de Procedimento e Processo Tributário e na Lei Geral Tributária

A execução fiscal encontra-se consignada no artigo 148.º do CPPT. Com este artigo, inicia-se a forma processual cujo objectivo é a cobrança coerciva das dívidas ao Estado, ou seja, a execução fiscal.

O CPPT não nos fornece um conceito formal de execução fiscal. No entanto, através das normas do artigo 148.º do CPPT, conseguimos aferir qual é o objecto da execução fiscal, sendo este delimitado pela afirmação de que abrange a cobrança coerciva das dívidas ao Estado, conforme estatuído nos n.ºs 1 e 2, do referido artigo.

O processo de execução fiscal tem como objectivo primacial *“a cobrança dos créditos tributários, de qualquer natureza, estando estruturado em termos mais simples do que o processo de execução comum, com o objectivo de se conseguir uma maior celeridade de cobrança de créditos, recomendada pelas finalidades de interesse público das receitas que através dele são cobradas. Este mesmo artigo indica-nos os tipos de dívidas que são cobradas através do processo de execução fiscal”*¹.

O artigo 103.º da Lei Geral Tributária (LGT) estatui que o processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária, nos actos que não tenham natureza jurisdicional. *“Estamos perante um processo que é judicial só em certos casos e, mesmo nesse casos, apenas em parte, já que um tal processo só é judicial se e na medida em que tenha de ser praticado algum dos mencionados actos de natureza judicial. Não é de surpreender que muitos processos de execução fiscal se iniciem e concluam nos órgãos de execução fiscal, sem qualquer intervenção dos tribunais tributários”*².

A competência da AT para instaurar processos de execução fiscal e realizar os actos a eles respeitantes, está plasmada na alínea f) do artigo 10.º do CPPT. Assim sendo, deverão as entidades exequentes remeter aos órgãos periféricos locais, os títulos executivos. Esta competência da AT era exclusiva, passando a ser partilhada com os Serviços integrados na Administração da Segurança Social. Esta competência atribuída

¹ SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, anotado e comentado, 5ª Edição, Áreas Editora, 2007.

² NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 5ª Edição, Almedina, 2010.

à AT e aos Serviços da Administração da Segurança Social é a consequência do disposto no n.º 1 do artigo 103.º da LGT.

Todos os actos que tenham natureza jurisdicional são da competência dos tribunais tributários, tal como decidir os incidentes, os embargos, a oposição, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária e as reclamações dos actos materialmente administrativos praticados pelos órgãos da execução fiscal, n.º 1 do artigo 151.º do CPPT, alterado pela LOE de 2011, Lei n.º 55-A/2010 de 31-12.

Não é suficiente para a promoção da execução fiscal que as dívidas digam respeito às elencadas no artigo 148.º do CPPT. Para a instauração de um processo executivo é necessária a existência de um título executivo. *“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 aspectos atinentes à legalidade da dívida exequenda durante o processo”*³.

O título executivo é designado por certidão de dívida. O n.º 1 do artigo 162.º do CPPT identifica as várias espécies de títulos executivos. Decorrido o prazo de pagamento voluntário, caso o tributo não se mostre liquidado, é extraída a certidão de dívida. Os elementos constantes da certidão de dívidas estão elencados no n.º 2 do artigo 88.º do CPPT.

Os requisitos dos títulos executivos encontram-se consignados no n.º 1 do artigo 163.º do CPPT, sob pena de nulidade do processo, alínea b) do n.º 1 do artigo 165.º do CPPT. Esta nulidade pode ser conhecida oficiosamente, ou arguida mediante um meio autónomo. Só constitui nulidade insanável se não puder ser suprida por prova documental. *“Caso não possa ser suprida, o processo de execução fiscal é integralmente anulado, não havendo, neste caso, a limitação dos efeitos da nulidade prevista no n.º 2 deste artigo”*⁴.

O processo de execução fiscal tem uma natureza atípica, é um processo misto, pelo facto de ter uma fase administrativa e uma fase judicial. Mais do que fases seriam momentos. *“Momentos de cunho jurisdicional em que o Juiz é chamado a proferir o*

³ ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 3ª Edição, Coimbra Editora, 2009.

⁴ SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, anotado e comentado, 5ª Edição, Áreas Editora, 2007.

Direito, a decidir e momentos ou operações não jurisdicionais, que podem e devem ser atribuídos à AT, para libertar os juízes de tarefas de índole meramente burocrática”⁵.

Do ponto de vista subjectivo, os actos praticados pela AT são nomeadamente: a instauração da execução fiscal, a citação do executado, a autorização para pagamento em prestações ou dação em pagamento. Os actos praticados pelo tribunal, são os compreendidos no n.º 1 do artigo 151.º do CPPT, decidir oposições à execução, os incidentes plasmados no artigo 127.º n.º 1 do CPPT bem como o incidente do embargo de terceiros.

Do ponto de vista objectivo, temos actos de natureza administrativa, que versarão sobre a aplicação da norma ao caso concreto, sem a resolução de qualquer litígio, tal como a instauração da execução, a citação e a reversão. Os actos de natureza jurisdicional, para além da aplicação da norma ao caso concreto, resolvem um litígio ou conflito de pretensões, tal como proferir uma sentença numa oposição.

Tem legitimidade para promover a execução fiscal, ou seja, são sujeitos activos das relações jurídico-tributárias, o Estado e outras entidades de direito público a quem a lei atribua tal qualidade, legitimidade por inerência, artigo 152.º n.º 1 do CPPT. O órgão de execução fiscal é um serviço periférico local da AT. O n.º 2 do citado artigo é considerado um desvio ao artigo, visto que quando a execução fiscal correr nos tribunais comuns, a legitimidade para a promoção da execução pertence ao Ministério Público.

1.1 – Da responsabilidade tributária

O sujeito passivo da relação jurídico-tributária é o devedor originário do tributo liquidado pela Administração Fiscal ou pela Segurança Social. No processo de execução fiscal podem ser executados os devedores originários dos tributos e das demais dívidas referidas no artigo 148.º, os sucessores daqueles e ainda os garantes que se tenham obrigado como principais pagadores, até ao limite da garantia prestada, artigo 153.º n.º 1 do CPPT. Caso se verifiquem os pressupostos do n.º 2 do citado artigo, em conjugação com o artigo 23.º n.ºs 2 e 3 da LGT, podem ser chamados os responsáveis subsidiários. “A legitimidade dos responsáveis subsidiários resulta, de ter

⁵ MORAIS, Rui Duarte, *A Execução Fiscal*, 2ª Edição, Almedina, 2006.

sido contra eles ordenada a reversão da execução fiscal, ou requerida qualquer providência cautelar de garantia dos créditos tributário”, artigo 9.º n.º 3 do CPPT.

O instituto da responsabilidade subsidiária, por ser um regime de excepção, o legislador rodeou-o de particulares cuidados, quer ao nível dos pressupostos da sua aplicação concreta, quer ao nível das garantias de que o responsável poderá lançar mão com o intuito de assegurar princípios importantes como os da justiça, da igualdade e da proporcionalidade.

Inequivocamente o artigo 23.º n.º 1 da LGT afirma que a responsabilidade subsidiária tributária se efectiva, através da reversão do processo de execução fiscal, instaurado contra o devedor originário. Este instituto é fundado no princípio da economia processual⁶, já que evita a instauração de um novo processo executivo contra o responsável subsidiário, uma vez que o instaurado contra o devedor originário seja também da responsabilidade do responsável subsidiário.

Na origem do regime da responsabilidade tributária, estão as situações de não cumprimento da obrigação principal dos sujeitos passivos – o pagamento dos impostos devidos face à lei fiscal vigente. Visando o sistema fiscal a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa do rendimento e da riqueza, consagrado no artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), que passa, conforme se salienta no artigo 5.º da LGT, por uma promoção da justiça social, da igualdade de oportunidades e pela correcção das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, não restam dúvidas que a falta de pagamento dos impostos constitui uma violação do interesse público. É nesta confluência de interesses que deverá, ser dado um sentido útil e prático ao artigo 23.º da LGT. Se é certo que a AT não pode penhorar os bens dos responsáveis subsidiários como forma alternativa à utilização dos meios cautelares de natureza judicial previsto na lei fiscal, estes sim destinados efectivamente a garantir a cobrança dos créditos tributários, conforme artigos 51.º da LGT, 31.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributário (RCPIT) e 135.º e seguintes do CPPT, não é menos certo que o legislador, em atenção ao mencionado interesse público veio possibilitar que a Administração, na situação de existência de bens penhorados de valor não predeterminado do devedor originário, possa efectuar a reversão da execução fiscal contra o devedor subsidiário e a consequente penhora dos bens deste. O n.º 3 do artigo

⁶ FREITAS, José Lebre de, *Introdução ao Processo Civil – conceitos gerais*, Coimbra Editora, 1996.

23.º da LGT preceitua que o processo de execução fiscal fica suspenso desde o termo do prazo de oposição até completa excussão do património do executado, estando subjacente a excussão prévia, no fundo, como noção de subsidiariedade.

A reversão é ordenada por despacho proferido pelo órgão da AT que dirige a fase administrativa. Antes da emissão do despacho de reversão, é obrigatória a audição dos responsáveis subsidiários, nos termos dos artigos 23.º n.º 4 e 60.º n.º 4 da LGT. A notificação de Audição – Prévia (Reversão) contém o projecto da decisão da reversão, a sua fundamentação (matéria de facto e de direito) e o prazo para o exercício desse direito.

No que concerne à responsabilidade subsidiária estatuída nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 8.º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT), será possível efectuar a reversão dos eventuais responsáveis nas hipóteses previstas nos artigos 23.º e 24.º da LGT, n.º 2 do artigo 153.º do CPPT, observando o preceituado no n.º 4 do artigo 23.º e 60.º da LGT, em conjugação com o artigo 45.º do CPPT? Será que estamos perante uma inconstitucionalidade material⁷?

No que concerne a esta questão, foi proferido o Acórdão n.º 129/2009 de 12/03/2009 do Tribunal Constitucional (TC), processo n.º 649/08, no sentido de não julgar inconstitucional as normas do referido artigo, relativamente à responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes por coimas aplicadas a pessoas colectivas em processo de contra-ordenação.

De acordo com o citado Acórdão, *“o que as alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 8.º prevêm é uma forma de responsabilidade civil subsidiária dos administradores e gerentes, que resulta do facto culposo que lhe é imputável de terem gerado uma situação de insuficiência patrimonial da empresa, que tenha sido causadora do não pagamento da multa ou da coima que era devida, ou de não terem procedido a esse pagamento quando a sociedade ou pessoa colectiva foi notificada para esse efeito ainda durante o período de exercício do seu cargo”. “O que está em causa não é a mera transmissão de uma responsabilidade contra-ordenacional que era originariamente imputável à sociedade, mas antes a imposição de um dever indemnizatório que deriva do facto ilícito e culposo que é praticado pelo administrador ou gerente, e que constitui causa adequada do dano que resulta, para a Administração Fiscal, da não obtenção da receita em que se traduzia o pagamento da*

⁷ Ver nosso Trabalho de *Practicum* em Direito Fiscal, *Infracções Tributárias,, Contra-Ordenações*, 2010.

multa ou coima devidas. O facto da execução fiscal poder prosseguir contra o administrador ou gerente é uma mera consequência processual da existência de uma responsabilidade subsidiária, não constituindo em si qualquer indício de que ocorra transmissão para terceiro da sanção aplicada no processo de contra-ordenação”.

Este Acórdão foi proferido em processo de fiscalização concreta de constitucionalidade das alíneas a) e b) do n.º 1 do 8.º do RGIT, relativamente aos princípios de presunção de inocência e da transmissibilidade das penas, apenas vincula o processo onde foi proferida a decisão, não se impondo em outros julgamentos.

Existem dois Acórdãos proferidos pelo STA no sentido da inconstitucionalidade material das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 8.º do RGIT⁸.

O Acórdão do STA de 2010-03-24, processo n.º 01216/09, versa sobre a reversão efectuada no processo de execução fiscal, ao responsável subsidiário (gerente), por dívidas de coimas, provenientes de processos de contra-ordenação.

Não ficou provado que foi por culpa do revertido que o património da sociedade se tornou insuficiente para pagamento das coimas. Assim sendo, o ónus da prova dos pressupostos da responsabilidade subsidiária competia à Fazenda Pública, visto não existir uma presunção legal. *“A aplicação de uma pena de multa ou coima consubstancia-se na criação de uma relação de crédito de que é titular o estado e devedor o condenado e a imposição da obrigação de pagamento da multa ou coima é precisamente a forma de cumprimento da sanção respectiva e, por isso, usem-se os eufemismos que se usarem, quem paga a multa ou a coima coactivamente está a cumprir a sanção”.* *“No n.º 3 do artigo 30.º da CRP enuncia-se o princípio da intransmissibilidade das penas, embora previsto apenas para estas, deverá aplicar-se a qualquer tipo de sanções, por ser essa a única solução que se harmoniza com os fins específicos que justificam a aplicação de sanções, que são de repressão e prevenção e não obtenção de receitas”*⁹.

Os fins das sanções aplicáveis por infracções tributárias são exclusivamente de prevenção especial e geral, pelo efeito ressocializador ou a ameaça da sanção levar o infractor a alterar o seu comportamento futuro, e fazer que outros se abstenham de praticar factos idênticos. Não sendo possível imputar a responsabilidade pela sua prática a determinada pessoa, não deverá ser aplicada sanção porquanto esta não

⁸ Ver nosso Trabalho de *Practicum* em Direito Fiscal, Infracções Tributárias , Contra-Ordenações, 2010.

⁹ SOUSA, Jorge Lopes de, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, 3ª Edição, Áreas Editora, 2008.

satisfará os fins que a previsão de sanções tem em vista, sendo por conseguinte constitucionalmente proibida a sua aplicação, por força do preceituado no n.º 2 do artigo 18.º da CRP, que estabelece o princípio nuclear da necessidade de qualquer restrição de direitos fundamentais. No n.º 2 do artigo 32.º está consignado o princípio da presunção da inocência. O n.º 10 deste artigo dispõe que nos processos de contra-ordenação, bem como outros processos sancionatórios, são assegurados ao arguido os direitos de audiência e defesa. Estes direitos não estão assegurados ao revertido, porque têm que concretizar a possibilidade de recurso ou impugnação judicial do acto sancionatório e a possibilidade de contradizer eficazmente os elementos trazidos pela acusação.

O Acórdão acaba por concluir que o n.º 1 do artigo 8.º do RGIT é inconstitucional, não podendo ser exigidas as dívidas por coimas ao revertido, ainda que em termos de responsabilidade subsidiária¹⁰.

Na esteira do Acórdão anterior, o Acórdão do STA de 2010-04-14, processo n.º 064/10, enuncia que *“a responsabilidade subsidiária, embora dita de natureza civil, é directamente uma responsabilidade por dívidas de coimas e não por dívidas próprias do responsável subsidiário, autónomas em relação à responsabilidade do devedor originário por coimas”*.

A tese sufragada pela Fazenda Pública na esteira do TC é a de estarmos perante uma responsabilidade autónoma do responsável subsidiário, assente num facto autónomo, inteiramente diverso do que constitui infracção e não uma responsabilidade por coimas, não tem suporte consistente no texto legal, que refere expressamente por duas vezes a responsabilidade por coimas e não por qualquer dívida autónoma. Isto conduziria a consequências inaceitáveis em termos de razoabilidade, coerência e justiça.

Só existe direito de regresso nos casos em que alguém paga uma dívida de outrem, se o devedor subsidiário o tem, é porque pagou uma dívida do devedor originário e não uma dívida própria. Se o responsável subsidiário pagasse uma dívida própria, a dívida de coima, esta subsistiria, sendo o devedor originário obrigado a pagá-la, mesmo depois do responsável subsidiário ter pago a própria dívida, podendo a Fazenda Pública cobrar duas vezes a mesma quantia.

¹⁰ Ver nosso Trabalho de *Practicum* em Direito Fiscal, *Infracções Tributárias, Contra-Ordenações*, 2010.

Se o responsável subsidiário paga a dívida de coima e esta extingue-se, impossibilitando que esta seja posteriormente exigida ao devedor originário, então estamos perante uma transmissão de dívida de coima para o responsável subsidiário, que é materialmente inconstitucional, por ofender o princípio da intransmissibilidade das penas. Se as sanções pecuniárias tivessem por fim a obtenção de receita e não visassem a prevenção geral e especial, então a AT para prosseguir esse fim, deveria incentivar a violação da lei. Tal fim é desmentido no artigo 49.º do Código Penal¹¹.

No Acórdão do STA de 2009-07-01 processo n.º 31/08, a Fazenda Pública com a concordância do Ministério Público, entendeu que a responsabilidade dos devedores subsidiários por dívidas de coimas do devedor originário é uma responsabilidade civil extracontratual e não uma responsabilidade pelo pagamento da coima. Se assim for, a cobrança através da reversão da execução fiscal é afastada, porque tal não está previsto no CPPT. Só podem ser cobradas no processo executivo, as dívidas consagradas no artigo 148.º do CPPT, sendo em relação a essas que pode ser decidida a reversão de acordo com o artigo 153.º do mesmo preceito legal.

As dívidas de coimas podem ser cobradas em processo executivo, visto estarem previstas na alínea b) do n.º 1 do artigo 148.º, mas as de responsabilidade civil extracontratual não podem, não podendo por conseguinte existir reversão.

Com a Lei n.º 3-B/2010 de 28-04, foi aditada a alínea c) ao n.º 1 do artigo 148.º, tentando ultrapassar-se este vício formal¹². Esta alínea estabelece que o processo de execução fiscal abrange também a cobrança coerciva das coimas e outras sanções pecuniárias decorrentes da responsabilidade civil, determinada nos termos do RGIT. Sofrerá alguma alteração o que sufragamos? Mantemos inalterada a nossa posição.

A responsabilidade subsidiária por coimas ofende os princípios constitucionais da intransmissibilidade das penas e da presunção da inocência, plasmados no n.º 3 do artigo 30.º e n.º 2 do artigo 32.º da CRP.

1.2 – Da Citação

Depois de instaurada a execução fiscal, o órgão competente ordena a citação do executado. Nos processos informatizados, a instauração é efectuada electronicamente,

¹¹ Ver nosso Trabalho de *Practicum* em Direito Fiscal, *Infracções Tributárias, Contra-Ordenações*, 2010.

¹² *Idem, Ibidem.*

com a emissão do título executivo, sendo de imediato efectuada a citação. Uma questão colocada por Rui Duarte Morais é a da conveniência de uma citação prévia à penhora. Será que o conhecimento de que existe uma execução instaurada poderá levar os contribuintes a tomar “providências” que na prática, frustrem a penhora, tal como a ocultação dos seus bens móveis de valor mais significativo?¹³ Entende este autor que o objectivo da lei fiscal é o de conciliar a garantia que para o contribuinte resulta do imediato conhecimento da existência do processo, para evitar que a não consumação da citação resulte numa paragem do processo. Perfilhamos da mesma opinião, mas entendemos que sem a citação poderiam ser coarctados direitos ao executado, porque é a partir da citação que este pode reagir, de acordo com o artigo 189.º n.ºs 1, 2 e 3 do CPPT:

- opor-se á execução,
- requerer o pagamento em prestações,
- requerer a dação em pagamento,

O mesmo acontece com o responsável subsidiário, com a citação começa a correr o prazo para:

- pagamento da dívida, no prazo de 30 dias, ficando isento de juros de mora e custas, n.º 5 do artigo 23.º da LGT,
- dedução de oposição,
- apresentação de reclamação graciosa ou impugnação judicial, no caso de responsáveis subsidiários, artigo 22.º n.º 4 da LGT,

A citação tem uma importância tão grande no processo executivo que, a sua ocorrência interrompe o prazo de prescrição das dívidas tributárias, de acordo com o n.º 1 do artigo 49.º da LGT. O artigo 165.º n.º 1 alínea a) do CPPT estatui que, a falta de citação constitui uma nulidade insanável no processo¹⁴. Os efeitos da falta de citação podem levar à anulação dos termos subsequentes do processo que dele dependam, devendo-se aproveitar as peças úteis ao apuramento dos factos.

A citação é pessoal ou por edital. No processo de execução fiscal existe um tipo específico de citação, que se realiza através de simples postal, sendo o mesmo registado se a dívida exequenda for superior a dez unidades de conta. O legislador ao utilizar a expressão de simples postal, na realidade institui um tipo específico de

¹³ MORAIS, Rui Duarte, *A Execução Fiscal*, 2ª Edição, Almedina, 2006.

¹⁴ ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 3ª Edição, Coimbra Editora, 2009.

citação, carta simples e carta registada, com o objectivo de dotar o processo executivo de maior celeridade. Independentemente da citação postal ser registada ou não, terá que se fazer acompanhar do correspondente título executivo, bem como da indicação do prazo para oposição, pagamento em prestações ou dação em pagamento.

A citação pessoal é feita de acordo com o n.º 2 alíneas a), b) e c) do artigo 233.º do Código de Processo Civil (CPC), *ex vi* artigo 192.º n.º 1 do CPPT. Esta citação tem sempre lugar quando a dívida exequenda ultrapassar 250 unidades de conta e seja conhecida a residência do executado, bem como nos casos de efectivação da responsabilidade subsidiária.

A citação edital tem lugar quando o citando se encontre ausente em parte incerta ou quando sejam incertas as pessoas a citar, n.º 6 do artigo 233.º do CPC.

De acordo com o prescrito nos n.ºs 2 e 7 do artigo 192.º do CPPT, para que a citação seja realizada através de Edital, tem que se verificar cumulativamente os seguintes requisitos:

1 - seja desconhecida a residência do executado, prestada no processo informação de que o interessado reside em parte incerta ou devolvida a carta com a nota de não encontrado;

2 - seja efectuada a penhora dos bens do executado e continuar a não ser conhecida a sua residência;

O n.º 6 do artigo 190.º do CPPT é constitucionalmente duvidoso, ao afirmar que “só ocorre falta de citação quando o respectivo destinatário alegue e demonstre que não chegou a ter conhecimento do acto por motivo que não lhe foi imputável”. “*A sua constitucionalidade pode ser posta em causa face ao princípio da segurança jurídica e da protecção da confiança e da presunção de inocência*”¹⁵. Parece-nos que os princípios da segurança jurídica e da confiança, não permitem que na dúvida sobre se o executado teve ou não possibilidade de se defender num processo em que são afectados os seus direitos, se ficione que este teve essa possibilidade. O executado terá o ónus de alegar que não chegou a ter conhecimento do acto por motivo que não lhe pode ser imputável, mas se o órgão de execução fiscal ou o tribunal ficarem na dúvida sobre se os motivos alegados correspondem à realidade, deverão ter em consideração essa dúvida, repetindo a citação.

¹⁵ ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 3ª Edição, Coimbra Editora, 2009.

Como já fizemos referência a citação deve mencionar os meios e prazos de que o executado dispõe para tutela e defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos. Na citação deve constar o prazo para deduzir oposição judicial à execução, para requerer o pagamento em prestações ou a dação em pagamento. O prazo que o executado tem para reagir é de 30 dias a contar da citação, de acordo com o artigo 203.º n.º 1 do CPPT, *ex vi* artigo 189.º n.ºs 1 e 2 do CPPT.

A oposição judicial constitui o meio processual adequado para reagir contra a execução, para concretização do direito de resistência e do princípio de reacção constitucionalmente consagrado no n.º 3 do artigo 103.º da CRP.

A oposição é deduzida mediante a apresentação, no órgão periférico regional, Serviço de Finanças onde corre termos a execução fiscal, de uma petição inicial, elaborada em triplicado e dirigida ao Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal (TAF) competente.

Os fundamentos da oposição estão elencados de forma taxativa, no artigo 204.º do CPPT.

Em sede de oposição judicial não pode ser discutida a legalidade da dívida exequenda. A execução é precedida de uma fase administrativa na qual é efectuada a liquidação da dívida, o executado já teve a possibilidade de desencadear os meios administrativos ou judiciais para sindicar a sua legalidade. A dívida exequenda já se considera certa, líquida e exigível. É possível questionar-se a ilegalidade em abstracto da dívida exequenda, tal como a cobrança de um imposto que não existe na lei, ou seja, a inexistência de lei em vigor à data dos factos ou autorização para a cobrança¹⁶.

Como iremos abordar em outro capítulo as oposições estatuídas no n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, não vamos analisar detalhadamente cada um dos fundamentos da oposição.

Uma questão controversa, muito discutida relaciona-se com a natureza do prazo para a dedução da oposição. Há quem defenda que se trata de um prazo de natureza substantiva e, por força do artigo 20.º do CPPT conta-se de forma seguida, outros defendem que na contagem do prazo de 30 dias não se incluem as férias judiciais, de acordo com o plasmado no n.º 1 do artigo 144.º do CPC. Entendemos que estamos

¹⁶ ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 3ª Edição, Coimbra Editora, 2009.

perante um prazo de natureza processual, por conseguinte sujeito às regras do artigo 144.º do CPC, muito embora a petição de oposição à execução seja apresentada nos Serviços da AT.

A dedução da oposição não tem efeito suspensivo, ou seja, não suspende a tramitação do processo executivo. É necessário por conseguinte a prestação de garantia nos termos do artigo 199.º do CPPT, ficando a execução fiscal suspensa de acordo com o artigo 169.º do CPPT. No caso do executado ficar dispensado ou isento da prestação de garantia, o processo executivo ficará também suspenso.

Para a concessão de dispensa da prestação de garantia pela AT, para efeitos de suspensão da execução fiscal quando seja deduzida oposição à execução ou pagamento em prestações, depende da verificação dos pressupostos dos n.ºs 1, 2 e 4 do artigo 52.º da LGT e 169.º do CPPT:

1 – a prestação de garantia deve ser causa de um prejuízo irreparável para o contribuinte executado ou;

2 – a prestação de garantia deve ser causa da manifesta falta de meios económicos, revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para pagamento da dívida exequenda e acrescido;

3 – quer se baseie em prejuízo irreparável quer na manifesta falta de meios económicos, revelada pela insuficiência de bens penhoráveis, é necessário que o executado não seja responsável pela situação de insuficiência ou inexistência de bens;

Os pressupostos referidos em 1 e 2 são alternativos, enquanto que o pressuposto referido em 3 é sempre necessário¹⁷.

A garantia extingue-se por três razões diferentes: o pagamento ou outra forma de extinção da dívida exequenda, o trânsito em julgado de decisão favorável ao sujeito passivo sobre a existência ou exigibilidade da dívida e a caducidade da respectiva garantia, de acordo com o n.º 2 do artigo 183.º e 183.º - A do CPPT.

O instituto da dação em pagamento constitui uma forma de extinção das dívidas tributárias, mediante a qual o devedor entrega ao credor uma coisa diferente da inicialmente estabelecida. Em vez do pagamento em dinheiro, o executado oferece bens móveis ou imóveis, em requerimento dirigido ao Ministro ou órgão executivo de quem dependa a AT, legalmente competente para a extinção da dívida exequenda e

¹⁷ Ofício Circulado n.º 60.077 de 2010-07-29, processo n.º 4952/2010 DGPCT.

acrescido com a dação em pagamento, com os pressupostos constantes do n.º 1 alíneas a) e b) do artigo 201.º do CPPT¹⁸.

O requerimento a solicitar a dação em pagamento deverá ser formalizado no mesmo prazo da oposição.

Tal como a dação em pagamento, o pedido de pagamento em prestações depende de requerimento formalizado pelo executado, no prazo prescrito no n.º 1 do artigo 196.º do CPPT. Existe um limite para o número de prestações autorizadas, desde que se verifique que o executado, devido a dificuldades económicas não poderá solver a dívida de uma só vez. Este número não poderá exceder as 36 prestações, não podendo cada uma delas ser inferior à unidade de conta, no momento da autorização. Caso a dívida exequenda ultrapasse 500 unidades de conta no momento da autorização e seja demonstrada gravíssimas dificuldades financeiras e previsíveis consequências económicas, o número de prestações poderá ser alargado até 5 anos, não podendo o valor de cada uma delas ser inferior a 10 unidades de conta, artigo 190.º n.º 6 do CPPT. A Lei n.º 3-B/2010 de 28/04, introduziu uma alteração, reenumerou o artigo 196.º, aumentando o número de prestações desde que preenchidos os pressupostos do n.º 7 do referido artigo. Importa salientar que a importância a dividir em prestações não compreende os juros de mora, visto os mesmos continuarem a vencer-se em relação à dívida exequenda incluída em cada prestação, até ao integral pagamento.

O executado ao formalizar o requerimento do pagamento em prestações, deverá oferecer garantia idónea, caso esta não se encontre constituída. O valor da garantia a ser prestada, compreende o valor da dívida exequenda, juros de mora contados até à data do pedido, acrescida de 25 % da soma daqueles valores. A garantia deverá cobrir todo o tempo que for concedido para efectuar o pagamento em prestações, acrescido de três meses.

A prestação de garantia poderá ser dispensada, pela AT, desde que preencha os requisitos do n.º 4 do artigo 52.º da LGT. Caso não seja dispensada a prestação de garantia, nos termos do n.º 3 do artigo 199.º do CPPT e n.º 4 do artigo 52.º da LGT, esta terá que ser prestada no prazo de 15 dias a contar da data em que for notificado do despacho autorizando o pagamento em prestações, sob pena da referida autorização

¹⁸ ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 3ª Edição, Coimbra Editora, 2009.

ficar sem efeito. Os prazos contam-se de acordo com o estatuído no artigo 144.º do CPC, *ex vi* n.º 2 do artigo 20.º do CPPT.

A falta de pagamento sucessivo de 3 prestações ou de seis interpoladas, importa o vencimento das seguintes, caso no prazo de 30 dias a contar da notificação para o efeito, o executado não proceda ao pagamento das prestações incumpridas, prosseguindo o processo de execução fiscal os seus termos.

A função do instituto da penhora consiste numa apreensão de bens e sua afectação aos fins do processo de execução fiscal. A penhora deve ser realizada logo que, nos termos da lei, seja possível efectuá-la e deverá ser pela via mais célere e simples, a electrónica.

“Na teoria geral do processo, a penhora consiste num acto de apropriação de bens do património do executado pelo tribunal. Dada a configuração administrativo-jurisdicional da execução fiscal, o acto de apropriação é efectuado pelo órgão da execução fiscal, através do mandado de penhora”¹⁹.

O direito de nomear bens à penhora cabe sempre ao exequente, de acordo com o consagrado no n.º 4 do artigo 215.º do CPPT, devendo, no entanto, ser admitida penhora em bens indicados pelo executado, desde que daí não advenha prejuízo para o processo executivo.

“Há uma prioridade a observar na penhora de bens, estatuída no artigo 219.º do CPPT, havendo limitações absolutas e relativas à penhora de certos bens, que não podem ser prejudicadas pela vontade do executado ou do exequente, artigos 822.º, 823.º e 824.º do CPC”²⁰.

A penhora de bens imóveis é feita por auto lavrado no órgão de execução fiscal. Existe por conseguinte, uma transferência meramente jurídica da posse. A penhora tem de ser registada para, ser oponível a terceiros.

A penhora de bens móveis é uma tradição material da coisa, ficando a mesma confiada ao fiel depositário, que poderá ser o executado, ou então à guarda do órgão exequente.

A penhora de direitos é, no essencial, concretizada através de notificação a terceiros.

¹⁹ ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 3ª Edição, Coimbra Editora, 2009.

²⁰ SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, anotado e comentado, 5ª Edição, Áreas Editora, 2007.

Quer na penhora de bens móveis quer na de créditos, é necessário ter em atenção as situações em que é necessário proceder-se ao registo.

A penhora deve limitar-se aos bens suficientes para o pagamento da dívida exequenda e acrescidos de acordo com o artigo 217.º do CPPT. Se o executado entender que foram penhorados mais bens que os necessários, poderá reclamar para o juiz nos termos do artigo 276.º do CPPT, esta reclamação tem subida imediata, de acordo com o artigo 278.º n.º 3 alínea a) 2.ª parte do CPPT.

2. – Desjurisdicionalização

Desjurisdicionalizar é institucionalizar instrumentos e formas de composição não jurisdicionais de conflitos, n.º 4 do artigo 202.º da CRP.

No caso em que o procedimento tributário terminou, ou seja, já não existe a possibilidade de se chegar a um entendimento em base puramente administrativa, poderíamos colocar a alternativa entre recorrer ou não a Tribunal para resolver o litígio. Seria um meio alternativo em sentido próprio, estaríamos em presença do fenómeno desjurisdicionalizador²¹.

Podem-se vislumbrar 2 hipóteses para a resolução alternativa de litígios: a transacção tributária para-judicial onde os próprios interessados buscam um acordo quanto ao objecto do litígio, ou a conciliação tributária. Neste caso o acordo é conseguido mediante intervenção de terceiros. Se o acordo tiver eficácia vinculativa, estamos perante arbitragem, caso não tenha natureza vinculativa diríamos que se trata de mediação²².

No que concerne à arbitragem desenvolveremos este tema no Capítulo II.

O termo jurisdição utilizado no direito romano pela expressão **jurisdictio**, não tem o sentido simples e literal do “dizer o direito”, mas a acepção ampla do mister dos juízes, **administrar a justiça**. É de **jurisdictio** o adjectivo jurisdicional, e o verbo jurisdicionalizar.

Não se deverá confundir desjudicialização com desjurisdicionalização. A desjudicialização estimula e dá instrumentos para que os conflitos de interesses se resolvam sem lide ou pela via extrajudicial, ou seja, são aqueles casos em que

²¹ ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 3ª Edição, Coimbra Editora, 2009.

²² *Idem, Ibidem.*

determinados actos são retirados da esfera de actuação do juiz no contexto de um processo judicial, em suma quando o tribunal não tem de intervir. A desjurisdicionalização autoriza no processo judicial maior autonomia, visto que é dispensada a intervenção do juiz na prática de actos, que não deixam de ocorrer em tribunal. No processo de execução fiscal estamos perante desjurisdicionalização, uma vez que grande parte dele corre sem a intervenção do Tribunal ou Juiz, salvo raras excepções: o caso da oposição à execução em que o juiz intervém, na apreensão de bens que só pode ser decretada pelo Tribunal, artigo 214.º do CPPT, bem como nas reclamações e recursos das decisões do órgão da execução fiscal.

3. – Princípios Constitucionais

O princípio da legalidade é o princípio fundamental, ontológico, o princípio estruturante do direito administrativo e fiscal.

A Lei assume, o papel de principal fonte de Direito Fiscal, devido ao princípio da legalidade. Temos no Direito Fiscal, regulamentos externos, vinculativos não só para a Administração Tributária, como também para os tribunais e os contribuintes, sendo os mesmos necessários para completar a lei e que se devem conter dentro dos limites da legalidade²³.

O que é o princípio da legalidade? Este princípio encontra-se consagrado no artigo 266.º n.º 2 da CRP, “os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à lei(...)”, Também o n.º 1 do artigo 266.º do mesmo diploma legal, nos diz que a Administração Pública “visa a prossecução do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos”. O princípio da legalidade está também consignado no artigo 3.º do Código de Procedimento Administrativo (CPA). Em suma, a Administração Pública tem de prosseguir o interesse público, em obediência à lei.

Por interesse público devemos entender as “necessidades sociais, de natureza material ou espiritual, cuja satisfação se considera relevante para a comunidade, em termos de dever ser assegurada, em maior ou menor grau, através de meios públicos, normativos e práticos”²⁴.

²³ SANCHES, J.L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª Edição, Coimbra Editora, 2007.

²⁴ *Nosso Trabalho de Direito Administrativo, Princípio da Legalidade*, do Mestrado em Direito ano 2009/2010.

O princípio da legalidade tributária encontra-se estatuído no artigo 8.º da LGT e n.º 2 do artigo 103.º da CRP. No que concerne às regras do processo tributário, este princípio está plasmado na alínea e) do n.º 2 do artigo 8.º da LGT.

“O princípio da legalidade impõe à AT que actue com vista à obtenção da prestação efectivamente devida nos termos da lei fiscal, significando que o interesse na justiça se sobrepõe ao seu interesse enquanto credor. Assim sendo, a AT seria um credor imparcial”²⁵.

Estando a AT vinculada a este princípio, será que em sede de cobrança coerciva consegue agir como um credor imparcial? Nem sempre tal acontece, muitas vezes age como “administração agressiva” dotada de *ius imperium*, justificativo da sua auto tutela.

Vamos utilizar textualmente palavras de Vítor Faveiro²⁶ que confirmam a nossa percepção em relação a determinados procedimentos da AT. *“Para aquele que aplica o direito, o Estado é o ente mitológico que tudo pode, que tudo sabe, a quem tudo se deve, e em que se centralizam todos os fins da colectividade. Em Direito Fiscal, designadamente, os Cofres do Estado, superam qualquer outro valor da vida colectiva, incluindo o valor da justiça, da certeza, por vezes da própria verdadeira averiguação rigorosa dos factos tributários e das situações pessoais e humanas a que respeitem. Resultando em grande parte dos casos, uma aplicação da lei com espírito fetichista, de olhos postos exclusivamente no volume da receita, e inteiramente vendados para o sentido da justiça, da justificação do facto, da força maior, da desculpabilidade de situações humanas excepcionais ou indomáveis. O aplicador da lei fiscal, em regra, só sabe exigir, não sabe prevenir, nem orientar, nem julgar, nem desculpar. O contribuinte só lhe interessa como pagador de impostos e cumpridor de deveres, não como cidadão”.*

Obviamente que não perfilhamos na íntegra as ideias de Vítor Faveiro, “o aplicador da lei fiscal”, a AT está mais próxima do contribuinte e não no pedestal em que se colocou durante anos.

O princípio da legalidade fiscal tem na base a ideia de auto imposição, auto tributação ou de auto consentimento dos impostos, que remonta à Idade Média. A auto-

²⁵ LUMBRALES, Nuno B. M., *A Promoção da Execução Fiscal pelos Serviços de Finanças*, Fiscalidade 18, Abril de 2004.

²⁶ FAVEIRO, Vítor António Duarte, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*, II Volume, Coimbra Editora, 1986.

tributação não tem hoje a mesma conotação que o seu sentido original, ou seja a definição dos impostos pelos próprios cidadãos, através dos seus representantes, mas isto não quer dizer que tenha menos relevo constitucional num Estado de direito democrático²⁷.

De acordo com o princípio da legalidade os impostos são criados e disciplinados nos seus elementos essenciais através da lei. Desdobra-se em dois segmentos: princípio da reserva da lei formal e no princípio da reserva da lei material²⁸.

O princípio da reserva de lei formal, implica que haja uma intervenção de lei parlamentar, seja esta uma intervenção material a fixar a própria disciplina dos impostos ou uma intervenção de carácter meramente formal, autorizando o Governo-legislador, as assembleias legislativas regionais ou as assembleias das autarquias locais a estabelecer, dentro de certas coordenadas, que hão-de constar da respectiva lei de autorização, essa disciplina, de acordo com os artigos 165.º n.º 1 alínea i) 1ª parte, 227.º n.º 1 alínea i) e 238.º n.º 4 da CRP.

O princípio de reserva de lei material exige que, a lei da Assembleia da República, o Decreto-Lei autorizado, o decreto legislativo regional ou regulamento autárquico, contenha a disciplina tão completa quanto possível da matéria reservada, matéria esta que, conforme prescreve o n.º 2 do artigo 103.º da CRP, integra no que concerne a cada imposto, a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias do contribuintes. Relativamente a esta, apenas é exigida no caso de haver restrição ou condicionamento e não quando forem objecto de ampliação ou alargamento.

Não perfilhamos o entendimento de Casalta Nabais quando afirma que “*a reserva de lei decorrente do princípio da legalidade não abrange qualquer outra matéria fiscal*”. Assim sendo, não abrange a liquidação e cobrança de impostos, estando estas matérias sujeitas ao princípio geral da legalidade da Administração Pública²⁹.

De acordo com o n.º 3 do artigo 103.º da CRP, ninguém pode ser obrigado a pagar impostos cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei, também o n.º 1 do artigo 8.º da LGT consigna ao princípio da legalidade a incidência, as taxas, os benefícios fiscais, as garantias dos contribuintes.

²⁷ SOUSA, Jorge Lopes de, RODRIGUES, Benjamim Silva e CAMPOS, Diogo Leite de, *Lei Geral Tributária*, anotada e comentada, 2ª Edição, Vislis Editores, 2000.

²⁸ NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 5ª Edição, Almedina 2010.

²⁹ Idem, *Ibidem*.

O n.º 2 alínea a) do referido artigo, acrescenta que ainda estão sujeitos ao princípio da legalidade tributária, a liquidação e cobrança dos tributos. Assim sendo, a liquidação e cobrança de impostos não está sujeita ao princípio da legalidade da Administração Pública.

No que concerne ao princípio da reserva da função jurisdicional em sede de direito fiscal, encontra-se consignado nos artigos 202.º n.º 1 da CRP e 1.º n.º 1 do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), *ex vi* 212.º n.º 3 da CRP. Da sua leitura afere-se que, os tribunais da jurisdição administrativa e fiscal são os órgãos de soberania com competência para administrar a justiça em nome do povo, nos litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais. Significa isto que, apenas os tribunais podem dirimir litígios e ditar Direito, ou seja, o exercício da função jurisdicional está reservado ao tribunal e ao juiz. Os actos jurisdicionais apenas podem ser praticados pelo juiz e o tribunal, sendo inconstitucional a atribuição a outros órgãos, nomeadamente administrativos. O poder de julgar é monopólio dos juízes, levantando problemas de constitucionalidade a atribuição deste poder a outras entidades públicas ou privadas³⁰. O termo julgar é utilizado como sinónimo de proferir a última palavra, relativamente à resolução de uma questão. Os órgãos administrativos também podem julgar, mas com outro sentido, por exemplo, proferir decisões relativamente a Reclamações Graciosas ou Recursos Hierárquicos interpostos. Só que esta decisão não configura a última palavra, ou seja, os contribuintes têm a via judicial para recorrer destas decisões.

Para que um órgão seja qualificado como Tribunal é condição *sine qua non* o requisito da independência, artigos 203.º da CRP e 2.º do ETAF. Esta independência verifica-se em duas dimensões, a independência objectiva, no sentido de obediência apenas à lei, artigo 2.º do ETAF e a independência subjectiva. Esta independência verifica-se com a inamovibilidade e irresponsabilidade dos juízes, artigo 3.º n.ºs 2 e 3 do ETAF.

Será que os conflitos tributários apenas poderão ser decididos em última palavra pelos Tribunais Tributários?

A Constituição que prescreve o princípio da reserva da função jurisdicional, estatui no n.º 4 do artigo 202.º “*que a lei poderá institucionalizar instrumentos e*

³⁰ ROCHA, Joaquim Freitas da, Lições de Procedimento e Processo Tributário, 3ª Edição, Coimbra Editora, 2009.

formas de composição não jurisdicional de conflitos”, abrindo-se a porta à criação de esquemas alternativos de resolução de litígios, como por exemplo centros alternativos de composição de litígios, tribunais arbitrais.

É preciso ter em atenção que ao se criar instâncias privadas, semi-privadas ou privatizadas de resolução alternativa de litígios, pode-se estar a criar uma justiça à qual só aqueles com maior poder financeiro podem aceder, criando uma espécie de corporativismo, sendo a justiça dominada por grupos ou classes social e economicamente mais influentes³¹. Isto não significa rejeitar a arbitragem tributária, mas ter em atenção para a necessidade de ponderar devidamente os prós e contras, passando por um verdadeiro trade-off entre a necessária celeridade do processo e os inevitáveis acrescidos custos da justiça tributária.

O princípio da indisponibilidade do crédito tributário é outra das objecções à aceitação da desjurisdicionalização. Este princípio encontra-se prescrito nos artigos 29.º n.º 1, 30.º n.º 2, 36.º n.º 2 e 37.º n.º 2 da LGT. O credor tributário não pode conformar por acto de vontade, quer em termos extintivos ou modificativos o objecto da obrigação tributária, afirmando-se esta, como uma obrigação exclusivamente *ex lege*. Sendo indisponível o crédito tributário, este não permite ao representante da Fazenda Pública aceitar terminar um litígio mediante recíprocas concessões, artigo 1248.º n.º 1 do Código Civil (CC). Não existindo indisponibilidade relativamente ao *quantum* da obrigação tributária, não há nada que justifique a não admissão da transacção judicial, podendo esta ser permitida mediante determinados parâmetros previstos na lei. Não obstante a proibição genérica³², existem algumas manifestações de admissibilidade de figuras próximas da transacção na legislação tributária. De acordo com o plasmado no n.º 4 do artigo 86.º da LGT, no caso de impugnação de um acto tributário de liquidação, realizado através de métodos indirectos, não pode ser invocada qualquer ilegalidade da liquidação se esta tiver por base o acordo obtido no processo de revisão da matéria tributável. Tendo em consideração a indisponibilidade do *an* do crédito tributário, esse acordo é inevitavelmente quanto à forma de determinação do *quantum* da obrigação tributária.

Saldanha Sanches defendia o carácter indisponível dos direitos tutelados pelo direito fiscal, não excluía no entanto a possibilidade de transacção judicial, visto

³¹ ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 3ª Edição, Coimbra Editora, 2009.

³² SILVA, André Festas, *Princípios Estruturantes do Contencioso Tributário*, Dislivro, 2008.

através dela se implementar uma maior celeridade processual, garantindo os direitos dos contribuintes³³. A subjectivização do contencioso tributário justifica a admissibilidade da transacção judicial. A indisponibilidade do crédito tributário deve constituir apenas um limite e não um impedimento total à transacção judicial.

4. – Breve abordagem às alterações processadas no Código de Processo Civil, no que concerne à acção executiva

Com a Reforma da Acção Executiva verificou-se a desjurisdicionalização de grande parte do processo executivo. De acordo com Lebre de Freitas³⁴, *“desjudicializar o processo executivo, no sentido de permitir execuções sem processo judicial, seria desaconselhável, sendo importante desjurisdicionalizar, dispensando a intervenção do juiz na prática de actos que não deixassem de ocorrer em tribunal, ou ligados a um processo pendente em tribunal, mas no caso do título executivo ser extrajudicial, não deveria ser dispensado o despacho liminar”*.

Esta reforma da Acção Executiva, que teve por finalidade retirar parte da actividade processual aos tribunais, deixando para estes a sua verdadeira função de dirimir litígios, criou intervenientes da acção executiva, nomeadamente secretarias de execução, juiz de execução e o agente de execução.

O novo diploma, não rompendo a sua ligação aos tribunais, atribui ao agente de execução a iniciativa e a prática dos actos necessários à realização da função executiva, a fim de libertar o juiz das tarefas processuais que não envolvem uma função jurisdicional e os funcionários judiciais de tarefas a praticar fora dos tribunais.

A acção executiva será conduzida nas secretarias de execução, as quais têm competência para efectuar todas as diligências necessárias à normal tramitação da execução que não sejam da competência do agente de execução, através dos oficiais de justiça.

O juiz de execução tem por função supervisionar toda a acção executiva, resolver os litígios e efectuar o controlo geral do processo, de acordo com o artigo 809.º do CPC. Deve proferir despacho liminar, mas este controlo prévio é dispensado

³³ SALDANHA SANHES, José Luís, *O Ónus da Prova no Processo Fiscal*, in CTF, nº 340/342, Abril/Junho 1987.

³⁴ FREITAS, José Lebre de, *Agente de execução e Poder Jurisdicional*, Revista da Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa, Ano IV, nº 7, 2003.

em todos os casos que não se encontrem plasmados no artigo 812.º-D do CPC. Para além de proferir despacho liminar, quando este deva ter lugar, controlo prévio da execução, bem como da decisão de oposição à execução e à penhora e da verificação e graduação de créditos, compete ao juiz julgar a reclamação de qualquer acto do agente de execução, bem como decidir qualquer questão suscitada por este, pelas partes ou por terceiros intervenientes, artigo 809.º do CPC. Devido a estas atribuições, prescritas no n.º 1 alíneas c) e d) do artigo 809.º do CPC, “*é assegurado um controlo à posteriori dos actos executivos*”³⁵, cabendo a última palavra ao juiz.

Existem outras situações cuja intervenção é expressamente reservada ao juiz de execução, por exemplo o n.º 4 do artigo 838.º do CPC, relativamente ao registo provisório da penhora que não impede em princípio e com limites o prosseguimento da execução, mas o juiz poderá decidir o contrário, se a questão lhe for submetida para decisão. Cabe ao juiz decidir sobre o modo de exploração dos bens penhorados, na falta de acordo entre o exequente e o executado, n.º 2 do artigo 843.º do CPC.

Quem é o Agente de Execução? É a nova figura criada pela reforma a quem compete assegurar o andamento normal do processo executivo, praticando uma parte significativa dos actos processuais que no regime cessante incumbiam à secretaria, tais como citações, notificações, penhoras e vendas, e simultaneamente alguns actos retirados à esfera das competências imediatas do juiz, como é o caso da decisão sobre a venda prevista no n.º 1 do artigo 886.º-A do CPC.

Embora o juiz deixe de ter uma intervenção sistemática na acção executiva, a todo o tempo pode exercer o controlo regulador e tutelar do processo, de acordo com o estatuído no n.º 1 do artigo 809.º do CPC.

Em princípio as funções de agente de execução são desempenhadas por solicitador de execução, de acordo com o disposto no n.º 3 do artigo 808.º do CPC, que sob fiscalização da Câmara dos Solicitadores e na dependência funcional do juiz da causa, exerce as competências específicas de agente de execução e as demais funções que lhe forem atribuídas por lei, conforme consagrado no artigo 226.º do Estatuto da Câmara dos Solicitadores, aprovado pelo Decreto Lei (DL) n.º 88/2003 de 26/04 e com a alteração introduzida pelo DL n.º 226/2008 de 20/11.

³⁵ FREITAS, José Lebre de, *Agente de execução e Poder Jurisdicional*, Revista da Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa, Ano IV, n.º 7, 2003.

No entender de Nuno B. M. Lumbrales³⁶, “*não seria descabido a atribuição da promoção do procedimento de execução fiscal (independentemente do nome) ou processo executivo, a entidades administrativas, mas independentes da AT. A adopção do sistema das secretarias de execução, à semelhança das secretarias de injunção, já existentes, chegou a ser ponderado no âmbito da reforma da Acção Executiva, teria aberto a possibilidade de se entregar a estas entidades o controlo e promoção das execuções fiscais. Esta medida permitiria aumentar não só a garantia de efectiva isenção na condução do procedimento, como ainda atribuí-la a uma entidade especializada na condução de procedimentos de execução, não diferindo muito uns dos outros, principalmente no que se refere aos que se destinam a obter o cumprimento de obrigações pecuniárias, trazendo vantagens, podendo incutir uma maior celeridade, sendo sinónimo de eficácia neste tipo de procedimento*”. Discordamos deste entendimento, uma vez que se afere que a reforma da acção executiva em sede de processo civil, não conseguiu implementar celeridade nos processos executivos, pelo contrário, estes tornaram-se mais morosos.

³⁶ Lumbrales, Nuno B. M., *A Promoção da Execução Fiscal pelos Serviços de Finanças*, Fiscalidade 18, Abril de 2004.

CAPÍTULO II – Arbitragem e garantia dos contribuintes

1. – Arbitragem

Cada vez mais se avolumam os processos nos Tribunais Administrativos e Fiscais. A cada ano que passa as pendências aumentam. Será a arbitragem a via alternativa para a diminuição de pendências? Poder-se-á utilizar em sede de processo executivo?

A arbitragem foi introduzida para resolução de conflitos no âmbito de Direito Administrativo. No início do ano de 2009, verificou-se a abertura do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD). Nove meses após a sua criação, verificou-se a 1ª vinculação de um Ministério ao referido Centro, o Ministério da Justiça. A consagração legal de centros de arbitragem em matéria Administrativa encontra-se plasmada no artigo 187.º do CPTA. De acordo com o consignado no n.º 2 do artigo 187.º do CPTA, *“a vinculação de cada Ministério à jurisdição de centros de arbitragem depende de portaria conjunta do Ministro da Justiça e do ministro da tutela, que estabelece o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos, conferindo aos interessados o poder de se dirigirem a esses centros para a resolução de tais litígios”*.

Para além da importância jurídica deste preceito, esta norma realça uma dimensão política-institucional. O legislador do CPTA ao exigir uma portaria de vinculação ministerial atribui um direito potestativo aos particulares na sua relação com a arbitragem administrativa institucionalizada. O CAAD, à medida que alarga a sua vinculação jurídico-política, alarga igualmente o leque de particulares que pode desencadear a sua necessária utilização. O legislador considera a integração do Estado, enquanto parte, como algo que deve ser feito *à priori*, não apenas oferecendo garantia de utilização do Centro, mas de um ponto de vista institucional, permite distinguir o Estado-parte do Estado-parceiro, envolvido na gestão do centro.

Poder-se-á dizer que, por um lado, deve o Estado decidir, caso a caso, ou por outras palavras, ministério a ministério, da vinculação jurídico-administrativa e, por outro lado, pode, havendo acordo nesse sentido, integrar o conselho de representantes. Uma e outra dimensão poderão ser complementares, mas não têm necessariamente que o ser. Nem todas as entidades públicas que se vinculam ao CAAD, podem ter interesse em financiá-lo, assim sendo não integram o conselho de representantes.

O CAAD, como centro de arbitragem institucionalizada, apoiado pelo Estado, “convoca a distinção entre uma estrutura institucional e uma estrutura funcional, deve distinguir-se a associação CAAD do CAAD enquanto tribunal arbitral e serviço de mediação”³⁷.

A criação e entrada em funcionamento do CAAD constitui um passo decisivo para a credibilização e para o desenvolvimento da arbitragem, a par de outras formas alternativas de resolução de litígios, como é o caso da conciliação e mediação.

No CAAD o árbitro julga segundo o direito constituído, remetendo por conseguinte para o direito legislado em vigor no momento, afastando um julgamento segundo a equidade, possibilitando ao árbitro a escolha de normas positivas que no seu entendimento conformam juridicamente o litígio³⁸.

Afinal o que é a arbitragem? Em si mesma, nada mais é do que um processo jurisdicional exercida por juízes/árbitros não estaduais. Em princípio, e se a arbitragem for bem conduzida, a decisão final seria a que tomaria um tribunal do Estado que decidisse correctamente.

O argumento de que a arbitragem põe em perigo a indisponibilidade das obrigações tributárias envolve um prejuízo, a única solução possível dos conflitos em direito tributário seria a auto-composição pela AT. Só esta se pode julgar a si mesma. Não há muito tempo certas matérias tributárias eram excluídas da competência dos tribunais, alegando-se que eram demasiado técnicas. Os únicos meios à disposição dos contribuintes eram as reclamações ou recursos administrativos, nos quais a AT concedia a graça de se auto-julgar. Sendo daqui que provem a denominação de Reclamação Graciosa³⁹.

Ultrapassado este período, é necessário restabelecer firmemente o princípio de hetero-composição de interesses e trazer dentro dele o princípio da arbitragem.

A arbitragem tributária é legítima, visto estar prescrita expressamente em lei especial. O DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, introduz no ordenamento jurídico português a arbitragem em matéria tributária.

A arbitragem é uma forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos no domínio fiscal, sendo equiparável ao processo judicial, na resolução da questão por

³⁷ VILLA-LOBOS, Nuno e Vieira de, BRITO, Mónica, *Organizadores, Mais Justiça Administrativa e Fiscal, Arbitragem*, Wolters Kluwer Portugal e Coimbra Editora, 2010.

³⁸ *Idem, Ibidem.*

³⁹ CAMPOS, Diogo Leite, *A Arbitragem Tributária “A Centralidade da Pessoa”*, Almedina, 2010.

juízes do Estado. Tanto a Administração Tributária como os contribuintes encontram-se aqui em situação de igualdade, sujeitos a juízes/árbitros estranhos.

O DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, visa três objectivos principais: *reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos; imprimir uma maior celeridade na resolução de litígios que opõe a Administração Tributária ao sujeito passivo; e por último reduzir a pendência dos processos nos Tribunais Administrativos e Fiscais.*

De forma a conferir à arbitragem tributária a necessária celeridade processual, é adoptado um processo sem formalidades especiais, de acordo com o princípio da autonomia dos árbitros na condução do referido processo, é estabelecido um limite temporal de seis meses para a emissão da decisão arbitral, sendo possível a prorrogação, por sucessivos períodos de dois meses, com o limite de seis meses, sendo esta prorrogação comunicada às partes, bem como os motivos que a fundamentam.

Quem é competente para proferir a decisão arbitral são os tribunais arbitrais que funcionam sob a organização do CAAD. Nos casos em que o contribuinte opte por designar um árbitro, o tribunal funcionará sempre com um colectivo de três árbitros, cabendo a cada parte a designação do terceiro, que exerce as funções de árbitro-presidente. Se o contribuinte não pretender designar um árbitro, o tribunal arbitral funcionará com um árbitro singular, para os casos em que o valor do pedido não ultrapasse duas vezes o valor da alçada do Tribunal Central Administrativo (TCA), ou seja € 60.000 e com colectivos de três árbitros nos restantes casos, cabendo a sua designação nas duas situações ao Conselho Deontológico do CAAD.

As matérias sobre as quais se pode pronunciar o tribunal arbitral são as relativas à apreciação da declaração de ilegalidade de liquidação de tributos, autoliquidação, retenção na fonte pagamentos por conta, declaração de ilegalidade de actos de determinação de matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais, bem como a apreciação de qualquer questão, de facto ou de direito, relativa ao projecto de liquidação, mas só no caso de a lei não assegurar a possibilidade de deduzir a pretensão referente a actos de determinação da matéria tributável e da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais.

Porquê a exclusão do recurso à arbitragem tributária no caso de oposição judicial, sobretudo considerando que através deste meio é também possível, em determinadas circunstâncias, discutir a legalidade da liquidação, sendo que, nestas

situações, e para os efeitos considerados, a oposição judicial é como se de uma impugnação se tratasse, não se entendendo o fundamento para a diferença de tratamento, (permite-se o recurso à arbitragem como alternativa à impugnação mas não como alternativa à oposição)?

A regra é a irrecorribilidade da decisão proferida pelos tribunais arbitrais. No entanto existe a possibilidade de recurso para o TC, nos casos em que a sentença arbitral recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento em inconstitucionalidade, ou aplique uma norma cuja constitucionalidade tenha sido suscitada. Poderá ser objecto de recurso para o STA quando a decisão arbitral esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com acórdão proferido pelo TCA ou pelo STA.

O TCA poderá anular a decisão arbitral, com fundamento na não especificação dos fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão, na oposição dos fundamentos com a decisão, na pronúncia indevida ou na omissão de pronúncia, bem como na violação dos princípios do contraditório e da igualdade das partes.

Em questões de maior complexidade e que exijam um conhecimento específico de área não jurídica, é possível a nomeação de árbitros licenciados em Economia ou Gestão, devendo nestes casos o árbitro-presidente ser sempre um jurista com pelo menos 10 anos de comprovada experiência profissional, na área de direito tributário.

É ainda possível a submissão ao tribunal arbitral para apreciação de actos tributários que se encontrem pendentes de decisão há mais de dois anos, dispensando-os do pagamento de custas judiciais.

Os tribunais arbitrais devem julgar de acordo com o direito constituído e não recorrendo à equidade. Admitindo-se a possibilidade de um julgamento também segundo a equidade, poder-se-ia levantar a questão da disponibilidade dos créditos fiscais, estando no plano da legalidade, com o julgamento segundo os critérios definidos pela lei, essa questão não se coloca⁴⁰.

A arbitragem tem que ter carácter voluntário, contratual, derivado da vontade das partes.

A arbitragem tributária é a possibilidade do comportamento pelo qual as partes, no uso de um direito de que podem dispor, atribuem aos árbitros, por si escolhidos, o

⁴⁰ I Conferência AIBAT – Associação Ibero-Americana de arbitragem tributária/IDEFF – Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal – “*Arbitragem em Direito Tributário*”, Almedina, 2010.

poder de julgar ou compor os conflitos existentes entre elas, em substituição dos tribunais públicos encarregados de ministrar a Justiça. A arbitragem participa das mesmas características dos órgãos jurisdicionais, sendo as respectivas decisões correspondentes às sentenças proferidas pelos juízes. É assim, um processo equivalente ao processo jurisdicional pelo qual as partes podem obter os mesmos efeitos que obteriam com o recurso àquele processo.

A arbitragem tributária constitui, neste sentido, uma forma alternativa de resolver os conflitos entre a Administração Fiscal e os contribuintes, que, de outro modo teriam de ser resolvidos por reclamações para a administração tributária ou recursos para os tribunais administrativos e fiscais. Pressupõe-se a existência de um compromisso ou acordo das partes, prévios, para resolver conflitos em que estejam em causa bens disponíveis. E quanto aos direitos indisponíveis? Os tribunais julgam constantemente sobre direitos indisponíveis, porque não o fazer os tribunais arbitrais? Não estão a dispor dos direitos, mas sim a reconhecer os direitos, “*o seu a deu dono*”.

A arbitragem surge tradicionalmente na área dos direitos privados e disponíveis, da liberdade contratual, estando a matéria tributária necessariamente fora do perímetro em que o recurso à arbitragem é admitido.

Este foi o argumento de uma boa parte da doutrina e mesmo do legislador, como constituindo um impedimento à introdução da arbitragem em matéria tributária, visto estar-se em regra em presença de direitos indisponíveis, artigos 103.º e 266.º da CRP.

No âmbito do direito tributário, o Estado actua no uso de poderes de autoridade na sua relação com os contribuintes, poderes que estão ao mesmo tempo vinculados ao princípio da legalidade, consagrado de forma explícita na LGT e CRP⁴¹.

A LGT estabelece expressamente a indisponibilidade dos créditos tributários, nomeadamente nos seus artigos 29.º n.º 1, 30.º n.º 2, 36.º n.º 2 e 37.º n.º 2. A CRP ao estabelecer a competência e poderes da AT, em vinculação estrita ao princípio da legalidade e da prossecução do interesse público também parece estabelecer de forma clara essa indisponibilidade.

⁴¹ I Conferência AIBAT – Associação Ibero-Americana de arbitragem tributária/IDEFF – Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal – “*Arbitragem em Direito Tributário*”, Almedina, 2010.

No entanto essa indisponibilidade do crédito tributário não obstou à aprovação e promulgação do DL n.º 10/2011 de 20 de Janeiro, permitindo a arbitragem em matéria tributária.

É importante distinguir os créditos tributários de que é titular a administração tributária face aos contribuintes, dos créditos relativos a tributos de que são titulares os contribuintes face à administração tributária.

No que concerne aos créditos tributários de que é titular a administração tributária, estamos efectivamente em presença de direitos indisponíveis, de acordo com o plasmado na LGT e CRP, introduzindo limitações na possibilidade de conformação da sua actuação na aplicação de regras e na própria resolução dos conflitos na aplicação das mesmas.

Como a arbitragem em matéria tributária vai ser de acordo com o direito constituído e não com recurso à equidade, não se põe em causa a indisponibilidade dos créditos tributários.

Os créditos relativos a tributos de que são titulares os contribuintes face à administração, não é de todo líquido que os mesmos se devam considerar como direitos indisponíveis. Embora a redacção da lei não seja inequívoca, pode-se entender que o conceito de crédito tributário, constante das normas da LGT, artigos 29.º n.º 1, 30.º n.º 2, 36.º n.º 2 e 37.º n.º 2, não inclui os créditos relativos a tributos dos contribuintes face à administração tributária, a própria LGT refere no artigo 30.º n.º 1 alínea a) que integram a relação jurídica tributária o crédito e a dívida tributários, por um lado, e o direito à dedução, reembolso ou restituição do imposto, alínea c), por outro. Os contribuintes não estão vinculados da mesma forma que a administração tributária ao princípio da legalidade e da prossecução do interesse público.

Há quem entenda que a lei reserva de forma exclusiva a competência judicial em matéria tributária aos tribunais do Estado, o que obstará à criação de tribunais arbitrais tributários.

“Argumenta-se que, ao contrário do que acontece com os tribunais judiciais, nos termos do artigo 211.º n.º 1 da CRP têm a sua competência delimitada de forma subsidiária, os tribunais administrativos e fiscais têm a sua competência delimitada de forma exclusiva, de acordo com o n.º 3 do artigo 212.º da CRP. Este argumento é improcedente. De acordo com o artigo 212.º n.º 3 da CRP, compete aos tribunais administrativos e fiscais o julgamento de acções e recursos contenciosos que tenham

por objectivo dirimir os litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais, não parece impedir a existência de tribunais arbitrais, (de acordo com o estatuído no artigo 209.º n.º 2 da CRP, fazem parte do poder judicial) na área administrativa e fiscal”⁴².

A reserva de competência atribuída aos tribunais administrativos e fiscais por esta norma constitucional admite excepções, sendo uma delas a possibilidade de recurso a tribunais arbitrais. Também o legislador chegou à mesma conclusão, visto ter expressamente permitido a arbitragem como forma alternativa de resolução de conflitos em matéria tributária.

Consideramos como principais vantagens da arbitragem a celeridade e economia de recursos, a maior flexibilidade e menor formalidade e o descongestionamento dos tribunais estatais.

O facto de existir celeridade e economia de recursos, permite que os processos sejam mais simples e necessariamente mais rápidos, podendo reflectir-se em menores encargos dos processos e menores custos dos representantes legais. Uma justiça que tarda ou que não é decidida em tempo útil acaba por não ser Justiça.

A maior flexibilidade e menor formalidade é causa e efeito da maior celeridade na administração da justiça. Existe a possibilidade de diligências de prova mais expeditas, há um maior controlo do processo pelas partes, maior flexibilidade e menor formalidade acabando por aproximar as partes no litígio e facilitar a decisão e muitas vezes até conduz a um acordo, favorecendo a resolução do conflito.

O descongestionamento dos tribunais estatais é mais uma das virtudes da arbitragem tributária, sendo esta mais uma via de resolução de conflitos. Devido à complexidade da realidade, cada vez mais os contribuintes querem e sentem necessidade de aceder à Justiça e aos tribunais. A abertura de mais uma via de resolução de conflitos, dotada de flexibilidade e celeridade, tem óbvias virtudes.

Nas matérias em que o poder discricionário é maior, a arbitragem tributária faz mais sentido. Não se pretende de forma alguma contestar a proibição do recurso à equidade, simplesmente com uma maior especialização dos árbitros, permitirá balizar

⁴² I Conferência AIBAT – Associação Ibero-Americana de arbitragem tributária/IDEFF – Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal – “*Arbitragem em Direito Tributário*”, Almedina, 2010.

melhor tal poder discricionário, nos termos e limites da lei, mas com apelo à complexidade e competência técnica que o controlo de tal poder discricionário exige⁴³.

As decisões proferidas pelos tribunais arbitrais poderão ser, qualitativamente, mais elaboradas do ponto de vista técnico, principalmente nas questões de complexidade técnica mais elevada. Esta valência poderá significar uma vantagem para o Estado e para os contribuintes. Uma justiça especializada e sofisticada representa, só por si, a consagração do princípio constitucional da realização da justiça.

Relativamente ao sistema de nomeação de árbitros, é necessário assegurar que o mesmo seja transparente e objectivo e que garanta a adequada qualificação, independência e inamovibilidade dos árbitros, com a implementação de um exigente sistema de incompatibilidades e suspeições e um regime de remuneração que permita tal qualificação e independência.

Para salvaguardar a democraticidade do regime de arbitragem, importa equilibrar a necessidade de um sistema de remuneração que garanta a qualificação e independência dos árbitros, como um sistema que permita o acesso de todos os contribuintes em condições mínimas de igualdade e não apenas uma via de resolução de conflitos para os mais ricos.

“Concomitantemente ao desenvolvimento de mecanismos de arbitragem tributária, é necessário assegurar a maior aproximação possível da administração tributária aos contribuintes, sendo essencial que os procedimentos de decisão sobre questões apresentadas pelos contribuintes e de resolução administrativa dos conflitos com os contribuintes sejam adequados e desenvolvidos. Pouco servirá a arbitragem tributária como meio alternativo à via judicial se descurarmos e não procurarmos aproximar desde logo a administração tributária e os contribuintes numa via administrativa. Por exemplo o pedido de informação vinculativa, o pedido de inspecção por iniciativa do contribuinte, os acordos prévios sobre preços de transferência, a reclamação graciosa, o pedido de revisão dos actos tributários”⁴⁴.

Sendo de louvar o esforço do legislador em implementar vias alternativas de resolução de conflitos, é importante não descurar o esforço de melhoria e

⁴³ I Conferência AIBAT – Associação Ibero-Americana de arbitragem tributária/IDEFF – Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal – “Arbitragem em Direito Tributário”, Almedina, 2010.

⁴⁴ Filipe Romão, in I Conferência AIBAT – Associação Ibero-Americana de arbitragem tributária/IDEFF – Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal – “Arbitragem em Direito Tributário”, Almedina, 2010.

desenvolvimento da eficiência da máquina tributária, não só na área de cobrança e fiscalização de cumprimento das obrigações fiscais, mas também na resolução atempada e competente das questões e procedimentos graciosos dos contribuintes.

Como salienta muito bem Anselmo Rodrigues, Juiz-Conselheiro do STA, “*o nosso legislador anuncia frequentemente passos de gigante, quando ainda não está preparado para passos bem mais pequenos e as consequências são normalmente a aprovação de leis cuja aplicação nunca mais verá a luz do dia, o que é também um factor de incumprimento e, conseqüentemente, de morosidade da Justiça*”⁴⁵.

Foi aprovada e publicada no Diário da República a Portaria n.º 112-A/2011 de 22 de Março, que vincula à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam de acordo com o DL n.º 10/2011 de 20/01, no CAAD, a AT.

O regulamento de custas nos processos de arbitragem tributária, no que concerne à taxa de arbitragem, não difere muito do regulamento das custas processuais.

No que concerne à execução fiscal, ou processo executivo, este deverá por enquanto ser uma excepção, não sendo objecto de arbitragem porque tem um carácter demasiadamente procedimental.

Compreendemos que o legislador tenha afastado o processo de execução fiscal do âmbito da arbitragem nesta fase inicial, é necessário vermos como este regime evolui no ordenamento jurídico português. Só não perfilhamos da exclusão do recurso à arbitragem tributária no caso de oposição judicial, uma vez que através deste meio processual é também possível, em determinadas circunstâncias, discutir a legalidade da liquidação, equiparando-se à impugnação.

2. - As Garantias dos Contribuintes no procedimento e processo tributário

A AT, deve, nas suas actuações face aos administrados, respeitar os direitos e interesses legalmente protegidos, de acordo com o preceituado no n.º 1 do artigo 266.º da CRP. No âmbito fiscal esses direitos e interesses são tutelados através das intituladas garantias dos contribuintes, que nos aparecem inter-relacionadas com o princípio da legalidade da tributação, constitucionalmente consagrado no n.º 2 do artigo 103.º da CRP.

⁴⁵ I Conferência AIBAT – Associação Ibero-Americana de arbitragem tributária/IDEFF – Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal – “*Arbitragem em Direito Tributário*”, Almedina, 2010.

As garantias dos contribuintes aparecem-nos no direito tributário no artigo 54.º da LGT, nos Capítulos VIII do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas e Capítulo VII do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, enumerando-se alguns meios ao alcance do contribuinte, quando pretende reagir face a actos da Administração Fiscal, lesivos dos seus direitos.

Concretizando o constitucionalmente consagrado no artigo 268.º da CRP, a lei fiscal estabelece as garantias essenciais que a AT deverá assegurar nas suas relações com os sujeitos passivos, como: os direitos à informação, à fundamentação e à notificação de todos os actos praticados em matéria tributária que afectem direitos e interesses, direitos de reclamação, de impugnação, de audição e de oposição, a juros indemnizatórios e moratórios, etc⁴⁶.

*“As garantias dos contribuintes concretizam-se basicamente em meios impugnatórios, ou seja, em mecanismos de carácter sucessivo ou repressivo, através dos quais os contribuintes atacam ou contestam actuações da administração tributária, nomeadamente os actos tributários em sentido amplo que lesem os seus direitos ou interesses legalmente protegidos, e as que se concretizam em meios não impugnatórios, em meios de outra natureza, designadamente de tipo petitório através dos quais o contribuinte procura, em regra, evitar ou prevenir a violação dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos”*⁴⁷. Estas garantias são em grande medida, um aspecto dos princípios da segurança jurídica e da justiça na criação e aplicação dos tributos.

Pedro Soares Martinez escreve que o significado de garantias dos contribuintes *“também é mais amplo que o de reclamações e recursos admitidos a favor do contribuinte, incluindo aspectos não processuais, designadamente o direito à informação sobre as situações tributárias”*⁴⁸.

Em síntese, poder-se-á talvez afirmar que as garantias dos contribuintes são meios de evitar ou prevenir o arbítrio do poder tributário, legislativo e administrativo. Devem-se incluir ainda as garantias contenciosas.

⁴⁶ SÁ, Liliana da Silva de, *“O Dever de Cooperação do Contribuintes e o Direito ao Silêncio do Arguido”* in *Ciência e Técnica Fiscal*, 2004, n.º 414.

⁴⁷ NABAIS, José Casalta, *“Direito Fiscal”*, 5ª Edição, Almedina, 2010.

⁴⁸ MARTINEZ, Pedro Soares, *“Direito Fiscal”*, Almedina, 2003.

“Não será talvez possível a elaboração de um catálogo ou elenco das garantias dos contribuintes abrangendo todas as garantias das pessoas, dos cidadãos e dos administrados quer em geral, quer na qualidade de contribuintes, a não ser a título meramente exemplificativo, para efeitos dos processos fiscais administrativos e judiciais, sendo certo que os contribuintes ainda aí, gozam não só das garantias materiais e processuais previstas nas leis fiscais, mas também das restantes garantias constitucionais, legais e internacionais”⁴⁹.

Em sede de execução fiscal, as garantias dos contribuintes manifestam-se na oposição à execução fiscal e na reclamação das decisões do órgão de execução fiscal.

⁴⁹ GOMES, Nuno Sá, “ *Estudos sobre a Segurança Jurídica na Tributação e as Garantias dos Contribuintes*” in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, 1993.

CAPÍTULO III – Compensação de dívidas no processo executivo, oposições e reclamações das decisões do órgão da execução fiscal

1. – Compensação de dívidas em processo executivo por iniciativa da administração tributária, jurisprudência

O instituto da compensação de dívidas de tributos por iniciativa da AT encontra-se plasmado no artigo 89.º do CPPT.

A LGT no n.º 2 do artigo 40.º estabelece que a compensação é admitida como forma de extinção das prestações tributárias, *nos casos expressamente previstos na lei*.

O n.º 1 do artigo 89.º do CPPT estatui que “*os créditos do executado resultantes de reembolso, revisão oficiosa, reclamação ou impugnação judicial de qualquer acto tributário são obrigatoriamente aplicados na compensação das suas dívidas à mesma administração tributária*”.

A obrigatoriedade da compensação prende-se com a lógica inerente ao funcionamento da máquina fiscal, que tem por finalidade a arrecadação de receita pública. Não faria sentido que a Administração Fiscal, por exemplo, procedesse a um reembolso de IRS a um contribuinte, quando este por seu lado tivesse uma dívida fiscal.

Vamos abordar a polémica das compensações efectuadas antes da alteração introduzida pela LOE 2010, Lei n.º 3-B/2010 de 28-04-2010.

O referido artigo prescreve que não haverá compensação quando pender reclamação graciosa, recurso hierárquico, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição à execução, ou a dívida exequenda estiver a ser paga em prestações, desde que a mesma se mostre garantida.

Exige-se o preenchimento cumulativo de três pressupostos:

- que a dívida de impostos tenha sido graciosa ou contenciosamente impugnada, por conseguinte, não se encontra cabalmente definida;
- que a dívida de impostos esteja devidamente garantida;
- que tenha sido encetada a execução fiscal, pois só assim se poderá falar de dívida exequenda;

A existência de um processo executivo pode suscitar alguns problemas em sede de compensação por iniciativa da Administração Fiscal.

Perante um acto tributário, nomeadamente de liquidação, pode o contribuinte reagir, deduzindo reclamação graciosa, no prazo de 120 dias, ou interpor no prazo de 90 dias impugnação judicial.

Quer a reclamação graciosa quer a impugnação judicial não têm efeito suspensivo, excepto quando for prestada garantia adequada, a requerimento do contribuinte que deverá formalizar o pedido juntamente com a petição inicial, e prestá-la após ser notificado para tal.

Caso não preste garantia, será encetado o processo de execução fiscal para cobrança coerciva, da quantia do imposto liquidada.

Muitas vezes acontece que não estando esgotado o prazo de reacção graciosa ou contenciosa, já se verifica a compensação de dívidas no processo executivo.

Verifica-se com alguma frequência, que ainda decorrendo o prazo dos 30 dias para deduzir oposição à execução e requerer a prestação de garantia, após citação, é efectuada a compensação, tendo como efeito a extinção da execução e, a preclusão do direito do executado reagir mediante oposição.

Este procedimento da administração tributária, condiciona e até restringe as garantias impugnatórias dos contribuintes, violando os princípios da proporcionalidade, da igualdade e do acesso aos tribunais.

A *ratio legis* do artigo 89.º do CPPT⁵⁰, prevê a possibilidade de a compensação não operar quando o contribuinte tenha reagido graciosa ou contenciosamente, relaciona-se com o facto de a dívida tributária compensada ainda não se encontrar juridicamente consolidada. Está ínsito no n.º 1 do citado preceito legal, que a compensação não pode ser declarada enquanto não decorrerem os prazos legais de impugnação contenciosa ou administrativa, do acto de liquidação da dívida em causa.

O STA⁵¹, confirma este entendimento ao decidir que *”o artigo 89.º do CPPT deve ser interpretado de forma a não se admitir a declaração de compensação de dívida de tributos por iniciativa da administração tributária enquanto não decorrerem os prazos legais de impugnação contenciosa ou administrativa do acto de liquidação da dívida em causa, sob pena de violação dos princípios da igualdade e do direito a uma tutela jurisdicional efectiva de acordo com o consagrado nos artigos 13.º, 20.º e 268.º n.º 4 da CRP”*.

⁵⁰ SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, anotado e comentado, 5ª Edição, Áreas Editora, 2007.

⁵¹ Acórdão do STA Processo n.º 0531/09 de 2009-06-17.

Jorge Lopes de Sousa⁵², assinala “*que não se pode admitir que ocorra uma privação coerciva de um direito de crédito, como sucede nos casos de compensação forçada previstos no artigo 89.º, sem que sejam concedidas ao afectado por ela todas as garantias de defesa que são concedidas à generalidade dos executados fiscais*”.

Também o Acórdão do STA proferido no recurso n.º 133/08 de 2008-04-23, conclui pela inadmissibilidade de compensação de dívidas de tributos pela AT, antes de esgotados os prazos de impugnação judicial, reclamação graciosa, recurso judicial ou oposição à execução, sob pena de violação dos princípios constitucionais da igualdade e do acesso a uma tutela jurisdicional efectiva.

No Acórdão do STA⁵³ a Representação da Fazenda Pública alega que o artigo 89.º do CPPT não contém qualquer previsão que impeça a Administração Fiscal de proceder à compensação enquanto não decorrerem os prazos legais de impugnação administrativa e ou contenciosa do acto de liquidação. Pelo contrário, a Administração Fiscal deve accionar a modalidade da compensação de dívida, logo que se verifique o incumprimento e não se encontrar realizada a situação expressamente excepcionada. Quando o devedor se encontrar em mora é legítima a cobrança coerciva. Esta cobrança é motivada pela natureza da dívida, pelo seu carácter público e pela celeridade dessa cobrança e respectiva afectação à satisfação das necessidades colectivas. A utilização do instituto da compensação permite pela mobilização imediata, a título não definitivo, uma vez que a dívida poderá ser anulada, de uma importância de que o devedor é titular, não apenas a garantia da prestação tributária, como a dispensa de outras situações a sofrer pelo devedor tributário, que seriam em princípio de não menor restrição, como por exemplo a penhora.

Conclui que a norma não afronta os princípios fundamentais da igualdade, do acesso ao direito e da tutela jurisdicional efectiva, quando interpretada no sentido de que a compensação de créditos fiscais, realizada por iniciativa da AT, pode ser efectuada desde o momento em que a dívida se torne exigível, apesar de ainda não se encontrar esgotado o prazo para o exercício do direito de impugnação e de esta ainda não ter sido deduzida. Assim sendo, a Administração Fiscal não violou, antes cumpriu o princípio da legalidade, por respeito às normas legais vigentes.

⁵² SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, anotado e comentado, 5ª Edição, Áreas Editora, 2007.

⁵³ Acórdão do STA, Pleno da Secção do Contencioso Tributário, processo n.º 0694/08 de 2009-10-28, recurso de oposição de julgados.

Se estivermos perante uma situação em que o contribuinte pretenda apenas discutir a inexigibilidade da dívida exequenda, por exemplo quando esta está prescrita, a compensação antes do decurso do prazo de oposição, extingue o processo executivo, impedindo, de facto e irremediavelmente o acesso à justiça, violando o direito, a uma tutela jurisdicional efectiva, constitucionalmente consagrado no n.º 4 do artigo 268.º da CRP.

A tese sufragada pelo STA é *“de não se poder admitir que ocorra uma privação coerciva de um direito de crédito, como sucede nos casos de compensação forçada, previstos no artigo 89.º do CPPT, sem que sejam concedidas ao afectado por ela todas as garantias de defesa que são concedidas à generalidade dos executados, em processos de execução fiscal. Não está em causa a inconstitucionalidade da norma, mas sim a sua interpretação sistemática. Não existe por conseguinte razão, para se interpretar esta norma de forma literal, deixando de fora os casos que não tinham sequer chegado à fase final da sua possível impugnação (em sentido amplo)”*.

No mesmo sentido são proferidos os acórdãos do STA nos Processos n.º 01183/09 de 2009-12-16 e n.º 01184/09 de 2010-02-03.

A Representação da Fazenda Pública alegou num dos Acórdão referidos, que se o legislador tivesse querido adicionar o pressuposto da necessidade de se mostrarem esgotados os prazos para impugnação contenciosa ou administrativa da liquidação, tê-lo-ia dito expressamente, acrescentando-o aos demais requisitos expressamente elencados.

Ora o legislador assim o fez, ao introduzir uma alteração ao n.º 1 do artigo 89.º do CPPT, com a LOE de 2010, Lei n.º 3-B/2010 de 2010-04-28. Ao acrescentar na alínea a) do referido artigo a necessidade de se mostrarem esgotados os prazos para interposição de reclamação graciosa, recurso hierárquico, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição à execução, põe cobro à polémica das compensações de dívidas dos tributos por iniciativa da AT.

2. – As oposições estatuídas no n.º 1 do artigo 204.º do CPPT

Os fundamentos da oposição estão elencados de forma taxativa no artigo 204.º do CPPT.

Não vamos analisar, especificadamente, cada um dos fundamentos, formularemos algumas observações que consideramos importantes. Assim sendo,

temos a impossibilidade de vir a ser discutida, em sede de oposição judicial, a legalidade da dívida exequenda. Como a execução é precedida, em regra, de uma fase administrativa na qual é efectuada a liquidação da dívida, o executado já teve possibilidade de desencadear os meios administrativos ou judiciais que lhe permitem sindicar a sua legalidade⁵⁴. Existem no entanto duas excepções.

A primeira resulta da alínea a) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, “*que consagra a ilegalidade abstracta ou absoluta da liquidação, que se distingue da ilegalidade em concreto, porque na ilegalidade abstracta está em causa a ilegalidade do tributo e não a mera ilegalidade do acto tributário ou da liquidação, ou seja, na ilegalidade abstracta a ilegalidade não reside directamente no acto que faz aplicação da lei ao caso concreto, mas na própria lei cuja aplicação é feita, não sendo, por isso a existência de vício dependente da situação real a que a lei foi aplicada nem do circunstancialismo em que o acto foi praticado*”⁵⁵.

Podemos enquadrar nesta situação os casos que se reportem a inconstitucionalidade resultante da violação do princípio da legalidade em matéria tributária, que impõe uma reserva absoluta de lei formal e o direito de resistência plasmado no n.º 3 do artigo 103.º da CRP, que consagra que ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição.

A segunda excepção encontra-se na alínea h), é admissível a discussão da legalidade sempre que a lei não assegure, no âmbito do procedimento administrativo prévio, meio judicial de impugnação ou recurso contra a respectiva liquidação. Trata-se de situações em que a própria lei não prevê meio de impugnação contenciosa e não de casos em que a lei a prevê, mas ela não foi posta à disposição do sujeito passivo, por ter sido omitida a necessária notificação.

Se for paga a dívida tributária não é possível a dedução da oposição contra tal dívida. Caso já tenha sido deduzida oposição, o órgão da execução fiscal deve comunicá-la ao tribunal para efeitos da sua extinção. O pagamento efectuado no âmbito da execução fiscal, consagra uma verdadeira excepção ao princípio *solve et repete*.

⁵⁴ SANCHES, José Luís Saldanha, Manual de Direito Fiscal, 3ª Edição, Coimbra Editora, 2007.

⁵⁵ SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, anotado e comentado, 5ª Edição, Áreas Editora, 2007.

A alínea e) consagra o fundamento relativo à inexigibilidade da dívida pela falta de notificação do tributo no prazo de caducidade. Com efeito, a falta de notificação da liquidação não consubstancia um vício de validade da liquidação, mas representa um requisito de eficácia do acto. A não notificação da liquidação no prazo de caducidade torna a dívida inexigível.

Quando não ocorra a notificação de um acto que origine a instauração de uma execução fiscal, a dívida deixará de poder ser exigida, o contribuinte deverá deduzir oposição judicial, com fundamento na alínea i) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT.

O problema coloca-se nos casos em que existe liquidação efectuada dentro do prazo legal mas não foi notificada ao contribuinte, ou então a notificação foi efectuada fora do prazo de caducidade e também nas situações em que quer a liquidação quer a notificação ocorrem para além do prazo de caducidade. Qual o meio próprio para reagir? A impugnação tendo como fundamento a ilegalidade da liquidação por caducidade, ou a oposição judicial com o fundamento constante na alínea e) do n.º 1 do artigo 204.º do referido diploma?

Deverá ser deduzida oposição à execução fiscal, nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT.

Encontram-se fora do âmbito da alínea e) as situações em que não ocorreu notificação, o sentido que se deverá dar à expressão *“falta de notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade”*, é o de referenciar situações em que ocorreu notificação, mas esta foi efectuada fora do prazo de caducidade.

O CPPT⁵⁶ *“repôs a coerência do sistema global de meios de defesa dos contribuintes, ao tornar a notificação intempestiva da liquidação, fundamento de inexigibilidade da obrigação tributária, em vez de ilegalidade da liquidação notificada”*.

“Com este regime, a notificação intempestiva não constitui ilegalidade do acto notificado, este vício do acto de notificação (intempestividade) retira-lhe a potencialidade de produzir os efeitos que produziria se não enfermasse dessa ilegalidade, que é o de atribuir eficácia ao acto notificado”.

⁵⁶ SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, anotado e comentado, 5ª Edição, Áreas Editora, 2007.

*“É claro que tanto a falta de notificação como a notificação intempestiva afectam a eficácia do acto de liquidação e não a sua validade, é na oposição que devem ser invocadas quer a inexistência de qualquer notificação quer a intempestividade da notificação que tenha sido efectuada”*⁵⁷. Aderimos sem reserva a esta posição por ser a mais coerente, constata-se que o CPPT mantém na alínea i) do n.º 1 do artigo 204.º o fundamento de oposição previsto na alínea h) do n.º 1 do artigo 286.º do Código de Processo Tributário (CPT), que abarcava todas as situações em que a execução fiscal fosse instaurada sem prévia notificação, ao aumentar os fundamentos da alínea e), não se refere a situações em que a execução foi instaurada sem prévia notificação do acto de liquidação da dívida exequenda, que se enquadram na referida alínea i) do n.º 1 do artigo 204.º, tal como antes se enquadravam na alínea h) do n.º 1 do artigo 286.º do CPT.

3. – Reclamações das decisões do órgão de execução fiscal

As decisões proferidas pelo órgão de execução fiscal e outras autoridades da AT que no processo afectem os direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiros são susceptíveis de reclamação para o TAF, conforme prescreve o artigo 276.º do CPPT.

Esta norma, pese embora os termos da sua redacção, deve ser interpretada no sentido de permitir a qualquer interessado (executado ou não) o recurso contra quaisquer actos praticados na execução fiscal, independentemente de se poderem reconduzir a uma decisão em sentido formal. Um acto que concretize uma penhora, uma vez que é um acto de execução, é susceptível de recurso judicial, embora não seja formalmente, uma decisão.

Segundo Joaquim Rocha⁵⁸, *“não se trata de um verdadeiro recurso jurisdicional, uma vez que não estão a ser sindicadas actuações de tribunais, nem se pode dizer que estamos perante um recurso contencioso (lato sensu), na medida em que a actuação a ser analisada pelo tribunal, sendo uma actuação administrativa, não se incorpora num procedimento, mas num processo”*.

⁵⁷ SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, anotado e comentado, 5ª Edição, Áreas Editora, 2007.

⁵⁸ ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 3ª Edição, Coimbra Editora, 2009.

O CPPT fala em reclamação, só que estamos perante um misto de recurso contencioso, visto tratar-se do controlo de um órgão administrativo por parte do tribunal, e de recurso jurisdicional, uma vez que o acto a ser controlado pelo tribunal é um acto praticado num processo.

De acordo com o Acórdão do STA processo n.º 0708/10 de 2010-12-16, a Reclamação prevista no artigo 276.º do CPPT, não é um incidente da execução, mas uma acção de impugnação, sendo esta a denominação que lhe é atribuída no ETAF, de acordo com o artigo 49.º n.º 1 alínea a) subalínea iii) e alínea d), no entanto, o artigo 97.º n.º 1 alínea n) do CPPT, intitula-a de recurso.

Do ponto de vista orgânico, os actos susceptíveis de reclamação são aqueles que se exteriorizam mediante decisões proferidas pelo órgão da execução fiscal e outras autoridades da AT. Do ponto de vista material, devem ser actos que afectem os direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiro.

O prazo para deduzir a Reclamação é de 10 dias, após a notificação da decisão lesiva, ou supostamente lesiva, perante o órgão de execução fiscal (é sempre o Chefe do Serviço de Finanças onde corre a execução, conforme plasmado no artigo 149.º do CPPT). A referida reclamação deverá ser devidamente fundamentada, bem como indicadas as conclusões.

Recebida a reclamação, o órgão que proferiu a decisão, poderá ou não, no prazo de 10 dias, revogar o acto. Se o acto reclamado tiver sido proferido por entidade diversa do órgão de execução fiscal, o prazo para a revogação será de 30 dias.

É estabelecida a subida diferida da reclamação, devido ao seu efeito suspensivo (a reclamação processa-se no próprio processo de execução), de modo a não afectar a celeridade processual⁵⁹.

O n.º 3 do artigo 278.º do CPPT estabelece excepções a esta regra, em todas as situações em que a reclamação se fundamentar em prejuízo irreparável. Elenca de forma taxativa todas as situações:

- inadmissibilidade da penhora dos bens concretamente apreendidos ou da extensão com que foi realizada;
- imediata penhora dos bens que só subsidiariamente respondem pela dívida exequenda;

⁵⁹ SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, anotado e comentado, 5ª Edição, Áreas Editora, 2007.

- incidência sobre bens que, não respondendo, nos termos do direito substantivo, pela dívida exequenda, não deviam ter sido abrangidos pela diligência;
- determinação da prestação de garantia indevida ou superior à devida;
- erro na verificação ou graduação de créditos (aditada pela LOE de 2011, Lei n.º 55-A/2010 de 31 de Dezembro);

As três primeiras exceções reportam-se directamente à denominada oposição à penhora em processo civil, e à consideração de que alguns bens são, absoluta ou relativamente impenhoráveis, enquanto outros só poderão ser parcialmente penhoráveis.

A penhora está sujeita a um rígido princípio da proporcionalidade, como resulta do estatuído no artigo 217.º do CPPT, podendo apenas ser penhorados os bens suficientes para o pagamento da dívida, podendo, no entanto, a execução prosseguir em outros bens quando o produto daqueles se mostrar insuficiente. Este juízo sobre a suficiência ou não dos bens deverá ser efectuado no momento da penhora⁶⁰.

A penhora de bens pode estar sujeita a regras de prioridade, de acordo com os consignado no artigo 219.º do CPPT, ou impostas por normas extraprocessuais, é o caso da penhora de bens do casal ou de bens próprios de um dos cônjuges, previstas nos artigos 1695.º e 1696.º do CC.

A violação destas regras da prioridade é fundamento de subida imediata da reclamação.

A alínea d) do n.º 3 do artigo 278.º do CPPT também determina a subida imediata da reclamação, no caso de violação das regras de fixação da garantia prevista nos artigos 170.º e 199.º do CPPT e 52.º da LGT.

Apesar do elenco taxativo desta disposição normativa, os tribunais têm vindo a entender que a reclamação deve ter subida imediata nos próprios autos de execução, neste caso, efeito suspensivo, sempre que esta seja o meio adequado a *evitar o prejuízo irreparável*, previsto na norma, ou que sem a subida imediata, a reclamação perderá o seu efeito útil. O executado na petição da reclamação da decisão do órgão de execução fiscal, deverá demonstrar o prejuízo irreparável ou a perda do seu efeito útil.

O tribunal tramita esta reclamação como processo urgente.

⁶⁰ SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, anotado e comentado, 5ª Edição, Áreas Editora, 2007.

CAPÍTULO IV – Direito Comparado

1. – O modelo espanhol

O processo de execução fiscal espanhol, denominado de *Apremio* tem natureza exclusivamente administrativa.

A cobrança de impostos (*recaudación*) resulta do pagamento voluntário, ou em última instância da cobrança coerciva, que se denomina *de via de apremio*, plasmada nos artigos 160.º a 172.º da Ley General Tributária⁶¹.

A cobrança das dívidas tributárias tem duas fases. A primeira fase que se denomina por *período voluntário*, não se deverá considerar propriamente como cobrança de dívida, mas entrega nos cofres do Estado do imposto devido. Na segunda fase é que estamos perante o que é denominado de período executivo, podendo o devedor nesta fase pagar a sua dívida espontaneamente ou ser submetido a procedimento administrativo de execução fiscal.

A fase executiva ou cobrança coerciva inicia-se após término dos prazos de cobrança voluntária. Com os pedidos de alargamento do prazo de pagamento, pagamento em prestações ou compensação, nos termos dos artigos 65.º e 71.º da LGT Espanhola⁶², desde que prestada garantia, afasta a instauração do processo executivo, enquanto não for proferida a decisão administrativa. A interposição tempestiva de recurso ou reclamação impede também a tramitação do processo para execução fiscal, até que seja proferida decisão administrativa. Caso a pretensão do contribuinte não seja atendida, termina o período voluntário. Na fase executiva, o processo de execução fiscal é conduzido pela Administração Fiscal.

A Administração Fiscal espanhola é competente para apreciar e resolver todos os incidentes que se verifiquem no âmbito da execução fiscal. A execução fiscal administrativa não pode ser processada judicialmente, como não pode ser cumulada com outros procedimentos de execução.

Será admissível a arbitragem como forma alternativa de resolver litígios? Será possível a sua aplicação no âmbito do processo executivo?

⁶¹ Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, *General Tributária*.

⁶² *Idem, Ibidem*.

O n.º 3 do artigo 7.º da Ley General Presupuestaria (LGP)⁶³ estatui que não se poderá transigir judicial ou extrajudicialmente sobre os direitos da Fazenda Pública nem submeter a arbitragem os conflitos que se suscitem em resultado dos mesmos, sem Lei que a tal autorize, tendo a mesma que ser submetida a autorização do Conselho de Ministros, após audiência prévia do Conselho de Estado.

No âmbito do direito público espanhol, a arbitragem é um instituto passível de utilização na resolução de litígios, obviamente que não é a mais utilizada, uma vez que não está regulamentada com carácter geral e para qualquer circunstância.

Em matéria tributária, não parece que possa ser utilizada, uma vez que não se encontra consignada na Ley General Tributaria a regulamentação da arbitragem, desmentindo desta forma um dos objectivos desta Lei, prescritos na Exposição de Motivos, que seria a sua aproximação às normas gerais do direito administrativo. Será que existe uma justificação objectiva e razoável para impedir a regulamentação e aplicação da arbitragem na resolução de conflitos em sede de direito tributário espanhol?

Será que os conflitos resultantes de pretensões tributárias poder-se-ão resolver por órgãos de natureza arbitral? Estará em causa o princípio da tutela judicial efectivada? Segundo Maria Teresa Soler Roch, “*o legislador tributário não teve em consideração a possibilidade de introduzir a regulamentação da arbitragem na LGT espanhola, optando por manter o tradicional sistema de resolução de litígios*”⁶⁴.

O n.º 4 do artigo 17.º e artigos 18.º e 75.º da LGT espanhola bem como o n.º 3 do artigo 7.º da LGP limitam a aplicação de fórmulas de transacção no âmbito tributário.

Actualmente e de acordo com o artigo 88.º del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAPPAC)⁶⁵, uma parte da doutrina acredita que é viável a aplicação de técnicas transaccionais em matéria tributária. O artigo 88.º do LRJAPPAC admite a celebração de pactos, acordos ou convénios entre a Administração os particulares, desde que a matéria versada seja susceptível de transacção. Por outro lado, o n.º 2 do artigo 107.º do referido diploma legal, prescreve a possibilidade de substituir legalmente os

⁶³ Ley 47/2003, de 26 de Noviembre, *General Presupuestaria*.

⁶⁴ ROCH, M.ª Teresa Soler, “*El arbitraje en el ordenamiento tributario español: una propuesta*”, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, SA, Madrid, 2005.

⁶⁵ Ley 30/1992, de 26 de Noviembre, *del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Común*.

recursos administrativos por outros procedimentos de impugnação, reclamação, conciliação, mediação ou arbitragem, respeitando os princípios, garantias e prazos que a lei reconhece aos interessados em todo o procedimento administrativo.

Relativamente ao artigo 88.º da LRJAPPAC, a doutrina administrativa perfilha a opinião que os acordos referidos pelo legislador, constituem uma forma alternativa de desenvolvimento da actividade administrativa unilateral. É o exercício da autoridade administrativa, acordado ou consentido entre as partes no procedimento administrativo. É a consagração da actuação Administrativa estatuída nos artigos 103.º n.º 1 e 106.º n.º 1 da Constitución Española (CE)⁶⁶.

A lei que regula o instituto da arbitragem é a Ley n.º 60/2003 de 23/12. No que concerne ao direito público este instituto, tem o seu enquadramento legal no n.º 2 do artigo 107.º da LRJAPPAC, aplicando-se como direito subsidiário, *ex vi* n.º 2 do artigo 8.º da LGT espanhola.

O instituto da arbitragem, entendido em sentido próprio, como alternativa à via jurisdicional ordinária, não colide ou põe em causa o direito a uma tutela judicial efectiva, como constava da exposição de motivos da lei de arbitragem, Ley n.º 36/1998 de 05/12, o acordo arbitral não implica renúncia pelas partes ao direito constitucionalmente consagrado no artigo 24.º da CE. É necessário distinguir um direito irrenunciável, do facto do titular desse direito, o não exercer. Quando as partes concordam em recorrer à arbitragem não estão a renunciar à tutela judicial efectiva mas a não exercer esse direito, utilizando uma via alternativa⁶⁷.

A indisponibilidade do crédito tributário não impede a Administração Tributária espanhola de se submeter à arbitragem, unicamente exige-se ao legislador que defina com precisão os pressupostos e limites deste instituto. Quando se fala de indisponibilidade faz-se referência à não disposição das situações jurídicas a acto administrativo. Submeter uma controvérsia a arbitragem não interfere com o princípio da indisponibilidade. É uma decisão instrumental, não uma disposição. Dispor significa modificar um elemento da obrigação por vontade dos sujeitos intervenientes, credor e devedor⁶⁸.

⁶⁶ Constitución Española de 1978, de 27 de Diciembre, alterada por la reforma de 1992, de 27 de Agosto.

⁶⁷ MARTINEZ, J.M.^a Roca, “Arbitraje e instituciones arbitrales”, Barcelona, Bosch, 1992.

⁶⁸ COLOMA, Paula Vicente-Arche, “El arbitraje en le ordenamiento tributario español: una propuesta”, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, SA, Madrid, 2005.

O âmbito em que se desenvolve a arbitragem tributária é de acordo ao consignado no n.º 2 do artigo 107.º da LRJAPPAC, uma alternativa aos recursos administrativos. O acto administrativo objecto da controvérsia já foi proferido, pelo órgão competente. Assim sendo, não existe disponibilidade sobre nenhum elemento da obrigação tributária, porque esta já existe e está determinada.

A implementação da arbitragem tributária no ordenamento jurídico espanhol, deveria ser através da LGT espanhola, com uma fórmula idêntica à estatuída na n.º 2 do artigo 107.º da LRJAPPAC, permitindo que uma Lei posterior autorize e regulamente as regras e princípios que essa lei deve obedecer⁶⁹.

A doutrina perfilha a ideia que na arbitragem tributária, os árbitros deverão julgar de acordo com o direito constituído e não segundo a equidade. A arbitragem seria uma alternativa às reclamações económico-administrativas. Estas reclamações encontram-se plasmadas nos artigos 226.º a 248.º da LGT espanhola e são as vias que permitem o acesso aos tribunais.

*“O procedimento arbitral tributário deverá ser regulamentado por norma tributária, garantindo desta forma o cumprimento dos direitos e interesses legítimos das partes envolvidas”*⁷⁰.

Face ao exposto, não existe qualquer impedimento à introdução de um sistema alternativo, para a resolução de conflitos, que substitua os recursos administrativos, ou mais precisamente as reclamações económico-administrativas. Entendemos que a arbitragem em direito fiscal só poderá ser introduzida no direito espanhol, quando o processo de execução de “apremio” deixar de ter natureza exclusivamente administrativa. Concluimos que também no ordenamento jurídico espanhol, a arbitragem não seria aplicável em sede de processo executivo.

⁶⁹ BELTRÁN, Emílio Aragonés, in *“Convencion y Arbitraje en el Derecho Tributario”*, Instituto de Estudios Fiscales – Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid, 1996.

⁷⁰ COLOMA, Paula Vicente-Arche, *“El arbitraje en le ordenamiento tributario español: una propuesta”*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, SA, Madrid, 2005.

Conclusão

Apesar do processo de execução fiscal ter uma estrutura mais simples que o processo de execução comum, com o objectivo de se obter maior celeridade na cobrança de créditos, a sua tramitação muitas vezes é morosa.

Com a informatização de todos os processos executivos e a migração de muitos processos antigos que se encontravam instaurados manualmente, operou-se uma substancial celeridade na tramitação processual.

Por vezes verifica-se a preterição de algumas formalidades por parte da Administração Fiscal, que é objecto de recurso para o TAF.

Apesar de sermos apologistas do instituto da arbitragem, somos cautelosos e subscrevemos as restrições no que concerne às matérias que o tribunal se pode pronunciar, numa 1ª fase.

Não perfilhamos da exclusão do recurso à arbitragem tributária no caso de oposição judicial, uma vez que através deste meio processual é também possível, em determinadas circunstâncias, discutir a legalidade da liquidação, equiparando-se à impugnação.

A decisão arbitral é equiparada à decisão jurisdicional comum, nomeadamente em matéria de efeitos vinculativos para a AT, porque para além da força de caso julgado, tem força executiva.

Sendo demasiado prematuro começarmos a especular sobre o regime da arbitragem, a Portaria n.º 112-A/2011 de 22-03, entrou em vigor em 01 de Julho de 2011, Portaria esta que vincula à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam de acordo com o DL n.º 10/2011 de 20-01, a Direcção-Geral do Impostos e a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo.

Entendemos que a arbitragem tornará mais célere a resolução de litígios que opõem a AT aos contribuintes, diminuirá o número de processos no TAF e irá reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos. Em questões tributárias de grande melindre, poderá a arbitragem, face à sapiência dos seus árbitros criar doutrina, que se for seguida pela AT, tal como acontece com a doutrina que resulta dos arestos do TCA e STA, poderá obstar à litigiosidade crescente por parte da AT.

BIBLIOGRAFIA

- Campos, Diogo Leite**, A Arbitragem Tributária “A Centralidade da Pessoa”, Almedina, 2010.
- Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal**, 1993, “Estudos sobre a segurança Jurídica na tributação e as garantia dos contribuintes”, de Nuno Sá Gomes.
- Ciência e Técnica Fiscal**, n.º 414, 2004, “O dever de cooperação do contribuinte e o Direito ao silêncio do arguido” de Liliana da Silva de Sá.
- Código Civil**, Almedina, 2006.
- Conferência AIBAT – I**, Associação Ibero-Americana de arbitragem tributária/IDEFF – Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal – Arbitragem em Direito Tributário, Almedina, 2010.
- Código de Procedimento e de Processo Tributário**, Jaime Devesa e Manuel Joaquim Marcelino, Almedina, 2010.
- Código de Processo Civil**, Almedina, 2009
- Constituição da República Portuguesa**, Almedina, 2000.
- Faveiro, Vítor António Duarte**, Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português, II Volume, Coimbra Editora, 1986.
- Fiscalidade**, n.º 18, Abril de 2004, “ A promoção da execução fiscal pelos Serviços de Finanças, de Nuno B.M. Lumbrales.
- Freitas, José Lebre de**, Introdução ao Processo Civil – conceitos gerais, Coimbra Editora, 1996.
- Lei Geral Tributária**, Jaime Devesa e Manuel Joaquim Marcelino, Almedina, 2010.
- Martinez, J.Mª Roca**, “Arbitraje y instituciones arbitrales”, Barcelona, Bosch, 1992.
- Martinez, Pedro Soares**, Direito Fiscal, Almedina, 2003.
- Morais, Rui Duarte**, A Execução Fiscal, 2ª Edição, Almedina, 2006.
- Nabais, José Casalta**, Direito Fiscal, 5ª Edição, Almedina, 2010.
- Pons, Marcial**, “Covencion y arbitraje en el derecho tributário”, Ediciones Jurídicas y Sociales, SA, Madrid, 1196.
- Pons, Marcial**, “El arbitraje en el ordenamiento tributário español: una propuesta”, Ediciones Jurídicas y Sociales, SA, Madrid, 2005.
- Rocha, Joaquim Freitas da**, Lições de Procedimento e de Processo Tributário, 3ª Edição, Coimbra Editora, 2009.
- Sanches, J.L. Saldanha**, Manual de Direito Fiscal, 3ª Edição, Coimbra Editora, 2007.
- Silva, André Festas**, Princípios Estruturantes do Contencioso Tributário, Dislivros, 2008.
- Sousa, Jorge Lopes/Santos, Manuel Simas**, Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado e Comentado, Áreas Editora, SA, 2004.
- Teixeira, Glória**, Manual de Direito Fiscal, 2ª Edição, Almedina, 2010.
- Trabalho de Practicum em Direito Fiscal**, Infracções Tributárias, Contra-Ordenações, 2010.
- Trabalho de Direito Administrativo**, Princípio da Legalidade, do Mestrado em Direito, ano 2009/2010.
- Villa-Lobos, Nuno e Vieira de, Brito, Mónica**, Organizadores, Mais Justiça Administrativa e Fiscal, Arbitragem, Wolters Kluwer Portugal e Coimbra Editora, 2010.

LEGISLAÇÃO

Constitucion Española de 27-12-1978, alterada pela reforma de 27-08-1992.

Ley General Presupuestaria, Ley n.º 47/2003 de 26-11.

Ley General Tributária Espanhola, Ley n.º58/2003 de 17-12.

Ley del Régimen Jurídico de las Aministraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, Ley n.º 30/1992 de 26-11.

Ofício Cirulado n.º 60.077 de 2010-07-29, processo n.º 49952/2010 DGPCT.

WEBSITES

Associação Fiscal Internacional, <http://www.ifa.nl>

Associação Fiscal Portuguesa. <http://www.afp.pt>

Centro de Investigação Jurídico-Económica, http://www.direito.up.pt/cije_web

Diário da República, <http://www.dre.pt>

Direcção-Geral dos Impostos, <http://www.portaldasfinancas.gov.pt>

InforFisco, <http://pwcinforfisco.pt>

Instituto das Tecnologias de Informação na Justiça, <http://www.dgsi.pt>

Ministério das Finanças e da Administração Pública, <http://www.min-financas.pt>

Ordem dos Advogados, <http://www.oa.pt>

Verbo Jurídico, <http://www.verbojuridico.com>