

A revisão *oficiosa* do acto tributário a pedido do contribuinte e a suspensão da execução fiscal

Uma (re)leitura integrada de Direito fiscal e de Direito administrativo

Paulo Marques

Docente na Faculdade de Direito de Lisboa

(Grupo de Ciências Jurídico-Económicas)

SUMÁRIO: I. CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS. II. AXIOLOGIA NA EXECUÇÃO FISCAL: INÍCIO E MARCHA DO PROCESSO NUM MODELO SIMPLES E EFICAZ. III. A (IN)ADMISSIBILIDADE DA REVISÃO *EX OFFICIO* DO ACTO TRIBUTÁRIO COMO CAUSA SUSPENSIVA DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL. 1. Desafios actuais. 2. Sobre os juros indemnizatórios, em particular. 3. Por entre os meios de defesa do contribuinte: a revisão oficiosa como uma reclamação extraordinária. 4. O tempo da cobrança coerciva do imposto: a questão da celeridade na execução fiscal. 5. O equilíbrio (possível) entre os efeitos do acto tributário e a proporcionalidade devida. IV. ENSAIO CONCLUSIVO.

«A justiça vale na nossa ordem jurídica porque é um valor superior e anterior ao Estado, e que o Estado ao impor o respeito da justiça não faz mais do que a sua obrigação»

DIOGO FREITAS DO AMARAL

I. CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS

O presente artigo versa sobre uma questão que vem sendo suscitada com alguma frequência junto dos tribunais nos últimos anos: a (in)admissibilidade de suspensão da execução fiscal na sequência de pedido de revisão *oficiosa* do acto tributário para além do prazo de 120 dias (artigos 52.º, n.º I, e 78.º, n.º I, alínea a), da LGT e 70.º, n.º I, e 169.º, n.º I, do CPPT).

II. AXIOLOGIA NA EXECUÇÃO FISCAL: INÍCIO E MARCHA DO PROCESSO NUM MODELO SIMPLES E EFICAZ

No caso de incumprimento pelo contribuinte da obrigação de pagamento do imposto devido, a administração tributária emite a correspondente certidão de dívida (título executivo) e instaura em seguida o processo de execução fiscal (artigo 88.º do CPPT). No âmbito da cobrança coerciva do imposto, o fisco dispõe de amplos poderes de *autotutela executiva* (privilégio de execução prévia)^[1], em regra sem qualquer interferência dos tribunais, daí alguma doutrina destacar a sua natureza administrativa^[2], isto sem prejuízo de eventual controlo jurisdicional (artigos 103.º, n.ºs 1 e 2, da LGT e 10.º, n.º 1, alínea f), e 151.º do CPPT).

A tramitação do processo de execução fiscal deve ser especialmente simples, célere^[3] e eficaz^[4], devendo ser extinto aquele processo no prazo de um ano a contar da instauração (artigo 177.º do

[1] DIOGO FREITAS DO AMARAL, *Última Lição*, Coimbra: Almedina, 2007, p. 25.

A execução coerciva de obrigações pecuniárias é sempre possível, mediante processo de execução fiscal (artigos 176.º, n.º 2, e 179.º, n.º 1, do CPA). Veja-se com interesse, por exemplo, RUI GUERRA DA FONSECA, "O procedimento de execução dos actos administrativos no novo Código do Procedimento Administrativo", in *Estudos em Homenagem a Rui Machete*, Paulo Otero / Carla Amado Gomes / Tiago Serrão (org.), Coimbra: Almedina, 2015, pp. 912 e 914; MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, *Teoria Geral do Direito Administrativo*, 10.ª Ed. Revista e Ampliada, Coimbra: Almedina, 2022, p. 390.

[2] RUI DUARTE MORAIS, *A Exe-*

cução Fiscal, 2.ª Ed., Coimbra: Almedina, 2010, p. 43; RAVI AFONSO, "A Execução do Acto Administrativo no Direito Português", in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Diogo Freitas do Amaral*, Augusto de Athaide / João Caupers / Maria da Glória F. P. D. Garcia (org.), Coimbra: Almedina, 2010, p. 827.

[3] ANDREIA BARBOSA, *A Prestação e a Constituição de garantias no Procedimento e no Processo Tributário*, Coimbra: Almedina, 2017, p. 398.

[4] Tendo em vista a racionalização dos meios a utilizar, a Administração Pública deve pautar-se por critérios de eficiência, economicidade e celeridade (artigos 267.º, n.º 5, da CRP e 5.º, n.º 1, do CPA), correspondendo a um verdadeiro dever da administração e,

por isso, indispensável à *accountability* da administração (LUIS CABRAL DE MONCADA, "O Princípio Geral da Boa Administração no Direito Administrativo", in *Estudos de Homenagem a Mário Esteves de Oliveira*, Tomo II, Coimbra: Almedina, 2018, pp. 754 e 756); MIGUEL ASSIS RAIMUNDO, "Os princípios no novo CPA e o princípio da boa administração, em particular", in *Comentários ao Novo Código do Procedimento Administrativo*, Volume I, Coord. Carla Amado Gomes / Ana Fernanda Neves / Tiago Serrão, 4.ª Ed., Lisboa: AAFDL Editora, 2018, pp. 271-272 e 280-293; MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, *Teoria Geral do Direito Administrativo*, 10.ª Ed. Revista e Ampliada, Coimbra: Almedina, 2022, pp. 176-190; VÍTOR BENTO, *Economia, Moral e Política*, Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2011, p. 64).

CPPT), dada a indisponibilidade do crédito tributário (artigo 30.º, n.º 2, da LGT), enquanto consequência da igualdade entre todos os contribuintes (artigo 13.º da CRP). Isto apesar de se considerar aquele prazo como tendo um mero cariz ordenador, indicativo ou disciplinar^[5]. A administração tributária não pode assim conceder moratórias no pagamento das obrigações tributárias, salvo nos casos *expressamente* previstos na *lei* (artigo 36.º, n.º 3, da LGT). A concessão da moratória ou a suspensão da execução fiscal fora dos casos previstos na lei, quando dolosas, são inclusivamente fundamento de responsabilidade tributária subsidiária (artigo 85.º, n.º 3, do CPPT).

No entanto, o órgão de execução fiscal tem que se abster de realizar a penhora e a venda coerciva, durante o prazo de 15 dias contados da apresentação do meio de reacção (artigos 52.º da LGT e 169.º, n.º 8, do CPPT), apenas podendo avançar para a penhora de bens quando naquele prazo não tenha sido apresentada garantia idónea ou requerida a sua dispensa. Assim, não vigora entre nós a regra *solve et repete*, pelo menos na sua vertente mais radical, não se exigindo o pagamento do imposto enquanto condição prévia para o exercício dos direitos de defesa do contribuinte, sob pena de se colocar em causa a tutela dos direitos e interesses legítimos do contribuinte (artigo 20.º da CRP), o que não é de todo de admitir.

A *suspensão da execução* tem assim carácter excepcional^[6], o que se compreende atendendo à especial importância de não paralisar a prossecução do interesse público fiscal mediante a arrecadação da receita, tendo em vista a realização das tarefas fundamentais do Estado de Direito Democrático (artigos 9.º e 103.º da CRP).

[5] JOÃO ANTÓNIO VALENTE TORRÃO, *Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado e Comentado*, Coimbra: Almedina, 2005, p. 730.

[6] SERENA CABRITA NETO / CARLA CASTELO TRINDADE, *Contencioso Tributário*, Vol. II, *Processo. Arbitragem e Execução, Princípios e Garantias*, Coimbra: Almedina, 2017, p. 656.