



**A MARGEM DE LIVRE DECISÃO ADMINISTRATIVA NA EXECUÇÃO FISCAL:  
DA ACEITAÇÃO, CONSTITUIÇÃO E SUBSTITUIÇÃO DE GARANTIAS EM PARTICULAR**

**Mariana Mendonça Saraiva Gouveia**

**Aluna n.º 63774**

**Sob orientação da Professora Doutora Ana Paula Valle-Frias Madureira Piedade  
Dourado**

**Dissertação de Mestrado em Direito e Ciência Jurídica  
Especialidade de Direito Fiscal  
2024**

*Ao meu Avô Gito*

## **AGRADECIMENTOS**

A presente dissertação é, antes de mais, expressão de quem sou – deve-se, por isso, em primeiro lugar, à minha família. Aos meus pais, por me terem munido das ferramentas que me permitiram chegar até aqui e por me terem ensinado que, por mais duro que seja o caminho, a dedicação levar-nos-á à meta. Ao João, pela paciência e incentivo constantes, recordando-me, em todos os momentos difíceis, de que eu era capaz. Ao João Maria, pela inspiração e pela força que todos os dias me transmite. Aos meus avós, que, juntamente com os meus pais, os meus tios e o meu irmão, são os grandes responsáveis pela pessoa que sou hoje.

A apresentação desta dissertação não teria sido possível sem o valioso contributo da minha orientadora, a Professora Doutora Ana Paula Valle-Frias Madureira Piedade Dourado, a quem agradeço os preciosos comentários. Agradeço também à Sónia e à Beatriz as inúmeras discussões sobre o tema, as quais contribuíram de modo inestimável para a definição do rumo do presente trabalho. Agradeço, por fim, à Tia Lela e ao João a leitura cuidadosa do texto, bem como todas as sugestões de melhoria, sem as quais não teria sido possível alcançar este resultado.

## RESUMO

A Constituição da República Portuguesa impõe, quanto aos elementos essenciais dos impostos, uma legalidade estrita, postulando uma reserva formal e material de lei nessa matéria. Inserem-se nesses elementos essenciais as garantias dos contribuintes, entre as quais figura o direito à suspensão dos processos de execução fiscal enquanto forem controvertidas a legalidade ou a exigibilidade da dívida exequenda.

Não obstante assim seja, a técnica legislativa utilizada na regulamentação de certos aspetos conexos com a prerrogativa de suspensão da execução fiscal suscita dúvidas quanto à amplitude dos poderes atribuídos pelo legislador à Administração Tributária, o que dá azo a inúmeros litígios entre essa entidade administrativa e os executados. Neste contexto, é abundante (e tendencialmente uniforme) a jurisprudência sobre o tema. O propósito do presente estudo é proceder à apreciação crítica dessa jurisprudência à luz da letra e do espírito das normas aplicáveis.

Ainda que muito mais urja estudar a este respeito, a nossa reflexão cingir-se-á à aceitação, constituição e substituição de garantias em processo de execução fiscal.

**Palavras-chave:** discricionariedade administrativa, margem de livre apreciação, suspensão do processo de execução fiscal, garantias dos contribuintes.

## ABSTRACT

The Portuguese Constitution lays down the rule of law in matters concerning the key aspects of taxes, demanding the same to be ruled by legislative acts issued by the Parliament. One of such aspects are taxpayers' guarantees, which include the right to the suspension of tax enforcement procedures while the legality or collectability of outstanding debts remain controversial.

Nevertheless, the legislative technique on the regulation of certain aspects related to the prerogative of suspending tax enforcement procedures leads to doubts on the width of powers attributed to the Tax Authorities by the legislator, which results in multiple disputes between such administrative authority and tax debtors. Thus, there is abundant (and overall consistent) jurisprudence on this topic. Our aim is to analyse such jurisprudence from a critical perspective, in light of both the letter and spirit of the law.

Although there is much more to be studied in this regard, our reflection will conform to the acceptance, constitution and replacement of guarantees within tax enforcement procedures.

**Keywords:** administrative discretion, margin of appreciation, suspension of tax enforcement procedure, taxpayers' guarantees.

## LISTA DE ABREVIATURAS

- CAAD** – Centro de Arbitragem Administrativa
- CC** – Código Civil
- CEDT** – Convenção para Evitar a Dupla Tributação
- CIMI** – Código do Imposto Municipal sobre Imóveis
- CIS** – Código do Imposto do Selo
- CPA** – Código do Procedimento Administrativo
- CPC** – Código de Processo Civil
- CPCI** – Código de Processo das Contribuições e Impostos (*revogado*)
- CPPT** – Código de Procedimento e de Processo Tributário
- CPT** – Código de Processo Tributário (*revogado*)
- CPTA** – Código de Processo nos Tribunais Administrativos
- CRP** – Constituição da República Portuguesa
- ETAf** – Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais
- LGT** – Lei Geral Tributária
- LOSTA** – Lei Orgânica do Supremo Tribunal Administrativo (*revogada*)
- RJAT** – Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária
- STA** – Supremo Tribunal Administrativo
- TC** – Tribunal Constitucional
- TCAN** – Tribunal Central Administrativo Norte
- TCAS** – Tribunal Central Administrativo Sul
- VPT** – Valor patrimonial tributário

## ÍNDICE

<b>1. Introdução.....</b>	<b>9</b>
1.1 Enquadramento do tema .....	9
1.2. Delimitação do objeto e considerações metodológicas .....	10
<b>2. Dos limites à concessão pelo legislador de Liberdade à Administração Tributária.....</b>	<b>12</b>
2.1. A legalidade fiscal como alicerce do Estado Fiscal contemporâneo.....	12
2.2. Da legalidade da atuação da Administração Tributária.....	16
2.3. Âmbito material da função administrativa .....	19
2.4. Limites ao controlo judicial da margem de livre decisão administrativa.....	21
2.5. Conclusão intermédia n.º 1 .....	26
<b>3. Da margem de livre decisão em matéria fiscal .....</b>	<b>27</b>
3.1. Introdução ao problema: indeterminação normativa e margem de livre decisão .....	27
3.2. Margem de livre decisão, discricionariedade e margem de livre apreciação .....	33
3.3 Apuramento da existência de margem de livre decisão administrativa.....	36
3.4. Do exercício da margem de livre decisão administrativa.....	39
3.5. O caso da impropriamente designada “discricionariedade técnica”.....	43
3.6. Conclusão intermédia n.º 2 .....	48
<b>4. Da execução fiscal: primeiras considerações .....</b>	<b>52</b>
4.1. A cobrança das dívidas tributárias como alicerce fundamental do funcionamento do Estado .....	52
4.2. Estrutura e particularidades do processo de execução fiscal .....	53
4.2.1. Da natureza do processo de execução fiscal e dos atos nele praticados.....	57
<b>5. Da margem de livre decisão administrativa em matéria de suspensão da execução fiscal.....</b>	<b>68</b>
5.1. A suspensão da execução fiscal mediante a prestação de garantia idónea – generalidades .....	68
5.1.1. Do conceito de idoneidade da garantia em particular.....	68
5.1.2. Da avaliação dos bens objeto de garantia .....	72
5.2. Da prestação e constituição de garantias em processo de execução fiscal .....	75
5.2.1. Caso de estudo n.º 1: O penhor e a hipoteca .....	76

5.2.2. Caso de estudo n.º 2: A fiança .....	81
5.3. A dispensa de prestação de garantia .....	84
5.4. A substituição de garantias por iniciativa do executado.....	87
<b>6. Conclusões .....</b>	<b>92</b>
<b>Bibliografia.....</b>	<b>100</b>

# 1. INTRODUÇÃO

## 1.1. Enquadramento do tema

A receita tributária, em particular a proveniente da cobrança de impostos, constitui a principal fonte de financiamento do Estado, revestindo, por isso, uma importância fundamental na prossecução das tarefas a seu cargo. No ano de 2023, a receita proveniente da cobrança de impostos representou mais de 70% da receita total do Estado<sup>1</sup>. Significa isto que as tarefas do Estado são predominantemente realizadas através da *exploração da riqueza dos cidadãos*<sup>2</sup>, implicando o seu sacrifício patrimonial através da imposição do pagamento de prestações pecuniárias, de carácter ablativo e às quais não corresponde qualquer contraprestação direta. Por outras palavras, a larga maioria das funções do Estado é financiada pelos cidadãos, numa lógica de solidariedade e atendendo à respetiva força económica<sup>3</sup>, independentemente da utilização que façam dos serviços públicos. Nesta medida, verificam-se duas forças em permanente tensão: de um lado, o *dever fundamental de pagar impostos*<sup>4</sup> e, por essa via, de participar no financiamento do Estado; de outro, o direito à propriedade privada, constitucionalmente consagrado no artigo 62.º da Lei Fundamental. Da importância de cada um destes interesses em constante conflito emana um conjunto de princípios fundamentais, que densificaremos ao longo do presente trabalho, os quais têm como propósito assegurar e operacionalizar a cobrança das dívidas tributárias, impedindo, ao mesmo tempo, ingerências injustificadas no património dos cidadãos.

Um dos princípios fundamentais nesta matéria é o princípio da legalidade tributária, que postula uma *reserva material de lei formal*<sup>5</sup>. Como veremos ao longo da presente dissertação, tal princípio, para além de sujeitar a criação de impostos a reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República<sup>6</sup>, determina ainda que tal reserva abrange a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes<sup>7</sup>. Não

---

<sup>1</sup> Dados disponíveis no site oficial [https://transparencia.gov.pt/pt/orcamento-do-estado/balanco/despesa-receita-balanco/#ei\\_detail\\_id](https://transparencia.gov.pt/pt/orcamento-do-estado/balanco/despesa-receita-balanco/#ei_detail_id).

<sup>2</sup> A expressão é de SÉRGIO VASQUES (cfr. VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2014, p. 11).

<sup>3</sup> Remetemos, a este respeito, para o artigo 104.º da CRP, que evidencia a lógica de solidariedade e redistribuição de riqueza inerentes ao sistema fiscal, tendentes a assegurar a igualdade e a justiça social.

<sup>4</sup> Cfr. NABAIS, José Casalta, *O dever fundamental de pagar impostos – Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Almedina, Coimbra, 1997, pp. 185-187.

<sup>5</sup> Cfr. NABAIS, José Casalta, *O dever fundamental...*, cit., p. 345.

<sup>6</sup> Cfr. o artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP.

<sup>7</sup> Cfr. o artigo 103.º, n.º 2, da CRP.

obstante assim seja, verifica-se, quanto a certos aspetos conexos com a prerrogativa de suspensão da execução fiscal<sup>8</sup>, uma abertura normativa particularmente ampla, motivo pelo qual a subsunção de casos concretos na previsão normativa e a conformação concreta da atuação administrativa são, em larga medida, difíceis de antecipar.

## **1.2. Delimitação do objeto e considerações metodológicas**

O escopo do presente estudo será refletir sobre a atuação administrativa em matéria de constituição, aceitação e substituição de garantias em processo de execução fiscal, procurando discernir se e em que medida a Administração Tributária goza de margem de livre decisão. Pese embora não tenhamos como intuito analisar o princípio da legalidade na sua vertente de limitação de competências legislativas (reserva de lei formal e material), um trabalho como o presente não pode deixar de partir da análise do princípio da legalidade fiscal em toda a sua plenitude, motivo pelo qual iniciaremos a nossa exposição pela enunciação das várias vertentes deste princípio. Assinalamos, em todo o caso, que o nosso propósito não é aferir em que medida a CRP consente a abertura da norma legal – e a consequente delegação da regulamentação do caso concreto na Administração Tributária –, mas, pelo contrário, assumindo a abertura normativa existente como pressuposto da nossa análise, determinar a margem de liberdade efetivamente conferida pelo legislador, procurando aferir em que moldes e com que limites pode ser exercida pela Administração Tributária. Do ponto de vista do enquadramento constitucional aludiremos ainda ao princípio da separação e interdependência de poderes, tendo como único propósito concluir acerca do conteúdo material da função administrativa, motivo pelo qual não nos deteremos sobre as demais funções do Estado, a menos que tal se mostre relevante para alcançar o desiderato a que nos propomos.

O objetivo da presente dissertação não é esgotar o tema da margem de livre decisão administrativa em matéria tributária, nem mesmo no âmbito mais estrito da execução fiscal. Pelo contrário, focaremos a nossa análise num conjunto bem delimitado de normas, tomando posição sobre elas à luz da doutrina e da jurisprudência existentes. Para o efeito, começaremos por delimitar a margem de livre decisão administrativa e definir as

---

<sup>8</sup> Que, como veremos, se insere nas garantias dos contribuintes.

realidades que, segundo o nosso entendimento, a compõem, para subsequentemente abordar o problema da sua operacionalização no âmbito específico do Direito fiscal.

Ao longo do presente estudo referimo-nos, por vezes, à Administração Pública (por vezes simplesmente designada de “Administração”) – quando as nossas considerações se reportam a toda a atuação administrativa, sendo transversais aos vários ramos do Direito público – e, por outras, à Administração Tributária – quando nos cingimos à atuação administrativa em matéria fiscal. Utilizaremos a expressão Administração Tributária (e não Autoridade Tributária), uma vez que o nosso intuito é refletir sobre matérias relacionadas com a suspensão do processo de execução fiscal conforme previsto no CPPT e o mesmo é aplicado por outras entidades públicas com poderes em matéria de cobrança coerciva de tributos<sup>9</sup>.

As transcrições são realizadas em itálico e com a utilização de aspas em linha (« »), enquanto as paráfrases e os estrangeirismos são realizados apenas em itálico, sem aspas. Reservamos a utilização de aspas elevadas (“ ”) para as citações dentro de transcrições e para o realce pontual de algumas palavras particularmente relevantes nesse ponto do texto.

Todos os acórdãos por nós referidos são consultáveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

A presente dissertação encontra-se redigida segundo o novo acordo ortográfico.

---

<sup>9</sup> É, por exemplo, o caso das Autarquias Locais, conforme estabelece o artigo 15.º, alínea c), da Lei n.º 73/2013, de 03 de Setembro.

## 2. DOS LIMITES À CONCESSÃO PELO LEGISLADOR DE LIBERDADE À ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

### 2.1. A legalidade fiscal como alicerce do Estado Fiscal contemporâneo

O princípio da legalidade fiscal encontra-se expressamente consagrado na CRP, definindo com rigor as balizas enformadoras da produção legislativa em matéria tributária e conferindo aos cidadãos o direito de resistência<sup>10</sup>, opondo-se à cobrança de impostos<sup>11</sup> «*que não hajam sido criados nos termos da Constituição*» (cfr. artigo 103.º, n.º 3, 1.ª parte da CRP). Tais balizas são tanto de cariz formal – quanto ao órgão competente para legislar –, como material – quanto às exigências de densificação da legislação produzida.

O cuidado com que a matéria é regulada compreende-se à luz do caráter ablativo dos impostos que, consubstanciando sacrifícios patrimoniais feitos impender sobre os contribuintes, se traduzem em verdadeiras restrições ao seu direito à propriedade privada. Esta característica justifica que, de há séculos a esta parte, os povos europeus venham generalizadamente entendendo que a criação de impostos pressupõe o consentimento expresso dos seus destinatários<sup>12</sup>, pelo menos por via indireta (isto é, através dos seus representantes democraticamente eleitos, com assento no Parlamento)<sup>13</sup>. É neste contexto que a CRP, no seu artigo 165.º, n.º 1, alínea i), reserva à Assembleia da República (embora

---

<sup>10</sup> Embora, como bem assinala ANA PAULA DOURADO, este direito de resistência se deva efetivar com recurso aos tribunais, sendo qualquer forma de autotutela absolutamente excecional e subsidiária (cfr. DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal – Lições*, Almedina, Coimbra, 5.ª edição, 2020, p. 137). Não obstante, a circunstância de a CRP aludir expressamente a um direito deste tipo denota claramente a seriedade com que o legislador encara as regras constitucionais reguladoras da relação jurídica tributária.

<sup>11</sup> Em Portugal verifica-se uma tripartição dos tributos públicos, que podem configurar-se como impostos, taxas ou contribuições financeiras. Contrariamente às taxas e às contribuições financeiras (devidas enquanto contraprestação pelo auferimento, efetivo ou presumido, pelo contribuinte, de uma qualquer vantagem, ou pela eliminação de um qualquer obstáculo jurídico), os impostos visam o financiamento geral do Estado, assentando numa ideia de solidariedade entre cidadãos baseada na respetiva capacidade económica e independente da utilização concreta que cada cidadão faça dos bens públicos disponíveis. Por outras palavras, enquanto as taxas e as contribuições pressupõem a existência de corresponsabilidade, os impostos são tributos unilaterais e, nessa medida, com um potencial lesivo particularmente relevante (cfr. VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, cit., pp. 251-270). Em consequência, as preocupações de legalidade são especialmente intensas quanto aos impostos.

<sup>12</sup> Como nota JOSÉ CASALTA NABAIS, é a ideia de *autoimposição*, *autotributação* ou *autoconsentimento* dos impostos, vulgarmente sintetizada através da expressão «*no taxation without representation*» – nesse sentido, cfr. NABAIS, José Cabalta, “O princípio da legalidade fiscal e os atuais desafios na tributação”, in *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, Volume Comemorativo, Coimbra, 2003, p. 1068.

<sup>13</sup> Cfr. NOVAIS, Jorge Reis, *Princípios Estruturantes de Estado de Direito*, Almedina, Coimbra, 2.ª edição, 2022, p. 256.

com possibilidade de delegação no Governo<sup>14-15</sup>) a competência legislativa para a criação de impostos e sistema fiscal e, bem assim, para a regulamentação do regime geral das taxas e contribuições financeiras (reserva de lei formal). A este respeito, não é despidendo o facto de o processo legislativo inerente à atividade parlamentar assumir uma tramitação mais transparente, sendo público e participativo e, nessa medida, mais facilmente escrutinável<sup>16</sup>. Todos estes motivos culminam na maior legitimação democrática da legislação oriunda do Parlamento, o que justifica a reserva de lei formal quanto a matérias particularmente delicadas, como sejam os direitos fundamentais e a imposição do pagamento de impostos<sup>17-18</sup>.

Para além da *supra* aludida vertente formal da reserva de lei, a CRP impõe ainda que a norma fiscal defina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos

---

<sup>14</sup> Mediante uma lei de autorização legislativa que contenha uma determinação mínima dos contornos do decreto-lei a proferir pelo Governo em matéria de definição dos elementos essenciais dos impostos. Nesse sentido, cfr. DOURADO, Ana Paula, *O Princípio da Legalidade Fiscal – Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Almedina, Coimbra, 2007, pp. 86-103, e, sintetizando claramente a sua posição sobre a matéria, o ponto 1 da página 152 da mesma obra.

<sup>15</sup> Esta possibilidade de delegação não contraria o fundamento histórico da reserva de lei a que nos reportámos anteriormente, já que o Governo dispõe igualmente de legitimação democrática na medida em que emana da maioria parlamentar – neste sentido, cfr. DOURADO, Ana Paula, *O Princípio da Legalidade Fiscal...*, cit., p. 58 e p. 71. De todo o modo, o facto de o Governo estar impedido de, por si só, produzir legislação em matéria fiscal – já que a sua intervenção depende sempre de autorização legislativa prévia de acordo com o mencionado artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP – constitui uma garantia constitucional acrescida em matéria fiscal (quando comparada com outras matérias, que podem ser indistintamente regulamentadas por lei da Assembleia da República ou decreto-lei do Governo, sem limites materiais de relevo à competência legislativa deste último).

<sup>16</sup> Cfr. NOVAIS, Jorge Reis, *Princípios Estruturantes...*, cit., pp. 257-258 e, em particular, a súmula das suas conclusões na p. 263. Reconhecendo essa função histórica à reserva de lei, cfr. NABAIS, José Casalta, *O dever fundamental...*, cit., pp. 330-331, e, apreciando criticamente o seu papel atual, o mesmo autor nas pp. 332-344 e 388-389.

<sup>17</sup> A estas razões acresce ainda, segundo ANA PAULA DOURADO, que o controlo jurisdicional da aplicação da lei pela administração é parco, pelo que «[p]erigoso seria atribuir um papel secundário à Assembleia na orientação política em matéria fiscal, sob pena de, juntando a esse papel a ausência de controlo judicial da margem de livre apreciação administrativa na aplicação das leis, o Governo e a administração deterem o monopólio da criação, interpretação e desenvolvimento das leis fiscais» (cfr. DOURADO, Ana Paula, *O Princípio da Legalidade Fiscal...*, cit., p. 84).

<sup>18</sup> Notando que, nos dias de hoje, «a lei já não está acima de qualquer suspeita, violando com alguma frequência os direitos dos cidadãos, mormente o(s) da(s) minoria(s) vencida(s) no parlamento» e que o Governo goza hoje de «indiscutível legitimidade democrática» e «está frequentemente em melhores condições, mormente de ordem técnica, do que o parlamento para ser suporte da realização da ideia de direito e tutelar as exigências tradicionalmente imputadas à ideia de autoconsentimento dos impostos subjacente à legalidade fiscal», JOSÉ CASALTA NABAIS assinala que o princípio da legalidade fiscal mantém o seu fito garantístico, desde logo evidenciado pelo «direito-garantia fundamental [de] ninguém poder “ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição e cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei” (art. 106.º, n.º 3), o que, sendo uma manifestação do direito de resistência, constitui um direito subjetivo a que os impostos se mantenham dentro, não só dos seus limites formais, como sugere o preceito em causa, mas também dos seus limites materiais» – cfr. NABAIS, José Casalta, *O dever fundamental...*, cit., pp. 339-344.

contribuintes (cfr. o artigo 103.º, n.º 2, da CRP)<sup>19</sup>, isto é, os designados *elementos essenciais dos impostos*, permitindo antecipar o *an* – facto e sujeito sobre que incide a tributação – e o *quantum* – montante – da prestação tributária<sup>20</sup>. Na prática, aquilo que se exige é que os destinatários das normas fiscais consigam antecipar a prestação tributária que lhes virá a ser imposta<sup>21</sup>.

Esta dimensão do princípio da legalidade – materializada numa reserva material de lei e designada, de acordo com a tradição alemã, por princípio da tipicidade – retira, desde logo e no que para o presente estudo releva, das mãos da Administração Tributária e dos tribunais qualquer margem de liberdade quanto à definição dos elementos essenciais dos impostos, que deverão ser exaustivamente regulados por lei formal<sup>22-23-24</sup>. De salientar que a reserva de lei não se cinge – contrariamente ao que uma leitura menos atenta, centrada no conteúdo garantístico do princípio da legalidade fiscal, poderia indiciar – a administração ablativa, abrangendo ainda a administração prestadora<sup>25</sup>. Neste contexto, estão sujeitos à reserva de lei tanto os agravamentos como os desagravamentos fiscais, e tanto os elementos que são suscetíveis de criar ou aumentar as imposições sobre o contribuinte – a incidência e a taxa (bem como a própria revogação de benefícios fiscais,

---

<sup>19</sup> Comparando o artigo 103.º, n.º 2, da CRP com o seu antecessor – o artigo 70.º, §1.º, da Constituição de 1933 –, constata-se que se abrangiam na reserva de lei «a incidência, a taxa, as isenções a que haja lugar, as reclamações e recursos administrativos». Denota-se, assim, que já na vigência da anterior Lei Fundamental se incluíam na reserva de lei (embora mais restritivamente) pelo menos alguns benefícios fiscais e algumas garantias dos contribuintes (as impugnatórias graciosas).

<sup>20</sup> Cfr. NABAIS, José Cabalta, *O dever fundamental...*, cit., p. 345 e, do mesmo Autor, “O princípio da legalidade fiscal...”, cit., pp. 1070-1071. Como assinala BERNARDO DINIZ DE AYALA, «naquelas zonas do poder estadual em que a Constituição prescreve uma reserva de lei material, a densidade da predeterminação da atividade administrativa tem que ser o mais elevada possível, por forma a não remeter para o critério da Administração uma matéria que a Lei Fundamental quis ver regulada pelo legislador» – cfr. AYALA, Bernardo Diniz de, *O (Défice de) Controlo Judicial da Margem de Livre Decisão Administrativa*, Lex, Lisboa, 1995, p. 70.

<sup>21</sup> Para esse efeito, a reserva de lei abrange a definição do facto tributário (incidência objetiva), dos sujeitos passivos de imposto (incidência subjetiva), da matéria coletável, da taxa, das deduções à coleta e dos benefícios fiscais – cfr. NABAIS, José Casalta, *O dever fundamental...*, cit., p. 362.

<sup>22</sup> Ou, se for o caso e nos termos *supra* descritos, por decreto-lei autorizado.

<sup>23</sup> Cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, e MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Artigos 1.º a 107.º, Volume I, Coimbra Editora, 2007, 4.ª edição revista, pp. 1090-1097.

<sup>24</sup> Pode, por isso, dizer-se que as exigências em matéria fiscal são, assim, mais estritas do que no próprio direito penal, que, não consentindo na definição livre dos factos puníveis, confere ao aplicador da lei – juiz – uma margem de liberdade na fixação da medida concreta da pena. Pelo contrário, no direito fiscal, tanto a determinação do facto tributável e do obrigado tributário (*an*) quanto a determinação da medida do imposto (*quantum*) resultam imperativamente da lei, cabendo ao seu aplicador – num primeiro momento, a Administração Tributária, e, num (eventual) momento subsequente, o juiz – o mero apuramento do montante da prestação tributária através da aplicação estrita da lei aos factos, sem margem para qualquer criatividade ou subjetividade (cfr. XAVIER, Alberto, *Conceito e Natureza do Ato Tributário*, Almedina, Coimbra, 1972, pp. 312-313).

<sup>25</sup> Neste sentido, veja-se o Acórdão n.º 48/84, proferido pelo TC a 31 de maio de 1984, e, bem assim, CANOTILHO, J. J. Gomes, e MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Volume I, cit., p. 1091.

na medida em que influencie a determinação de um desses elementos ou qualquer outro que se prenda com o *an* ou o *quantum* do imposto, designadamente em matéria de deduções e isenções de tributação) –, como os que o beneficiam (através da criação de benefícios fiscais). A inclusão dos benefícios fiscais na reserva de lei justifica-se na medida em que os mesmos constituem restrições aos princípios do Estado Fiscal – que reclama que os cidadãos participem no financiamento do Estado – e da igualdade – que impõe que essa participação se faça na medida da força económica de cada um –, sendo certo que a concessão de benefícios fiscais a alguns contribuintes conduz à menor oneração dos demais, uma vez que a necessidade de receita fiscal não sofre qualquer decréscimo, havendo uma simples redistribuição dos encargos<sup>26-27</sup>. Igualmente compreendidas no artigo 103.º, n.º 2, da CRP estão as garantias dos contribuintes, aí se abrangendo tanto as garantias atinentes à formação e exteriorização do ato tributário (designadamente, o direito à fundamentação e a limitação temporal da possibilidade de liquidação e cobrança), como a possibilidade de impugnação (graciosa ou contenciosa, e sempre com o inerente direito à reconstituição da situação atual hipotética, nos termos do artigo 100.º da LGT) e, bem assim, quaisquer outras garantias (designadamente, o direito à informação, a possibilidade de proceder ao pagamento de dívidas tributárias em prestações e a própria possibilidade de suspensão dos processos de execução fiscal<sup>28</sup>).

Sem prejuízo do enquadramento constitucional acima apresentado, certo é que identificamos, tanto em normas tendentes à fixação da obrigação de imposto quanto em normas procedimentais, designadamente em matéria de operacionalização da cobrança, uma abertura normativa que coloca por vezes os obrigados tributários numa situação de indefinição. Tal sucede porque o princípio da legalidade fiscal – que tutela, em primeira linha, o direito à propriedade privada dos cidadãos – está em permanente tensão com outros princípios, tendentes à maior eficiência e eficácia da cobrança e, nesse contexto, à maior angariação de receita tributária. Ponderando todos esses princípios conflitantes, existem situações em que o legislador entende serem de flexibilizar as exigências de legalidade estrita, de forma a alcançar maior justiça do caso concreto<sup>29</sup>. Como ao longo

---

<sup>26</sup> Neste sentido, cfr. DOURADO, Ana Paula, *O Princípio da Legalidade Fiscal...*, cit., pp. 125-128;

<sup>27</sup> NABAIS, José Casalta, *O dever fundamental...*, cit., p. 363.

<sup>28</sup> Pronunciando-se no sentido de inclusão do direito à suspensão do processo de execução fiscal – sobre que incide o presente estudo – nas garantias dos contribuintes, cfr. CATARINO, João Ricardo, “Consentimento e garantias dos contribuintes: da crise à necessidade de (re)afirmação”, in *Garantias dos Contribuintes no Sistema Tributário – Homenagem a Diogo Leite de Campos*, Vários Autores, Editora Saraiva, São Paulo, 2013, pp. 276-277.

<sup>29</sup> Cfr. MENDES, Miguel Real, “O Princípio da Legalidade Fiscal como critério orientador da garantia dos contribuintes”, in *Garantias dos Contribuintes no Sistema Tributário – Homenagem a Diogo Leite de*

do presente trabalho demonstraremos, algumas dessas situações extravasam a mera concessão de poderes para a interpretação da lei, antes permitindo a introdução de verdadeiros juízos valorativos na aplicação do Direito.

Se à primeira vista se poderia reputar de menos relevante o fenómeno quando atinente a normas procedimentais, certo é que as mesmas, quando consubstanciem garantias dos contribuintes, se encontram abrangidas pelo artigo 103.º, n.º 2, da CRP, beneficiando das exigências de legalidade estrita e tipicidade fechada a que acima aludimos. Não obstante se possa questionar a admissibilidade, face à CRP, da indeterminação que advém da abertura de normas deste tipo, tal análise extravasa o âmbito do presente estudo, em sede do qual nos debruçaremos sobre a margem de livre decisão conforme conferida pelo legislador e interpretada pela Administração Tributária e pelos tribunais. A nossa análise crítica não deixará, em todo o caso, de ter como pano de fundo a relevância constitucionalmente atribuída às garantias dos contribuintes, bem como a *ratio* subjacente à sua inclusão na reserva de lei nos termos *supra* expostos.

## **2.2. Da legalidade da atuação da Administração Tributária**

O princípio da legalidade, na sua dimensão de fundamento e limite de toda a atuação administrativa, encontra-se constitucionalmente consagrado no artigo 266.º, n.º 2, 1.ª parte, da CRP, traduzindo a ideia de «*subordinação jurídica da administração pública*»<sup>30</sup>. Nesta vertente, o princípio manifesta-se, antes de mais<sup>31</sup>, através da designada preferência ou preeminência de lei, de acordo com a qual a Administração Pública não pode agir contrariando o direito vigente. Assim, uma atuação administrativa que contrarie

---

*Campos*, Vários Autores, Editora Saraiva, São Paulo, 2013, pp. 499-500. Para o Autor, o princípio da legalidade tem, assim, um «*relativismo inerente*», devendo ser interpretado como proibição do arbítrio, de modo a que seja um princípio operativo (*idem*, pp. 500-501).

<sup>30</sup> Cfr. SOUSA, Marcelo Rebelo de, e MATOS, André Salgado de, *Direito Administrativo Geral*, Tomo I, Publicações D. Quixote, Lisboa, 2008, 3.ª edição, p. 159.

<sup>31</sup> Embora, como nota ROGÉRIO EHRHARDT SOARES, as duas grandes manifestações a que nos reportamos em seguida – preferência e reserva de lei – não sejam mais do que «*duas facetas duma unidade incindível, dois simples pontos de vista do mesmo apoio legal exigido em termos mais ou menos remotos para todos os atos administrativos*» (cfr. SOARES, Rogério Ehrhardt, *Interesse Público, Legalidade e Mérito*, Petrony, Coimbra, 1955, p. 92).

disposição legal expressa será, à partida e em princípio<sup>32-33</sup>, inadmissível. Por outro lado, o princípio assume-se como uma exigência de reserva de lei, a qual se subdivide em duas dimensões: em primeiro lugar, como precedência de lei, exigindo que toda a atuação administrativa se funde em norma jurídica previamente existente<sup>34-35</sup>; em segundo lugar, como exigência de densificação normativa, impondo que tal norma jurídica tenha um grau de pormenorização que permita antecipar o comportamento por ela habilitado<sup>36-37</sup>.

---

<sup>32</sup> Fazemos esta afirmação porque, com JORGE MIRANDA e RUI MEDEIROS, entendemos a preferência de lei como um dever de «obediência ao direito objetivo, ou seja, à lei, à Constituição e ao Direito» (cfr. MIRANDA, Jorge, e MEDEIROS, Rui, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo III, Coimbra Editora, 2007, p. 561). Neste contexto, consideramos que poderá ser admissível uma atuação administrativa contrária a certa norma legal em vigor se a mesma for incompatível com outra hierarquicamente superior, designadamente, constante da CRP ou de um texto de direito internacional imediatamente aplicável no ordenamento jurídico interno por via do artigo 8.º da CRP. Cremos, assim, que esta *preferência de norma jurídica* deve ser casuisticamente aferida em face de todo o sistema de normas, considerando a hierarquia entre elas. Embora esta conclusão nos pareça relativamente evidente à luz dos princípios plasmados na CRP, a mesma não coincide com a posição que tem vindo a ser seguida pelo STA, de acordo com a qual a Administração Tributária não pode desaplicar uma norma com fundamento na sua inconstitucionalidade, a menos que a mesma já tenha sido objeto de declaração de inconstitucionalidade com força obrigatória geral pelo TC ou a norma constitucional violada seja um dos direitos, liberdades e garantias (cfr., por todos, o acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário de 30 de janeiro de 2019, proferido no âmbito do processo n.º 0564/18.2BALS.B, em sede do qual, tendo a Administração Tributária emitido uma liquidação de imposto que veio a ser anulada por colidir com o disposto no artigo 103.º, n.º 3, da CRP, o Tribunal recusou a atribuição de juros indemnizatórios ao contribuinte nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT por entender que a aplicação de uma norma inconstitucional não consubstancia um erro imputável aos serviços). Para além de ser este o entendimento da jurisprudência, o próprio legislador, através de alteração legislativa operada em 2019, veio consagrar, no artigo 43.º, n.º 3, alínea d), da LGT o direito do contribuinte à percepção de juros indemnizatórios em caso de inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma aplicada pela Administração Tributária, o que milita no sentido da exclusão destas situações do conceito de erro imputável aos serviços já que, caso se incluíssem nesse conceito, subsumir-se-iam no n.º 1 e não no n.º 3 do artigo 43.º da LGT.

<sup>33</sup> Pronunciando-se pela subordinação do direito fiscal à CRP e não apenas à lei (embora para efeitos de justificação da admissibilidade da integração de lacunas neste ramo do direito), cfr. NABAIS, José Casalta, *O dever fundamental...*, cit., pp. 386-387. Já PAULO OTERO fala mesmo de *vinculação da Administração Pública à juridicidade*, assinalando que todo o bloco de legalidade é enformador da atuação administrativa – cfr. OTERO, Paulo, *Legalidade e Administração Pública – O sentido da vinculação administrativa à juridicidade*, Almedina, Coimbra, 5.ª reimpressão da edição de maio de 2003, pp. 15-16.

<sup>34</sup> Contrariamente ao que sucede no âmbito do direito privado – em sede do qual vigora o princípio da liberdade, permitindo-se qualquer atuação que não seja desconforme ao Direito –, no campo do direito público exige-se que a atuação se funde numa norma legal que a legitime, conferindo competência para atuar (princípio da competência) – cfr. AYALA, Bernardo Diniz de, *O (Défice de) Controlo Judicial...*, cit., pp. 26-27. No mesmo sentido, SOARES, Rogério Ehrhardt, *Interesse Público...*, cit., pp. 111-112.; CAETANO, Marcello, *Manual de Direito Administrativo*, Volume I, Almedina, Coimbra, 10.ª edição, 2016, p. 483.

<sup>35</sup> Em consonância com o que referimos acerca da preferência de lei, entendemos também dever a precedência de lei ser entendida num sentido mais amplo, como precedência de norma jurídica. Neste contexto, existindo norma constitucional ou internacional dotada de aplicabilidade direta que legitimem a atuação a administrativa, dispensar-se-á a *interpositio legislatoris* para que a Administração Pública possa atuar – em sentido concordante e numa exposição mais pormenorizada, cfr. OTERO, Paulo, *Legalidade e Administração Pública...*, cit., pp. 733-749.

<sup>36</sup> Cfr. SOUSA, Marcelo Rebelo de, e MATOS, André Salgado de, *Direito Administrativo Geral*, Tomo I, cit., pp. 171 e seguintes, e AYALA, Bernardo Diniz de, *O (Défice de) Controlo Judicial...*, cit., pp. 67 ss.

<sup>37</sup> Como *supra* referimos, em matéria fiscal, a densificação normativa mínima é dada pelos elementos essenciais dos impostos, os quais devem ser imperativamente regulados através da norma legal. Tal

No que particularmente respeita à atividade administrativa tendente à cobrança de impostos, importa fazer referência ao princípio da indisponibilidade dos créditos tributários, estabelecido no artigo 30.º, n.º 2, da LGT, do qual são corolários a proibição da concessão de moratórias e a proibição de suspensão da execução fiscal, ambas plasmadas no artigo 85.º, n.º 3, do CPPT<sup>38</sup>. Este princípio em matéria fiscal visa assegurar, nos termos *supra* expostos, que todos os cidadãos contribuem, na medida da respetiva força económica, para o financiamento do Estado, não podendo a Administração Tributária abster-se de cobrar impostos legalmente devidos, ainda que tal cobrança pressuponha um dispêndio de recursos públicos que ultrapasse a receita dela resultante<sup>39</sup>. Não se permite, assim, a introdução de quaisquer juízos de eficiência nesta matéria, os quais poderiam conduzir à extinção das execuções quando o valor a recuperar fosse inferior (ou sensivelmente equivalente) ao dos custos do respetivo prosseguimento, com as inerentes consequências ao nível da igualdade de tratamento dos contribuintes<sup>40</sup>.

Pese embora a Administração Tributária não possa interferir na definição de quem são os sujeitos passivos e na fixação do montante da obrigação de imposto – já que, estando preenchidas as normas legais que definem a incidência, deverá ser emitida a correspondente liquidação –, a possibilidade de, com alguma liberdade, definir as condições em que impõe a cobrança coerciva tem impacto direto na esfera patrimonial dos devedores tributários. Tal impacto é sobejamente superior ao que resulta da simples liquidação de um tributo, da qual não advêm consequências práticas de maior – um tributo liquidado e nunca cobrado tem um impacto material nulo na esfera do contribuinte, já que o momento efetivamente lesivo é o da subtração patrimonial que decorre da respetiva cobrança. Assim se compreende que as normas procedimentais atinentes à suspensão da

---

corresponde, porém, ao mínimo exigido pela CRP, sendo certo que o desejável é que a densificação normativa seja tanta quanto possível, reduzindo a indeterminação.

<sup>38</sup> Cfr. FERREIRA, Emília, “A natureza jurídica da decisão de suspensão do processo de execução fiscal mediante prestação ou dispensa de prestação de garantia idónea: análise jurisprudencial e reflexões críticas”, in *IV Congresso de Direito Fiscal*, Vida Económica, 2014, p. 105.

<sup>39</sup> PAULO MARQUES refere-se, aliás, a um *direito fundamental* de todos os contribuintes cumpridores à eficácia fiscal, isto é, a que a imposição do pagamento dos tributos legalmente devidos seja levada a bom porto pela Administração Tributária (cfr. MARQUES, Paulo, MARQUES, Paulo, *Elogio do Imposto – A Relação do Estado com os Contribuintes*, Coimbra Editora, Coimbra, 2011, p. 84). Esta mesma ideia é recuperada pelo Autor, em coautoria com GONÇALO BULÇÃO, em “O «calcanhar de Aquiles»: A fiança como garantia no processo de execução fiscal”, in *Revista do Ministério Público*, n.º 131, julho-setembro de 2012, pp. 214-215, através da alusão à existência de um verdadeiro dever de agir da Administração Tributária para imposição aos contribuintes faltosos do pagamento dos tributos, a efetivar através da prática de atos de execução, como penhoras.

<sup>40</sup> Beneficiando-se injustificadamente o contribuinte que não procedesse ao pagamento voluntário da dívida, desonerando-o do pagamento de um montante que devia ser por ele suportado nos termos da lei.

execução fiscal não possam deixar de estar incluídas na reserva de lei plasmada no artigo 103.º, n.º 2, da CRP.

Sucedem, porém, que, como já anteriormente se afluou, nem todas as normas reguladoras da cobrança de tributos (e, para o que ora releva, da suspensão da execução fiscal) têm o elevado grau de densificação que o artigo 103.º, n.º 2, da CRP postula, levando a que não raras vezes se equacione a existência de margem de livre decisão administrativa. Independentemente da posição que se assuma quanto a essa questão – sobre a qual nos debruçaremos no decurso do presente estudo –, importa não perder de vista que a atuação administrativa estará sempre e necessariamente sujeita a um relevante conjunto de limites. Com efeito, segundo o artigo 266.º da CRP, toda a atuação administrativa tem imperativamente em vista a prossecução do interesse público (cfr. n.º 1 desse preceito constitucional), subordinando-se aos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé (cfr. n.º 2 desse preceito constitucional). Tratar-se-á, assim, de uma liberdade necessariamente vinculada a estes princípios. Por outro lado, tal liberdade deve sempre ser exercida no quadro das finalidades pretendidas pela lei<sup>41</sup>. Assim, ainda que exista liberdade de atuação por parte da Administração Tributária, a mesma será sempre vinculada ao fim da norma atributiva de competência e, bem assim, aos princípios constitucionais reguladores da atuação administrativa, movendo-se dentro desses estritos limites.

### **2.3. Âmbito material da função administrativa**

Um dos princípios fundamentais na análise do tema que nos ocupa é o princípio da separação e interdependência de poderes, insito no artigo 111.º da CRP e alicerce do Estado de direito democrático. Este princípio proclama uma divisão e controlo mútuo dos poderes do Estado entre vários órgãos, tendo subjacente uma ideia de desconcentração e limitação do poder de que cada um é incumbido<sup>42</sup>.

Percorrida a CRP, verifica-se serem várias as funções do Estado, agrupáveis do seguinte modo: a função legislativa, atribuída à Assembleia da República e ao Governo

---

<sup>41</sup> Cfr. MAURER, Hartmut, *Derecho Administrativo – Parte General*, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid, 2011, Tradução coordenada por GABRIEL DOMÉNECH PASCUAL do original *Allgemeines Verwaltungsrecht*, C.H. Beck, 17.ª edição, 2009, p. 171. Assim, o órgão administrativo deverá discernir os motivos pelos quais lhe foi concedida a liberdade de atuação, exercendo-a em respeito por essa finalidade.

<sup>42</sup> MIRANDA, Jorge, e MEDEIROS, Rui, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo I, 2.ª edição revista e atualizada, Coimbra Editora, Coimbra, 2010, p. 111.

(cfr. os artigos 161.º, alíneas a) a e), g), i) e n), 164.º, 165.º, 167.º e 198.º da CRP); a função executiva, composta pela função política (atribuída por excelência ao Governo – cfr. o artigo 197.º da CRP – e, em menor medida, à Assembleia da República – cfr. as alíneas f), h), j), l) e m) do artigo 161.º da CRP) e pela função administrativa (atribuída à Administração Pública e ao Governo, seu órgão de cúpula – cfr. os artigos 182.º e 199.º da CRP); e a função judicial, exclusivamente atribuída aos Tribunais (cfr. o artigo 202.º, n.º 1, da CRP).

No que respeita à determinação do conteúdo material da função administrativa, alguns Autores pugnam pela aplicação do designado *método subtrativo*, segundo o qual esta função do Estado se ocupa das atribuições não materialmente compreendidas nas demais. Para outra parte da doutrina, a delimitação é feita atendendo à *reserva de administração*, a qual consubstancia um espaço de competência próprio desta função que, por imperativo constitucional, não pode ser atribuído a (ou ocupado por) qualquer outro órgão do Estado. Dentro desta segunda corrente, enquanto alguns Autores pugnam pela existência de uma reserva geral de administração, identificando um núcleo essencial nesta função do Estado (*i.e.*, um conteúdo mínimo que não pode ser atribuído a outros órgãos), outros admitem a existência de um conjunto de reservas de administração específicas, embora recusando a mencionada reserva geral<sup>43</sup>.

Destinando-se a função administrativa à aplicação da lei no caso concreto<sup>44</sup>, caso se entenda que existe uma reserva de administração – geral ou específica –, não poderá deixar de se reconhecer à Administração um papel criativo na aplicação do Direito, sob pena de a sua função ser puramente mecânica, de tradução, em situações concretas, da intenção vinculativamente firmada pelo legislador, o que naturalmente equivaleria ao esvaziamento material da mencionada reserva. Esta posição pressupõe, por isso, a existência de uma margem de liberdade na aplicação da lei, a qual não poderá deixar de ser atribuída pelo legislador, sob pena de violação do princípio da separação de poderes<sup>45</sup>. Em polo diametralmente oposto encontram-se os Autores que rejeitam a existência de qualquer reserva de administração, para quem a lei assume o papel central, tudo podendo

---

<sup>43</sup> Para uma exposição exaustiva das posições que, dado o escopo do presente trabalho, aqui só sumariamente apresentamos, cfr. PIÇARRA, Nuno, “A reserva de administração”, in *O Direito*, Ano 122, n.º 2 (abril-junho 1990), pp. 334-347. O tema é também abordado por AYALA, Bernardo Diniz de, *O (Défice de) Controlo Judicial...*, cit., pp. 52-58.

<sup>44</sup> Por se encontrarem vinculados na sua atuação à lei, os órgãos administrativos são órgãos de execução e aplicação da lei (cfr. MAURER, Hartmut, *Derecho Administrativo*, cit., p. 165).

<sup>45</sup> Adotando este entendimento, cfr. CANAS, Vitalino, *Discricionariedade, vinculação, proporcionalidade*, AAFDL Editora, 2.ª edição revista, 2024, p. 26.

regular (e limitando, na medida da regulamentação existente, qualquer atuação administrativa). Para tais Autores, é o legislador quem define se e em que termos a Administração Pública dispõe de margem de liberdade na aplicação da lei, podendo, a todo o tempo, reduzir ou eliminar essa margem, passando a regular de forma exaustiva qualquer matéria<sup>46-47</sup>. Segundo esta aceção, o legislador dispõe da competência originária para tudo regular e, nessa medida, para decidir pela atribuição, ou não, de liberdade à Administração na sua função de aplicação do Direito ao caso concreto.

Subscrevemos esta última posição, recusando a teoria da reserva de administração, motivo pelo qual entendemos que a Administração Tributária gozará apenas da liberdade que o legislador lhe conferir, a qual, a existir, pode ser por este retirada a todo o tempo.

#### **2.4. Limites ao controlo judicial do exercício da margem de livre decisão administrativa**

Historicamente, à luz de uma leitura fechada do princípio da separação e interdependência de poderes, entendia-se que aos tribunais estava vedada a prolação de ordens ou injunções a entidades administrativas, concebendo-se o contencioso administrativo como um contencioso de mera anulação. Segundo este entendimento, os tribunais limitar-se-iam a anular o ato administrativo ilegal, cabendo à Administração retirar as subseqüentes consequências (designadamente, repetindo o ato expurgado da ilegalidade ou abstando-se de praticar novo ato). Este entendimento foi sendo ultrapassado, dispondo hoje os tribunais administrativos de poderes substancialmente mais amplos, designadamente em matéria de condenação à prática do ato devido<sup>48</sup>, circunstância que – é hoje ponto assente – não bule com a autonomia da função administrativa.

---

<sup>46</sup> Tais Autores não recusam que cada função do Estado tem um conjunto de tarefas e atribuições específicas. Sustentam, no entanto, que tal não decorre da existência de qualquer núcleo essencial de funções, mas sim da divisão orgânica e funcional levada a cabo pelo legislador constituinte (cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, e MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Volume II, Coimbra Editora, Coimbra, 2014, 4.ª edição revista e atualizada, p. 45).

<sup>47</sup> É, como nota AFONSO QUEIRÓ, a posição geralmente adotada em Portugal (cfr. QUEIRÓ, Afonso, “Os Limites do Poder Discricionário das Autoridades Administrativas”, in *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, Volume XLI, Coimbra, 1965, pp. 83-84).

<sup>48</sup> Trata-se, segundo TIAGO ANTUNES, da «*aceitação progressiva de um contencioso administrativo de plena jurisdição*», por oposição ao tradicional contencioso administrativo de mera anulação (cfr. ANTUNES, Tiago, “Um «passeio» pelos poderes condenatórios dos tribunais administrativos – Anotação ao Acórdão do STA de 22.04.2004, P. 1276/02”, in *Cadernos de Justiça Administrativa*, n.º 51, maio/junho de 2005, pp. 33-35).

Como resulta do artigo 202.º, n.º 1, da CRP, os tribunais administram a justiça em nome do povo, cabendo-lhes a última palavra quanto à aplicação do Direito no caso concreto. O artigo 268.º, n.º 4, da CRP, assumindo-se como corolário do princípio do acesso ao direito e à tutela jurisdicional efetiva, consagrado no artigo 20.º, n.º 1, da mesma Lei Fundamental<sup>49</sup>, garante aos administrados o direito de recorrer aos tribunais para garantia dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos. No que especificamente concerne ao processo tributário, o artigo 97.º do CPPT elenca o conjunto de meios processuais ao dispor do contribuinte, sendo a larga maioria de natureza impugnatória (cabendo ao tribunal pronunciar-se sobre a legalidade de um ato tributário/administrativo em matéria tributária e, sendo caso disso, anulá-lo, podendo emitir uma condenação destinada à reposição da situação atual hipotética, nos termos do artigo 100.º da LGT, incluindo a condenação na restituição de imposto pago em excesso, acrescido, consoante os casos, de juros indemnizatórios ou de uma indemnização por prestação indevida de garantia). Diremos que o meio impugnatório por excelência em matéria tributária é a impugnação judicial, prevista nos artigos 99.º e seguintes do CPPT (e que, para as matérias previstas no artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, pode ser substituída por um pedido de pronúncia arbitral, a correr termos junto do CAAD ao abrigo do RJAT).

Não obstante, identificam-se em matéria tributária meios de natureza condenatória, como sejam a ação para o reconhecimento de um direito ou interesse em matéria tributária (prevista nos artigos 145.º e seguintes do CPPT), a intimação para um comportamento (prevista no artigo 147.º do CPPT) ou a ação administrativa de condenação à prática do ato devido (prevista nos artigos 66.º e seguintes do CPTA e aplicável *ex-vi* artigo 97.º, alínea p), do CPPT). Todos estes meios têm em comum a circunstância de, em caso de procedência, culminarem com uma decisão judicial que impõe a adoção de uma conduta pela Administração Tributária, seja a condenação no reconhecimento de um direito ou interesse legítimo<sup>50</sup>, na realização de qualquer prestação jurídica cuja omissão seja suscetível de lesar um direito ou interesse legítimo<sup>51</sup>, ou na

---

<sup>49</sup> Cfr. MIRANDA, Jorge, e MEDEIROS, Rui, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo III, cit., p. 608.

<sup>50</sup> Por exemplo, o direito ao pagamento de juros indemnizatórios quando não existe outra pretensão, designadamente de anulação de um ato tributário ilegal (cfr., a título de exemplo, o Acórdão do TCAS de 8 de julho de 2021, proferido no âmbito do processo n.º 517/12.4BELRS). Neste aresto, o tribunal condenou a Administração Tributária na liquidação e pagamento destes juros.

<sup>51</sup> Por exemplo, a execução de uma sentença, quando o contribuinte lançou previamente mão da execução de julgados, a mesma foi julgada procedente e a Administração Tributária não realizou as diligências de execução que lhe competiam, persistindo no incumprimento (cfr., a título de exemplo, o Acórdão do STA de 15 de maio de 2013, proferido no âmbito do processo n.º 01496/12).

emissão de um ato administrativo, designadamente de reconhecimento de um benefício fiscal<sup>52</sup>.

Como é bom de ver, a escolha do meio processual depende do resultado que o Autor pretende obter através da apresentação da ação judicial. Tal não significa, porém, que a escolha do meio processual adequado baste para que a pretensão possa obter total provimento, ainda que seja juridicamente fundada. Com efeito, identificam-se frequentemente limites, quer quanto aos poderes de cognição dos tribunais, quer quanto à possibilidade de definição do conteúdo do ato a emitir pela Administração Tributária. Como acima sinteticamente referimos e *infra* melhor densificaremos, existem situações em que a lei confere ao agente administrativo uma margem de liberdade na atuação que deve ser por ele exercida em face das circunstâncias particulares de cada caso concreto, ponderados os interesse em conflito e tendo sempre por finalidade assegurar da melhor forma o cumprimento do interesse público secundário<sup>53</sup> subjacente à norma que lhe confere poderes para atuar. Nestas situações, impõe-se a realização pelo agente administrativo de juízos valorativos que não podem, por expressa intenção do legislador, ser levados a cabo por outros poderes do Estado, designadamente pelo poder judicial<sup>54-55</sup>. É precisamente isto que resulta do artigo 3.º, n.º 1, do CPTA – aplicável aos tribunais tributários por via do artigo 2.º, alínea c), do CPPT –, segundo o qual «[n]o respeito pelo princípio da separação e interdependência dos poderes, os tribunais administrativos julgam do cumprimento pela Administração das normas e princípios jurídicos que a vinculam e não da conveniência ou oportunidade da sua atuação». Assim, quando, uma vez interpretada a norma, se identifique a existência de uma margem de liberdade deste tipo, ao juiz estará vedado conformar o conteúdo concreto do ato a emitir pela

---

<sup>52</sup> Cfr. o Acórdão do TCAS de 24 de março de 2022, proferido no âmbito do processo n.º 489/08.0BECTB.

<sup>53</sup> Utilizamos a classificação de ROGÉRIO EHRHARDT SOARES entre interesse público primário (ou seja, o interesse público subjacente à função política, no sentido de identificação e prossecução do *bem comum/bem público*) e interesse público secundário (correspondentes aos vários interesses públicos contidos no *bem comum*, que funcionam como instrumentos para se alcançar esse *bem comum*, e cuja prossecução é atribuída pela lei aos órgãos administrativos) – cfr. SOARES, Rogério Ehrhardt, *Direito Administrativo*, Lições ao curso de Direito da Faculdade de Ciências Humanas da Universidade Católica Portuguesa, Porto, s.d, pp. 52-53.

<sup>54</sup> «[S]e estivermos perante o exercício de um poder administrativo legalmente vinculado, porque não há de ser a Administração inadimplente condenada a executar aquilo que a lei prescreve? Diferente é o caso, obviamente, do exercício de poderes administrativos discricionários, em que, por respeito à margem de livre decisão da Administração, os tribunais deverão abster-se de intervir» (cfr. ANTUNES, Tiago, “Um passeio...”, cit, p. 35).

<sup>55</sup> Se o legislador, no exercício da competência legislativa que lhe foi conferida pela CRP, decidiu reservar a aplicação do Direito no caso concreto para a Administração, permitir a revisão da atuação desta última configuraria uma situação de *dupla administração*, na qual duas funções do Estado estariam a exercer de modo concorrential uma mesma competência atribuída exclusivamente a uma delas (cfr. QUEIRÓ, Afonso, “Os Limites do Poder Discricionário...”, cit., p. 95).

Administração Tributária, podendo syndicar da respetiva ilegalidade e condená-la a praticar ato diverso, que poderá balizar apenas quanto a aspetos estritamente vinculados (isto é, quanto a aspetos em relação aos quais o legislador não reserve ao agente administrativo qualquer liberdade).

Quando o agente administrativo tenha atuado ao abrigo de poderes estritamente vinculados, não existe espaço para indagar acerca do mérito da atuação administrativa. Em tal caso, se se concluir que a aplicação do Direito conduziu a um resultado indesejado, poderá criticar-se a norma jurídica aplicada – e, portanto, a atuação do legislador –, mas não a atuação da Administração que, como lhe competia, se limitou a aplicar o Direito vigente<sup>56</sup>. Por outro lado, quando o agente administrativo tenha atuado ao abrigo de poderes discricionários, uma má aplicação do Direito ser-lhe-á imputável, porquanto foi ele que conformou o conteúdo concreto do ato, tendo ponderado e hierarquizado<sup>57</sup> de modo indesejável os interesses em conflito. Neste último caso fará sentido discutir tanto a validade, quanto o mérito da atuação administrativa. Sucede, porém, que o controlo judicial se cinge, como acima se referiu, à legalidade ou ilegalidade do ato, o que corresponde a uma importante limitação aos poderes de cognição dos tribunais<sup>58</sup>.

Neste contexto, é usual dizer-se que, quanto ao exercício de poderes discricionários, o seu controlo pelos tribunais é meramente negativo (de legalidade), não podendo incidir sobre o mérito da atuação administrativa. Na síntese de SÉRVULO CORREIA, fora das matérias de estrita vinculação, «*o âmbito funcional da jurisdição é qualificado pela natureza jurídica da controvérsia*», não podendo o tribunal imiscuir-se em juízos atinentes à bondade, conveniência ou mérito da atuação administrativa<sup>59-60</sup>. Para sustentar tal posição tem vindo a ser invocado o facto de a Administração estar tendencialmente melhor colocada (face a um tribunal) para avaliar qual o meio mais

---

<sup>56</sup> Não será assim, por exemplo, quando a atuação administrativa conduza a resultados injustos, uma vez que o princípio da justiça é parâmetro de validade da atuação administrativa. Em tal caso, a atuação administrativa merecerá crítica, não no plano do mérito, mas no plano da própria validade, sendo ilegal.

<sup>57</sup> Referindo que é nesta tarefa de ponderação e hierarquização que se traduz o exercício de poderes discricionários, cfr. ALMEIDA, Mário Aroso de, *Teoria Geral do Direito Administrativo – O Novo Regime do Código do Procedimento Administrativo*, Almedina, Coimbra, 2017, 4.ª edição, p. 312.

<sup>58</sup> Em síntese, não cabe aos tribunais discutir o mérito da atuação administrativa ao abrigo de poderes vinculados, nem os mesmos podem discutir o mérito da atuação administrativa ao abrigo de poderes discricionários. É neste contexto que se compreende a expressão de DIOGO FREITAS DO AMARAL, segundo a qual «*o controlo de mérito só pode ser feito, no nosso país, pela Administração*» (cfr. AMARAL, Diogo Freitas do, *Curso de Direito Administrativo*, Volume II, cit., p. 109).

<sup>59</sup> CORREIA, Sérvulo, “Conceitos...”, cit., p. 45.

<sup>60</sup> O controlo jurisdicional da legalidade do ato administrativo prende-se sempre com os aspetos legalmente vinculados do ato, e não com os aspetos discricionários, pelo que, em bom rigor, não constituem limites ao poder discricionário (nesse sentido, cfr. SOUSA, António Francisco de, *A Discricionariedade Administrativa*, cit., p. 294).

adequado à satisfação do interesse público secundário inerente à norma legal<sup>61</sup>. Indo mais longe, alguma doutrina sustenta ainda que, por mudar ao longo do tempo e em face de diversas circunstâncias, o interesse público secundário não pode ser adequadamente prosseguido através de sentenças judiciais, definitivas e imutáveis (ao contrário do ato administrativo, em regra livremente revogável)<sup>62</sup>.

Como a doutrina e a jurisprudência uniformemente apontam, um ato administrativo discricionário será ilegal quando padeça de um dos seguintes vícios: incompetência do seu autor<sup>63</sup>, vício de forma, outros casos de violação de lei<sup>64</sup> ou desvio de poder<sup>65-66</sup>. Em nosso entendimento, o controlo de legalidade a cargo dos tribunais não se cinge, porém, à apreciação da eventual existência desses vícios quase exclusivamente

---

<sup>61</sup> Neste contexto, MÁRIO AROSO DE ALMEIDA conclui que é a necessidade de efetiva prossecução dos fins constitucional e legalmente atribuídos à Administração que desaconselha a determinação legal excessiva, quando se verifique que «só a Administração, no contacto direto com a situação, está em condições de avaliar» a melhor solução (ALMEIDA, Mário Aroso de, *O Princípio da Razoabilidade como Parâmetro de Atuação e Controlo da Administração Pública*, Almedina, Coimbra, 2.<sup>a</sup> edição, 2022, p. 17).

<sup>62</sup> Neste sentido, cfr. AYALA, *O (Défice de) Controlo Judicial...*, cit., pp. 89-90. Para o Autor, «o alargamento dos poderes de cognição dos tribunais administrativos às questões de mérito, conveniência ou oportunidade, teria como consequência a “cristalização” de soluções que, do ponto de vista da melhor prossecução do interesse público, deveriam poder ser alteradas no futuro, consoante a evolução das necessidades coletivas. Por isso, a margem de livre decisão administrativa, enquanto zona não normativamente heterodeterminada, isto é, enquanto área de mérito, deve estar imune à “verdade jurídica absoluta” das sentenças judiciais» (*idem, ibidem*).

<sup>63</sup> Incluímos aqui todos os tipos de incompetência, independentemente da sua gravidade: a incompetência relativa (em que o poder pertence a outro órgão da mesma pessoa coletiva), a absoluta (em que o poder pertence a um órgão de outra pessoa coletiva administrativa) e a usurpação de poderes (em que o poder pertence a outra função do estado).

<sup>64</sup> Incluindo-se aqui a «violação de vinculações legais respeitantes ao objeto, aos pressupostos ou ao conteúdo, com exclusão dos casos de desvio de poder» (ALMEIDA, Mário Aroso de, *Teoria Geral do Direito Administrativo...*, cit., p. 306). Como esta definição imediatamente indicia, este vício verifica-se apenas quanto a aspetos vinculados do ato, quer os mesmos coexistam ou não com aspetos discricionários.

<sup>65</sup> O desvio de poder, correspondendo à utilização, pelo agente administrativo, do poder conferido pela norma para fim diverso do da lei, é um vício exclusivo dos atos praticados ao abrigo de poderes discricionários. Com efeito, quanto aos atos totalmente vinculados, o fim da norma é ponderado pelo legislador que, à sua luz, determina, sem qualquer margem de liberdade, como deve atuar o agente administrativo. Já nos atos discricionários, sendo o agente administrativo confrontado com diversas alternativas de atuação abstratamente possíveis, impõe-se que averigue qual o intuito da norma, qual o interesse público secundário que a mesma pretende salvaguardar e qual a melhor forma para alcançar esse desiderato. Assim, nos atos administrativos praticados ao abrigo de poderes discricionários, o fim é sempre um aspeto vinculado da atuação, sendo ilegal a atuação administrativa desconforme ao fim da norma (cfr. CAETANO, Marcello, *Manual...*, Volume I, cit., pp. 483-484). Cumpre a este respeito referir que não é desvio de poder apenas a atuação administrativa que vise a prossecução de fins privados do agente, mas toda a atuação administrativa que não permita alcançar o fim da norma, ainda que alcance fim de interesse público diverso desse (cfr. CAETANO, Marcello, *Manual...*, Volume I, cit. p. 510). É por o fim ser um elemento do ato administrativo que releva apenas em alguns atos – os discricionários – que alguma doutrina entende não ser o mesmo um elemento essencial do ato administrativo (nesse sentido, cfr. PEREIRA, André Gonçalves, *Erro e ilegalidade...*, cit., p. 108).

<sup>66</sup> A este elenco, ANDRÉ GONÇALVES PEREIRA acrescenta ainda a falta de causa. Para o Autor, a causa – entendida como verificação dos pressupostos do ato, isto é, como «uma relação de adequação entre os pressupostos do ato e o seu objeto» – é um elemento essencial dos atos administrativos, motivo pelo qual o Autor autonomiza este vício (cfr. PEREIRA, André Gonçalves, *idem*, pp. 122-123). Esta tese não teve, porém, adesão na doutrina e jurisprudência.

formais<sup>67</sup>, abrangendo ainda a verificação do respeito pelos princípios constitucionais que se encontram consagrados no artigo 266.º, n.º 2, da CRP e a que acima fizemos referência. Na ausência de um destes vícios, o ato administrativo praticado ao abrigo de poderes discricionários estará subtraído à revisão dos tribunais.

## 2.5. Conclusão intermédia n.º 1

Pese embora a determinação da lei fiscal se assuma como um importante elemento garantístico no quadro dos preceitos constitucionais a que nos reportámos em 2.1. e 2.2. *supra*, o legislador considera por vezes conveniente – pelos motivos que exporemos em 3.1. *infra* – a concessão de uma margem de liberdade à Administração Tributária. Tal margem de liberdade – que, segundo cremos, deve ser reduzida ao mínimo necessário, mas cuja decisão de concessão cabe em exclusivo ao legislador, naturalmente em respeito pela CRP –, será conferida quando o legislador entenda que a Administração Tributária está mais bem posicionada para encontrar a melhor solução para o caso concreto.

Neste contexto, alcançamos quatro relevantes conclusões preliminares: (i) a lei fiscal deve ser tão determinada quanto possível, exigindo-se, como mínimo, uma regulamentação através de lei formal (ou decreto-lei autorizado) dos elementos essenciais dos impostos; (ii) quando o considere conveniente para que se alcance uma solução mais justa, o legislador pode conferir à Administração Tributária margem de livre decisão na aplicação da lei; (iii) existindo margem de livre decisão, a mesma encontra-se balizada pelos princípios constitucionais fundamentais elencados no artigo 266.º, n.º 2, da CRP, não se concebendo, em caso algum, uma atuação administrativa arbitrária; e (iv) é ao legislador que cabe ajuizar, confrontando os vários princípios constitucionais em conflito e sempre com o fito de assegurar como fim último a realização da justiça, se e em que medida é desejável conferir uma margem de liberdade à Administração Tributária, podendo revogar essa concessão a todo o tempo.

---

<sup>67</sup> De entre todos os vícios aqui elencados, o único que compreende um juízo sobre o conteúdo material do ato é o desvio de poder.

### 3. DA MARGEM DE LIVRE DECISÃO EM MATÉRIA FISCAL

#### 3.1. Introdução ao problema: indeterminação normativa e margem de livre decisão

Sem prejuízo das dimensões do princípio da legalidade acima expostas, certo é que o legislador não pode – nem deve – regulamentar, de forma exaustiva, todas as situações da vida, sendo inevitável a existência de um certo grau de indeterminação normativa<sup>68-69</sup>. Com efeito, dada a necessária limitação da linguagem (e, por maioria de razão, da linguagem jurídica)<sup>70</sup> e a impossibilidade de antevisão de todas as situações e comportamentos possíveis, uma tipicidade fechada em matéria fiscal poderia conduzir ao tratamento diferenciado de situações que, segundo critérios de igualdade e justiça, mereceriam tratamento idêntico. Neste contexto, em vez de elaborar normas excessivamente determinadas – as quais poderiam ter como consequência a criação de lacunas não intencionais por falta de previsão normativa<sup>71</sup> –, o legislador poderá optar por utilizar conceitos jurídicos indeterminados ou cláusulas gerais<sup>72</sup> que, sendo densificados e concretizados casuisticamente, permitirão ao agente administrativo, imbuído do espírito legislativo e da lógica do sistema, aplicar o direito nos moldes pretendidos pelo legislador. A este respeito, a doutrina tem vindo a postular a utilização pelo legislador de

---

<sup>68</sup> A indeterminação é uma *inevitabilidade* (cfr. DOURADO, Ana Paula, *O Princípio da Legalidade...*, cit., p. 363), uma *fatalidade* (cfr. ASCENSÃO, José de Oliveira, *O Direito – Introdução e Teoria Geral*, Almedina, Coimbra, 11.ª edição, 2003, p. 369). A este respeito, SÉRVULO CORREIA sublinha a indesejabilidade da «*capacidade de omniprevisão e omniestatuição do legislador*» atentas a «*flexibilidade e capacidade de inovação essenciais à conceção e prossecução das políticas administrativas*» (cfr. CORREIA, Sérvulo, “Conceitos jurídicos indeterminados e âmbito do controlo jurisdicional”, in *Justiça Administrativa*, n.º 70, julho/agosto de 2008, pp. 41 e 42).

<sup>69</sup> Sendo certo que «*a democracia não é incompatível com a indeterminação legal, mas é incompatível com uma indeterminação legal muito elevada e generalizada (e se não estiverem asseguradas a previsibilidade, a estabilidade e a fundamentação racional da decisão)*» (DOURADO, Ana Paula, *O Princípio da Legalidade...*, cit., p. 81).

<sup>70</sup> De notar que indeterminação normativa não se confunde com polissemia do texto, existindo diversas expressões polissémicas que, no contexto da norma, não suscitam quaisquer dúvidas quanto ao seu significado. Em tais casos, não obstante a polissemia, o conceito será determinado (cfr. WOLFF, Hans J., BACHOF, Otto e STÖBER, Rolf, *Direito Administrativo*, cit., p. 450).

<sup>71</sup> Pronunciando-se sobre a distinção entre lacunas intencionais e não intencionais no campo específico do direito fiscal, cfr. DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal...*, cit., pp. 296-298.

<sup>72</sup> Embora «*abstração e indeterminação não [sejam] noções equivalentes*» (cfr. MOREIRA, Fernando Azevedo, “Conceitos Indeterminados: sua sindicabilidade contenciosa”, in *Revista de Direito Público*, Ano I, novembro de 1985, Vulgus Editora, pp. 30-31), a aplicação das cláusulas gerais tem sempre implícita alguma indeterminação, na medida em que não se encontram balizados *ab initio* todos os casos a que a previsão normativa se vai aplicar, cabendo ao intérprete descortinar quais as situações da vida que se devem subsumir no enunciado normativo. Nas cláusulas gerais, a previsão normativa é elaborada em termos de grande generalidade (ENGLISH, Karl, *Introdução ao pensamento jurídico*, Fundação Calouste Gulbenkian, 11.ª edição, 2014, tradução de JOÃO BAPTISTA MACHADO do original *Einführung in das Juristische Denken*, Verlag W. Kohlhammer, 1983, pp. 228-234).

conceitos-tipo, tornando, desse modo, inequívoca a subsunção na lei dos casos típicos ou frequentes e limitando a indeterminação aos casos atípicos<sup>73-74</sup>.

Os conceitos inseridos numa norma jurídica podem ter graus variáveis de precisão<sup>75</sup>, classificando-se, quanto a nós, como indeterminados sempre que o seu conteúdo não seja clara e imediatamente apreensível<sup>76</sup>. A indeterminação tanto pode decorrer da natureza dos termos empregues, quanto da ausência de densificação do seu conteúdo através de uma jurisprudência pública e constante<sup>77</sup>. Quanto mais indeterminado ou impreciso for o conteúdo de um conceito, tendencialmente mais complexa será a tarefa de apuramento do seu sentido. Tal não significa, não obstante, que possa advogar-se a admissibilidade de diversas interpretações para um mesmo conceito: segundo o nosso entendimento, o apuramento do conteúdo de um conceito indeterminado é, em princípio, uma tarefa puramente hermenêutica, salvo intenção do legislador em sentido contrário. Por outras palavras, a pura indeterminação consubstancia um problema exclusivamente interpretativo, que deverá ser ultrapassado através da reconstituição do pensamento legislativo, atendendo à lógica e à coerência do sistema<sup>78-79</sup>. Assim, por mais

---

<sup>73</sup> Como *supra* se referiu, em matéria fiscal, a lei deve ser tão determinada quanto possível, admitindo-se a indeterminação na estrita medida em que o justifiquem os diversos princípios constitucionais, em particular o princípio da igualdade (que reclama o tratamento semelhante de situações comparáveis, não se compadecendo com uma ideia de tipicidade fechada que impeça a aplicação da norma legal a situações de facto do mesmo tipo). Neste sentido – que subscrevemos integralmente –, cfr. DOURADO, Ana Paula, *O Princípio da Legalidade...*, cit., pp. 329-331, assinalando que «a reserva de lei fiscal postula leis determinadas, no sentido em que os casos típicos ou paradigma devem estar previstos na lei, de forma que a aplicação da lei a todos os casos semelhantes seja feita através do conjunto de argumentos legais».

<sup>74</sup> Introduzindo neste ponto preocupações de eficiência e praticabilidade, JOSÉ CASALTA NABAIS sugere que se assumam «como regra o que é típico, normal, provável, e desprezando o potencial de diferenciação e individualização que uma tributação analítica e assente na capacidade contributiva efetivamente proporcionam». Para este Autor, deverá admitir-se o sacrifício do princípio da igualdade em prol da eficiência, desde que a desigualdade não seja gritante e, em consequência, intolerável – cfr. NABAIS, José Casalta, *O dever fundamental...*, cit., pp. 375-377.

<sup>75</sup> Com ALBERTO XAVIER, entendemos que «a problemática da indeterminação não é tanto de natureza como de grau» (cfr. XAVIER, Alberto, *Conceito...*, cit., p. 333). Na prática, ao intérprete é sempre exigido que, através da exegese, apure o sentido dos termos contidos na norma jurídica, operação que tornará determinado tudo o que, em virtude da imprecisão da linguagem, seja, pelo menos em abstrato, suscetível de mais do que uma interpretação. A operação em referência – que é sempre necessária – será tanto mais complexa quanto maior for o grau de indeterminação contido na norma.

<sup>76</sup> Cfr. ENGLISH, Karl, *Introdução ao pensamento jurídico*, cit., p. 208.

<sup>77</sup> Cfr. MAURER, Hartmut, *Derecho Administrativo...*, cit., p. 175.

<sup>78</sup> Precisamente nesse sentido, embora recusando a utilização da expressão “conceitos jurídicos indeterminados” àqueles cujo preenchimento se faz através de um mero raciocínio teórico-discursivo, isto é, puramente hermenêutico, cfr. CORREIA, José Manuel Sérvulo, “Conceitos jurídicos indeterminados...”, cit., pp. 32-57. Para o Autor, tais conceitos «só impropriamente podem ser considerados “indeterminados”» (*idem*, p. 43), reservando-se essa expressão para «os conceitos de prognose ou de avaliação metajurídica, [uma vez que] esses permitem diferentes densificações todas elas conformes ao Direito» (*idem*, *ibidem*).

<sup>79</sup> Sendo um problema puramente interpretativo, a sua solução passará por considerar os vários elementos a que alude o artigo 9.º do Código Civil, *i.e.*, literal, teleológico, sistemático e histórico (cfr. ASCENSÃO, José de Oliveira, *O Direito...*, cit., p. 393).

difícil que seja alcançar o verdadeiro significado da norma, a operação através da qual se alcança esse desígnio é, salvo intenção do legislador em sentido contrário, estritamente vinculada e, em consequência, totalmente sindicável pelos tribunais<sup>80</sup>.

Esta nossa posição está longe de ser unânime, sendo três as posições que, sobre o tema, são perfilhadas na doutrina: para alguns autores, a aplicação e interpretação de conceitos jurídicos indeterminados compreende sempre uma margem de livre decisão administrativa; para outros, os conceitos jurídicos podem conferir, ou não, tal margem de livre decisão; para uma terceira corrente, a interpretação e aplicação destes conceitos é uma tarefa totalmente vinculada<sup>81</sup>. Explanando a evolução da teoria da indeterminação e os contornos que pode revestir, COLEMAN e LEITER referem que esta – enquanto inadequação ou insuficiência dos argumentos legais para justificar a aplicação do Direito ao caso concreto<sup>82</sup> – pode ser definida como correspondendo a quatro tipos de situações: (i) os argumentos legais não permitem alcançar qualquer resultado; (ii) os argumentos legais permitem alcançar qualquer resultado; (iii) os argumentos legais nunca permitem alcançar um único resultado ou (iv) os argumentos legais não permitem alcançar um único resultado quando estamos perante os chamados casos difíceis (*hard cases*), permitindo, pelo contrário, alcançar um único resultado nas outras situações (*easy cases*)<sup>83</sup>. Em (i) e (ii), a tarefa interpretativa seria totalmente livre porque qualquer interpretação seria possível; em (iii) e (iv), os argumentos legais apresentar-se-iam como limitações inerentes à tarefa interpretativa, mas insuscetíveis de eliminar totalmente a margem de livre decisão. Não subscrevemos esta esquematização de COLEMAN e LEITER, na medida em que entendemos que o essencial é saber se a tarefa reservada pela lei ao intérprete é totalmente baseada em argumentos legais (ainda que a interpretação seja particularmente complexa, por se tratar de um *hard case*) ou de outros ramos do saber técnico

---

<sup>80</sup> Cremos ser cristalina a síntese de MARIA CELESTE CARDONA, com a qual concordamos inteiramente, ao referir que «a univocidade característica da interpretação não é compatível com a existência de várias soluções objetivamente válidas» (cfr. CARDONA, Maria Celeste, “O regime e a natureza da discricionariedade imprópria e da discricionariedade técnica”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, Centro de Estudos Fiscais, n.º 289/291, janeiro-março de 1983, p. 213). Assim, subscrevemos o entendimento de ANDRÉ GONÇALVES PEREIRA, segundo o qual «[a] discricionariedade começa onde acaba a interpretação» (cfr. PEREIRA, André Gonçalves, *Erro e ilegalidade...*, cit., p. 217).

<sup>81</sup> Sintetizando estas posições, cfr. SOUSA, António Francisco de, SOUSA, António Francisco de, *A Discricionariedade Administrativa*, Editora Danúbio, Lisboa, 1987, pp. 300-306.

<sup>82</sup> *A contrario sensu*, a lei será determinada quando os argumentos legais justificam (e sustentam), integralmente e com caráter de exclusividade, as decisões dos órgãos aplicadores da lei – nesse sentido, COLEMAN, Jules L., e LEITER, Brian, *Determinacy, Objectivity, and Authority*, University of Pennsylvania Law Review, Vol. 142: 549 1993, p. 560, e DOURADO, Ana Paula, *O Princípio da Legalidade Fiscal...*, cit., p. 329.

<sup>83</sup> COLEMAN, Jules L., e LEITER, Brian, *Determinacy...*, cit., pp. 561-564.

(pressupondo a ponderação de conhecimentos de outras áreas que se situam fora do estrito âmbito do Direito<sup>84</sup>), ou se, pelo contrário, pressupõe a realização de juízos valorativos reservados, pelo legislador, ao agente administrativo. No primeiro caso, haverá sempre uma única solução correta; no segundo, concebendo-se diversas possibilidades (pelo menos abstratamente<sup>85</sup>) admissíveis e todas elas (pelo menos abstratamente<sup>86</sup>) comparáveis, a última palavra caberá necessariamente à Administração, que não poderá ser substituída pelo juiz nesta tarefa. Por ser este o nosso entendimento, rejeitamos também as teorias que, decompondo os conceitos indeterminados em zonas de certeza positiva/negativa e de incerteza<sup>87</sup>, ou em núcleo e auréola<sup>88</sup>, recusam o controlo judicial quanto à parte do conceito cujo conteúdo é difuso e admite, por isso, várias interpretações possíveis. Não significa isto que recusamos a premissa de que a indeterminação é quantitativa, existindo em maior ou menor grau em todos os conceitos<sup>89</sup>, mas apenas a ilação que alguma doutrina daí extrai e que limita, em todas as situações de indeterminação<sup>90</sup>, o controlo judicial da aplicação (de pelo menos parte) do conceito.

Como anteriormente tivemos oportunidade de referir, cremos que a multiplicidade de interpretações é um pressuposto para que se esteja perante um conceito indeterminado, sendo certo que nem todos os conceitos desse tipo conferem margem de livre decisão

---

<sup>84</sup> Estas situações de cruzamento com outros ramos do saber, vulgarmente subsumidas (incluindo pela jurisprudência dos nossos tribunais superiores) à “discricionariedade técnica”, serão retomadas e densificadas no ponto 3.5. *infra*. Antecipamos desde já que concordamos com MARIA CELESTE CARDONA quando se pronuncia pela inexistência de motivos que justifiquem a autonomização desta figura face à *pura indeterminação* a que *supra* nos reportamos (cfr. CARDONA, Maria Celeste, “O regime...”, *cit.*, p. 166, nota de rodapé 14) – em ambos os casos, a questão que se coloca é a de apurar qual o sentido da norma legal, tendo a *discricionariedade técnica* como única particularidade o facto de esse sentido não ser extraível sem recurso a conhecimentos de outros ramos do saber técnico.

<sup>85</sup> Fazemos esta ressalva porque nem todas as hipóteses abstratamente possíveis serão necessariamente equivalentes ou, sequer, admissíveis no caso concreto – ao intérprete caberá, analisado o interesse público secundário subjacente à norma, aferir quais as hipóteses de atuação com que efetivamente se confronta.

<sup>86</sup> *Idem*.

<sup>87</sup> Cfr. AYALA, Bernardo Diniz de, *O (Défice de) Controlo Judicial...*, *cit.*, p. 123.

<sup>88</sup> ENGLISH, adotando a terminologia de PHILIPP HECK, conclui que «[s]empre que temos uma noção clara do conteúdo e da extensão dum conceito, estamos no domínio do núcleo conceitual. Onde as dúvidas começam, começa o halo do conceito – cfr. ENGLISH, Karl, *Introdução ao Pensamento Jurídico*, *cit.*, p. 209.

<sup>89</sup> É a posição expressamente assumida por ANA PAULA DOURADO em *O Princípio da Legalidade Fiscal...*, *cit.*, p. 435. A este respeito, como nota ENGLISH, os conceitos absolutamente determinados são excepcionais, cingindo-se aos conceitos numéricos (ENGLISH, Karl, *Introdução ao Pensamento Jurídico*, *cit.*, pp. 208-209).

<sup>90</sup> As considerações críticas que em seguida apresentamos resultam do facto de as teorias de limitação do poder judicial em causa se aplicarem de forma aparentemente indistinta consoante o legislador tenha ou não conscientemente transferido para a Administração a liberdade de fixar o sentido, conteúdo ou efeitos jurídicos resultantes da aplicação da norma no caso concreto. Tal não significa que repudiamos as teorias quando estejamos perante situações – que trataremos em seguida – de verdadeira margem de livre decisão administrativa, já que em tais casos o juízo efetuado pela Administração, sendo defensável, deve efetivamente prevalecer, não se justificando a sua substituição pelos tribunais. Esta é a posição de ANA PAULA DOURADO e com ela concordamos inteiramente (cfr. *O Princípio da Legalidade Fiscal*, *cit.*, p. 435).

administrativa<sup>91</sup>. Por outro lado, e como *supra* referimos, é a existência de margem de livre decisão que justifica a limitação do controlo judicial da atividade administrativa, pelo que a mesma será totalmente sindicável sempre que consubstancie uma tarefa puramente interpretativa. Neste contexto, recusamos a teoria de OTTO BACHOF, para quem a aplicação de conceitos jurídicos indeterminados num caso concreto não pode ser revista pelos tribunais por, em virtude da indeterminação, existirem diferentes *pontos de vista aceitáveis*, não se justificando substituir o da Administração pelo do Tribunal<sup>92</sup>. Ideia semelhante<sup>93</sup> está subjacente à teoria da defensabilidade de ULE<sup>94</sup> – segundo a qual os tribunais devem aceitar o preenchimento de conceitos jurídicos indeterminados efetuado pela Administração sempre que o mesmo seja defensável – que, pelos mesmos motivos, rejeitamos sempre que não exista margem de livre decisão.

Como acima referimos, diferentes da *pura indeterminação* são as situações em que o legislador confere à Administração, de forma intencional<sup>95</sup>, espaço para a introdução de juízos valorativos, o que pode suceder tanto no preenchimento dos pressupostos de atuação – liberdade de avaliação –, como na determinação do sentido ou conteúdo concreto da sua atuação – liberdade de ação<sup>96</sup>. Em tais situações, não estamos

---

<sup>91</sup> É neste sentido que ANA PAULA DOURADO classifica os conceitos jurídicos indeterminados em discricionários e não discricionários, sustentando que a existência de uma margem de liberdade deve ser aferida casuisticamente, através da interpretação da norma (cfr. *O Princípio da Legalidade Fiscal...*, cit., pp. 427-429).

<sup>92</sup> Mas não a sua interpretação em abstrato (cfr. BACHOF, Otto, “Beurteilungsspielraum, Ermessen und unbestimmter Rechtsbegriff im Verwaltungsrecht“, in *Juristenzeitung*, 10. Jahrg., Número 4, 1955, p. 99). Para o Autor, os tribunais podem rever a interpretação (em abstrato) de qualquer conceito, mas não a sua subsunção (no caso concreto), o que, quanto a nós, consubstancia uma divisão artificial impossível de operacionalizar: se a competência dos tribunais é, regra geral, de revisão da aplicação da lei, seria praticamente impossível – salvo quanto ao Tribunal Constitucional, quando chamado a pronunciar-se em sede de fiscalização abstrata da constitucionalidade – que pudessem pronunciar-se em abstrato sobre o conteúdo da norma.

<sup>93</sup> Embora sem o erro metodológico atinente à divisão artificial das tarefas de interpretação e aplicação da norma a que nos reportamos na nota de rodapé anterior.

<sup>94</sup> Descrita por ANA PAULA DOURADO em *O Princípio da Legalidade Fiscal...*, cit., pp. 434-435.

<sup>95</sup> Mesmo quando o legislador pretende delimitar com precisão o sentido da norma, a tarefa interpretativa do seu conteúdo e alcance é não raras vezes árdua, quer em virtude da polissemia do texto (muitas vezes decorrente da utilização de expressões ambíguas), quer porque o intérprete é confrontado com a possibilidade de o pensamento legislativo não coincidir exatamente com um ou vários dos sentidos normativos extraíveis do preceito legal (cfr. MACHADO, João Baptista, *Introdução ao Direito e ao discurso legitimador*, Almedina, Coimbra, 2002, pp. 175-176). Em tais situações, porém, não se verifica a intenção legislativa de conferir ao aplicador do direito qualquer margem de liberdade, o que exclui a existência de qualquer liberdade na aplicação da lei. Estaremos, no limite, perante pura indeterminação legal, que impõe a extração do único sentido da norma através da hermenêutica. No mesmo sentido, cfr. QUEIRÓ, Afonso, *O Poder Discricionário da Administração*, Coimbra Editora, Coimbra, 1944, pp. 261-262.

<sup>96</sup> Como nota OTTO BACHOF, tal liberdade pode ser de ação ou de avaliação, consoante permita ao agente administrativo escolher como atuar quando se verificarem certos pressupostos legalmente determinados ou lhe conceda alguma margem de manobra na avaliação das condições da sua atuação (cfr. BACHOF, Otto, “Beurteilungsspielraum...”, cit., p. 98).

já no âmbito da simples interpretação, mas antes num espaço materialmente compreendido na função administrativa do Estado e que não pode ser invadido por outras funções, designadamente pelo poder judicial através da revisão e substituição do juízo realizado pela entidade administrativa.

Em jeito de síntese, diremos que a abertura normativa, quando resulte da intenção consciente do legislador de atribuir à Administração uma margem de livre decisão, confere ao agente administrativo, a par de poderes estritamente vinculados de atuação, poderes discricionários<sup>97</sup>. Neste sentido, um poder será vinculado quando o seu exercício for rigorosamente regulado pelo legislador, e discricionário quando o legislador confira intencionalmente ao órgão administrativo uma margem de liberdade, seja de ação seja de avaliação dos pressupostos de atuação, incumbindo-o de atuar da maneira mais conforme ao interesse público secundário subjacente à norma<sup>98</sup>, sempre em respeito pelos princípios constitucionais que imperativamente regulam toda a atividade administrativa. Assim, mesmo quando exista uma margem de liberdade – cuja amplitude pode ser maior ou menor, como ao longo do presente estudo se detalhará –, a atuação administrativa nunca será arbitrária ou totalmente livre<sup>99</sup>. Ademais, existem aspetos da atuação que resultam sempre imperativamente da lei, estando necessariamente subtraídos a qualquer margem de liberdade administrativa – para além do fim, também a competência para atuar tem de ser sempre conferida pelo legislador. Por outro lado, mesmo perante uma norma legal quase inteiramente fechada, identifica-se sempre uma estreita margem de liberdade, ao menos quanto ao momento concreto da atuação. Neste contexto, em maior ou menor grau,

---

<sup>97</sup> Não reservamos a expressão *poderes discricionários* para as situações em que o legislador atribui discricionariedade administrativa em sentido próprio – conceito que densificaremos ao longo do presente trabalho –, antes incluindo todas as situações em que se identifica uma margem de liberdade que, como veremos, pode não se subsumir a verdadeira discricionariedade.

<sup>98</sup> Conferindo ao interesse público o papel de fundamento e limite da atuação administrativa, cfr. WOLFF, Hans J., BACHOF, Otto e STÖBER, Rolf, *Direito Administrativo*, Vol. 1, Fundação Calouste Gulbenkian, 2006, tradução de ANTÓNIO F. SOUSA do original *Verwaltungsrecht*, C.H. Beck'sche Verlagbuchhandlung, Vol. 1, Munique, 11.ª edição, 1999, p. 424. No mesmo sentido, cfr. CAETANO, Marcello, *Manual...*, Volume I, p. 214.

<sup>99</sup> WOLFF, Hans J., BACHOF, Otto e STÖBER, Rolf, *Direito Administrativo*, cit., p. 424.

todos os atos administrativos resultam da conjugação de poderes vinculados e poderes discricionários<sup>100-101-102</sup>.

### 3.2. Margem de livre decisão, discricionariedade e margem de livre apreciação

Até este ponto, focámos a nossa análise na existência ou ausência de margem de livre decisão administrativa, não tomando posição acerca das modalidades que tal liberdade pode revestir. Esta é uma questão complexa e controversa, mas essencial no estudo da matéria que nos ocupa, motivo pelo qual passaremos a discernir, dentro da margem de livre decisão, dois conceitos amplamente discutidos no âmbito do direito administrativo: os conceitos de discricionariedade e margem de livre apreciação.

Historicamente, a discricionariedade administrativa foi definida como situando-se na estatuição da norma, correspondendo a uma liberdade na determinação dos efeitos jurídicos decorrentes da respetiva aplicação<sup>103</sup>. Segundo esta teoria, a distinção entre interpretação e aplicação de conceitos jurídicos indeterminados (tipicamente incluídos na margem de livre apreciação administrativa) e discricionariedade deveria ser efetuada por referência à estrutura da norma, qualificando-se os primeiros como os mecanismos de concessão de liberdade incluídos na previsão e reservando-se a

---

<sup>100</sup> Neste sentido, cfr. CAETANO, Marcello, *Manual...*, Volume I, *cit.*, p. 490, e CONDESSO, Joaquim Manuel Charneca, “Discricionariedade da Administração Fiscal”, *in Julgar*, Coimbra Editora, n.º 15, 2011, p. 151. Como assinala este último Autor, nem mesmo o ato de liquidação – por definição *quase totalmente vinculado* – é desprovido de liberdade, já que à Administração Tributária é deixada uma pequena margem de liberdade na determinação do momento concreto da prolação do ato (naturalmente dentro dos limites temporais que a lei prevê).

<sup>101</sup> Numa ilustração impressiva, WOLFF, BACHOF e STOBER referem que «*toda a produção jurídica, abstrata ou concreta, está situada entre os polos da plena liberdade e da estrita vinculação*» (cfr. WOLFF, Hans J., BACHOF, Otto e STOBER, Rolf, *Direito Administrativo*, *cit.*, p. 446). Recordamos, em todo o caso, que, na esteira destes mesmos autores, a atuação nunca é inteiramente livre, porque se encontra sempre balizada ao fim de interesse público subjacente à norma que relega para a Administração o poder de atuar (WOLFF, Hans J., BACHOF, Otto e STOBER, Rolf, *idem*, p. 424). No mesmo sentido, cfr. QUEIRÓ, Afonso, *O Poder Discricionário...*, *cit.*, p. 292.

<sup>102</sup> Para ANDRÉ GONÇALVES PEREIRA, um ato poderá, pelo menos em teoria, ser totalmente vinculado, mas nunca totalmente discricionário, uma vez que será sempre necessariamente vinculado quanto à competência e quanto ao fim (cfr. PEREIRA, André Gonçalves, *Erro e Ilegalidade...*, *cit.*, p.220). Recusando igualmente a existência de atos totalmente livres, cfr. SOUSA, António Francisco de, *A Discricionariedade Administrativa*, *cit.*, pp. 18-19. Concordando que o fim e a competência são sempre aspetos vinculados, JOAQUIM CONDESSO conclui que não existem atos totalmente discricionários nem atos totalmente vinculados, neste último segmento discordando de ANDRÉ GONÇALVES PEREIRA (cfr. CONDESSO, Joaquim Manuel Charneca, “Discricionariedade...”, *cit.*, p. 152). A este respeito, cumpre assinalar que a determinação do fim da norma cabe sempre e em exclusivo ao legislador, nunca à Administração (cfr. SOUSA, Domingos Pereira de, “Legalidade, Vinculação e Discricionariedade na Administração Tributária”, *in De Legibus*, Número 0, Faculdade de Direito da Universidade Lusófona, 2020, p. 42).

<sup>103</sup> Analisando estas posições, firmadas «[e]m fases anteriores da construção teórica do instituto da discricionariedade administrativa», cfr. CORREIA, J. M. Sérvulo, *Legalidade e Autonomia...*, *cit.*, p. 319.

discricionariiedade para a liberdade de atuação compreendida na estatuição<sup>104-105</sup>. Esta teoria, que trata as duas figuras como totalmente autónomas, identificando limites rígidos que claramente as distinguem<sup>106</sup>, é atualmente repudiada pela generalidade da doutrina, criticando-se o facto de «*esse pretense critério* [de distinção das duas figuras em função

---

<sup>104</sup> Esta é a posição de WOLFF, BACHOF e STOBBER que, ao definirem a discricionariiedade como a liberdade para definir os efeitos jurídicos decorrentes da aplicação da norma (ou o momento da sua produção), dizem de forma esclarecedora que «*o domínio da discricionariiedade só começa quando os pressupostos da lei estão preenchidos*», não existindo discricionariiedade quanto à fixação dos pressupostos de atuação (cfr. WOLFF, Hans J., BACHOF, Otto e STOBBER, Rolf, *Direito Administrativo*, cit., pp. 461-462). No mesmo sentido, HARTMUT MAURER diz lapidarmente que «*a discricionariiedade concerne à consequência jurídica de uma regulamentação legal*», distinguindo entre discricionariiedade de decisão – quando o órgão administrativo pode decidir se vai ou não atuar – e discricionariiedade de opção – quando o órgão administrativo pode escolher uma de entre várias alternativas de atuação (cfr. MAURER, Hartmut, *Derecho Administrativo...*, cit., p. 167), e que «*os conceitos jurídicos indeterminados e a margem de livre apreciação constituem problemas que se atêm ao pressuposto de direito da norma legal*», i.e., à previsão normativa (cfr. MAURER, Hartmut, *idem*, p. 174).

<sup>105</sup> No que diríamos ser uma posição mitigada, ANDRÉ SALGADO DE MATOS e MARCELO REBELO DE SOUSA (cfr. SOUSA, Marcelo Rebelo de, e MATOS, André Salgado de, *Direito Administrativo Geral*, Tomo I, cit., pp. 187-196) definem discricionariiedade como liberdade de escolha entre várias alternativas de atuação e margem de livre apreciação – na qual incluem a concretização de conceitos jurídicos indeterminados – como a «*atribuição por lei de uma liberdade à administração na apreciação das situações de facto que dizem respeito aos pressupostos das suas decisões*». Ora, esta definição corresponde à de previsão, factispécie, *tatbestand*, *fattispecie* ou *factispecies* (neste sentido, cfr. ASCENSÃO, José de Oliveira, *O Direito...*, cit., p. 45). Limitando os Autores os conceitos jurídicos indeterminados à margem de livre apreciação e excluindo-os da discricionariiedade (que associam à consequência jurídica, isto é, à estatuição), parecem os mesmos sufragar esta posição. Não obstante, podemos dizer que a sua posição é mitigada pelo facto de, quanto à discricionariiedade, reconhecerem a abertura simultânea da previsão e da estatuição – pese embora refiram que a mesma «*diz primariamente respeito à estatuição*», concebem uma abertura exclusiva da previsão normativa (existindo conceitos jurídicos indeterminados), mas não uma abertura exclusiva da estatuição (que pressuporá sempre a abertura da correspondente previsão) (cfr. SOUSA, Marcelo Rebelo de, e MATOS, André Salgado de, *Direito Administrativo Geral*, Tomo I, cit., p. 188).

<sup>106</sup> Não é assim para JOSÉ CARLOS LAGUNA DE PAZ, que, reconhecendo a relevância da distinção entre (preenchimento de) conceitos jurídicos indeterminados e discricionariiedade administrativa – e assinalando que, *em sentido estrito*, os primeiros não comportam qualquer discricionariiedade –, nota contudo que as duas categorias não podem ser separadas de maneira radical, verificando-se uma aproximação progressiva de ambas, em particular no que se refere aos poderes de cognição dos tribunais. Para alcançar tal conclusão, sustenta o Autor: por um lado, que o preenchimento de determinados conceitos jurídicos indeterminados pressupõe a realização de uma tarefa valorativa, verificando-se uma margem de incerteza que permite alcançar várias interpretações igualmente lícitas, cuja escolha cabe à Administração (trata-se, segundo entende, de uma *discricionariiedade cognitiva ou de juízo*, porquanto o legislador não remeteu à Administração a escolha da melhor atuação possível em abstrato, mas, ao conferir-lhe liberdade para aferir da verificação dos pressupostos de atuação, atribui-lhe reflexamente liberdade para determinar a atuação em concreto); por outro, porque se verifica uma crescente juridicização da discricionariiedade em sentido próprio, o que conduz a que, frequentemente, o exercício de um poder discricionário se limite a uma única solução legalmente admissível. Neste sentido, cfr. PAZ, José Carlos Laguna de, *El control judicial de la discrecionalidad administrativa*, in *Revista Española de Derecho Administrativo*, n.º 186, julio-septiembre de 2017, pp. 83-87.

da estrutura da norma] [ser] *ilusório por depender da técnica legislativa utilizada*»<sup>107-108-109</sup>.

Atualmente, como acima se referiu, enquanto alguns Autores entendem que a existência de uma margem de liberdade é um pressuposto para que se possa considerar existir um conceito indeterminado<sup>110-111</sup>, outros entendem que os conceitos indeterminados podem conferir ou não essa margem de liberdade<sup>112-113</sup>. Em comum, todas essas posições têm o facto de aceitarem que os conceitos jurídicos indeterminados podem situar-se em qualquer parte da norma, configurando – sempre ou em alguns casos, consoante a orientação que se adote – mecanismos através dos quais o legislador atribui liberdade ao agente administrativo.

A margem de livre decisão será, quanto a nós, classificada de margem de livre apreciação quando se esteja perante liberdade de avaliação, e de discricionariedade quando traduza liberdade de ação<sup>114</sup>. Nalgumas situações pode verificar-se uma abertura

---

<sup>107</sup> Cfr. SOARES, Rogério Ehrhardt, *Direito Administrativo*, cit., p. 63

<sup>108</sup> Para ilustrar a inadmissibilidade do critério, tanto ROGÉRIO SOARES como SÉRVULO CORREIA apresentam o seguinte exemplo desenhado por EHMKE: Frase A - «*Em caso de desordens, a polícia tomará as medidas para lhe fazer face*»; Frase B - «*Em caso de desordem que o torne necessário, a polícia atuará*». Pese embora as duas frases tenham exatamente o mesmo significado, a diferente técnica legislativa utilizada (que, como enfatiza SÉRVULO CORREIA, pode mesmo resultar de mero acaso) significaria que, no primeiro caso, estaríamos perante discricionariedade e, no segundo, perante conceitos jurídicos indeterminados. Esta circunstância imediatamente evidencia a inadmissibilidade deste critério formal para distinção das duas figuras – cfr. SOARES, Rogério Ehrhardt, *idem, ibidem*; CORREIA, Sérvulo, *Legalidade e Autonomia...*, cit., p. 320. No mesmo sentido, ENGLISH, Karl, *Introdução ao Pensamento Jurídico*, cit., p. 227.

<sup>109</sup> Recusando a delimitação dos conceitos em função da estrutura da norma, mas admitindo que a margem de livre decisão administrativa tem, em regra, diferentes contornos consoante se materialize na opção entre alternativas de atuação possíveis ou na liberdade de avaliação dos pressupostos de atuação, cfr. DOURADO, Ana Paula, *O Princípio da Legalidade Fiscal...*, cit., p. 430.

<sup>110</sup> Neste sentido, cfr. CORREIA, Sérvulo, “Conceitos...”, cit., pp. 40 e 43, para quem, quando a determinação do conteúdo de um conceito se resolve através de uma tarefa meramente interpretativa – ainda que a mesma se possa configurar como particularmente árdua –, esse conceito *só imprpropriamente pode ser considerado «indeterminado»*. A *contrario sensu*, apenas serão conceitos jurídicos indeterminados aqueles cujo sentido não possa ser apreendidos através de uma tarefa meramente interpretativa, *i.e.*, aqueles em que exista discricionariedade.

<sup>111</sup> Criticando esta posição, tanto ANDRÉ GONÇALVES PEREIRA (cfr. *Erro e ilegalidade...*, cit., p. 217) como MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA (cfr. *Direito Administrativo*, Volume I, Almedina, Coimbra, 1980, p. 244) assinalam que a discricionariedade administrativa não se pode reconduzir à mera operação intelectual de interpretação de conceitos indeterminados.

<sup>112</sup> Nesse sentido, cfr. AMARAL, Diogo Freitas do, *Curso de Direito Administrativo*, Volume II, cit., pp. 116-126, e SOUSA, Marcelo Rebelo de, e MATOS, André Salgado de, *Direito Administrativo Geral*, Tomo I, cit., pp. 191-193.

<sup>113</sup> Considerando que os conceitos discricionários são um subtipo de conceitos jurídicos indeterminados que conferem esta liberdade, cfr. DOURADO, Ana Paula, *O Princípio da Legalidade Fiscal...*, cit., p. 427 e SOARES, Rogério Ehrhardt, *Direito Administrativo*, cit., p. 69.

<sup>114</sup> Seguimos o entendimento de OTTO BACHOF, que critica o uso indiferenciado da mesma expressão – “*ermessen*”/discricionariedade – para designar a margem de liberdade concedida ao agente administrativo nestes dois tipos de situações, preferindo, no que ao preenchimento de conceitos indeterminados diz respeito, a utilização da expressão “*beurteilungsspielraum*”/margem de livre apreciação (cfr. BACHOF, Otto, “*Beurteilungsspielraum...*”, cit., p. 100).

tal da norma que a mesma confere simultaneamente liberdade de ação e de avaliação – são os vulgarmente apelidados “preceitos acoplados”, em que a margem de liberdade conferida ao órgão administrativo é especialmente ampla.

Segundo ENGLISH, a liberdade concedida ao agente pode ter o intuito de que este alcance objetivamente a única solução juridicamente correta – “discricionariiedade vinculada” – ou, em alternativa, relegar para o agente, segundo a sua valoração pessoal, «*a decisão última sobre o justo (correto, conveniente, apropriado) no caso concreto*»<sup>115</sup>. Neste último caso, que consubstanciaria a chamada “discricionariiedade livre”, o ponto de vista subjetivo do agente, desde que formulado em estrito cumprimento dos deveres inerentes ao cargo que ocupa, tornar-se-ia «*critério do juridicamente justo ou correto*»<sup>116</sup>. A discricionariiedade vinculada seria, assim, a “liberdade” para, após apreciação do caso concreto, apurar a única solução em concreto correta, enquanto a discricionariiedade livre, por pressupor a valoração pessoal do agente, assumiria uma dimensão individual, admitindo-se várias soluções possíveis cuja escolha dependeria das características pessoais do agente. Em suma, na discricionariiedade livre, ao lado das particularidades do caso concreto, surgiriam as particularidades e individualidades do agente<sup>117</sup>, num binómio incindível.

Para nós, só é verdadeiramente discricionária a atuação administrativa enquadrada na por ENGLISH na “discricionariiedade livre”, sendo a expressão “discricionariiedade vinculada” contraditória em si mesma, uma vez que o conceito de vinculação surge como antónimo de discricionariiedade: onde há vinculação não há discricionariiedade. Não obstante, e como *supra* se referiu, toda a atuação administrativa tem fundamento e limite na lei, que constitui seu parâmetro de validade. Diremos, assim, que toda a discricionariiedade é livre e simultaneamente vinculada.

### **3.3. Apuramento da existência de margem de livre decisão administrativa**

Como resulta da exposição *supra*, a pedra de toque na matéria que nos ocupa corresponde à identificação da intenção do legislador na feitura da norma, não existindo

---

<sup>115</sup> Cfr. ENGLISH, Karl, *Introdução ao Pensamento Jurídico*, cit., p. 222.

<sup>116</sup> Cfr. ENGLISH, Karl, *Introdução ao Pensamento Jurídico*, cit., pp. 220-223

<sup>117</sup> Cfr. ENGLISH, Karl, *Introdução ao Pensamento Jurídico*, cit., p. 222.

qualquer espécie de margem de livre decisão administrativa accidental ou por omissão<sup>118-</sup>  
<sup>119</sup>. Por outras palavras, o agente administrativo só gozará de liberdade na sua atuação se,  
e na medida em que, o legislador assim tenha conscientemente determinado.  
Contrariamente ao que uma primeira análise poderia fazer crer, descortinar a intenção do  
legislador é, por vezes, uma tarefa verdadeiramente árdua, que só poderá ser levada a  
cabo através de cuidada operação hermenêutica a realizar no caso concreto. Para o efeito,  
haverá, como impõe o artigo 9.º do CC, que partir da letra da lei, reconstituindo a partir  
dela e com recurso aos vários elementos da interpretação os seus verdadeiros sentido e  
propósito<sup>120</sup>. Se, uma vez ponderados todos esses elementos, o intérprete persistir  
dividido quanto à existência da margem de liberdade, deve atuar assumindo que a mesma  
não existe<sup>121</sup>.

Seguindo a aceção ampla de conceito jurídico indeterminado que aqui perfilhamos  
– que inclui nesta categoria, recorde-se, todo e qualquer conceito cujo conteúdo não seja  
clara e imediatamente apreensível, ou seja, todo o conceito que não seja perfeita e  
diretamente determinado –, facilmente se compreende que, para nós, nem todos os  
conceitos desse tipo confirmam liberdade ao agente administrativo. Com efeito, para nós,  
esta classe de conceitos abrange tanto os conceitos puramente classificatórios<sup>122</sup>, cujo

---

<sup>118</sup> Focando precisamente a intenção do órgão legislativo e assinalando que a existência de liberdade administrativa pressupõe essa escolha consciente da parte do legislador, cfr. OLIVEIRA, Mário Esteves de, *Direito Administrativo*, Volume I, cit., pp. 241-243.

<sup>119</sup> O exercício de poderes discricionários não pode fundamentar-se numa ausência de regulamentação legal, antes tendo de se fundar numa norma jurídica que confira tais poderes de atuação ao agente administrativo. Precisamente nesse sentido, ANDRÉ GONÇALVES PEREIRA assinala que «onde não há norma jurídica não há poder, discricionário ou vinculado. O poder discricionário não resulta da ausência de regulamentação legal de dada matéria, mas sim de uma forma possível da sua regulamentação» (cfr. PEREIRA, André Gonçalves, *Erro e ilegalidade no ato administrativo*, Dissertação para Doutoramento em Direito (Ciências Político-Económicas) na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Lisboa, 1962, p. 223). Em sentido contrário, cfr. FERNANDEZ, Juan Ignacio Moreno, *La Discrecionalidad en el Derecho Tributario*, Editorial Lex Nova, Valladolid, 1998, pp. 50-51.

<sup>120</sup> Como nota FORSTHOFF, a identificação da existência de liberdade na atuação administrativa pressupõe uma operação que extravasa a mera redação do preceito, impondo a ponderação da finalidade do texto legal como um todo (cfr. FORSTHOFF, Ernst, *Tratado de Derecho Administrativo*, Estudios de Administración, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1958, Tradução de LEGAZ LACAMBRA, GARRIDO FALLA e GÓMEZ DE ORTEGA Y JUNGE do original *Lehrbuch des Verwaltungsrechts*, C.H. Beck, Munique e Berlim, 5.ª edição, p. 135).

<sup>121</sup> Sendo certo que, como assinala ROGÉRIO EHRHARDT SOARES, em caso de dúvida deverá aplicar-se uma presunção a favor da vinculação, i.e., «só em casos de inequívoca concessão de discricionariade é que ela pode aceitar-se» (cfr. SOARES, Rogério Ehrhardt, *Direito Administrativo*, cit., p. 63). No mesmo sentido, cfr. CORREIA, Sérvulo, “Conceitos...”, cit., p. 42.

<sup>122</sup> A expressão original é da autoria de ROGÉRIO EHRHARDT SOARES (cfr. SOARES, Rogério Ehrhardt, *Direito Administrativo*, cit., pp. 59 ss.) e traduz a classe de conceitos em que se incluem tanto os conceitos cujo conteúdo é apurado através das regras da experiência comum ou de conhecimentos técnicos, como os conceitos jurídicos imprecisos cujo preenchimento não carece de um juízo valorativo do intérprete, bastando-se com um raciocínio baseado em argumentos puramente legais. BERNARDO DINIZ DE AYALA inclui nesta última subcategoria o conceito de “boa-fé” (cfr. AYALA, Bernardo Diniz de, *O (Défice de) Controlo Judicial*, cit., p. 122) –discordamos deste entendimento –, pois consideramos que a apreensão,

sentido é descortinável de forma puramente objetiva, como os conceitos cuja apreensão pressupõe a realização de juízos valorativos pelo intérprete e que designamos de conceitos discricionários<sup>123</sup>. Ora, se a operação de extração de sentido dos conceitos classificatórios é estritamente vinculada, correspondendo a uma tarefa puramente interpretativa<sup>124</sup>, o mesmo não sucede quanto aos conceitos discricionários<sup>125</sup>, em que o legislador quis conferir à Administração uma margem de livre decisão – onde existir essa liberdade, não existirá vinculação. Não obstante esta classificação dos conceitos jurídicos indeterminados nos pareça bem ilustrativa da diversidade de realidades que neles se incluem, cremos, com MARIA CELESTE CARDONA, que «a tarefa não é tanto procurar a natureza dos conceitos [...], mas sim interpretar corretamente o pensamento do legislador ou o pensamento objetivado na lei, através da ponderação de interesses que com ele se pretendem tutelar. Só assim se pode inferir da existência de “liberdade” ou de vinculação»<sup>126</sup>.

Também quando estejamos perante margem de livre decisão que não seja conferida pela utilização de conceitos jurídicos indeterminados, a qual materializará tipicamente situações de liberdade de ação, as dificuldades e desafios não se diferenciam dos que acabámos de elencar. Com efeito, a liberdade de ação, para além de poder decorrer da utilização de conceitos indeterminados pode ser conferida através dos comumente designados “preceitos de possibilidade” ou “preceitos-poder”<sup>127</sup>, através da formulação legal (expressa ou implícita) de resultados alternativos, ou de normas que se limitem a «estabelecer um núcleo mínimo identificador do género de medida, deixando ao executor

---

em toda a sua extensão, do conceito de boa-fé implica a realização de sérias ponderações individuais e casuísticas, cuja valoração não se coaduna com raciocínios puramente lógicos, de simples interpretação legal.

<sup>123</sup> Perfilhamos um conceito mais amplo do que o adotado por ANA PAULA DOURADO, que restringe a utilização da expressão *conceitos discricionários* às situações em que a Administração tem de efetuar uma aplicação da lei à luz das particularidades do caso concreto e está, por isso, impedida de se autovincular, fazendo uma aplicação tipificante (*i.e.*, com recurso aos casos típicos) da lei fiscal (cfr. DOURADO, Ana Paula, *O Princípio da Legalidade Fiscal...*, cit., p. 506. Para a Autora, todos os conceitos jurídicos indeterminados implicam a existência de uma margem de livre decisão que, quanto aos conceitos não discricionários, revestirá a modalidade de margem de livre apreciação. Já segundo o entendimento que aqui sufragamos, serão conceitos discricionários todos aqueles em que existe margem de livre decisão, e não discricionários os demais.

<sup>124</sup> Nesse sentido, cfr. AYALA, Bernardo Diniz de, *O (Défice de) Controlo Judicial...*, cit., p. 124.

<sup>125</sup> Que serão, assim, utilizados como *critérios de discricionariedade* (cfr. CORREIA, Sérvulo, *Legalidade e Autonomia...*, cit., p. 485). Por não limitarmos os conceitos discricionários à discricionariedade em sentido próprio, concebendo-os também como meios de concessão de liberdade de avaliação, preferimos defini-los como “critérios de liberdade”

<sup>126</sup> cfr. CARDONA, Maria Celeste, “O regime...”, cit., pp. 189 e 193.

<sup>127</sup> Isto é, preceitos que, contendo a palavra “pode”, parecem consentir – mas não impor – à Administração Pública que atue.

a invenção do conteúdo completo do ato (“discrecionarietà criativa”)<sup>128-129</sup>. Sucede, porém, que a identificação de normas com estas características constitui um mero indício da existência de discrecionarietà<sup>130-131</sup>, havendo que confirmar, através de uma análise completa do alcance da norma, que o legislador pretendeu efetivamente relegar ao agente administrativo a determinação do conteúdo concreto do ato<sup>132</sup>.

Em suma, sempre que o intérprete é confrontado com uma norma que aparentemente confere ao agente administrativo uma margem de liberdade na sua atuação – seja de ação ou de avaliação –, haverá que reconstituir o pensamento legislativo de modo a determinar qual a intenção do legislador na feitura da norma. De facto, ainda que a estrutura da norma indicie a existência dessa margem de liberdade, importa não olvidar que a forma do preceito não é decisiva, devendo ser ponderada, enquanto elemento literal, juntamente com todos os outros elementos da interpretação<sup>133</sup>.

#### 3.4. Do exercício da margem de livre decisão administrativa

Na realização dos juízos valorativos compreendidos no exercício da liberdade de avaliação, poderá, em abstrato, dar-se relevância à opinião (pessoal) do agente administrativo ou, abstraindo dela, ao entendimento da coletividade ou (em alternativa e na ausência de consenso) do homem médio<sup>134-135</sup>. Esta questão pode ser formulada do

---

<sup>128</sup> Cfr. CORREIA, Sérvulo, *Legalidade e Autonomia*, cit., p. 479.

<sup>129</sup> Quanto à discrecionarietà criativa, a admissibilidade constitucional da mesma dependerá do cumprimento das exigências de densificação normativa postuladas pelo princípio da legalidade e a que *supra* fizemos referência

<sup>130</sup> Neste ponto, destacamos que a utilização da palavra “pode” pode ser particularmente enganadora, já que nem sempre essa locução traduz uma possibilidade de opção por parte do agente administrativo, verificando-se situações em que se assume como um verdadeiro poder-dever – nesse sentido, cfr., entre outros, no Acórdão do TCAS de 11 de abril de 2019, proferido no âmbito do processo n.º 249/14.9BESNT.

<sup>131</sup> «[A] forma revestida pelo preceito não é decisiva para caracterizar os conceitos nele utilizados como discrecionários, antes essa qualificação há de decorrer, caso a caso, de uma completa investigação do alcance da norma» – cfr. XAVIER, Alberto, *Conceito...*, cit., p. 341.

<sup>132</sup> Isto porque, ainda que haja abertura da norma, se não tiver sido atribuída à Administração a tarefa de «em termos criativos, materializar as diretivas contidas nas normas legais, densificando-as em programas ou atos concretos» (cfr. AYALA, Bernardo Diniz de, *O Défice de) Controlo Judicial...*, cit., p. 32), não haverá margem de livre decisão. Enfatizando a importância da interpretação para este efeito, cfr. CARDONA, Maria Celeste, “O regime...”, cit., pp. 189 ss., e, bem assim, MAURER, Hartmut, *Derecho Administrativo*, cit., pp. 168-169.

<sup>133</sup> Neste sentido, cfr. XAVIER, Alberto, *Conceito...*, cit., p. 341.

<sup>134</sup> ENGLISH, Karl, *Introdução ao Pensamento Jurídico*, cit., p.237; AMARAL, Diogo Freitas do, *Curso de Direito Administrativo*, Volume II, cit., pp. 121-122.

<sup>135</sup> Não distinguindo entre liberdade de ação e de avaliação, AFONSO QUEIRÓ pronuncia-se pela vertente subjetiva, reconhecendo que «[m]esmo em hipóteses semelhantes, o resultado da apreciação feita por diversos funcionários é suscetível de variar, de acordo com a sua competência e diligência técnicas, com a sua experiência, com os mil fatores que individualizam os homens» (cfr. QUEIRÓ, Afonso, *O Poder Discrecionário...*, cit., p. 290).

seguinte modo: os juízos valorativos a realizar na aplicação da lei ao caso concreto são juízos subjetivos (do agente) ou objetivos (da coletividade ou do *bonus pater familiae*)? A este respeito, diremos que, sempre que exista consenso generalizado sobre o conteúdo do conceito ou, em alternativa, padrões de pensamento e atuação que permitam apurar a solução a que, com toda a probabilidade, chegaria o homem médio colocado na posição do agente administrativo, o seu preenchimento deve ser feito através de uma valoração puramente objetiva, no sentido do consenso, ainda que o aplicador do Direito dele fizesse, segundo a sua valoração pessoal, uma interpretação divergente<sup>136-137</sup>. Assinalamos que tanto o consenso como o homem médio devem ser apurados dentro da coletividade relevante para a aplicação do conceito no caso concreto, o que implica que nem sempre seja de olhar à comunidade como um todo – pelo contrário, com grande recorrência, o critério será, na verdade, o do “agente administrativo médio”, *i.e.*, o do responsável pelo exercício das funções administrativas, frequentemente colocado perante o dever de decidir em casos análogos, que age de em estrito cumprimento do fim da norma. Cremos, assim, que, sempre que possível<sup>138</sup>, a valoração coletiva deverá prevalecer sobre a valoração individual do agente, pois só assim se alcançarão valores fundamentais em qualquer Estado de Direito, como a igualdade e a justiça.

Já quando a discussão se detém sobre a liberdade de ação, a primeira questão que se coloca é a de discernir em que se traduzem os juízos de oportunidade e conveniência a ela normalmente subjacentes<sup>139</sup>. Na prática, estes juízos podem ser encarados como sendo de utilidade – saber quais as medidas suscetíveis de alcançar o interesse público secundário subjacente à norma – ou de idoneidade – saber quais as medidas mais adequadas a alcançar esse interesse público secundário. A questão é suscitada por

---

<sup>136</sup> Neste sentido, FORSTHOFF recusa que exista margem de liberdade quando o preenchimento do conceito indeterminado possa ser efetuado com recurso à «*communis opinio*» ou ao critério do bom pai de família (cfr. FORSTHOFF, Ernst, *Tratado de Derecho Administrativo*, cit., p. 128).

<sup>137</sup> Embora reportando-se à aplicação da lei pelo juiz e não pelo órgão administrativo, PHILIPP HECK sufraga posição divergente, dizendo que embora as concepções dominantes devam ser atendidas na interpretação e aplicação da norma, as mesmas não devem necessariamente prevalecer sobre o juízo subjetivo e pessoal do juiz, ainda que tal implique um custo para a uniformidade da aplicação da justiça (cfr. HECK, Philipp, *Interpretação da Lei e Jurisprudência dos Interesses*, Editor Arménio Amado, Coimbra, 1947, tradução de JOSÉ OSÓRIO, pp. 246-247).

<sup>138</sup> Um exemplo – porventura o único – em que reputamos de impossível a adoção deste critério objetivo é o da seleção de candidatos em concursos, uma vez que a mesma pressupõe a relevação de impressões pessoais quanto à aptidão dos concorrentes para o cargo a desempenhar (nesse sentido, cfr. WOLFF, Hans J., BACHOF, Otto e STOBBER, Rolf, *Direito Administrativo*, cit., pp. 455-458). Em qualquer outra matéria será, em princípio, sempre possível recorrer a um destes critérios objetivos.

<sup>139</sup> Os quais, constituindo dois polos incindíveis na definição da atuação do agente administrativo, não podem ser encarados como operações distintas no exercício do poder discricionário. Pelo contrário, «*um procedimento só pode considerar-se conveniente se ao mesmo tempo for considerado oportuno, e vice-versa*» (cfr. QUEIRÓ, Afonso, *O Poder Discricionário...*, cit., p. 264).

VITALINO CANAS que, adotando uma lógica de idoneidade, sustenta que o que incumbe à Administração é optar por *uma das medidas mais adequadas* para alcançar a finalidade da norma. O Autor propõe a utilização do princípio da proporcionalidade como norma de ação – *i.e.*, critério a aplicar pela Administração na aplicação do direito no caso concreto – e de controlo –da legalidade da atuação administrativa –, assinalando, no entanto, que os tribunais não podem ir além do juízo mínimo de aferir se a atuação administrativa é *minimamente adequada*. A este respeito, o Autor conclui lapidariamente que «*entre várias alternativas adequadas, é [à Administração] que cabe escolher, não podendo o tribunal invalidar uma medida adequada por haver outra também adequada que repute preferível ou mais adequada*». Não obstante, o tribunal poderá anular o ato administrativo se, identificando outras alternativas de atuação igualmente adequadas, considerar que as mesmas (ou, pelo menos, uma delas) «*produziria efeitos menos drásticos na esfera dos interesses negativamente afetados*». Em tal caso, porém, o poder do órgão jurisdicional cinge-se à anulação do ato que, por desproporcional, será ilegal, e não à prática de um ato que, em substituição, produza os efeitos do ato anulado, embora com aplicação de uma solução alternativa<sup>140</sup>. Concordamos com esta abordagem, mas entendemos que a mesma não se pode cingir ao princípio da proporcionalidade, antes valendo para todos aqueles princípios que, por terem sido incluídos pelo legislador constitucional no artigo 266.º, n.º 2, da CRP, consubstanciam verdadeiros critérios de legalidade da atuação administrativa<sup>141-142</sup>. Neste âmbito destacamos o princípio da justiça que, como assinala DIOGO FREITAS DO AMARAL, embora fosse tradicionalmente incluído na esfera do mérito, foi transferido para a da legalidade, motivo pelo qual entendemos que os tribunais poderão anular um ato administrativo que viole este princípio, ainda que o mesmo tenha

---

<sup>140</sup> Cfr. CANAS, Vitalino, *Discrecionariade...*, cit., pp. 34-35.

<sup>141</sup> Reconhecendo que um ato administrativo discricionário pode ser anulado com fundamento na preterição de princípios constitucionais, SOARES, Rogério Ehrhardt, *Direito Administrativo*, cit., p. 74. No mesmo sentido, SOUSA, Domingos Pereira de, “Legalidade...”, cit., p. 71.

<sup>142</sup> Como nota HARTMUT MAURER, a preterição de princípios gerais de direito administrativos conduz à ilegalidade da atuação administrativa discricionária, uma vez que tais princípios se apresentam como limites objetivos à discricionariade (cfr. MAURER, Hartmut, *Derecho Administrativo...*, cit., p. 173).

sido emitido no uso de liberdade decisória<sup>143-144</sup>. De referir que a entrada em cena dos princípios constitucionais elencados no artigo 266.º, n.º 2, da CRP pode inclusivamente conduzir à redução a zero da discricionariedade, fazendo surgir uma única solução legalmente admissível no caso concreto – caso em que o órgão administrativo não terá outra opção senão adotar essa solução, sob pena de ilegalidade da sua atuação, jurisdicionalmente sindicável<sup>145</sup>.

Uma segunda dimensão do problema, que se entrecruza com o que *supra* referimos a propósito do exercício da margem de livre apreciação, prende-se com o modo de exercício da discricionariedade administrativa. Como nota HARTMUT MAURER, esta figura de flexibilização da atuação administrativa visa alcançar a justiça do caso concreto, motivo pelo qual o seu exercício é, por excelência, individual e casuístico. Não obstante, pode conceber-se o exercício uniformizado da discricionariedade através de instruções administrativas dirigidas aos casos típicos, o que se justifica para assegurar a igualdade de tratamento e não colide com o intuito da concessão de discricionariedade – conceder a última palavra, quanto à oportunidade e conveniência da atuação, à Administração –, uma vez que a atuação concreta é conformada pelo órgão administrativo, embora não por cada um dos agentes administrativos que, em cada caso, são chamados a decidir o caso concreto. A possibilidade de exercício uniformizado da discricionariedade deve ser

---

<sup>143</sup> Como nota DIOGO FREITAS DO AMARAL, já que o artigo 21.º da já revogada LOSTA opunha o *conhecimento da legalidade à apreciação da justiça e conveniência*. Numa síntese impressiva, refere o Autor que, antes da CRP, «[a] legalidade, definida pelo Poder, prevalecia, pois, sobre a justiça. E os tribunais, teoricamente encarregados de fazer a justiça, só podiam impor a legalidade [...]. Era o Estado de legalidade, em lugar do Estado de Direito». Segundo o Autor, o paradigma alterou-se radicalmente com a CRP que, ao transferir a justiça para o campo da legalidade, deixou no campo do mérito somente a apreciação da conveniência do ato, isto é, da *adequação desse ato ao interesse público específico que justifica a sua prática ou à necessária harmonia entre tal interesse e os demais interesses públicos eventualmente afetados pelo ato*. Assim, ao definir a justiça como *«a adequação [do] ato à necessária harmonia entre o interesse público específico que ele deve prosseguir, e os direitos subjetivos e os interesses legalmente protegidos dos particulares eventualmente afetados pelo ato»* (definição coincidente com a do STA no Acórdão proferido a 1 de julho de 1997 no âmbito do processo n.º 041177), e ao dizer que a justiça se encontra no campo da legalidade, resulta do pensamento do Autor que o impacto do ato administrativo nos direitos ou interesses legalmente protegidos dos particulares pode sempre ser sindicado junto dos tribunais administrativos e tributários, ainda que o ato tenha sido praticado ao abrigo de poderes discricionários (cfr. AMARAL, Diogo Freitas do, *Curso de Direito Administrativo*, Volume II, cit., pp. 108-112). No mesmo sentido, cfr. OTERO, Paulo, *Direito do Procedimento Administrativo*, Volume I, Almedina, Coimbra, 1.ª edição, reimpressão de 2022, pp. 215-221, e BARBOSA, Andreia, *A Prestação e a Constituição de Garantias no Procedimento e no Processo Tributário*, Almedina, Coimbra, 2017, p. 48, nota de rodapé 55.

<sup>144</sup> Refira-se que o princípio da justiça vem sendo relevado na jurisprudência dos tribunais superiores. Ilustrando isto mesmo, vejam-se os Acórdãos do TCAS de 25 de novembro de 2021, proferido no processo n.º 410/04.4BELSB, e do STA de 5 de fevereiro de 2003, proferido no âmbito do processo n.º 01648/02. Questão tão complexa quanto interessante é a de saber qual o conteúdo deste princípio, tema que, por extravasar o âmbito do presente estudo, não pode ser mais do que aqui suscitado.

<sup>145</sup> Neste sentido, cfr. MAURER, Hartmut, *Derecho Administrativo...*, cit., p. 174.

apreciada à luz da *ratio* subjacente à concessão desta liberdade de atuação e, mesmo quando admitida, deve conferir aos órgãos administrativos o poder de se desviarem da solução prevista em casos excepcionais ou atípicos<sup>146</sup>. Admitindo-se o exercício uniformizado da discricionariedade, uma atuação do agente que, num caso que não seja de configurar como excepcional, se afaste da atuação superiormente tipificada será necessariamente ilegal<sup>147</sup>, ilegalidade essa que será, nos termos *supra* expostos, totalmente sindicável pelos tribunais.

### 3.5. O caso da (impropriamente) designada “discricionariedade técnica”

Uma outra figura que vem assumindo relevo na jurisprudência e que cumpre distinguir da discricionariedade em sentido próprio é a designada discricionariedade técnica. Na doutrina e na jurisprudência encontram-se noções diversas deste fenómeno, identificando-se Autores que subsumem na discricionariedade técnica a margem de livre apreciação administrativa, em particular a decorrente do emprego pelo legislador de conceitos jurídicos indeterminados<sup>148-149-150</sup>. Discordamos desta aceção ampla do conceito de discricionariedade técnica, entendendo, pelo contrário, que a mesma se cinge às situações em que a atuação administrativa pressupõe a detenção, pelo agente, de conhecimentos extrajurídicos. Serão as situações em que o legislador confere relevo jurídico a termos e conceitos de outros ramos do saber<sup>151</sup> Contrariamente ao que sucede

---

<sup>146</sup> Cfr. MAURER, Hartmut, *Derecho Administrativo...*, cit., pp. 170-171.

<sup>147</sup> Em tal caso, ainda que o ato tenha sido praticado em conformidade com a vontade psicológica do agente – sendo desprovido de erro – e essa vontade esteja orientada para o fim da lei – não se verificando desvio de poder –, o ato será necessariamente ilegal. Discordamos, por isso, de ANDRÉ GONÇALVES PEREIRA, que coloca sempre a tónica na vontade subjetiva do agente (cfr. PEREIRA, André Gonçalves, *Erro e Ilegalidade...*, cit., p. 221).

<sup>148</sup> Assinalando isso mesmo, cfr. PICHEL, Paulo, “O alargamento dos poderes de cognição do tribunal em matéria de discricionariedade técnica da Administração fiscal”, in *Cadernos de Justiça Tributária*, n.º 14, outubro-dezembro de 2016, p. 11.

<sup>149</sup> Esta circunstância merece a crítica de FERNANDO AZEVEDO MOREIRA, que assinala assentar a mesma na premissa errónea de que a aplicação de conceitos jurídicos indeterminados pressupõe sempre especiais conhecimentos de perícia, técnica ou ciência – cfr. MOREIRA, Fernando Azevedo, “Conceitos Indeterminados...”, cit., p. 28.

<sup>150</sup> Equiparando ambas as figuras, veja-se o Acórdão do STA de 3 de fevereiro de 2010, proferido no âmbito do recurso n.º 0844/09, em que o Tribunal parece tratar os dois conceitos como sinónimos.

<sup>151</sup> JOAQUIM CONDESSO distingue a remissão da norma para conceitos técnicos de outros ramos do saber – figura que não reconduz à discricionariedade técnica, antes define como figura afim do poder discricionário – da situação em que a Administração decide unilateralmente aplicar esses conceitos técnicos extrajurídicos – situação, essa, que reconduz à discricionariedade técnica (cfr. CONDESSO, Joaquim, “Discricionariedade...”, cit., p., 155). Não encontramos eco desta posição na jurisprudência, sendo, ademais, a mesma desconforme ao princípio da legalidade na sua dimensão de precedência de lei. Com efeito, é inadmissível que a Administração possa, por sua livre iniciativa e sem norma legal que a habilite a fazê-lo, recorrer a normas técnicas para decidir o sentido da sua atuação; a remissão para outros ramos do

com a verdadeira e própria discricionariedade, não se trata de conferir ao agente administrativo qualquer liberdade na determinação dos contornos da sua atuação, mas antes de descortinar o sentido e alcance de uma norma que emprega termos cujo preenchimento pressupõe a detenção de conhecimentos que não estão à disposição do jurista comum<sup>152</sup>. É, nessa medida, uma tarefa interpretativa com contornos especiais.

Como o parágrafo anterior imediatamente indicia, a discricionariedade técnica é uma figura bem diferente da verdadeira discricionariedade – que caracterizámos em 3.2. *supra* –, motivo pelo qual discordamos da designação que lhe vem sendo atribuída. Com efeito, se, como a jurisprudência vem repetida e certamente assinalando, «*não são os juízos técnicos ou periciais confundíveis com a discricionariedade administrativa*»<sup>153</sup>, não se compreende que doutrinal e jurisprudencialmente se recorra a uma designação que aponta em sentido diametralmente oposto a esse. De modo a evitar alguma confusão conceptual, preferimos reportar-nos à “interpretação e aplicação de conceitos técnicos” para descrever as realidades vulgarmente incluídas na “discricionariedade técnica”.

Ora, os conceitos técnicos podem surgir tanto em normas legais que conferem poderes estritamente vinculados, como em normas que conferem margem de livre decisão ao agente administrativo<sup>154</sup>. Significa isto que, sendo essa a intenção do legislador, os conceitos técnicos podem estar associados ao exercício de poderes discricionários<sup>155-156</sup>. Essa não será, porém, a situação-regra, sendo a tarefa atinente à interpretação de conceitos técnicos, por norma, estritamente vinculada<sup>157</sup>, salvo se outra for a conclusão a que se chega por via da interpretação normativa nos termos explanados no ponto 3.3. *supra*.

---

saber tem de resultar, explícita ou implicitamente, da norma, não sendo uma faculdade na disponibilidade da Administração.

<sup>152</sup> Cfr. BRITO, Miguel Nogueira de, “Sobre a discricionariedade técnica”, in *Separata da Revista de Direito e de Estudo Sociais*, janeiro-setembro de 1994, Ano XXXVI (IX da 2.ª Série), n.ºs 1-2-3, p. 34.

<sup>153</sup> Cfr. Acórdão do TCAS de 26 de setembro de 2019, proferido no âmbito do processo n.º 3291/15.9BESNT.

<sup>154</sup> Não vamos, assim, tão longe quanto MARIA CELESTE CARDONA, que conclui taxativamente que «[u]m juízo cognitivo ou juízo de conhecimento técnico é indubitavelmente diferente de um juízo de oportunidade, isto é, a discricionariedade técnica não comporta nenhuma espécie de liberdade quanto ao preenchimento do conteúdo do conceito nem quanto à subsunção nele de factos reais» (cfr. CARDONA, Maria Celeste, “O regime...”, cit., p. 208).

<sup>155</sup> Cfr. CORREIA, Sérvulo, *Legalidade e Autonomia*, cit., pp. 171-172, 321 e 476 a 477.

<sup>156</sup> Discordando deste entendimento, alguma doutrina considera que, quando o conceito provém de ciências extrajurídicas não exatas e não existe consenso generalizado quanto à sua interpretação, deve entender-se que o legislador utilizou o conceito técnico com o fito de conferir uma margem de liberdade interpretativa à Administração, dispensando-a de qualquer controlo judicial. Discordamos deste entendimento e preferimos subsumir estas hipóteses de utilização de conceitos provenientes de ciências não exatas aos conceitos indeterminados, admitindo-se que o recurso aos mesmos possa conferir, ou não, margem de livre apreciação, consoante a intenção do legislador (sobre este tema, cfr. CARDONA, Maria Celeste, “O regime...”, cit., pp. 209-213).

<sup>157</sup> Embora pronunciando-se genericamente neste sentido, a jurisprudência admite haver lugar a uma valoração subjetiva do agente administrativo, insindicável judicialmente, sem curar de aferir se foi essa a

No que respeita à questão de saber se a interpretação de conceitos técnicos é sindicável pelos tribunais, a jurisprudência tem vindo reiteradamente a assinalar que «o seu controlo jurisdicional é limitado, precisamente por estarem em causa conhecimentos técnicos especializados, só podendo ser sindicados jurisdicionalmente nos casos em que se afigure, a quem não é detentor desses conhecimentos, que esse juízo incorre num flagrante erro, ou seja, num erro que é tão manifesto, grosseiro ou patente, que não deixe margem para dúvidas que não se pode manter»<sup>158-159</sup>. Ou seja, para os nossos tribunais superiores, a interpretação e aplicação de um conceito deste tipo escapa à revisão judicial, a menos que padeça de um erro flagrante e grosseiro, detetável até por um leigo na matéria técnica em causa<sup>160</sup>. Em consequência, um administrado que se sinta lesado no preenchimento de um conceito desse tipo – ainda que suporte a sua posição com recurso a diversos peritos na matéria que alcancem solução distinta da assumida pela Administração – não poderá senão conformar-se materialmente com a decisão administrativa, que será definitiva desde que não padeça de um erro manifestamente evidente, ainda que o seu conteúdo seja tecnicamente discutível. É que, para a jurisprudência, o controlo jurisdicional, sempre que não se identifique um erro grosseiro na interpretação, é necessariamente limitado aos *limites positivos de competência, de finalidade, de imparcialidade e de proporcionalidade*<sup>161</sup> – controlo é, assim, segundo esta jurisprudência, um controlo de mera legalidade, que não se distingue do que incide sobre o exercício de poderes discricionários.

---

intenção do legislador (a título meramente exemplificativo, veja-se o Acórdão do TCAN de 4 de outubro de 2007, proferido no âmbito do processo n.º 00700/04.6BEBRG). Discordamos desta posição pelos motivos acima expostos.

<sup>158</sup> cfr. Acórdão do TCAS de 26 de setembro de 2019, proferido no âmbito do processo n.º 3291/15.9BESNT. Sublinhe-se que este é o mesmo aresto que *supra* transcrevemos e que refere expressamente não serem os conceitos técnicos de subsumir à figura da discricionariedade administrativa (sendo extensa a parte em que distingue ambas as figuras, concluindo lapidarmente que na interpretação de conceitos técnicos não cabem quaisquer juízos de oportunidade e conveniência) – não obstante, e embora o administrado suporte a sua argumentação na existência de pareceres médicos divergentes daquele que vingou na decisão *sub judice*, entende o Tribunal não haver lugar à revisão judicial da decisão administrativa, na medida em que «*não cabe ao Tribunal controlar a boa ciência ou a boa técnica empregues pela entidade administrativa, por manifesta falta de competência nas matérias extrajurídicas para tanto necessária*».

<sup>159</sup> Referindo expressamente que nas matérias que compõem a designada discricionariedade técnica se identifica uma restrição ao controlo judicial para salvaguarda do núcleo essencial da função administrativa, cfr. Acórdão do TCAS de 8 de junho de 2017, proferido no âmbito do processo n.º 06112/12.

<sup>160</sup> Assumindo expressamente essa posição, cfr. o Acórdão do TCAN de 15 de junho de 2018, proferido no âmbito do processo n.º 02778/17.3BEBRG. Neste aresto, assinala o Douto Tribunal que o erro tem de ser «*evidente para qualquer leigo*» para que o ato administrativo possa ser objeto de anulação judicial.

<sup>161</sup> A expressão é do Acórdão do TCAS de 26 de setembro de 2019, proferido no âmbito do processo n.º 3291/15.9BESNT, acima indicado.

Aqui chegados, dois comentários nos surgem: por um lado, o de que não se compreende a tónica colocada pela jurisprudência na (correta) distinção entre discricionariedade (em sentido próprio) e discricionariedade técnica quando, em matéria de controlo judicial, reputa de equivalentes ambas as figuras – a distinção parece, assim, meramente dogmática e artificial, desprovida de qualquer verdadeiro impacto prático; por outro lado, o de que o entendimento jurisprudencial conduz a um total esvaziamento dos princípios do acesso ao direito e aos tribunais e da tutela jurisdicional efetiva, colocando a Administração numa posição de superioridade que a dispensa de procurar a melhor solução sempre que seja confrontada com um conceito técnico, bastando-se com a emissão de atos administrativos que não sejam manifesta e grosseiramente errados. Com SÉRVULO CORREIA, vemos como inaceitável este postulado de que aos tribunais apenas cabe julgar quando a tarefa é puramente jurídica, abstendo-se de exercer a sua função sempre que a mesma implique a detenção de conhecimentos extrajurídicos. Tal entendimento conduz, como assinala o reputado Autor, a uma verdadeira denegação de justiça<sup>162</sup>. Ora, se, regra geral, valem, tanto em processo administrativo como em processo tributário, os meios gerais de produção de prova previstos no CPC<sup>163</sup>, entre os quais se encontra a prova pericial<sup>164</sup>, não se compreende que os tribunais possam simplesmente considerar-se dispensados de decidir quando não dominam determinada ciência necessária à boa decisão da causa. Se fosse essa a intenção do legislador, a produção de prova pericial não seria sequer admissível nos processos administrativo e tributário, o que não sucede<sup>165</sup>. Incumbindo ao intérprete assumir que o legislador consagrou as soluções mais adequadas<sup>166</sup>, terá necessariamente de entender-se que o fito do legislador foi – em estrito cumprimento do princípio insito no artigo 20.º da CRP – assegurar o controlo judicial de atos administrativos que apliquem critérios técnicos. Esta conclusão é corroborada pelo facto de o artigo 56.º-A do ETAF, aditado pela Lei n.º 114/2019, de 12 de setembro, prever a criação, nos tribunais administrativos e fiscais, de «*gabinetes de apoio destinados a assegurar assessoria e consultadoria técnica aos juízes*», o que naturalmente pressupõe que estes sejam chamados a pronunciar-se sobre questões que requeiram conhecimentos desse tipo.

---

<sup>162</sup> CORREIA, Sérvulo, “Conceitos ...”, cit., p. 38. No mesmo sentido, SOUSA, Marcelo Rebelo de, e MATOS, André Salgado de, *Direito Administrativo Geral*, Tomo I, cit., p. 188.

<sup>163</sup> Por remissão dos artigos 1.º do CPTA e 2.º, alínea e), do CPPT.

<sup>164</sup> Cfr. os artigos 467.º e seguintes do CPC.

<sup>165</sup> Note-se que a prova pericial se encontra expressamente prevista para o processo de impugnação judicial (cfr. artigo 116.º do CPPT).

<sup>166</sup> Cfr. o artigo 9.º, n.º 3, do CC.

Em face do exposto, cremos ser de afastar a tese segundo a qual a interpretação e aplicação de conceitos técnicos escapa – salvo erro grosseiro ou manifesto – ao controlo judicial. Se é certo que os juízes não dispõem, à partida, dos conhecimentos extrajurídicos necessários ao preenchimento destes conceitos, não é menos verdade que têm ao seu dispor meios para colmatar essas falhas – seja por via da produção de prova pericial, seja através destes gabinetes de apoio. Rejeitamos, assim, que os agentes administrativos sejam peritos exclusivos ou preferenciais nas matérias técnicas pressuposto da sua atuação.

Um outro argumento que vem sendo apresentado para afastar a revisão judicial da interpretação de conceitos técnicos é o de que a perícia produzida em tribunal não assegura necessariamente um entendimento mais correto do que aquele a que a Administração chegou, inexistindo razões que justifiquem afastar o entendimento vertido no ato administrativo em detrimento de outro que o tribunal, desprovido de conhecimentos técnicos, não tem como concluir ser mais correto do que aquele. Sucede que, inexistindo margem de livre decisão administrativa, não se identificam também quaisquer motivos que justifiquem fazer prevalecer o entendimento da Administração face ao do perito designado pelo tribunal, pelo que este argumento não permite alcançar qualquer decisão definitiva sobre a matéria.

Analisada a jurisprudência, concluímos que nem sempre as soluções alcançadas se encontram adequadamente sustentadas, parecendo, por vezes, as conclusões contraditórias com o *iter* cognoscitivo e valorativo que as precede. Neste contexto, entendemos que as mesmas só podem ser explicadas atendendo à histórica ideia de que os atos administrativos gozam de uma presunção de legalidade<sup>167</sup>, a qual não se encontra positivamente consagrada e vem sendo sucessivamente posta em causa pela doutrina<sup>168</sup> e pela jurisprudência<sup>169</sup>. É que, à luz de tal presunção, faria sentido, na dúvida, fazer prevalecer a perícia administrativa. Sucede que o abandono desta presunção torna, segundo cremos, incoerente e indefensável tal posição, cabendo necessariamente aos

---

<sup>167</sup> Vejam-se, a título de exemplo, os Acórdãos do STA de 9 de junho de 1987, proferido no âmbito do processo n.º 024985, de 4 de outubro de 1988, proferido no âmbito do processo n.º 025753, de 1 de outubro de 1996, proferido no âmbito do processo n.º 40910A, e de 19 de junho de 1997, proferido no âmbito do processo n.º 042319A.

<sup>168</sup> Cfr. ALMEIDA, Mário Aroso de, *Teoria Geral do Direito Administrativo*, cit., pp. 241-253.

<sup>169</sup> A este propósito, cfr. o Acórdão do TCAN de 3 de maio de 2012, proferido no âmbito do processo n.º 00209/08.9BEMDL, o qual, assinalando a ausência de base legal que permita sustentar a vigência desse princípio e, bem assim, a sua incompatibilidade com o princípio da legalidade na aceção hoje vigente em Portugal, recusa parentoriamente a existência de uma presunção de legalidade tanto do ato administrativo como do ato tributário.

tribunais a última palavra, apoiando-se para o efeito em quantas diligências probatórias for necessário realizar até que esteja devidamente formada a sua prudente convicção.

### 3.6. Conclusão intermédia n.º 2

Classificamos como conceitos indeterminados todos os conceitos cujo sentido não é direta e imediatamente apreensível, suscitando algum tipo de dificuldade ao órgão aplicador do direito. Tais dificuldades podem verificar-se quanto a conceitos puramente jurídicos e, bem assim, quanto a conceitos que apelem a conhecimentos empíricos ou técnicos – em qualquer um desses casos, a menos que o legislador tenha pretendido conferir margem de liberdade ao agente administrativo, a tarefa interpretativa será estritamente vinculada. Significa isto que não sufragamos a posição dos nossos tribunais superiores em matéria de discricionariedade técnica, entendendo, ao invés, que a interpretação de conceitos técnicos puramente classificatórios poderá ser totalmente sindicada (e, se for o caso, substituída) pelo órgão jurisdicional. Aos conceitos classificatórios opõem-se os conceitos discricionários, cuja interpretação pressupõe, por intenção do legislador, a realização de um juízo valorativo pelo agente administrativo, consubstanciando verdadeiros meios de concessão de margem de livre decisão<sup>170</sup>.

A liberdade conferida ao agente administrativo pode ser de ação – para conformação, dentro dos contornos gerais estabelecidos na lei, do sentido ou conteúdo concreto da sua atuação – ou de avaliação – para determinação dos pressupostos de atuação. A liberdade de ação, que designamos de discricionariedade, pode ser conferida através de conceitos discricionários, preceitos-poder, formulação expressa de resultados alternativos ou parca densificação da norma, que relega intencionalmente para o órgão administrativo a delimitação dos critérios de atuação dentro de margens bastante amplas. Já a liberdade de avaliação, que designamos de margem de livre apreciação, será tipicamente conferida através da utilização de conceitos discricionários<sup>171</sup>.

Transpondo o nosso entendimento para o ramo específico do direito fiscal, importa ter presentes as respetivas particularidades, que o distinguem dos demais ramos de direito

---

<sup>170</sup> Neste sentido, ANDRÉ GONÇALVES PEREIRA opõe claramente a discricionariedade à interpretação a lei e à discricionariedade técnica, já que estas duas últimas categorias pressupõe a existência de uma única solução objetivamente válida (cfr. PEREIRA, André Gonçalves, *Erro e Ilegalidade...*, cit., p. 221).

<sup>171</sup> Utilizamos a expressão “tipicamente” porque concebemos a concessão de liberdade de atuação também em situações da chamada “justiça burocrática”, de que é exemplo típico a seleção de candidatos num concurso público. Essa é, porém, uma forma de concessão de liberdade que inexiste no Direito fiscal – sendo exclusiva do Direito administrativo –, pelo que não cabe desenvolvê-la na presente sede.

público, designadamente do direito administrativo. A este respeito, é de assinalar a legalidade estrita que subjaz ao direito fiscal, dado o seu caráter ablativo e as apertadas exigências constitucionais, tanto formais como materiais, a que acima fizemos referência, das quais emanam manifestações como a tipicidade e a indisponibilidade dos créditos tributários.

Para ALBERTO XAVIER, é inadmissível qualquer margem de liberdade quanto à existência, oportunidade, forma e montante do ato tributário, vedando a CRP que seja atribuída à Administração Tributária liberdade na definição dos elementos que, em abstrato, concorrem para a definição da prestação tributária<sup>172</sup>. Já ANA PAULA DOURADO, recusando a existência de discricionariedade quanto aos elementos essenciais do imposto, entende existir margem de livre apreciação quanto à determinação e quantificação da matéria coletável, o que pressupõe a concretização progressiva dos conceitos jurídicos indeterminados nestas matérias, preferencialmente através de mecanismos de autovinculação e com recurso aos casos típicos, para assim se assegurar o escrupuloso cumprimento dos princípios da legalidade e da previsibilidade<sup>173-174-175</sup>. Daqui a Autora retira que, quanto a estas matérias, os tribunais surgem numa *segunda linha*, só lhes cabendo a tipificação de conceitos indeterminados quando a Administração Tributária não a fizer, ou a fizer de modo ilegal<sup>176</sup>. Em sentido semelhante, embora realizando a análise no âmbito do ordenamento jurídico espanhol, JUAN IGNACIO MORENO FERNANDEZ nota que, na maioria dos casos, a margem de liberdade existente em direito tributário assume as vestes de discricionariedade técnica ou de *discricionariedade instrumental*, *i.e.*, liberdade de escolha do meio de atuação, mas não do resultado da conduta<sup>177</sup>.

---

<sup>172</sup> Nas palavras do Autor, «*a ponderação dos interesses envolvidos pela tributação, a valoração dos critérios e a medida dos tributos compete exclusivamente ao legislador*» (cfr. XAVIER, Alberto, *Conceito...*, cit., pp. 341-344).

<sup>173</sup> Cfr. DOURADO, Ana Paula, *O Princípio da Legalidade Fiscal...*, cit., pp. 506-511. Entendimento diferente adota a Autora quanto à incidência subjetiva e objetiva que, configurando binómios sim-não – isto é, de que decorrerá uma de duas conclusões: sujeito ou não sujeito a tributação –, não dariam azo a qualquer margem de liberdade.

<sup>174</sup> Cfr. DOURADO, Ana Paula, “Poder de cognição do juiz tributário”, *in Fisco*, n.º 19, abril de 1990, p. 38.

<sup>175</sup> Em sentido contrário, cfr. MENDES, Miguel Real, “O Princípio da Legalidade...”, cit., p. 515. Pese embora o Autor classifique uma hipotética generalização da discricionariedade em matéria fiscal de indesejável, entende que essa discricionariedade existe, designadamente quando se esteja perante acordos prévios em matéria de preços de transferência (que têm impacto direto na fixação do montante da obrigação tributária). Para obviar aos inconvenientes que daí resultam, o Autor propugna uma redução da margem de liberdade dos agentes administrativos em matéria procedimental (*idem*, pp. 515-516).

<sup>176</sup> Cfr. DOURADO, Ana Paula, *idem*, pp. 509-510.

<sup>177</sup> Cfr. FERNANDEZ, Juan Ignacio Moreno, *La Discrecionalidad...*, cit., pp. 41-42.

Como mostra ANA PAULA DOURADO, o princípio da legalidade fiscal não impede a indeterminação normativa<sup>178</sup>, a qual, para a Autora, implica necessariamente a existência de margem de livre apreciação. Partindo nós de uma conceção um pouco diferente, em que contrapomos aos conceitos discricionários – que conferem margem de livre decisão, que poderá consubstanciar margem de livre apreciação ou discricionariedade – os conceitos classificatórios ou puramente indeterminados, e excluindo nós, quanto a estes últimos, qualquer margem de liberdade, concluímos, em conformidade, que a indeterminação normativa, em direito fiscal como em qualquer outro ramo do direito, não implica necessariamente a existência de margem de livre decisão. Não obstante esta diferença, concordamos que o princípio da legalidade fiscal não impede, à partida, a existência de margem de livre apreciação<sup>179</sup>.

Como no âmbito do presente trabalho teremos oportunidade de demonstrar, quanto a um dos elementos essenciais dos impostos – as garantias dos contribuintes, *in casu* as atinentes à prerrogativa de suspensão da execução fiscal –, a regulamentação legal indicia a concessão de uma ampla margem de liberdade à Administração cujo exercício escapa ao controlo judicial. Antes de nos determos sobre esta matéria, começaremos por assinalar que a existência de uma margem de livre decisão é, em matéria tributária, altamente indesejável, devendo limitar-se ao mínimo estritamente necessário. Com efeito, num cenário ideal, as decisões administrativas em matéria fiscal seriam totalmente sindicáveis pelos tribunais, com ausência de qualquer margem de liberdade suscetível de conduzir à imprevisibilidade e ao tratamento desigual de situações objetivamente comparáveis<sup>180</sup>.

Sucedem que a eliminação total da margem de livre decisão poderia ter o mesmo efeito perverso de conduzir ao tratamento desigual de situações objetivamente comparáveis, levando a incapacidade de omniprevisão do legislador à exclusão indevida de algumas realidades da previsão normativa. O problema seria tanto maior numa matéria como a atinente à aceitação, constituição e substituição de garantias – sobre a qual em seguida nos debruçaremos –, a qual pressupõe a análise casuística da situação económica do devedor e alguma sensibilidade quanto à suscetibilidade do seu património para cobrir a quantia exequenda e acrescido. Tais raciocínios, dificilmente podendo ser realizados *a*

---

<sup>178</sup> Cfr. DOURADO, Ana Paula, *idem...*, pp. 511-516.

<sup>179</sup> Em sentido contrário, embora pronunciando-se a propósito da discricionariedade técnica, Paulo Pichel sustenta que o princípio da legalidade fiscal não consente a existência de múltiplos resultados legalmente admissíveis, o que inviabilizaria a existência de qualquer margem de livre decisão em matéria fiscal (cfr. PICHEL, Paulo, “O alargamento dos poderes...”, cit., p. 12.

<sup>180</sup> Cfr. FERNANDEZ, Juan Ignacio Moreno, *idem*, p. 21.

*priori*, conferem inevitavelmente uma ampla margem de liberdade – pelo menos, avaliativa – à Administração Tributária, a qual deve ser exercida, tanto quanto possível, de modo uniformizado e com apelo a critérios objetivos, como o entendimento da coletividade ou do “agente administrativo médio”. É precisamente sobre estes pontos que nos debruçaremos em seguida.

## 4. DA EXECUÇÃO FISCAL EM PARTICULAR

### 4.1. A cobrança das dívidas tributárias como alicerce fundamental do funcionamento do Estado

Nos termos do artigo 103.º, n.º 1, da CRP, «[o] sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza». Pese embora o sistema fiscal seja composto por vários tipos de tributos – impostos, taxas e contribuições financeiras –, só os impostos têm como finalidade financiar as tarefas gerais do Estado, o que decorre da sua característica fundamental: a unilateralidade. Com efeito, ao contrário do que sucede com as taxas e contribuições financeiras (tributos bilaterais), os impostos não têm inerente uma lógica de contrapartida – real ou presumida – para o contribuinte que os suporta, visando tão-só fazer com que cada cidadão participe no financiamento das funções do Estado na medida da respetiva força económica, independentemente do grau efetivo de utilização dos recursos públicos financiados<sup>181</sup>. Podemos, assim, dizer, quanto à cobrança de impostos, que a mesma tem dois objetivos primordiais: por um lado, obter receitas que permitam financiar as necessidades financeiras do Estado, assegurando o funcionamento de instituições e serviços públicos e o pagamento de prestações sociais; por outro, redistribuir riqueza, onerando os contribuintes em função da respetiva força económica, numa lógica de solidariedade e reposição da igualdade material<sup>182</sup>. Como notam GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, alia-se um *objetivo estritamente financeiro* a um *objetivo social*<sup>183</sup>. Já quanto às taxas e contribuições financeiras, considerada a bilateralidade que as caracteriza e a que *supra* aludimos, o objetivo inerente à sua cobrança será assegurar que os beneficiários de uma prestação pública contribuem para o financiamento do

---

<sup>181</sup> Seguindo a doutrina de SÉRGIO VASQUES, «[a]s taxas [...] dirigem-se à compensação de prestações efetivamente provocadas ou aproveitadas pelo sujeito passivo, constituindo por isso tributos rigorosamente comutativos. As contribuições, de modo diverso, dirigem-se à compensação de prestações que apenas presumivelmente são provocadas ou aproveitadas pelo sujeito passivo, constituindo, nessa medida, tributos simplesmente paracomutativos. Os impostos, enfim, estão dissociados de qualquer prestação administrativa ou propósito compensatório, razão pela qual os podemos qualificar como tributos rigorosamente unilaterais» (cfr. VASQUES, Sérgio, *Manual...*, cit., p. 221). Para uma sistematização das características essenciais dos tributos e das particularidades que os distinguem, cfr. a síntese do Autor, *idem*, pp. 181-188; 203-207 e 221-224.

<sup>182</sup> Cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, e MOREIRA, Vital, *Constituição...*, Volume I, cit., pp. 1094-1095.

<sup>183</sup> Cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, e MOREIRA, Vital, *idem*, p. 1088.

serviço ou bem de que usufruem, diminuindo (ainda que parcamente) o encargo suportado pelo Estado-prestador<sup>184</sup>.

No contexto da síntese acima efetuada, bem se compreende a importância e urgência da cobrança das dívidas tributárias, qualquer que seja a sua origem. Com efeito, considerando o pesado custo inerente à manutenção da máquina do Estado – caracterizada pela disponibilização de prestações públicas nas mais variadas áreas, de que são mero exemplo a saúde, a educação, a segurança, os transportes ou o urbanismo – e o papel fulcral que as receitas fiscais assumem no respetivo financiamento, é essencial dotar o Estado de prerrogativas que lhe permitam agir rapidamente sobre os contribuintes faltosos, assegurando a cobrança coerciva dos tributos em dívida. Esta circunstância justifica, como se verá, a estrutura particular do processo de execução fiscal<sup>185</sup>, a qual explanaremos em seguida.

#### **4.2. Estrutura e particularidades do processo de execução fiscal**

Embora tenham diferentes fundamentos legais e justificações materiais, os três tipos de tributo a que acima nos referimos têm em comum o facto de, uma vez liquidados, fazerem impender sobre o sujeito passivo o dever de proceder ao respetivo pagamento dentro do prazo fixado pela Administração Tributária ou supletivamente previsto na lei (o prazo de pagamento voluntário), sob pena de lhe ser instaurado um processo tendente à respetiva cobrança coerciva (o processo de execução fiscal)<sup>186</sup>. Tal processo executivo é instaurado pelo credor tributário, que assume a qualidade de órgão da execução fiscal

---

<sup>184</sup> Nesta introdução, necessariamente sintética, deixámos de fora qualquer alusão à extrafiscalidade. Não obstante, notamos que qualquer um dos tipos de tributo a que nos reportamos pode ter uma finalidade extrafiscal, disso sendo exemplos os impostos sobre o tabaco ou sobre as bebidas alcoólicas – que pretendem desincentivar o consumo excessivo desses produtos –, ou as taxas moderadoras – que, como a designação indica, pretendem moderar o recurso aos serviços de saúde de urgência, de modo a não sobrecarregar os escassos recursos disponíveis. Como é bom de ver, quando a finalidade do tributo é extrafiscal, o objetivo primordial inerente à cobrança não é *apenas* financeiro, mas *também* financeiro, sendo certo que a falta de cobrança do tributo, além de falhar esse objetivo, não logra também modelar comportamentos do modo pretendido pelo legislador.

<sup>185</sup> Referindo o propósito de satisfazer necessidades coletivas com o produto da cobrança como *ratio* das características particulares do processo de execução fiscal quando comparado com a ação executiva comum, cfr. TORRÃO, João António Valente, *O Processo de Execução Fiscal*, Edimarta, Massamá, 2006, p. 8.

<sup>186</sup> Note-se que, nos termos do artigo 148.º do CPPT, o processo de execução fiscal pode ser também utilizado para cobrança de dívidas de natureza não tributária. Assinalando esse facto, cfr. NETO, Serena Cabrita, “O processo de execução fiscal”, in *Comentários à Legislação Processual Tributária*, AAFDL, Lisboa, 2019, p. 275.

(cfr. o artigo 149.º do CPPT)<sup>187</sup>, e baseia-se na certidão de dívida por ele emitida, a qual, contendo os elementos imperativos estabelecidos nos artigos 163.º e 190.º do CPPT, servirá como título executivo<sup>188</sup>. Assim, contrariamente ao que, por norma, sucede no processo civil executivo, o credor tributário, de modo unilateral e sem necessidade de intervenção judicial, (i) emite o título executivo, (ii) instaura a execução, (iii) decide sobre a eventual suspensão da execução, (iv) efetua as diligências de cobrança, incluindo eventuais penhoras e vendas judiciais, até que a dívida se encontre integralmente paga e (v) extingue a execução. A esta prerrogativa, materializada no direito de impor coercivamente o acatamento das suas decisões, que gozam de força executiva sem necessidade de prévio recurso ao poder judicial, é usual chamar-se *privilégio de execução prévia*<sup>189-190</sup> ou *poder de execução coerciva*<sup>191</sup>. Neste contexto, o juiz só será chamado a intervir no processo de execução fiscal se e na medida em que o contribuinte se oponha à execução, reclame de um dos atos do órgão da execução fiscal ou suscite um incidente ou embargo (cfr. o artigo 151.º, n.º 1, do CPPT), sendo todos os demais atos praticados no âmbito deste processo – atos de *natureza não jurisdicional*<sup>192</sup> – da responsabilidade da Administração Tributária (cfr. o artigo 10.º, alínea f), do CPPT)<sup>193-194</sup>. Não obstante, o

---

<sup>187</sup> No processo de execução fiscal verifica-se a particularidade de o sujeito ativo da relação de imposto ser simultaneamente o órgão que impõe coercivamente a respetiva cobrança, dispondo de poderes que permitem impor o cumprimento (cfr. MARQUES, Paulo, *Elogio do Imposto...*, cit., pp. 145-146).

<sup>188</sup> Cfr. MORAIS, Rui Duarte, *A Execução Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2.ª edição, 2006, pp. 36-37.

<sup>189</sup> Tal prerrogativa existe quanto à generalidade das decisões administrativas em geral e não apenas quanto à cobrança coerciva de tributos. Sobre o tema, cfr. CAETANO, Marcello, *Manual...*, Volume I, cit., pp. 15-16 e 33-36.

<sup>190</sup> Sobre o significado e alcance do privilégio de execução prévia, cfr. o Parecer do Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República n.º P000381991.

<sup>191</sup> Esta última expressão é preferida por DIOGO FREITAS DO AMARAL, que assinala consubstanciar a mesma uma das várias manifestações do poder administrativo (cfr. AMARAL, Diogo Freitas do, *Curso de Direito Administrativo*, Volume II, cit., p. 29-32). Reconhecendo dispor a Administração Tributária de tal poder em matéria de execução fiscal, cfr. MORAIS, Rui Duarte, *A Execução Fiscal*, cit., p. 39.

<sup>192</sup> Na terminologia do próprio artigo 103.º da LGT.

<sup>193</sup> A Administração Tributária é, assim, nas palavras de CÁTIA LOPES CARDOSO, a *exequente em sentido próprio* no processo de execução fiscal, sendo responsável pela sua condução (cfr. CARDOSO, Cátia Lopes, “Da desjurisdicionalização do processo de execução fiscal – breves considerações”, in *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa*, LVIII, 2017/1, p. 9).

<sup>194</sup> Como nota SERENA CABRITA NETO, a intervenção do juiz no processo de execução fiscal é hoje excecional (cfr. NETO, Serena Cabrita, “O processo de execução fiscal”, cit., p. 277). No mesmo sentido, cfr. NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 6.ª edição, reimpressão de outubro de 2010, p. 337, e MARQUES, Paulo, “Execução Fiscal: Uma rutura com o princípio da separação de poderes?”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 5, Número 1, Primavera, IDEFF, 2012, p. 177.

artigo 103.º da LGT confere expressamente ao processo de execução fiscal natureza judicial<sup>195-196</sup>.

Ainda que o sujeito passivo repute de ilegal a liquidação de que foi objeto e pretenda dela reagir através do recurso a um dos meios impugnatórios previstos na lei, deverá proceder ao pagamento voluntário da dívida, sob pena de ser instaurado contra si um processo de execução fiscal. Uma vez instaurado tal processo, o mesmo continuará a correr independentemente da apresentação de um meio de cariz impugnatório<sup>197</sup>, a menos que seja prestada pelo executado garantia idónea ou, em alternativa, que a apresentação da mesma seja dispensada pela Administração Tributária. Com efeito, nos termos dos artigos 52.º, n.º 2, da LGT, e 169.º do CPPT, o executado poderá prestar garantia idónea, a qual, associada ao meio de reação pendente, permitirá obter a suspensão do processo de execução fiscal (e, assim, impedir que sejam realizadas diligências de execução enquanto não estiver definitivamente dirimido o litígio atinente à legalidade da dívida). Alternativamente, caso o executado não disponha de meios económicos que lhe permitam proceder ao pagamento da dívida ou prestar garantia idónea, o mesmo poderá, nos termos dos artigos 52.º, n.ºs 4 e 5, da LGT, e 170.º do CPPT, requerer à Administração Tributária a suspensão do processo de execução fiscal com dispensa de prestação de garantia.

Também se o sujeito passivo, não pretendendo invocar a ilegalidade da liquidação, reputar de ilegal a cobrança da dívida tributária – considerando ser inexigível o respetivo pagamento – e recorrer, nessa medida, à oposição à execução, o processo de

---

<sup>195</sup> Como nota LIMA GUERREIRO, «[n]ão é, pois, cindível o processo de execução em uma fase formalmente administrativa e outra administrativa judicial. Ele é unitariamente um processo de natureza judicial» (cfr. GUERREIRO, António Lima, *Lei Geral Tributária Anotada*, Editora Rei dos Livros, Lisboa, 2000, pp. 422).

<sup>196</sup> Ao longo dos anos tem vindo a ser contestada a qualificação legal do processo de execução fiscal como de natureza judicial, considerando a parca (por vezes, inexistente) intervenção dos tribunais e o facto de a larga maioria (por vezes, a totalidade) dos atos praticados no seu âmbito serem levados a cabo pela Administração Tributária. A este respeito, vem sendo sustentado que «*mais adequado seria passar a entendê-lo [ao processo de execução fiscal] como na realidade é, um processo administrativo onde têm lugar, quer diligências, quer atos, de natureza judicial, e que se encontra sujeito à avaliação da legalidade por parte dos tribunais administrativos e fiscais*» (cfr. PAIVA, Carlos, *O Processo de Execução Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2016, 4.ª edição, p. 136). Embora esta seja uma discussão que, do ponto de vista teórico, se revela de bastante interesse, a mesma não releva no âmbito do nosso estudo, uma vez que, como *infra* melhor explicaremos, a posição que, quanto a nós, importa tomar é quanto à natureza de cada um dos atos praticados no processo de execução fiscal (e não quanto à natureza deste processo como um todo). Interessa, em todo o caso, questionar por que motivo terá o legislador optado por indicar expressamente a natureza judicial do processo de execução fiscal – terá pretendido desse modo assinalar que as decisões no âmbito deste processo devem ser pautadas por uma legalidade estrita, não existindo espaço para juízos administrativos em que se identifique qualquer margem, ainda que mínima, de livre decisão? Como veremos adiante, esta não tem sido a interpretação da jurisprudência, não parecendo a mesma extrair qualquer consequência da natureza judicial do processo.

<sup>197</sup> Ou seja, por outras palavras, tais meios de reação não têm, *per se*, efeito suspensivo do processo de execução fiscal.

execução fiscal continuará a correr, a menos que seja prestada ou constituída garantia idónea ou concedida a sua dispensa.

Assim, a suspensão da execução mediante a prestação de garantia (ou sua dispensa) será possível, regra geral<sup>198</sup>, sempre que se discuta quer a legalidade, quer a exigibilidade da dívida tributária. Em síntese, tal suspensão ocorrerá quando esteja pendente meio administrativo (reclamação graciosa ou recurso hierárquico<sup>199</sup>), judicial (tipicamente, impugnação judicial ou oposição à execução) ou arbitral (pedido de pronúncia arbitral) em sede do qual se discuta, pelo menos, uma dessas questões<sup>200</sup>.

Esta circunstância decorre do princípio *solve et repete*, o qual, não se encontrando expressamente consagrado no texto da lei, parece estar subjacente à configuração do regime sob análise<sup>201</sup>, que onera o contribuinte que opte por prestar garantia determinando que o valor desta deve corresponder a 125% da dívida exequenda, acrescida dos juros de mora e custas (cfr. artigo 199.º, n.º 6, do CPPT). Este princípio é habitualmente justificado pela necessidade de salvaguarda do interesse público fundamental de financiamento do Estado<sup>202</sup> e assenta, segundo cremos, na ideia – que (ao menos oficialmente) já não vigora entre nós, como acima referimos, mas que continua a projetar-se em diversos traços do regime – de que os atos administrativos gozam de uma presunção de legalidade<sup>203</sup>.

Do que se expôs resulta evidente que credor tributário e executado não se encontram em situação paritária, gozando o primeiro de um conjunto de prerrogativas

---

<sup>198</sup> Segundo o artigo 169.º, n.º 1, do CPPT, a suspensão também poderá ocorrer quando esteja pendente um procedimento de resolução de diferendos no quadro da Convenção de Arbitragem 90/436/CEE, de 23 de julho, ou de CEDT. O recurso a tais mecanismos é pontual, extravasando a sua dissecação o escopo do presente trabalho.

<sup>199</sup> Mais controversa é a possibilidade de suspensão do processo de execução fiscal quando o contribuinte recorra ao pedido de revisão do ato tributário, previsto no artigo 78.º da LGT. Para LOPES DE SOUSA, se apresentado no prazo de reclamação administrativa, o pedido de revisão oficiosa configurará uma verdadeira reclamação, sendo suscetível, associado à prestação de garantia, de suspender a execução fiscal; caso contrário, o efeito suspensivo não se verificará (cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, Volume III, Áreas Editora, Lisboa, 6.ª edição, 2011, pp. 210-214)

<sup>200</sup> Cfr. COSTA, Carolina Santos, “A prestação de garantia no processo de execução fiscal”, in *Revista Fiscal*, Vida Económica, 2009, p. 11.

<sup>201</sup> Ainda que com uma intensidade mitigada, admitindo-se a prestação de garantia em alternativa ao pagamento prévio – cfr. SANCHES, J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 2.ª edição, 2011, p. 318; BARBOSA, Andreia, “O regime da prestação de garantias”, in *Comentários à Legislação Processual Tributária*, AAFDL, 2019, p. 233.

<sup>202</sup> Começando por apresentar esta justificação, SERENA CABRITA NETO e CARLA CASTELO TRINDADE parecem depois associar um potencial desvalor à conduta dos sujeitos passivos que, não fora o princípio *solve et repete*, poderiam «*simplesmente optar por não pagar qualquer tributo e “reclamar” de todos, o que teria gravosas consequências para a tesouraria do Estado e para todos os serviços públicos dependentes da arrecadação de impostos*» (cfr. NETO, Serena Cabrita, e TRINDADE, Carla Castelo, *Contencioso Tributário*, Volume II, Almedina, Coimbra, 2017, p. 496). No mesmo sentido, cfr. AMARAL, Diogo Freitas do, *Curso de Direito Administrativo*, Volume II, cit., p. 32.

<sup>203</sup> No mesmo sentido, cfr. BARBOSA, Andreia, “O regime da prestação de garantias...”, cit., p. 231.

que, compreendidas num quadro de grande autonomia, são suscetíveis de lesar, de modo profundo e potencialmente irreversível, os direitos do segundo<sup>204</sup>. Com efeito, não obstante a natureza judicial do processo de execução fiscal e a sindicabilidade dos atos praticados pela Administração Tributária no seu âmbito, certo é que o juiz só intervém numa lógica reativa, mediante solicitação do contribuinte e depois de praticado o ato que este reputa de ilegal.

#### **4.2.1. Da natureza do processo de execução fiscal e dos atos nele praticados**

Como *supra* se referiu, o artigo 103.º, n.º 1, da LGT atribui expressamente ao processo de execução fiscal natureza judicial. Pese embora este diploma, com entrada em vigor em janeiro de 1999, tenha inovatoriamente afirmado tal natureza judicial, certo é que a mesma vinha sendo reconhecida já desde o CPCI, vigente entre 1963 e 1991, o qual qualificava o processo de execução fiscal como um «*meio de ação de características fundamentalmente judiciais*», mas em cujo âmbito poderiam decorrer «*alguns atos de natureza verdadeiramente administrativa ou de prática própria e corrente de secretaria*»<sup>205</sup>. Não obstante, já na vigência deste diploma grande parte das execuções eram tramitadas maioritariamente nos serviços de finanças (salvo os atos de natureza jurisdicional elencados no artigo 40.º, alínea d), do CPCI), exceção feita àquelas cujos devedores residiam nos concelhos de Lisboa e Porto, em que as execuções eram diretamente tramitadas nos correspondentes tribunais<sup>206</sup>. Sem prejuízo deste facto, o § único do artigo 40.º do CPCI esclarecia que «*[n]os processos judiciais [como o processo de execução fiscal], os chefes das repartições de finanças são juízes auxiliares em tudo que não constitua o exercício próprio da função do Ministério Público e competem-lhes as funções que por este código não sejam atribuídas aos juízes de 1.ª instância*»<sup>207</sup>. O CPCI foi, em 1991, revogado pelo CPT, que manteve na Administração Tributária a competência para instaurar e tramitar os processos de execução fiscal, com exceção dos

---

<sup>204</sup> Em sentido contrário, RUI DUARTE MORAIS sustenta que a posição de supremacia do credor tributário se revela quanto à formação do título executivo – porque assume essa natureza a declaração de dívida por ele unilateralmente emitida, gozando de uma presunção de que, com grande probabilidade, o crédito existe e é devido –, e não quanto à ausência de efeito suspensivo do contencioso associado à legalidade ou exigibilidade da dívida (cfr. MORAIS, Rui Duarte, *A Execução Fiscal*, cit., p. 74). Discordamos deste entendimento pois cremos que essas são duas diferentes manifestações da referida supremacia do credor tributário. São, diríamos, duas faces da mesma moeda.

<sup>205</sup> Cfr. o preâmbulo do CPCI.

<sup>206</sup> Cfr. o artigo 152.º do CPCI.

<sup>207</sup> Sublinhado nosso.

atos de natureza jurisdicional elencados no artigo 237.º, n.ºs 2 e 3, do CPT. O CPT eliminou, no entanto, qualquer referência à função de *juiz auxiliar* e, bem assim, às *características judiciais do processo de execução fiscal*, circunstância que naturalmente fez nascer a controvérsia de saber se o legislador pretendeu alterar a natureza do processo ou a posição atribuída à Administração Tributária no seu âmbito. Apesar da alteração legislativa, o STA continuou a pronunciar-se no sentido da natureza judicial do processo de execução fiscal, qualificando a atuação da Administração Tributária como meramente auxiliadora, consistindo na prática de atos materiais que, embora inseridos num processo judicial, não tinham de ser realizados por um juiz<sup>208</sup>. A este respeito, era entendimento do STA ser constitucionalmente admissível a assunção, por cada órgão de soberania, de funções de outros órgãos, na medida em que «*cada órgão de soberania não é um compartimento estanque*», o que justificaria tanto que a Administração Tributária pudesse intervir no processo de execução fiscal, como que os juízes pudessem, nesse âmbito, assumir funções materialmente administrativas<sup>209</sup>.

Com a entrada em vigor da LGT, a querela em torno da natureza do processo de execução fiscal foi, no geral, ultrapassada<sup>210</sup>, suscitando-se, contudo, questões quanto à conformidade constitucional das normas que atribuíam à Administração Tributária – entidade administrativa – competência para praticar atos materiais de execução no âmbito de um processo judicial. Nesse contexto, tanto o STA como o próprio TC recusaram sempre a inconstitucionalidade das normas em referência, considerando, designadamente,

---

<sup>208</sup> Segundo o STA, «[n]ão é por a lei ordinária atribuir a agentes administrativos funções jurisdicionais que elas perdem esta natureza: não é pela qualidade do agente a quem é assim cometida a prática de um ato mas face aos princípios constitucionais que se deve aferir a natureza deste. O processo de execução – comum ou fiscal – é nuclearmente jurisdicional: embora alguns dos seus atos não tenham de ser praticados por um juiz – podendo sê-lo por um funcionário, com possibilidade de reclamação ou recurso para aquele [...]» – cfr. o Acórdão de 8 de abril de 1992, proferido no âmbito do processo n.º 013878.

<sup>209</sup> Cfr. Acórdão do STA de 19 de fevereiro de 1992, transcrito e comentado por J. J. TEIXEIRA RIBEIRO na *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, Coimbra Editora, Coimbra, 125.º Ano, 1993, N.ºs 3814-3825, pp. 206-214.

<sup>210</sup> Embora persistam vozes na doutrina que questionam o verdadeiro alcance do artigo 103.º, n.º 1, da LGT quando o grosso dos atos compreendidos no processo de execução fiscal são acometidos à Administração Tributária, entendendo-se que não podem, em sua substituição, ser realizados pelo juiz. A este respeito, é particularmente interessante a análise exaustiva levada a cabo por NUNO BASTOS, que assinala não poder o legislador ordinário simplesmente atribuir natureza judicial ao processo de execução fiscal, mas apenas configurar o seu regime processual de modo que do mesmo resulte a natureza judicial daquele processo. Para o Autor, fazendo uma interpretação atualista do disposto no artigo 103.º, n.º 1, da LGT, conclui-se que o processo de execução fiscal comporta uma fase administrativa e uma fase judicial, aplicando-se as *regras formais dos processos judiciais* (isto é, as normas adjetivas) aos *atos normais de execução* (referindo-se aos atos que não sejam praticados em incidentes de natureza administrativa enxertados no processo executivo) – cfr. BASTOS, Nuno, “O efeito suspensivo das reclamações das decisões do órgão de execução fiscal à luz das recentes alterações ao respetivo regime”, in *Tutela Cautelar no Contencioso Tributário*, Coleção Formação Contínua, Centro de Estudos Judiciários, 2016, pp. 39 – 48.

não ocorrer qualquer violação do princípio da separação de poderes na medida em que os atos de natureza jurisdicional eram sempre reservados aos tribunais<sup>211</sup>.

Atualmente, a par de uma LGT que mantém a afirmação de que o processo de execução fiscal tem natureza judicial, vigora um CPPT que continua a atribuir à Administração Tributária a competência para a tramitação desse processo, com exceção dos atos de natureza jurisdicional, que estão legalmente reservados ao juiz. Tem-se verificado, contudo, uma transferência progressiva para a Administração Tributária de competências que originariamente eram do juiz<sup>212</sup>, designadamente em matéria de verificação e graduação de créditos (cfr. o artigo 245.º, n.º 2, do CPPT), circunstância que tem levado alguma doutrina a indagar acerca de uma possível *desjudicialização* do processo de execução fiscal<sup>213</sup>.

À luz do quadro legislativo hoje vigente, vem-se sedimentando o entendimento de que, no processo de execução fiscal, coexistem atos de natureza jurisdicional – necessariamente realizados pelo juiz –, atos processuais de trâmite/instrumentais – compreendidos no exercício da função judicial<sup>214</sup>, mas não necessariamente realizados pelo juiz, podendo deles ser incumbidos órgãos de natureza administrativa – e atos de natureza materialmente administrativa – necessariamente realizados pela Administração

---

<sup>211</sup> A esse propósito, cfr., por todos, o Acórdão do TC n.º 80/2003, proferido a 12 de fevereiro de 2003, e, bem assim, o Acórdão do STA de 19 de dezembro de 2001, proferido no âmbito do processo n.º 026442.

<sup>212</sup> Trata-se da transferência para a Administração Tributária de verdadeiros poderes de decisão (cfr. MARQUES, Paulo, “A (in)admissibilidade da audição prévia do contribuinte na execução fiscal”, in *Revista de Direito Administrativo*, setembro-dezembro 2019, p. 101).

<sup>213</sup> Cfr., por todos, MARQUES, Paulo, “*Execução Fiscal: Uma rutura...*”, cit., pp. 178-179, e, bem assim, ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, Coimbra, 8.ª edição, 2023, p. 357.

<sup>214</sup> Este não parece ser o entendimento de FREITAS DA ROCHA, para quem os atos de trâmite têm natureza administrativa (cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições...*, cit., p. 354). Para o Autor, terão natureza jurisdicional os atos que visem resolver definitivamente um litígio, sendo os demais atos de natureza administrativa porque «*emanados no âmbito da função aplicativa, produtores de efeitos jurídicos com natureza individual e concreta*» (*idem*, pp. 353-354). No mesmo sentido, NUNO BASTOS conclui lapidarmente que «*se consideram atos materialmente administrativos os que não tenham natureza jurisdicional. Isto é, a natureza materialmente administrativa dos atos praticados pelo órgão de execução fiscal contrapõe à natureza materialmente jurisdicional dos atos praticados pelo juiz*» (cfr. BASTOS, Nuno, “O efeito suspensivo...”, cit., p. 50). Este último Autor vai mais longe, assinalando que os atos praticados pela Administração Tributária no processo de execução fiscal, embora tenham sempre natureza materialmente administrativa, poderão, ainda assim, ser atos formalmente judiciais, na medida em que se subordinem às regras adjetivas e não às regras substantivas reguladoras do procedimento tributário. Esse será o caso dos atos de trâmite (*idem*, pp. 50-51). Embora seja este o seu entendimento, o Autor identifica, porém, casos em que a Administração Tributária dispõe de poderes que considera materialmente jurisdicionais, como é o caso dos atos de verificação e de graduação de créditos – em tais situações, o Autor conclui sem reservas pela inconstitucionalidade material da norma atributiva de competência, por violação do princípio da separação de poderes na vertente de reserva de função jurisdicional (*idem*, p. 54).

Tributária<sup>215-216</sup>. Quanto a estes últimos atos, alguns Autores enquadram-nos em procedimentos administrativos enxertados no processo de execução fiscal, aos quais são aplicáveis as normas que regulam o procedimento tributário<sup>217</sup>, enquanto outros pugnam pela sua simples inserção no processo (judicial) de execução fiscal, recusando a aplicação das normas procedimentais<sup>218-219</sup>.

Se a classificação dos atos praticados pelo juiz como de natureza jurisdicional é tendencialmente unânime, o mesmo não sucede quanto aos atos praticados pela Administração Tributária, verificando-se uma tendência da jurisprudência para, sempre que possível, evitar qualificá-los expressamente como atos processuais ou materialmente administrativos<sup>220</sup>. Não obstante, e como *infra* detalharemos a respeito de alguns tipos de atos, identificam-se decisões em que os tribunais efetuam essa qualificação expressa.

Considerando que o artigo 103.º, n.º 2, da LGT faz referência expressa à prática de atos de natureza materialmente administrativa no processo de execução fiscal, cremos que não há como negar hoje essa qualidade a alguns dos atos praticados pelo órgão da execução fiscal. Não obstante, temos como certo que alguns dos atos praticados pela Administração Tributária no âmbito do processo de execução fiscal são atos instrumentais, praticados em substituição do juiz e no exercício do poder judicial, como é o caso da verificação e graduação de créditos. Nesse caso, a Administração Tributária age enquanto entidade neutra e imparcial, *supra partes*, podendo inclusivamente resultar da sua intervenção a conclusão de que os créditos tributários não serão integralmente satisfeitos, dada a primazia de outros créditos preferenciais no cumprimento. É, assim,

---

<sup>215</sup> Nesse sentido, cfr. o Acórdão do STA de 23 de fevereiro de 2012, proferido no âmbito do processo n.º 059/12.

<sup>216</sup> Este entendimento, embora dominante não é unânime, identificando-se Autores que distinguem os atos materialmente jurisdicionais – da competência do juiz – dos atos materialmente administrativos – da competência da Administração Tributária (nesse sentido, cfr. GUERREIRO, António Lima, *Lei Geral Tributária Anotada*, cit., pp. 421-422). Em sentido diametralmente oposto, entendendo que os atos praticados pela Administração Tributária no processo de execução fiscal têm sempre natureza judicial, agindo aquela na qualidade de auxiliar do juiz, cfr. Acórdão do STA de 12 de abril de 2012, proferido no âmbito do processo n.º 0247/12.

<sup>217</sup> Esta é, segundo cremos, a posição maioritária da jurisprudência.

<sup>218</sup> É a posição perfilhada pelo Mmo. Juiz Conselheiro LINO RIBEIRO no voto de vencido prolatado no Acórdão de Uniformização de Jurisprudência n.º 5/2012, no qual conclui sem reservas que «[c]omo o “processo” de execução fiscal é todo ele de natureza judicial, independentemente da natureza materialmente administrativa ou jurisdicional dos atos que nele sejam praticados, a conclusão lógica é que as normas previstas para o procedimento não se aplicam à categoria processo de execução fiscal».

<sup>219</sup> FREITAS DA ROCHA, criticando a doutrina e jurisprudência maioritárias, conclui que seria preferível discernir as normas aplicáveis (substantivas ou adjetivas) com base num critério orgânico e não fazendo apelo à natureza dos atos, aplicando-se as primeiras perante atuações da Administração Tributária e as segundas estando em causa atuações dos tribunais (cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições...*, cit., p. 357).

<sup>220</sup> Entre outros, cfr. o Acórdão do STA de 26 de setembro de 2012, proferido no âmbito do processo n.º 0708/12, e, bem assim, o Acórdão do mesmo Tribunal de 16 de março de 2016, proferido no âmbito do processo n.º 01315/14.

claro que, no exercício dessa competência – cujo caráter judicial é enfatizado pelo elemento histórico, que denota uma transferência da esfera de competências do juiz para as do órgão da execução fiscal nos termos *supra* expostos –, a Administração Tributária age necessariamente com o único intuito de fazer cumprir a lei, independentemente da possível frustração do seu direito de crédito.

Concordando nós com a classificação tripartida de atos constante da jurisprudência dos tribunais superiores, haverá que ponderar casuisticamente quais os atos compreendidos na execução fiscal que se inserem em cada uma das três categorias, o que terá consequências ao nível da regulamentação aplicável (designadamente, em matéria de contagem de prazos e de garantias dos contribuintes, aplicando-se as regras processuais nos dois primeiros casos e as procedimentais no terceiro). Como veremos adiante, a posição que se assuma a este respeito terá consequências muito relevantes, designadamente para aferir da existência (ou não) de margem de livre decisão administrativa. É que, como nota DULCE NETO, quando a Administração Tributária pratica meros atos instrumentais, auxiliando o juiz no exercício de um poder de natureza judicial, assume um «*estatuto supra partes, intervindo no exclusivo interesse da paz jurídica, obrigada a apreciar e decidir as questões enquanto autoridade neutra e imparcial perante o litígio*»<sup>221</sup>. Pelo contrário, quando esteja em causa o exercício de verdadeiros poderes administrativos de âmbito tributário, a Administração Tributária «*abandona a neutralidade e o estatuto supra partes, assumindo a qualidade de parte credora/exequente, passando a intervir no seu exclusivo interesse*»<sup>222</sup>, i.e., enquanto garante do interesse público. Como é bom de ver, só poderá equacionar-se a existência de margem de livre decisão administrativa quando se conclua que a Administração Tributária está a agir no exercício de verdadeiros poderes administrativos, já que tal liberdade não é compatível com o exercício da função judicial, que não pode prosseguir outra finalidade que não a de fazer cumprir a Lei. Por outro lado, ainda que esteja a praticar atos materialmente administrativos, quando se conclua pela inexistência de margem de livre decisão, a atuação da Administração Tributária será totalmente vinculada, caso em que a classificação do ato como administrativo importará apenas para efeitos de determinação das regras concretamente aplicáveis.

---

<sup>221</sup> NETO, Dulce, “A natureza da execução fiscal na jurisprudência do STA”, in *Execução Fiscal*, Coleção Formação Contínua, Centro de Estudos Judiciários, 2019, p. 19.

<sup>222</sup> NETO, Dulce, “A natureza da execução fiscal...”, cit., p. 20.

Ora, assumindo-se como boa a posição do STA quanto à estrutura tripartida dos atos praticados no âmbito do processo de execução fiscal, importa definir e balizar cada um deles, de modo a subsequentemente subsumir as competências concretas da Administração Tributária a cada um desses tipos. A este respeito, PAULO MARQUES distingue os atos administrativos dos atos judiciais, subdividindo estes últimos em atos jurisdicionais e atos não jurisdicionais<sup>223</sup>. O Autor parece, assim, reservar os atos judiciais jurisdicionais aos tribunais, remetendo para a Administração Tributária os atos administrativos e os atos judiciais não jurisdicionais, posição com que concordamos. Discordamos, porém, do recorte que de cada uma das figuras é realizado pelo mencionado Autor. Efetivamente, o Autor define os atos judiciais jurisdicionais como aqueles «*nos quais as manifestações de vontade do juiz no processo implicariam decisões independentes e imparciais, sendo a aplicação do direito o seu propósito essencial*», ao passo que os não jurisdicionais seriam «*aqueles que possuem natureza materialmente administrativa, ou seja, os atos de gestão ou os atos ordinários do procedimento processual*». Cremos que esta definição contraria a tripartição inicial, na medida em que um tipo inserido nos atos judiciais jamais poderia definir-se como correspondendo à prática de atos de natureza materialmente administrativa. Por outro lado, o propósito essencial de aplicação do Direito e a posição independente e imparcial são características necessariamente intrínsecas ao exercício do poder judicial, independentemente do agente que em concreto atua ao seu abrigo (*i.e.*, seja o juiz, um órgão administrativo, um funcionário judicial, um agente de execução, etc.). Já no que respeita à distinção do ato jurisdicional não judicial face ao ato administrativo, refere o Autor que o primeiro «*aplica a lei, mas não se esgota nela*», enquanto no segundo a lei é «*um fim em si mesmo*». Se bem compreendemos a posição do Autor, a mesma assentará no facto de os atos administrativos poderem compreender o exercício de poderes discricionários, caso em que a atuação do agente é balizada pela lei, mas conformada no caso concreto com alguma autonomia. Sucede que, como atrás referimos, alguns atos administrativos compreendem o exercício quase exclusivo de poderes vinculados, caso em que a Administração Tributária não goza de qualquer margem de livre decisão, impondo-se-lhe a mera aplicação de um comando concreto contido na lei. De facto, se a margem de liberdade se cingir, por exemplo, à escolha do dia e hora em que certo ato é praticado, dentro do limite temporal previamente estabelecido na lei, tem de reconhecer-se semelhante margem de

---

<sup>223</sup> MARQUES, Paulo, “Execução Fiscal: Uma ruptura...”, *cit.*, p. 181.

liberdade na realização de um ato materialmente judicial, jurisdicional ou não. Por outro lado, indagar acerca da natureza de um ato em função da margem de liberdade conferida pelo legislador conduz a uma subversão inadmissível do raciocínio, na medida em que a identificação de um poder administrativo se assume como questão prévia à determinação da amplitude da liberdade inerente ao seu exercício. Em consequência, cremos não poder ser este o critério de distinção entre as duas figuras.

Segundo o nosso entendimento, o critério de distinção entre atos judiciais jurisdicionais e não jurisdicionais passa necessariamente pela natureza controvertida da questão, cabendo ao juiz intervir na dirimção de litígios que sejam levados ao seu conhecimento pelo contribuinte. Com efeito, atento o elenco estabelecido no artigo 151.º, n.º 1, do CPPT, constata-se que a intervenção do tribunal pressupõe sempre a oposição do contribuinte à atuação da Administração Tributária. Cremos que esta circunstância se tornou evidente com a transferência da competência de verificação e graduação de créditos para o órgão da execução fiscal, operada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro, uma vez que esse era, quanto a nós, o único ato da competência do juiz que não pressupunha um conflito entre as partes. Já quanto à distinção entre atos jurisdicionais não judiciais e atos administrativos, a questão é, segundo cremos, particularmente complexa, impondo-se, a título preliminar, a definição do conceito de ato administrativo.

O CPA contém, no seu artigo 148.º, uma noção de ato administrativo, qualificando-o como qualquer ato decisório que «*no exercício de poderes jurídico-administrativos, vis[e] produzir efeitos jurídicos externos numa situação individual e concreta*». O preceito em referência sublinha, porém, que a definição nele contida vale apenas para efeitos de aplicação do CPA, não sendo, nessa medida, vinculativa fora desses casos, designadamente em caso de aplicação do CPPT. Cremos, em todo o caso, que a mesma poderá fornecer boas pistas na matéria que ora nos ocupa.

Dissecando os elementos que compõem este preceito legal, constatamos que se aproximam da esquematização de MARCELLO CAETANO<sup>224</sup>, para quem são elementos essenciais destes atos (i) a conduta de um órgão administrativo no exercício das suas funções públicas; (ii) a voluntariedade dessa conduta; (iii) o fito de produção de efeitos jurídicos num caso concreto e (iv) a finalidade de prossecução do interesse público secundário subjacente à norma. Pese embora este último aspeto não decorra expressamente do artigo 148.º do CPA, o mesmo é pressuposto de legalidade de toda a

---

<sup>224</sup> Cfr. CAETANO, Marcello, *Manual...*, Volume I, cit., p. 428.

atuação administrativa, pelo que a ausência da sua inclusão expressa neste artigo não dispensa, naturalmente, a sua verificação.

O artigo 148.º do CPA coloca a tónica, para efeitos de qualificação de certo ato como administrativo, nos poderes ao abrigo dos quais o ato é emitido: têm de ser *poderes jurídico-administrativos*. A este respeito, MARCELLO CAETANO assinala que a atuação administrativa não pode decorrer da mera prática de atos de gestão privada, sob pena de se tratar de atos da administração que não configuram verdadeiros atos administrativos<sup>225</sup>.

Segundo DIOGO FREITAS DO AMARAL, o poder administrativo caracteriza-se pela «*faculdade de, com base nas leis e sob o controlo dos tribunais competentes, estabelecer normas jurídicas e tomar decisões, em termos obrigatórios para os respetivos destinatários [...]*»<sup>226</sup>, cujo cumprimento pode impor coercivamente. Para o Autor, uma das manifestações típicas do poder administrativo é o *poder de decisão unilateral*, isto é, a prerrogativa de, por iniciativa sua e sem necessidade de acordo do interessado ou de autorização ou validação judicial, definir de forma válida e eficaz a aplicação do direito numa situação concreta<sup>227</sup>. No âmbito da execução fiscal, tanto quando pratica atos judiciais não jurisdicionais (instrumentais ou de trâmite) como quando realiza atos administrativos, a Administração Tributária toma decisões que produzem efeitos jurídicos na situação individual e concreta do executado; assim, a diferença só poderá estar na identificação dos poderes ao abrigo dos quais atua. Os atos instrumentais ou de trâmite, enquadrando-se no poder judicial, podem ser realizados pelo próprio juiz ou por uma entidade em que este ou a lei deleguem a atuação. Tal entidade tanto pode ser a Administração Tributária como qualquer outra; a intervenção administrativa é, assim, meramente eventual. Indo mais longe, diremos que os atos instrumentais ou de trâmite são todos aqueles que, dependendo da qualificação do processo de execução fiscal como de natureza judicial ou administrativa, são da competência originária (com possibilidade de delegação nos termos *supra* expostos), respetivamente, dos tribunais ou da Administração. Em síntese, são atos acessórios da função do Estado ao abrigo da qual o processo de execução fiscal se desenrola. Pelo contrário, os atos administrativos, correspondendo ao exercício de poderes material e originariamente detidos pela Administração Tributária, nunca poderiam ser conferidos ao tribunal ou delegados em

---

<sup>225</sup> Cfr. CAETANO, Marcello, *Manual...*, Volume I, cit., p. 431.

<sup>226</sup> Sublinhado nosso – cfr. AMARAL, Diogo Freitas do, *Curso de Direito Administrativo*, Volume II, cit., p. 24.

<sup>227</sup> Cfr. AMARAL, Diogo Freitas do, *Curso de Direito Administrativo*, Volume II, cit., p. 26.

entidade diferente daquela, sob pena de inconstitucionalidade do regime, por violação do princípio da separação de poderes.

Segundo o STA, «[n]o âmbito do processo de execução fiscal, a AT pratica, não só atos administrativos de natureza tributária (que lhe competem na sua condição de exequente, quando o seja), mas também outros atos processuais, cuja competência lhe está [rectius: acometida] enquanto órgão da execução fiscal»<sup>228</sup>. Assim, para este órgão jurisdicional de cúpula, a distinção entre os dois tipos de atos será feita em função da qualidade em que os poderes de atuação são atribuídos à Administração Tributária: se enquanto entidade administrativa responsável pela cobrança das dívidas tributárias, se enquanto entidade incumbida de auxiliar o juiz na função executiva<sup>229</sup>. A partir desta delimitação, o STA tem vindo a qualificar como meros atos instrumentais ou de trâmite, designadamente, a citação<sup>230</sup>, a penhora<sup>231</sup> e a venda de bens penhorados<sup>232</sup>, e como atos materialmente administrativos a constituição de garantia<sup>233</sup>, a decisão de suspensão do processo de execução fiscal<sup>234</sup>, a decisão de levantamento da suspensão da execução<sup>235</sup>, a reversão e a dispensa de prestação de garantia<sup>236</sup>. Como é bom de ver, a classificação dos atos praticados pelo órgão da execução fiscal assume grande relevância prática, sendo certo que a existência de margem de livre decisão administrativa só pode equacionar-se quanto à prática de atos materialmente administrativos.

Como nota RUI DUARTE MORAIS, a jurisprudência vem entendendo que, quando o juiz é chamado a intervir no processo de execução fiscal por via do mecanismo plasmado no artigo 276.º do CPPT, os seus poderes são de mera anulação, cabendo-lhe

---

<sup>228</sup> Cfr. Acórdão do STA de 11 de abril de 2018, proferido no âmbito do processo n.º 0312/18.

<sup>229</sup> De acordo com o STA, «a competência que [a Administração Tributária] detém no processo não brota, em princípio, da função tributária [...] nem emana de um poder de autotutela executiva da Administração, resultando, antes, de uma competência que a lei lhe confere para intervir no processo judicial como órgão auxiliar ou colaborador operacional do Juiz [...]. Só assim não será nos casos em que no procedimento processual surge “enxertado” um procedimento administrativo/tributário, em que a Administração Tributária atua como tal, no exercício da sua função tributária, agindo sobre a relação jurídica tributária estabelecida entre si (como sujeito ativo) e o contribuinte (como sujeito passivo) ou sobre a obrigação que dela emana, produzindo atos materialmente administrativos em matéria tributária» [sublinhados nossos] – cfr. Acórdão do STA de 23 de fevereiro de 2012, proferido no âmbito do processo n.º 059/12.

<sup>230</sup> Cfr. Acórdão do STA de 11 de abril de 2018, proferido no âmbito do processo n.º 0312/18.

<sup>231</sup> Cfr. Acórdão do STA de 7 de setembro de 2022, proferido no âmbito do processo n.º 0365/21.0BECTB.

<sup>232</sup> Cfr. Acórdão do STA de 11 de abril de 2018, proferido no âmbito do processo n.º 0312/18. Também assinalando que a venda de bens penhorados corresponde ao exercício de poderes materialmente judiciais, cfr. MARQUES, Paulo, *Elogio do Imposto...*, cit., p. 245, e QUINTO, Miguel, “A venda no processo de execução fiscal: natureza jurídica e efeitos”, in *Cadernos de Justiça Tributária*, n.º 22, outubro-dezembro de 2018, p. 15.

<sup>233</sup> Cfr. Acórdão do STA de 11 de julho de 2012, proferido no âmbito do processo n.º 0730/12.

<sup>234</sup> Cfr. Acórdão do STA de 17 de dezembro de 2014, proferido no âmbito do processo n.º 01315/14.

<sup>235</sup> Cfr. Acórdão do STA de 6 de março de 2014, proferido no âmbito do processo n.º 0108/14.

<sup>236</sup> Cfr. Acórdão do STA de 11 de abril de 2018, proferido no âmbito do processo n.º 0312/18

tão-só apreciar a legalidade do ato à luz da respetiva fundamentação (ou falta dela) e nunca substituir a Administração Tributária na prolação de decisão<sup>237-238</sup>. Em sentido dissonante, NUNO BASTOS distingue os poderes de cognição do tribunal consoante a reclamação judicial incida sobre atos de natureza formalmente administrativa ou formalmente judicial, sustentando que o regime legal difere, aproximando-se de uma ação de impugnação no primeiro caso e de um recurso no segundo<sup>239</sup>. Não vemos que esta última posição tenha eco na generalidade da doutrina e na jurisprudência, parecendo-nos razoavelmente consensual a posição sufragada por RUI DUARTE MORAIS. Ora, se este entendimento pode compreender-se quando estejam em causa atos materialmente administrativos praticados no âmbito da execução fiscal ao abrigo de poderes discricionários, o mesmo não sucede quando a Administração Tributária pratique atos meramente instrumentais, de carácter judicial, na sua função de auxiliadora do juiz. É que se o processo de execução fiscal tem natureza judicial e a atuação administrativa decorre de uma delegação dos poderes do juiz, não se compreende que o mesmo não os possa avocar para si, decidindo em substituição. E o mesmo se diga quanto ao exercício de poderes materialmente administrativos estritamente vinculados: na ausência de margem de livre decisão administrativa, nada justifica a limitação do controlo judicial. De referir que, quanto ao exercício de poderes materialmente administrativos estritamente vinculados, cremos ser a questão do âmbito dos poderes de cognição do tribunal particularmente premente nas situações em que a jurisprudência vem configurando os atos como praticados no âmbito de procedimentos administrativos urgentes, como é o caso no pedido de dispensa de prestação de garantia<sup>240</sup>. É que se tal pretensa natureza urgente justifica o afastamento de prerrogativas legalmente conferidas ao executado (designadamente, *ex-vi* artigo 124.º, n.º 1, alínea a), do CPA, o direito de audiência prévia, que configura uma garantia absolutamente basilar no âmbito do procedimento tributário e que, segundo a jurisprudência maioritária, pode ser afastado quando seja requerida a

---

<sup>237</sup> Cfr. MORAIS, Rui Duarte, “A reclamação do art. 276.º do CPPT – Algumas interrogações”, in *Execução Fiscal*, Coleção Formação Contínua, Centro de Estudos Judiciários, 2019.

<sup>238</sup> Jurisprudência nesse sentido pode encontrar-se no Acórdão do TCAN de 27 de maio de 2021, proferido no âmbito do processo n.º 00414/20.0BEBRG; no Acórdão do TCAS de 10 de setembro de 2015, proferido no âmbito do processo n.º 08937/15; e no Acórdão do TCAN de 21 de março de 2023, proferido no âmbito do processo n.º 02077/12.7BEPRT.

<sup>239</sup> Cfr. BASTOS, Nuno, “O efeito suspensivo...”, cit., p. 58.

<sup>240</sup> A natureza dos poderes concedidos à Administração Tributária no âmbito do pedido de dispensa de prestação de garantia será densificada *infra*, sede em que se justificará por que, para nós, são inequivocamente vinculados os poderes atribuídos pelo legislador nesta matéria. Antecipa-se, no entanto, que, segundo a jurisprudência uniformizada através do Acórdão n.º 5/2012, trata-se de poderes administrativos em matéria tributária, não se aplicando, face à suposta natureza urgente do procedimento, o preceituado no artigo 60.º da LGT.

dispensa de prestação de garantia<sup>241</sup>), impedir depois o tribunal de decidir em substituição quando repute a decisão administrativa de ilegal, impondo a remessa da questão novamente à Administração Tributária e, eventualmente, de novo ao tribunal<sup>242</sup> é, quanto a nós, totalmente incoerente, bulindo com o preceituado no artigo 20.º da CRP.

Feito este enquadramento, passaremos de seguida à apreciação de certos atos concretos praticados no âmbito da execução fiscal, tendo como fito apurar se e em que medida se verifica uma margem de liberdade na atuação administrativa, quais os limites ao seu exercício e qual o âmbito do controlo judicial.

---

<sup>241</sup> Nesse sentido, veja-se o Acórdão do STA de 23 de maio de 2012, proferido no âmbito do processo n.º 0489/12 e MARQUES, Paulo, “A (in)admissibilidade...”, cit., pp. 104-105. A este respeito, este último Autor assinala que, ao contrário do que sucedia ao abrigo do artigo 103.º, n.º 1, do antigo CPA, o atual artigo 124.º, n.º 1, alínea a) do CPA qualifica a dispensa de audiência de interessados em procedimentos urgentes como mera prerrogativa ao dispor da Administração, utilizando para o efeito a expressão “*pode*”. O mesmo Autor sublinha, porém, que a dispensa se justifica em caso de dispensa de prestação de garantia em virtude da verificação de uma situação de “*urgência qualificada*”, decorrente do perigo de dissipação de bens do património do contribuinte devedor, a qual alegadamente não se verifica quando tenha sido requerida a prestação de garantia. Discordamos deste entendimento, não só porque não encontramos na lei qualquer referência da qual resulte a urgência do pedido de dispensa de prestação de garantia, mas também porque o risco de dissipação do património é igualmente elevado (e atentatório do interesse público) quando o executado ofereça uma garantia manifestamente inidónea e, nessa medida, incapaz de acautelar a cobrança da dívida exequenda e acrescido. Neste contexto, discordamos da jurisprudência, entendendo, ao invés, que a audiência do interessado se impõe tanto quando seja requerida a constituição de garantia, como quando seja solicitada a sua dispensa.

<sup>242</sup> Sucessão de eventos que poderá, até, repetir-se várias vezes até à obtenção de uma decisão final.

## 5. DA MARGEM DE LIVRE DECISÃO ADMINISTRATIVA EM MATÉRIA DE SUSPENSÃO DA EXECUÇÃO FISCAL

### 5.1. A suspensão da execução fiscal mediante a prestação de garantia idónea – generalidades

#### 5.1.1. Do conceito de *idoneidade da garantia* em particular

Como acima se referiu, de um modo geral, o processo de execução fiscal é suspenso enquanto se discuta (ou esteja em prazo para discutir-se, tendo sido manifestada intenção de o fazer) a legalidade ou exigibilidade da dívida exequenda, desde que tenha sido prestada (voluntariamente) pelo executado ou constituída (unilateralmente) pela Administração Tributária “garantia idónea”, ou esta entidade administrativa tenha efetuado penhora(s) cujo valor cubra a totalidade da dívida exequenda e acrescido<sup>243</sup>. Esta última possibilidade não será abordada no presente trabalho, que versará apenas sobre a prestação, constituição e substituição de garantias.

O conceito de “idoneidade da garantia” é um conceito indeterminado<sup>244</sup>, não contendo a lei qualquer definição da mesma, mas meras pistas interpretativas a considerar no momento da sua aplicação. A este respeito, o artigo 199.º, n.º 1, do CPPT faz um elenco exemplificativo<sup>245</sup> de garantias idóneas, onde se inserem «*garantia bancária, caução, seguro-caução ou qualquer meio suscetível de assegurar os créditos do exequente*»<sup>246</sup>. Perante este quadro legislativo, várias questões se suscitam ao intérprete: de que margem de liberdade goza o órgão administrativo na interpretação e aplicação do conceito jurídico indeterminado “garantia idónea”? A competência para discernir o que é um «*meio suscetível de assegurar os créditos do exequente*» é discricionária, podendo o órgão administrativo introduzir juízos valorativos – ainda que idealmente objetivos – no seu preenchimento? Existe – por determinação legal – ou pode ser imposta pela Administração Tributária – através de ato administrativo – uma hierarquia entre as

---

<sup>243</sup> Cfr. os artigos 52.º, n.ºs 1 e 2, da LGT, e 169.º, n.ºs 1, 2 e 12 do CPPT.

<sup>244</sup> Nesse sentido, cfr. FERREIRA, Emília, “A prestação de “garantia idónea” no processo de execução fiscal: breves reflexões críticas sobre um tema da atualidade”, in *Revista Fiscal*, novembro-dezembro de 2013, p. 14.

<sup>245</sup> Assinalando precisamente este facto, cfr. BARBOSA, Andreia, *A Prestação e a Constituição de Garantias...*, cit., pp. 172-177. Num argumento que nos parece correto, a Autora assinala que, caso o legislador pretendesse determinar taxativamente as garantias idóneas, tê-lo-ia feito, à semelhança, aliás, do que sucede, por exemplo, em sede aduaneira (*idem*, pp. 176-177).

<sup>246</sup> Sublinhado nosso.

garantias abstratamente admissíveis, com primazia para as indicadas no artigo 199.º, n.º 1, do CPPT e assumindo-se as indicadas no artigo 199.º, n.º 2, do CPPT como garantias de “segunda linha”, admissíveis apenas quando o pagamento da dívida não possa ser assegurado através de garantia-bancária, caução ou seguro-caução?

No Ofício-circulado n.º 60076, de 29/07/2010, a Administração Tributária, afastando expressamente a existência de discricionariedade em matéria de avaliação da idoneidade das garantias<sup>247</sup>, manifesta preferência por garantias de maior liquidez – isto é, «*aquelas cujo valor monetário subjacente seja realizável de forma mais certa, direta e imediata*» –, indicando como critérios a considerar pelo órgão da execução fiscal o tipo e valor da garantia, bem como a respetiva suscetibilidade de assegurar a efetiva cobrança dos créditos garantidos. Ou seja, a Administração Tributária não se basta com a suscetibilidade da garantia para assegurar o pagamento da dívida exequenda, antes introduzindo considerações adicionais atinentes ao tipo de garantia, admitindo expressamente a preferência por garantias bancárias, cauções ou seguros-caução, quando comparadas com garantias «*de mais incerta ou indireta realização ou execução*», como sejam a hipoteca e o penhor. Ainda segundo a Administração Tributária, o regime vigente em matéria de aferição da idoneidade das garantias é semelhante ao que, nos termos do artigo 219.º do CPPT, vigora para a penhora, segundo o qual devem ser prioritariamente penhorados os bens cujo valor pecuniário seja de mais fácil realização.

Sufragando o entendimento vertido no Ofício-circulado n.º 60076, de 29/07/2010, GONÇALO BULCÃO e PAULO MARQUES retiram do artigo 199.º do CPPT uma «*preferência, atribuída pelo legislador, às garantias com maior grau de liquidez*», o que se justificaria na medida em que a execução do crédito à custa de garantias menos líquidas, designadamente a hipoteca e o penhor, pressupõe um conjunto acrescido de diligências da parte do credor tributário, variando, ademais, o próprio valor do bem em função de oscilações de mercado<sup>248</sup>. Nesta senda, para estes Autores, também a fiança seria uma garantia *menos preferencial*, por ter associado um risco de incobrabilidade da dívida que não se verifica nas garantias enunciadas na primeira parte do artigo 199.º, n.º 1, do CPPT<sup>249</sup>.

---

<sup>247</sup> «O Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) não contém normas que regulem especificamente a determinação do valor dos bens oferecidos em garantia em sede de execução fiscal. Porém, essa ausência de regulamentação específica não pode legitimar uma menor efetividade dos princípios da igualdade neste âmbito, nem decisões de carácter discricionário nesta matéria».

<sup>248</sup> Cfr. BULCÃO, Gonçalo, e MARQUES, Paulo, “O «calcanhar de Aquiles...”, cit., p. 235.

<sup>249</sup> Cfr. BULCÃO, Gonçalo, e MARQUES, Paulo, “O «calcanhar de Aquiles...”, cit., p. 235.

Recusando em absoluto a tese perfilhada pela Administração Tributária, os nossos tribunais superiores vêm referindo de modo reiterado que «[a] partir do momento em que a garantia oferecida cubra a totalidade do crédito exequendo e acrescido, a administração fiscal não pode recusar a prestação de garantia com fundamento em aspetos qualitativos, designadamente quanto à maior ou menor liquidez imediata, ao arrepio da vontade do legislador e sem qualquer consideração pelos interesses legítimos do executado»<sup>250</sup>. Identificam-se, porém, decisões jurisdicionais que sustentam dispor a Administração Tributária de uma «certa margem de discricionariedade para decidir, em função de cada caso concreto, se a garantia prestada é ou não “idónea” para assegurar a cobrança efetiva da dívida exequenda. A utilização da expressão “garantia idónea” integra um conceito impreciso, pois que a norma do n.º 1 não determina, de forma exata, quando é que a garantia é idónea para assegurar os créditos do exequente»<sup>251</sup>. Na prática, retiram esses arestos da utilização do conceito indeterminado “garantia idónea” a concessão de liberdade de atuação à Administração Tributária, a qual limitaria a sindicância judicial ao plano da legalidade ou, quanto ao mérito, a situações clamorosas, em que o critério aplicado pela Administração se mostra como totalmente desajustado.

As duas ideias – que são, quanto a nós, de impossível compatibilização – vêm sendo repetidas pelos nossos tribunais, assumindo-se existir uma *certa indeterminação normativa*, que confere *alguma margem de livre decisão* à Administração Tributária, sem nunca se concluir em que se materializaria, afinal, essa pretensa margem. A nosso ver, tal margem é inexistente: a atuação administrativa em matéria de aferição da idoneidade de uma garantia é, regra geral, totalmente vinculada, incumbindo-lhe apreciar objetivamente se a mesma é ou não suscetível de assegurar a cobrança dos créditos em execução, impondo-se, em caso afirmativo, o deferimento do pedido de prestação de garantia apresentado pelo executado. Neste contexto, repudiamos a posição da Administração Tributária *supra* referida, uma vez que inexistente, em matéria de aferição da idoneidade das garantias, norma semelhante ao artigo 219.º do CPPT, o qual, como expressamente resulta do seu elemento textual, tem aplicação apenas em matéria de penhora. Assim, contrariamente ao que resulta do Ofício-circulado n.º 60076, de

---

<sup>250</sup> Cfr. o Acórdão do STA de 27 de junho de 2012, proferido no âmbito do processo n.º 0646/12. No mesmo sentido, cfr., a título meramente exemplificativo, o Acórdão do TCAN de 23 de novembro de 2011, proferido no âmbito do processo n.º 01497/11.9BEPRT, o Acórdão do TCAS de 2 de fevereiro de 2023, proferido no âmbito do processo n.º 483/22.8BELRA e o Acórdão do STA de 18 de junho de 2014, proferido no âmbito do processo n.º 0507/14.

<sup>251</sup> Cfr. Acórdão do TCAN de 30 de setembro de 2015, proferido no âmbito do processo n.º 01080/15.0BEPRT.

29/07/2010, entendemos não resultar da lei qualquer preferência por certo tipo de garantias em detrimento de outras, cabendo à Administração Tributária tão-somente aferir se a garantia apresentada pelo executado é ou não suscetível de assegurar o pagamento da dívida exequenda. Por outras palavras, consideramos que é ao executado que cabe escolher a garantia a prestar, a qual, sendo idónea, deverá ser necessariamente aceite pela Administração Tributária, com a correspondente suspensão do processo de execução fiscal<sup>252-253</sup>.

Indo mais longe, o STA firmou já jurisprudência no sentido de que uma garantia, para ser considerada idónea, não tem de ser necessariamente uma garantia especial, podendo integrar este conceito a garantia geral das obrigações, constituída pelo património do devedor<sup>254</sup>. Para alcançar esta conclusão, assinalou o STA que o processo de execução fiscal pode ser suspenso em virtude da realização de penhora que cubra a totalidade da quantia exequenda e acrescido (cfr. artigo 199.º, n.º 4, do CPPT), a qual incide necessariamente sobre a globalidade do património do devedor nos termos do artigo 601.º do CC. Pese embora compreendamos o racional subjacente a este entendimento, não vemos como poderá o mesmo ser operacionalizado numa situação concreta. Considerando que o conjunto de bens do devedor sempre responderia pela totalidade das suas dívidas, incluindo as de natureza tributária, aceitar suspender o processo de execução fiscal através da constituição (puramente formal, sem qualquer efeito prático) desta garantia geral equivaleria a aceitar suspender esse mesmo processo sem a prestação de garantia, solução que não encontra respaldo quer na letra, quer na *ratio* do regime legal sob análise. Concordamos, por isso, com o voto de vencido da Mma. Juíza Conselheira ANA PAULA LOBO no aresto em referência, do qual se extrai o entendimento de que a garantia idónea a que se refere o artigo 199.º do CPPT tem de ser necessariamente uma garantia especial.

---

<sup>252</sup> Neste sentido, cfr. ESTEVES, Fernanda, “A prestação de garantia na execução fiscal”, in *Revista do Centro de Estudos Judiciários*, 2.º semestre 2013, Número 2, p. 327, e, ainda, assinalando vigorar um «princípio geral de equivalência da caução, penhora e outras garantias idóneas, como a hipoteca [...], devendo ser aceite pelo órgão exequente aquela que, sem prejuízo do credor, melhor sirva os interesses do executado», cfr. MORAIS, Rui Duarte, *A execução fiscal...*, cit., p. 78.

<sup>253</sup> PAULO MARQUES e GONÇALO BULCÃO entendem que a decisão de suspender a execução fiscal corresponde a um *ato vinculado mitigado*, que inclui espaço para a ponderação de «critérios técnicos de gestão para aferir no plano quantitativo e qualitativo a garantia oferecida» (in “O «calcanhar de Aquiles»...”, cit., p. 216). Os Autores recusam, por isso, que à Administração Tributária caiba tão-somente apreciar o preenchimento dos pressupostos legais, assinalando que a garantia é prestada no interesse do credor e não do devedor, não podendo o mesmo ser constringido a aceitar uma garantia.

<sup>254</sup> Cfr. Acórdão do STA de 11 de março de 2015, proferido no âmbito do processo n.º 01212/14.

### 5.1.2. Da avaliação dos bens objeto de garantia

De acordo com o artigo 199.º-A, n.º 1, do CPPT, a garantia que não consubstancie garantia bancária, caução ou seguro-caução deve ser avaliada nos termos dos artigos 13.º a 17.º do CIS. Se tal disposição não tem levantado questões de maior quanto às garantias incidentes sobre bens móveis e outras realidades, como direitos de crédito, o mesmo não sucede quanto aos bens imóveis. Isto porque, quanto a estes últimos, estipula o artigo 13.º do CIS que o seu valor corresponde ao VPT, salvo quando os mesmos (i) não se encontrem inscritos na matriz ou (ii) se encontrem inscritos na matriz sem registo de VPT. Significa isto que a lei não prevê expressamente, em matéria de avaliação da garantia, a possibilidade de consideração do valor de mercado em detrimento do VPT, pese embora seja recorrente o enorme desfasamento entre ambos.

Para a análise que subsequentemente levaremos a cabo, importa ter como pano de fundo, por um lado, o facto de o mercado imobiliário se encontrar sujeito a enormes flutuações consoante o estado da economia (que impacta diretamente na procura) e a oferta disponível e, por outro, a circunstância de o VPT ser calculado de acordo com fórmulas fechadas mais ou menos imunes a tais fatores<sup>255</sup>. Por outro lado, importa sublinhar que a lei prevê que a iniciativa da primeira avaliação de um prédio cabe ao chefe de finanças (cfr. os artigos 33.º, n.º 1, e 37.º, n.º 1, do CIMI), não estipulando qualquer obrigação periódica de reavaliação quando não existam alterações que o justifiquem (o que sucede nos casos das alíneas b), c), d), e) e l) do n.º 1 do artigo 13.º do CIMI, em que o contribuinte tem de levar ao conhecimento da Administração Tributária os elementos necessário à atualização da matriz e eventual reavaliação do imóvel), salvo se for ordenada uma atualização geral das matrizes (cfr. o artigo 13.º, n.º 1, alínea h), do CIMI) ou proferida decisão do Ministro das Finanças no sentido da reavaliação de todos os prédios de um dado município (cfr. o artigo 16.º do CIMI). É da conjugação de todos estes fatores que decorre o atual enorme desfasamento entre o VPT e o valor de mercado dos bens imóveis, sendo, não raras vezes, o segundo sobejamente superior ao primeiro.

---

<sup>255</sup> Quanto aos prédios rústicos, o artigo 17.º do CIMI fixa o respetivo VPT tendo por referência o respetivo rendimento fundiário (cfr. os artigos 17.º e 18.º do CIMI); já quanto aos prédios urbanos, o artigo 38.º do CIMI estipula uma fórmula de avaliação fechada, que apenas muito lateralmente permite a introdução de considerações atinentes ao valor de mercado do imóvel, na parte em que faz contribuir para o cálculo do valor dos prédios (considerado no apuramento do VPT) «o valor do metro quadrado do terreno de implantação fixado em 25% daquele valor» (cfr. o artigo 39.º, n.º 1, do CIMI). Todos os demais componentes do VPT – valor médio de construção, área bruta de construção, coeficiente de afetação, coeficiente de localização, coeficiente de qualidade e conforto e coeficiente de vetustez são pouco permeáveis a alterações, salvo através da realização de alterações no imóvel.

Neste contexto, não é inédito que um proprietário que pretenda alienar voluntariamente um bem imóvel o faça por um valor que em muito ultrapassa aquele que ao mesmo é atribuído pela Administração Tributária na avaliação para efeitos de constituição de garantia. A situação é particularmente insólita quando o artigo 250.º, n.º 2, do CPPT prevê, desde 2021, que o valor de venda é apurado partindo do valor de mercado (e não do VPT) sempre que «*se mostre evidente que o valor de mercado dos bens é manifestamente superior*»<sup>256</sup>. Assim, poderá suceder, ao menos em teoria e com base numa interpretação puramente literal da lei, que a Administração Tributária recuse a suspensão da execução fiscal através da constituição de uma garantia real sobre um imóvel cujo VPT é insuficiente para cobrir a dívida exequenda, mas penhore esse mesmo bem e obtenha, através da respetiva venda judicial, um produto mais do que suficiente para cobrir integralmente quantia exequenda e acrescido.

Confrontados com esta questão, vêm os tribunais superiores entendendo ser possível atender ao valor de mercado do bem imóvel oferecido em garantia, desde que se verifiquem circunstâncias excepcionais que o justifiquem e as mesmas sejam levadas ao conhecimento da Administração Tributária pelo executado<sup>257</sup>. Significa isto que, de acordo com a jurisprudência, recai sobre o executado o ónus de demonstrar a falta de correspondência entre o VPT e o valor real do imóvel através da invocação e comprovação de circunstâncias objetivas, como seja o facto de o imóvel ter sido recentemente adquirido por um valor sobejamente superior ao VPT<sup>258</sup>. Demonstrada tal discrepância, recai sobre a Administração Tributária o dever de realizar uma avaliação do bem, sob pena de ilegalidade da decisão que indefere o pedido de prestação de garantia<sup>259</sup>.

---

<sup>256</sup> De notar que, pese embora, em 2021, tenha sido aditado ao artigo 250.º do CPPT o n.º 2 a que *supra* nos referimos, o legislador limitou-se a renumerar os restantes números, não cuidando de, no n.º 5, fazer remissão para os n.ºs 1 e 2 deste preceito legal. Não obstante, cremos que a única interpretação plausível do artigo é considerar que o valor de venda corresponderá a 70% do valor do mercado ou do VPT, consoante se verifique ou não um desfazamento entre ambos que justifique a avaliação do imóvel por perito independente.

<sup>257</sup> Como nota o STA, faz sentido que se recorra ao artigo 250.º do CPPT, por via do qual se deve atender ao valor de mercado do bem oferecido em garantia, uma vez que será esse o valor de referência a considerar numa eventual subsequente venda executiva (cfr. Acórdão do STA de 13 de julho de 2016, proferido no âmbito do processo n.º 0563/16). Aliás, como, a esse respeito, nota o TCAS, «*postergar essa hipótese revelaria incoerência do sistema, ao permitir uma avaliação ad hoc na fase da venda [por aplicação do artigo 250.º, n.º 2, do CPPT] e não na fase da penhora*» (cfr. Acórdão do TCAS de 14 de julho de 2022, proferido no âmbito do processo n.º 32/22.8BELRS).

<sup>258</sup> Cfr. Acórdão do TCAS de 19 de dezembro de 2023, proferido no âmbito do processo n.º 1095/23.4BELRS.

<sup>259</sup> Neste sentido, cfr., por todos, o Acórdão do TCAS de 3 de dezembro de 2020, proferido no âmbito do processo n.º 1061/20.1BELRS.

Verifica-se, assim, que, não obstante a jurisprudência dos tribunais superiores equacione a obrigação de avaliação oficiosa, pela Administração Tributária, de um bem imóvel oferecido em garantia, não configura essa obrigação nos mesmos moldes em que o faz em matéria de venda executiva (pós-penhora ou constituição de garantia), já que, apenas neste segundo caso, estipula que a iniciativa de avaliação possa provir espontaneamente da entidade administrativa, sem intervenção do executado. Esta é uma solução cuja coerência e legalidade questionamos; com efeito, se o objetivo é desonerar a Administração Tributária, carecida de meios humanos e materiais, do pesado fardo administrativo atinente à verificação da correspondência entre o VPT e o valor de mercado sempre que lhe é requerida a constituição de garantia sobre bem imóvel<sup>260</sup>, é difícil de compreender que o mesmo não suceda em momento anterior à venda. Compreende-se, de um ponto de vista meramente financeiro, ligado à obtenção de receita tributária, que se permita a avaliação do bem penhorado, designadamente quando o seu VPT seja insuficiente para cobrir a quantia exequenda e acrescido, de modo a maximizar a receita (pública) obtida com a venda. Em tal caso, segundo cremos, a avaliação oficiosa do bem será mesmo obrigatória, e não uma mera faculdade, sob pena de desvio de poder, por atuação administrativa contrária ao interesse público. Ora, se se admite fazer impender sobre a Administração Tributária esse ónus, o mesmo deve subsistir quando, embora da avaliação não resulte diretamente uma maximização da receita tributária, a mesma se revele necessária para assegurar uma tutela adequada dos interesses legítimos do executado. A este respeito, cumpre recordar que o artigo 266.º, n.º 1, da CRP subordina a atuação administrativa ao interesse público «no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos»<sup>261</sup>, devendo, nos termos do n.º 2 do mesmo preceito, ser respeitados princípios fundamentais como a proporcionalidade e a justiça.

Concatenando as preocupações de praticabilidade, eficiência e celeridade na cobrança das prestações tributárias, de um lado, e a necessidade de assegurar uma tutela adequada dos direitos dos executados, de outro, cremos que a solução mais adequada será entender que a avaliação, pela Administração Tributária, de bens imóveis oferecidos em garantia será obrigatória sempre que (i) esta entidade administrativa disponha de elementos que lhe permitam antever a discrepância entre o VPT e o valor de mercado do

---

<sup>260</sup> Como é bom de ver, a tarefa administrativa estará bem mais simplificada se, na avaliação da idoneidade da garantia, a Administração Tributária tiver apenas de consultar a matriz predial urbana, confrontando o VPT com o valor da dívida exequenda e acrescido.

<sup>261</sup> Sublinhado nosso.

bem<sup>262</sup> e (ii) tal discrepância, sendo material, possa impactar de modo relevante na situação jurídica subjetiva do executado, designadamente porque, tomando como base o VPT, a hipoteca do bem imóvel ter-se-ia como garantia inidónea. Esta solução, embora não resulte diretamente de um preceito legal, decorre da única interpretação do artigo 199.º-A do CPPT conforme à CRP, em particular aos *supra* referidos princípios da proporcionalidade e da justiça, pelo que deverá, segundo o nosso entendimento, ser perfilhada quer quanto à prestação (voluntária) de garantias pelo executado, quer quanto à constituição (unilateral) de garantias pela Administração Tributária.

## 5.2. Da prestação e constituição de garantias em processo de execução fiscal

Como resulta da exposição *supra*, entendem os nossos tribunais superiores que os atos de aceitação e constituição de garantias são atos materialmente administrativos, enquadrados em procedimentos administrativos enxertados no processo de execução fiscal e balizados pelas normas procedimentais que enformam a atuação administrativa. Neste contexto, vem entendendo a jurisprudência, entre outros aspetos, que o executado tem direito de participação antes de proferida uma decisão que recuse a prestação de garantia ou determine a sua constituição coerciva pela Administração Tributária, e que a legalidade de tal decisão depende do cumprimento de pesadas exigências em matéria de fundamentação<sup>263</sup>. A preterição dessas formalidades originará a ilegalidade da decisão administrativa e justificará a sua anulação judicial, independentemente da existência, ou não, de margem de livre decisão administrativa nesta matéria. A este respeito, cumpre recordar que, qualificando-se os atos em referência como materialmente administrativos, poderá equacionar-se, nos termos *supra* expostos e pelo menos em teoria, a existência de tal margem de liberdade. É precisamente sobre este último ponto que nos debruçaremos, quanto a dois casos de estudo por nós selecionados, nos pontos 5.2.1. e 5.2.2. *infra*.

---

<sup>262</sup> Designadamente quando a discrepância entre o valor de mercado do imóvel e o seu VPT seja evidenciada pelo facto de o mesmo ter sido recentemente adquirido por montante sobejamente superior a este último. Em tal caso, a Administração Tributária terá na sua posse elementos objetivos que justificam a necessidade de avaliação, motivo pelo qual entendemos existir um verdadeiro poder-dever, nos termos *supra* expostos, de proceder oficiosamente à avaliação, ainda que a mesma não seja requerida pelo executado.

<sup>263</sup> A este respeito, cfr., por todos, os Acórdãos do STA de 24 de maio de 2016, proferido no âmbito do processo n.º 0584/16, e de 7 de abril de 2021, proferido no âmbito do processo n.º 01666/20.0BEBRG. No mesmo sentido, cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento Tributário e de Processo Tributário*, Volume III, cit., pp. 390-391.

### 5.2.1. Caso de estudo n.º 1: o penhor e a hipoteca

O penhor e a hipoteca, respetivamente consagrados nos artigos 666.º e seguintes e 686.º e seguintes do CC, são garantias especiais das obrigações, qualificando-se como garantias reais na medida em que conferem ao credor o direito de se fazer pagar, com preferência sobre os demais credores<sup>264</sup>, pelo valor de certos bens, propriedade do devedor ou de terceiro<sup>265-266</sup>. O que distingue o penhor da hipoteca é a natureza do seu objeto, versando o primeiro, em regra, sobre coisas móveis e a segunda sobre coisas imóveis ou equiparadas<sup>267-268</sup>. Tanto o penhor como a hipoteca são garantias que podem ser voluntariamente prestadas pelo executado ou, em alternativa, constituídas unilateralmente pela Administração Tributária. O primeiro caso encontra-se regulado no artigo 199.º, n.º 2, do CPPT; o segundo, no artigo 195.º do mesmo Código.

Começando pela prestação voluntária de penhor ou hipoteca pelo executado, estipula o artigo 199.º, n.º 2, do CPPT que «[a] *garantia idónea* [...] *poderá consistir, ainda, a requerimento do executado e mediante concordância da administração tributária, em penhor ou hipoteca voluntária*»<sup>269</sup>. Centrando-se nesta exigência de concordância, a Administração Tributária – não obstante o que textualmente refere no Ofício-circulado n.º 60076, de 29/07/2010, a que acima fizemos referência – tem avocado para si uma certa margem de discricionariedade na decisão de consentir, ou não, a suspensão do processo de execução fiscal mediante a aceitação de garantias reais destes tipos. A este respeito, identificam-se algumas decisões judiciais que se pronunciam no sentido de o artigo 199.º, n.º 2, do CPPT conferir à Administração Tributária «*uma certa margem de discricionariedade para decidir, em função de cada caso concreto, se a garantia prestada é ou não idónea*»<sup>270</sup>, entendimento que não vemos como compaginar

---

<sup>264</sup> Que não beneficiem de idêntica garantia sobre o mesmo bem.

<sup>265</sup> Cfr. COSTA, Mário Júlio de Almeida, *Direito das Obrigações*, Almedina, Coimbra, 2013, 12.ª edição, 2.ª reimpressão, p. 883; MARQUES, Paulo, *Res Fiscalis – Os Direitos Reais na Atividade Tributária*, Volume II, Ministério das Finanças e da Administração Pública, Direção-Geral dos Impostos, Centro de Formação, Lisboa, 2009, pp. 48 e 57-58.

<sup>266</sup> Trata-se, segundo ALMEIDA COSTA, de um reforço qualitativo da garantia do credor, o qual poderá ser igualmente quantitativo quando o bem onerado seja propriedade de terceiro (cfr. COSTA, Mário Júlio de Almeida, *Direito das Obrigações*, cit., p. 883).

<sup>267</sup> Cfr. VARELA, João de Matos Antunes, *Das Obrigações em Geral*, Volume II, Almedina, Coimbra, 1997, 7.ª edição, 10.ª reimpressão, pp. 526, 528 e 549.

<sup>268</sup> A título de exemplo, serão considerados bens equiparados a imóveis e, nessa medida, sujeitos a hipoteca (e não a penhor) os navios – cfr. o artigo 21.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 92/2018, de 13 de novembro.

<sup>269</sup> Sublinhado nosso.

<sup>270</sup> Cfr., entre outros arestos do mesmo tribunal, o Acórdão do STA de 6 de fevereiro de 2013, proferido no âmbito do processo n.º 059/13. Este entendimento vem sendo sucessivamente reafirmado, quer pelo STA (cfr., a título de exemplo, o Acórdão de 31 de março de 2016, proferido no âmbito do processo n.º 0223/16),

com o plasmado nas decisões a que aludimos no ponto 5.1.1. *supra* e que se pronunciam expressamente no sentido da irrelevância de quaisquer considerações atinentes ao tipo de garantia. Com efeito, se se confere ao executado um verdadeiro direito subjetivo à seleção do tipo de garantia a prestar e, bem assim, dos bens concretamente onerados com a mesma, não se vê como poderá a Administração Tributária indeferir um pedido de prestação de garantia com fundamento na sua inconveniência, designadamente por constarem no património do devedor bens suscetíveis de constituir garantias tidas pelo órgão administrativo como preferenciais. É que, como *supra* referimos, a partir do momento em que os bens cujo penhor ou hipoteca o executado ofereceu sejam suficientes para assegurar a cobrança da dívida exequenda e acrescido, quaisquer outras considerações serão irrelevantes, não podendo fundamentar a recusa da pretensão do executado, sob pena de violação de lei por preterição do disposto no artigo 199.º do CPPT<sup>271</sup>.

ANDREIA BARBOSA considera que a expressão «*mediante concordância da Autoridade Tributária*», aposta no artigo 199.º, n.º 2, do CPPT, corresponde à atribuição de poderes para apreciação da idoneidade da garantia e subsequente aceitação (se idónea) ou recusa (se inidónea) – poderes que, acrescentamos, a Administração Tributária tem sempre e em qualquer caso, independentemente do tipo de garantia em causa. Não obstante, sustenta essa Autora que tal expressão confere uma maior liberdade à Administração Tributária na decisão de aceitar ou não uma garantia deste tipo (quando comparada com as garantias plasmadas no artigo 199.º, n.º 1, do CPPT), pese embora subsequentemente conclua que uma eventual recusa de hipoteca ou penhor só pode assentar em razões objetivas relativas à insuficiência dos bens, «*como, de resto, para qualquer recusa de uma garantia oferecida pelo contribuinte*»<sup>272</sup>. Pela nossa parte, não discernimos em que medida se pode conferir maior amplitude de liberdade à Administração Tributária se se exige que uma eventual recusa destas garantias assente precisamente na mesma justificação aplicável a todas as demais: a sua inidoneidade por insuficiência. A sufragar-se esse entendimento, não pode senão concluir-se que o artigo 199.º, n.º 2, do CPPT não confere qualquer liberdade adicional. Porém, é também certo que o legislador incluiu no artigo 199.º, n.º 2, do CPPT – e apenas nesse artigo – expressa referência à necessidade de concordância da Administração Tributária, o que indicia que

---

quer por outros tribunais, designadamente o TCAN (cfr. Acórdão de 15 de outubro de 2015, proferido no âmbito do processo n.º 01172/15.5BEPRT).

<sup>271</sup> Neste sentido, cfr. BARBOSA, Andreia, *A Prestação e a Constituição...*, cit., pp. 181-183.

<sup>272</sup> BARBOSA, Andreia, *A Prestação e a Constituição...*, cit., p. 180.

a posição conferida a essa entidade administrativa em matéria de aceitação destas garantias reais é diferente daquela de que goza quanto às demais garantias. A este respeito, cumpre recordar que, segundo o artigo 9.º do CC, o intérprete deve presumir que o legislador exprimiu o seu pensamento de modo adequado, pelo que não deve partir-se da premissa de que a inclusão desta referência no preceito legal sob análise é inócua.

Concatenando estas ideias, chegamos a um impasse: é que, ou se afirma que as garantias são todas abstratamente equivalentes, devendo a Administração Tributária aceitar a garantia oferecida pelo executado, sem efetuar quaisquer considerações relativas ao seu tipo, desde que a mesma seja suscetível de assegurar o pagamento da quantia exequenda e acrescido; ou se entende que a Administração Tributária goza de maior margem de liberdade na apreciação do penhor e da hipoteca, não estando obrigada a aceitar sempre e incondicionalmente essas garantias como sucede com as demais. Para cumprir o estipulado no artigo 9.º do CC, seríamos tentados a optar por esta segunda opção, só assim atribuindo significado e alcance à expressão «*mediante concordância da Autoridade Tributária*», aposta no artigo 199.º, n.º 2, do CPPT. Esta não é, porém, a nossa posição. Pelo contrário, cremos que a expressão utilizada pelo legislador foi infeliz, dando azo a interpretações que conferem à Administração Tributária uma margem de liberdade excessivamente ampla e desconforme ao espírito legislativo. Cremos, assim, que tanto o penhor como a hipoteca devem necessariamente ser aceites pela Administração Tributária quando o valor dos bens, deduzido de eventuais ónus ou encargos, seja suficiente para assegurar o pagamento da dívida exequenda e acrescido, ainda que existam, no património do executado, bens suscetíveis de configurar garantias de maior liquidez. Em suma, fazendo uma interpretação sistemática do regime – em particular, dos n.ºs 1 e 2 do artigo 199.º do CPPT –, concluímos que a Administração Tributária não goza de qualquer margem de liberdade nesta matéria, estando *vinculada a concordar* com a constituição de qualquer garantia idónea oferecida pelo executado. Deste modo, o escopo da referência constante do artigo 199.º, n.º 2, do CPPT será tão-somente clarificar que a constituição de uma garantia deste tipo dependerá de um procedimento administrativo prévio, de aferição de idoneidade, o qual, atentas as características destas garantias, poderá ser mais moroso do que o procedimento tendente à constituição de uma garantia bancária, caução ou seguro-caução. De igual modo, e aqui na esteira do que refere o STA, uma decisão de indeferimento da constituição de uma garantia deste tipo pressuporá, atenta a abertura

normativa, um esforço de fundamentação acrescido, alicerçado em razões objetivas, atinentes à insuficiência dos bens oferecidos em garantia<sup>273</sup>.

Já no que respeita à constituição unilateral e coerciva de hipoteca ou penhor, estipula o artigo 195.º, n.º 1, do CPPT que «[q]uando o interesse da eficácia da cobrança o torne recomendável, o órgão da execução fiscal pode constituir hipoteca legal ou penhor»<sup>274</sup>. De um ponto de vista puramente literal, esta norma – consonante com o artigo 50.º, n.º 2, alínea b), da LGT – parece conter uma autorização à Administração Tributária para (i) aferir se o interesse da eficácia da cobrança torna recomendável a constituição de uma destas garantias e, subsequentemente, (ii) decidir constituí-las ou não. Em Acórdão proferido a 26 de setembro de 2018, o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA veio qualificar o ato de constituição de hipoteca como um ato administrativo em matéria tributária, determinando que o juízo sobre a necessidade e adequação desta medida deve ser efetuado no âmbito de um procedimento administrativo enxertado no processo executivo<sup>275-276</sup>. Partindo deste entendimento, o STA concluiu, alicerçando-se no teor literal dos artigos 50.º, n.º 2, alínea b), da LGT, e 195.º, n.º 2, do CPPT, que a Administração Tributária dispõe de um verdadeiro poder discricionário nesta matéria. Cremos que a questão tem de ser segregada em dois pontos: o primeiro, de saber qual a margem de liberdade de que goza a Administração Tributária na densificação da expressão «[q]uando o interesse da eficácia da cobrança o torne recomendável»; o segundo, de saber se, constatando-se ser recomendável a constituição da garantia, a Administração Tributária está obrigada ou meramente autorizada a impô-la – por outras palavras, aferir se o “pode” traduz um verdadeiro poder ou, pelo contrário, um poder-dever independente sobre a Administração Tributária.

Quanto à primeira destas questões, cremos tratar-se de um caso de liberdade de avaliação, *i.e.*, de verdadeira margem de livre apreciação administrativa: com efeito, a determinação das situações em que o interesse público secundário de assegurar a cobrança das dívidas tributárias recomenda a constituição coerciva de uma garantia não pode deixar de enquadrar-se na margem de livre decisão da Administração Tributária, pressupondo a

---

<sup>273</sup> Cfr. Acórdão do STA de 15 de fevereiro de 2012, proferido no âmbito do processo n.º 0126/12.

<sup>274</sup> Sublinhados nossos.

<sup>275</sup> Cfr. Acórdão do STA de 26 de setembro de 2018, processo n.º 01419/17.3BESNT 0318/18. Esta qualificação como ato materialmente administrativo tem implicações, desde logo, ao nível da tutela dos direitos dos executados, que têm, entre outros, o direito à fundamentação da decisão e a participar no procedimento que culmina com a sua prolação.

<sup>276</sup> No mesmo sentido, SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, Volume III, cit., p. 390.

realização de juízos valorativos próprios dessa atividade. Para o efeito, o órgão administrativo deverá começar por analisar a situação concreta, discernindo se e em que medida o património do devedor, enquanto garantia geral de todas as suas obrigações, assegura de forma cabal o cumprimento futuro da obrigação tributária, tarefa em que goza de uma certa margem de liberdade, naturalmente sujeita a um dever acrescido de fundamentação nos termos *supra* expostos. Esta tarefa não se cinge à realização de uma operação puramente matemática, de confrontação do “deve” e do “haver”, antes implicando um juízo mais profundo quanto à pessoa do executado, atendendo, designadamente, ao seu anterior comportamento em matéria de cumprimento das obrigações tributárias<sup>277</sup>. Num segundo momento, o órgão administrativo não poderá deixar de realizar um juízo de proporcionalidade, à luz do qual a constituição (unilateral e coerciva) de uma garantia só deverá ser determinada quando se demonstre necessária, adequada e proporcional, sob pena de ilegalidade da atuação administrativa.

Passando à segunda questão, segundo entendemos, concluindo-se que *o interesse da eficácia da cobrança torna recomendável* a constituição de uma destas garantias, a Administração Tributária não pode deixar de a constituir, sob pena de ilegalidade da sua atuação. Com efeito, se o preenchimento dos pressupostos de aplicação da norma – a que nos reportámos no parágrafo anterior – leva o intérprete a concluir que é recomendável a constituição da garantia para assegurar o interesse público secundário atinente à cobrança da quantia exequenda, a única atuação legalmente admissível, no quadro dessa norma e em respeito pela respetiva *ratio legis*, é a de constituir essa garantia, sob pena de ilegalidade da atuação administrativa por verificação do vício de desvio de poder. Por outro lado, resulta claramente da norma que, quando a eficácia da cobrança não o torne recomendável, o agente administrativo não pode constituir uma destas garantias, uma vez que a permissão legal para o fazer depende da constatação, logicamente anterior, de que essa restrição do direito à propriedade privada do executado é necessária.

Assim, ainda que, nos termos do artigo 195.º do CPPT, o legislador confira ao agente administrativo alguma margem de livre apreciação no que toca ao preenchimento dos pressupostos da sua atuação, não se verifica qualquer liberdade de ação, sendo a conduta a adotar perfeitamente vinculada: consoante a resposta que o agente

---

<sup>277</sup> O cumprimento escrupuloso pelo executado de obrigações tributárias passadas traduz um indício de que, com maior probabilidade, dívida exequenda e acrescido serão objeto de pagamento. Ainda que o património do devedor seja insuficiente para o efeito, a lei prevê alternativas para essas situações, designadamente através do pagamento em prestações, previsto nos artigos 196.º a 200.º do CPPT, pelo que poderá revelar-se como desnecessária a constituição de uma garantia destes tipos.

administrativo dê à questão de saber se é recomendável a constituição da garantia, assim definirá qual das duas condutas abstratamente possíveis – constituir ou não constituir garantia – é a única aceitável na situação em apreço.

### 5.2.2. Caso de estudo n.º 2: a fiança

A fiança é uma das garantias especiais das obrigações, encontrando-se legalmente prevista nos artigos 627.º e seguintes do CC. De acordo com ANTUNES VARELA, trata-se do «vínculo jurídico pelo qual um terceiro (fiador) se obriga pessoalmente perante o credor, garantindo com o seu património a satisfação do direito de crédito deste sobre o devedor»<sup>278</sup>. A fiança é uma garantia pessoal, uma vez que, através dela, alguém – para além do devedor – assume a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação, verificando-se um «reforço quantitativo da garantia do credor»<sup>279</sup> na medida em que, em caso de incumprimento, este passa a poder dispor de dois patrimónios (em vez de um) para assegurar a satisfação do seu direito de crédito<sup>280-281</sup>. De notar que a possibilidade de recurso ao património do fiador é, em regra, subsidiária, podendo o fiador opor-se a qualquer ação sobre o seu património antes de esgotado o património do devedor: é o designado benefício da excussão prévia, ao qual o fiador pode renunciar<sup>282</sup>.

Atentas as características fundamentais acabadas de descrever, compreende-se que a força de uma garantia como a fiança dependa da robustez do património do fiador. Se, por um lado, a mesma tem a vantagem de incidir sobre todo o património, e não apenas sobre determinados bens, do fiador, tem, como reverso da medalha, o inconveniente de ser potencialmente afetada por quaisquer vicissitudes que acometam tal património<sup>283</sup>. Assim, um fiador que, no momento da constituição dessa garantia, tinha um património que excedia largamente o da obrigação garantida, poderá vir a revelar-se desprovido dos

---

<sup>278</sup> cfr. VARELA, João de Matos Antunes, *Das Obrigações...*, Volume II, cit., p. 477.

<sup>279</sup> Cfr. COSTA, Mário Júlio de Almeida, *Direito das Obrigações*, cit., pp. 881 e 886-889.

<sup>280</sup> Cfr. VASCONCELOS, L. Miguel Pestana de, *Direito das Garantias*, Almedina, Coimbra, 3.ª edição, 2019, p. 87.

<sup>281</sup> Esta circunstância não conduz necessariamente à melhoria de posição do credor. No exemplo de PAULO MARQUES e GONÇALO BULCÃO, é possível conceber um caso em que tanto o contribuinte como o seu fiador têm um património de alguns milhares de euros, enquanto um outro contribuinte, sem fiador e com dívidas de igual montante, tem por si só um património de largos milhões de euros – nesse caso, o património único do contribuinte sem fiador dá mais garantias de pagamento da quantia exequenda e acrescido (cfr. “O «calcanhar de Aquiles»...”, cit., pp. 228-229).

<sup>282</sup> cfr. VARELA, João de Matos Antunes, *Das Obrigações...*, Volume II, cit., pp. 487-493.

<sup>283</sup> Cfr. VASCONCELOS, L. Miguel pestana de, *Direito das Garantias*, cit., p. 87, assinalando que tal circunstância justifica a especial robustez da fiança bancária, dada a fiabilidade do fiador (banco).

bens necessários ao seu pagamento no momento do eventual acionamento da mesma<sup>284</sup>. Por outro lado, demandado o fiador, o credor beneficiário da fiança concorrerá com os demais credores daquele, alguns dos quais poderão beneficiar de garantias reais que lhes confirmam preferência no pagamento das respetivas dívidas à custa de determinados bens do fiador. Neste contexto, as garantias reais podem ser mais *eficientes* do que as pessoais<sup>285</sup>.

A admissibilidade da fiança como garantia idónea suscetível de suspender o processo de execução fiscal tem sido objeto de repetidos diferendos entre os executados e a Administração Tributária, assumindo esta última uma posição tendencialmente negativa a este respeito<sup>286</sup>. A título de exemplo, no âmbito do processo judicial n.º 0108/13<sup>287</sup>, a Fazenda Pública pronunciou-se no sentido da inadmissibilidade da fiança, entendendo que «*a enumeração do artigo 199.º do CPPT configura um preceito aberto, que é concretizado e regulamentado nos seus n.ºs 2 e 4. Pelo que além das garantias enunciadas no n.º 1, apenas são garantias idóneas as referidas nos n.ºs 2 e 4*», onde não consta a fiança. No mesmo processo judicial e de forma a robustecer o seu entendimento, a Fazenda Pública apelou ainda ao disposto no artigo 200.º, n.º 3, do CPPT, já que tal normativo legal impõe o inventário dos bens dados em garantia, o que seria impossível de efetuar quanto ao património (global) do fiador. Em consequência, concluiu a Fazenda Pública que «*constituindo a fiança uma garantia geral sobre o património de um terceiro, sem incidir diretamente sobre determinado bem, não se vislumbra passível de ter um efeito suspensivo de execução fiscal, independentemente do seu valor*»<sup>288</sup>.

Tal posição administrativa<sup>289</sup> tem vindo a ser sistematicamente recusada pelos tribunais superiores, pronunciando-se reiteradamente a jurisprudência no sentido da

---

<sup>284</sup> Este é, para ANTUNES VARELA, o *calcanhar de Aquiles* desta garantia pessoal cfr. VARELA, João de Matos Antunes, *Das Obrigações...*, Volume II, *cit.*, p. 476).

<sup>285</sup> Cfr. MARTINEZ, Pedro Romano, e PONTE, Pedro Fuzeta da, *Garantias de cumprimento*, 5.ª edição, Almedina, Coimbra, 2016, p. 167.

<sup>286</sup> Enumerando diversos processos judiciais que versaram precisamente sobre este tema, cfr. o Acórdão do STA de 10 de outubro de 2012, proferido no âmbito do processo n.º 0916/12.

<sup>287</sup> A posição da Fazenda Pública pode ser consultada no segmento 1. do Acórdão proferido pelo STA a 14 de fevereiro de 2013 no âmbito deste processo.

<sup>288</sup> Sublinhado nosso.

<sup>289</sup> Sufragada também por PAULO MARQUES e GONÇALO BULCÃO, que centram o seu entendimento na falta de referência à fiança no artigo 199.º, n.º 2, do CPPT quando esse artigo inclui referência a garantias reais – «*de muito maior segurança para o credor*» –, exigindo, quanto a essas garantias, a concordância da Administração Tributária. Para os Autores, seria incoerente dispensar esta concordância quanto a uma garantia menos capaz de assegurar os direitos do credor, como seria o caso da fiança (“O «Calcanhar de Aquiles»...”, *cit.*, p. 218). Ademais, os Autores manifestam perplexidade quanto ao facto de ser necessária a constituição de garantia para a suspensão do processo de execução fiscal – o que significa que o património do devedor, enquanto garantia geral das obrigações, é insuficiente para esse efeito –, mas se admitir já que o património de um terceiro, com todas as vicissitudes inerentes, seja suficiente para esse

admissibilidade abstrata da fiança, fazendo recair sobre a Administração Tributária o dever de analisar casuisticamente a respetiva idoneidade, *i.e.*, a suscetibilidade do património do fiador para assegurar o pagamento da dívida exequenda e acrescido<sup>290</sup>. A este respeito, um outro ponto que é por vezes levantado prende-se com o facto de a aferição da idoneidade da fiança, por pressupor a avaliação do património do fiador, a tornar uma garantia *pouco prática* para o credor tributário<sup>291</sup>. Como *supra* referimos a propósito da avaliação das garantias<sup>292</sup>, valores como a praticabilidade, a eficiência e a celeridade na cobrança das prestações tributárias têm de ser compatibilizados com os direitos fundamentais dos executados, num juízo de justiça e proporcionalidade que não consentem que, sem mais, se rejeite um meio de garantia apenas porque o mesmo pressupõe a realização de diligências adicionais da parte do exequente.

Também a própria acessoriedade da fiança, por vezes sublinhada para sustentar a respetiva inadmissibilidade, tem vindo a ser desconsiderada pelos tribunais superiores. Pronunciando-se nesse sentido, veja-se o acórdão do STA de 18 de junho de 2014, proferido no âmbito do processo n.º 0507/14, no qual este órgão jurisdicional de cúpula concluiu lapidarmente que o facto de a obrigação assumida pelo fiador ter o mesmo conteúdo da obrigação dos executados, beneficiando de eventuais exceções que justifiquem o não pagamento pelos obrigados principais, é irrelevante para efeitos de aferição da respetiva idoneidade.

Contrariamente ao que a exposição *supra* poderia indiciar, a jurisprudência não exclui a existência de discricionariedade administrativa em matéria de apreciação concreta e casuística da idoneidade da fiança<sup>293</sup>. Não obstante, por ser recorrente a atuação administrativa materializada na simples rejeição (sem apreciação concreta) da fiança, não se identificam decisões jurisdicionais que efetivamente apreciem em que consiste tal pretensa discricionariedade – na prática, os tribunais limitam-se a consistentemente

---

fim (*idem*, p. 228). Quanto a este último ponto, os Autores assinalam que, não obstante o credor tributário passe a dispor de dois patrimónios e não de um e a fiança seja uma garantia especial, a sua constituição confere ao credor apenas uma garantia geral sobre o património do fiador, pelo que materialmente não se verificariam diferenças que justificassem aceitar suspender o processo de execução fiscal com prestação desta garantia.

<sup>290</sup> Cfr., entre muitos outros, o Acórdão do TCAN de 10 de março de 2016, proferido no âmbito do processo n.º 02527/15.0BEPRT, e o Acórdão do STA de 19 de setembro de 2012, proferido no âmbito do processo n.º 0909/12.

<sup>291</sup> Levantando esta questão, cfr. BARBOSA, Andreia, pp. 209-210.

<sup>292</sup> Cfr. ponto 5.1.2. *supra* – embora o raciocínio aí apresentado seja referente às garantias inerentes sobre bens imóveis, o mesmo é totalmente transponível para a questão que ora nos ocupa.

<sup>293</sup> Cfr. Acórdão do STA de 19 de dezembro de 2012, proferido no âmbito do processo n.º 01414/12.

anular as decisões administrativas que recusam a constituição de fiança sem procederem a uma apreciação casuística da respetiva idoneidade.

Pela nossa parte, admitimos que possa existir uma certa margem de livre apreciação quanto à idoneidade da fiança, podendo a Administração Tributária analisar, como um todo, a situação jurídico-tributária do fiador. Assim, por hipótese, se este último adotar um comportamento reiterado de incumprimento das respetivas obrigações tributárias, tal poderá justificar a decisão de não aceitação da fiança. Não se trata, em todo o caso, de uma atuação discricionária do agente administrativo, mas tão-somente de uma situação de liberdade de avaliação.

### 5.3. A dispensa de prestação de garantia

Nos termos do artigo 52.º, n.º 4, da LGT, «[a] administração tributária *pode*, a requerimento do executado, isentá-lo da prestação de garantia nos casos de a sua prestação lhe *causar prejuízo irreparável ou manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, desde que não existam fortes indícios de que a insuficiência ou inexistência de bens se deveu a atuação dolosa do interessado*»<sup>294</sup>. Esta figura, que tem natureza excecional, substitui a prestação de garantia, beneficiando dos mesmos efeitos suspensivos do processo de execução fiscal<sup>295</sup>.

A primeira questão que o preceito *supra* transcrito suscita prende-se com a utilização da expressão “pode”, à qual a doutrina vem associando a concessão de poderes discricionários à Administração Tributária, limitando, em consequência, os poderes de cognição dos tribunais em sede de reclamação judicial<sup>296</sup>. Neste sentido parece ir igualmente a jurisprudência uniformizada do STA quando, no Acórdão 5/2012<sup>297</sup>, retira da utilização dessa expressão *a concessão de poderes discricionários ou em cujo exercício se enquadra uma margem de livre apreciação*<sup>298</sup>, concluindo, em consequência, que a dispensa de prestação de garantia é um ato administrativo em matéria tributária. Na

---

<sup>294</sup> Sublinhados nossos.

<sup>295</sup> Cfr. ESTEVES, Fernanda, “A prestação de garantia...”, cit., p. 312, e, bem assim, SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, Volume III, cit., p. 231.

<sup>296</sup> Cfr. CAMPOS, Diogo Leite de, RODRIGUES, Benjamim Silva, e SOUSA, Jorge Lopes de, *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, Encontro da Escrita, 4.ª edição, Lisboa, 2012, p. 429.

<sup>297</sup> Trata-se do Acórdão de Uniformização de Jurisprudência proferido pela Secção de Contencioso Tributário do STA a 26 de setembro de 2012, no âmbito do processo n.º 708/12.

<sup>298</sup> O STA não distingue, no aresto em referência, as duas modalidades de margem de livre decisão, as quais revestem, para nós características bem distintas. A este propósito, remetemos para o ponto 3.6. *supra*.

prática, segundo o STA, uma vez que o exercício de poderes discricionários se enquadra exclusivamente no exercício da função administrativa (sendo inadmissível no âmbito judicial), a utilização da expressão em referência, porque indicativa da existência de tais poderes, implica necessariamente que a dispensa de prestação de garantia seja um ato administrativo em matéria tributária, e não um mero ato (judicial) de trâmite. Em sentido contrário, decidiu o TCAN em Acórdão proferido a 16 de setembro de 2021 no âmbito do processo n.º 00123/21.2BEPRT que a única interpretação do artigo 52.º, n.º 4, da LGT consentânea com o princípio constitucional da justiça é no sentido de o executado ter um direito subjetivo à dispensa de prestação de garantia, a qual deve ser deferida sempre que se verifiquem os respetivos pressupostos, não dispondo a Administração Tributária de qualquer tipo de discricionariedade nesta matéria.

Se concordamos com a premissa de que a existência de discricionariedade só é possível quando se esteja perante o exercício de poderes administrativos, discordamos, porém, do entendimento que extrai da palavra “pode” uma autorização. Tal expressão representa, para nós, um verdadeiro poder-dever feito impender sobre a Administração Tributária, de tal modo que, verificando-se objetivamente os pressupostos legais de que depende a dispensa, a Administração Tributária será obrigada a deferi-la. Este entendimento tem como consequência que, confrontados com uma reclamação judicial do indeferimento de um pedido de dispensa de prestação de garantia, os tribunais deverão deferir a requerida dispensa sempre que se encontre demonstrado o preenchimento dos pressupostos para a respetiva concessão. Com efeito, sendo a atuação administrativa perfeitamente vinculada, não se descortinam razões que justifiquem que o tribunal não decida em substituição da Administração Tributária, sendo tal entendimento incongruente com o de que, por ser de classificar como urgente o pedido de dispensa de prestação de garantia, se justifica a preterição de alguns direitos procedimentais dos administrados, não obstante estejamos perante um ato de natureza materialmente administrativa<sup>299</sup>.

Se concordamos com o entendimento jurisprudencial que vê na dispensa de prestação de garantia um ato administrativo em matéria tributária<sup>300</sup>, discordamos já que a verificação do preenchimento dos respetivos pressupostos compreenda qualquer margem de livre decisão da parte do agente administrativo. Para nós, não só a palavra “pode” não

---

<sup>299</sup> A este respeito, veja-se, por todos, o Acórdão do STA de 29 de julho de 2015, proferido no âmbito do processo n.º 0875/15.

<sup>300</sup> Plasmado em diversos acórdãos dos tribunais superiores, pese embora se identifique pelo menos um aresto em sentido contrário (Acórdão do STA de 14 de dezembro de 2011, proferido no âmbito do processo n.º 01072/11), como bem sintetiza PAULO MARQUES em “A (in)admissibilidade...”, cit., p. 104.

evidencia a concessão de quaisquer poderes discricionários, como os próprios conceitos jurídicos indeterminados de “prejuízo irreparável” e “manifesta falta de meios económicos” não encerram qualquer margem de livre apreciação. A este respeito, recusamos que a indeterminação normativa resulte de qualquer intenção legislativa de permitir a realização de juízos valorativos próprios da função administrativa, antes decorrendo, segundo entendemos, da impossibilidade de concretização apriorística destes conceitos. É que os conceitos em referência só podem ser preenchidos no caso concreto, confrontando a situação pessoal e patrimonial do executado com o montante da dívida exequenda e acrescido. O preenchimento deverá, porém, na medida do possível, ser realizado de forma puramente objetiva, atendendo à densificação que vem sendo feita na vasta jurisprudência dos tribunais superiores e, nos casos que nela não se subsumam, apelando ao critério do homem médio.

No que respeita aos pressupostos para a dispensa de prestação de garantia, o preceito legal acima transcrito pressupõe que da prestação de garantia decorra um prejuízo irreparável para o executado ou, alternativamente, que este não disponha de meios económicos para a prestar, desde que neste último caso inexista dolo do executado<sup>301</sup>. Sendo os dois primeiros requisitos – prejuízo irreparável e manifesta falta de meios –

<sup>301</sup> É entendimento dominante que a ausência de dolo do executado é também necessária quando a dispensa seja requerida com fundamento em prejuízo irreparável decorrente da prestação de garantia (cfr. Acórdão do TCAN de 27 de maio de 2021, proferido no âmbito do processo n.º 02127/20.3BEPRT). Este é um entendimento que, embora perfeitamente compreensível do ponto de vista da justiça material, carece de base legal desde a alteração do artigo 52.º, n.º 4, da LGT pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro:

Redação inicial	Redação conferida pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro
<p>«A administração tributária pode, a requerimento do executado, isentá-lo da prestação de garantia nos casos de a sua prestação lhe causar prejuízo irreparável ou manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, <u>desde que em qualquer dos casos a insuficiência ou inexistência de bens não seja da responsabilidade do executado</u>» [sublinhado e realce nossos]</p>	<p>«A administração tributária pode, a requerimento do executado, isentá-lo da prestação de garantia nos casos de a sua prestação lhe causar prejuízo irreparável ou manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, <u>desde que não existam fortes indícios de que a insuficiência ou inexistência de bens se deveu a atuação dolosa do interessado</u>» [sublinhado e realce nossos]</p>

A alteração legislativa parece militar em sentido contrário ao da jurisprudência, pese embora dificilmente se compreenda o seu fito – certamente não terá sido intenção do legislador alargar as situações de dispensa, passando a abranger situações em que o executado se colocou propositadamente na situação de não poder prestar garantia. De todo o modo, certo é que, do ponto de vista literal, a ausência de conduta dolosa se refere apenas à insuficiência ou inexistência de bens, tendo sido eliminada a única referência que permitia ampliar esta condição, abrangendo também o prejuízo irreparável – referimo-nos à expressão «em qualquer dos casos».

alternativos<sup>302</sup>, poderá suceder que o executado disponha de meios económicos para prestar garantia e se veja dispensado de o fazer porque esta prestação lhe causaria prejuízo irreparável. Será o caso, por hipótese, de se encontrar contratualmente impedido de prestar garantia, incorrendo, por via do incumprimento dessa cláusula contratual, em pesadas consequências financeiras, suscetíveis de paralisar a sua atividade. Cremos que esta solução – hoje em dia praticamente incontroversa na jurisprudência – evidencia bem que a preocupação do legislador não se limita à tutela do interesse público secundário atinente à cobrança das dívidas, antes procurando, como não poderia deixar de ser, compaginar esse interesse com os direitos e interesses legítimos dos executados, *in casu* com o direito à suspensão da execução fiscal enquanto permanece controvertida a legalidade e/ou exigibilidade da dívida. Ora, dificilmente se compreenderia que o legislador facilitasse mais a isenção de prestação de garantia do que a prestação de garantias de reduzida liquidez, como o penhor, a hipoteca ou a fiança – é que, embora sendo menos líquidas do que garantias como a caução, a sua existência reduz, ainda que levemente, o risco de incobrabilidade da dívida; já com a dispensa de prestação de garantia, esse risco é total. Assim – e sob pena de se violar o artigo 9.º, n.º 3, do CC na parte em que ordena ao intérprete que presuma que o legislador consagrou as soluções mais adequadas –, não poderá deixar de se interpretar todo o regime inerente à prestação de garantias pelo executado à luz da seguinte evidência: o fito do legislador foi, num quadro de proporcionalidade, concatenar o direito à suspensão da execução fiscal com o interesse público fundamental de assegurar a cobrança dos créditos tributários.

#### **5.4. A substituição de garantias por iniciativa do executado**

O último caso de estudo sobre o qual nos debruçaremos é atinente à substituição de garantias pelo executado. Segundo o artigo 52.º, n.º 7, da LGT, «[a] *garantia pode, uma vez prestada, ser excepcionalmente substituída, em caso de o executado provar interesse legítimo na substituição e daí não resulte prejuízo para o credor tributário*»<sup>303</sup>. Como a simples leitura deste preceito legal imediatamente denota, são várias as dificuldades interpretativas que do mesmo podem resultar: a possibilidade de substituir a garantia cinge-se, como textualmente resulta do *supra* citado preceito, às situações em que a

---

<sup>302</sup> Pronunciando-se neste sentido, vejam-se, a título meramente exemplificativo, os Acórdãos do TCAS de 25 de maio de 2017, proferido no âmbito do processo n.º 925/16.1BESNT e do TCAN de 28 de abril de 2016, proferido no âmbito do processo n.º 02303/15.0BEPRT.

<sup>303</sup> Sublinhados nossos.

mesma foi prestada (voluntariamente) pelo executado, ou abrange a constituição coerciva de garantias nos termos do artigo 195.º do CPPT? Que interesses do executado devem considerar-se legítimos para efeitos de se admitir uma substituição de garantia legalmente qualificada como excecional? Que análise se deve fazer para concluir acerca da ausência de prejuízo para o credor tributário – deverá recusar-se a substituição da garantia quando a nova garantia tem menor grau de liquidez ou maior risco de incobrábilidade? Assim, deve, por hipótese, recusar-se sempre e em qualquer circunstância a substituição de garantia bancária por um penhor ou uma fiança?

Começando pelo primeiro destes pontos, cremos ser relativamente pacífico o entendimento de que as garantias constituídas unilateralmente pela Administração Tributária podem ser substituídas a requerimento do executado. Para alcançar semelhante conclusão, além de aludir ao elemento teleológico da interpretação, a doutrina baseia-se no elemento sistemático, assinalando que os n.ºs 1 e 2 do artigo 52.º da LGT também se referem apenas à prestação de garantia, resultando claro o intuito do legislador de aí incluir a constituição de garantias em face do disposto no artigo 169.º, n.º 1, do CPPT<sup>304</sup>.

Mais controversas são as restantes questões que acima elencámos. No processo n.º 02606/11.3BEPRT, o TCAN foi chamado a pronunciar-se sobre a legalidade de um despacho administrativo de indeferimento de pedido de substituição de garantia bancária por fiança, tendo, através de acórdão de 8 de março de 2012, concluído que, desde que o executado prove um interesse legítimo na substituição da garantia e a nova garantia seja suficiente para cobrir a totalidade da quantia exequenda e acrescido, atenta a previsível duração do processo<sup>305</sup>, a substituição não pode, em princípio, ser recusada, uma vez que vigora em Portugal o *supra* aludido princípio da equivalência dos vários meios idóneos de garantia. No mesmo sentido, em acórdão proferido a 7 de dezembro de 2021 no âmbito do processo n.º 1489/21.0BELRS, decidiu perentoriamente o TCAN que a Autoridade Tributária não pode recusar a substituição de garantia utilizando argumentos atinentes à maior liquidez da garantia originariamente prestada, porquanto tal circunstância «*não constitui parâmetro legalmente relevante no juízo de aferição da idoneidade da garantia*». Esta última decisão baseia-se no entendimento anteriormente firmado pelo STA e plasmado no acórdão de 20 de dezembro de 2018, proferido no âmbito do processo n.º 0559/18.6BEALM. Este entendimento, compatível com a jurisprudência constante em

---

<sup>304</sup> Cfr. CAMPOS, Diogo Leite, RODRIGUES, Benjamim Silva, e SOUSA, Jorge Lopes de, *Lei Geral Tributária...*, cit., p. 425; BARBOSA, Andreia, *A Prestação e a Constituição...*, cit., p. 390.

<sup>305</sup> Por outras palavras, desde que a nova garantia seja igualmente idónea.

matéria de avaliação da idoneidade das garantias, abstrai indevidamente, segundo cremos, da letra do artigo 52.º, n.º 7, da LGT, segundo o qual a substituição de garantias é excecional. A este respeito, questionamos qual o alcance desta expressão se a tarefa a cargo da Administração Tributária é de simples aferição da idoneidade da garantia, num binómio de sim-não e sem espaço para recusar uma substituição da qual resulte maior dificuldade na cobrança do crédito, designadamente em virtude da menor liquidez da garantia oferecida em substituição. No Ofício-circulado n.º 60076, a que *supra* aludimos, a Administração Tributária – que, como oportunamente referido, baseia (indevidamente) a decisão de aceitação de qualquer garantia prestada pelo executado em argumentos de liquidez – sustenta que «[u]ma vez constituída garantia, não deve esta ser substituída posteriormente por outra que revele um grau de liquidez inferior, por daí advir uma diminuição da probabilidade de cobrança». JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES *et. al.*, colocando a tónica na excecionalidade da substituição, entendem que esta só deverá ser admitida quando tenham ocorrido circunstâncias imponderáveis no momento da prestação que tenham levado a que seja inequívoca a existência de um interesse legítimo do executado na substituição da garantia prestada<sup>306</sup>. Os Autores entendem dever ponderar-se cuidadosamente os interesses conflitantes, fazendo um juízo de proporcionalidade entre a intensidade da lesão causada ao devedor pela manutenção da garantia inicialmente prestada (cuja ocorrência deveria, em qualquer caso, ser imprevisível no momento da prestação) e a da lesão ocasionada ao credor tributário pela prestação de nova garantia.

Tudo ponderado, qual será, então, a margem de liberdade de que goza a Administração Tributária para recusar a substituição com fundamento em prejuízo para o credor tributário? Segundo cremos, a intenção do legislador foi atribuir à Administração Tributária uma margem de liberdade sobejamente superior à que lhe vem sendo atribuída pelos nossos tribunais. A interpretação restritiva da jurisprudência poderá compreender-se ao abrigo da necessidade de salvaguardar os direitos dos executados num processo em que o credor se encontra, como acima evidenciámos, em posição de clara primazia, posição essa da qual frequentemente se aproveita com o único fito de obter receita tributária<sup>307</sup>. A jurisprudência vai, no entanto, quanto a nós, demasiado longe. A este

---

<sup>306</sup> Cfr. PIRES, José Maria Fernandes *et. al.*, *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Almedina, Coimbra, 2015, pp. 515-516.

<sup>307</sup> Uma situação que se encontra na ordem do dia e que demonstra, segundo cremos, o exercício desmedido da posição de superioridade da Administração Tributária prende-se com a recuperação, por ordem da Comissão Europeia, de auxílios de estado julgados ilegais em matéria fiscal. Na ausência de um regime

respeito, importa não olvidar que o legislador tributário utilizou um conjunto de técnicas legislativas – aposição das expressões *pode* e *exceccionalmente*, utilização do conceito jurídico indeterminado *interesse legítimo*, concessão de liberdade avaliativa quanto ao interesse público na substituição fazendo apelo ao *prejuízo para o credor* – que indiciam a intenção de restringir o exercício desta prerrogativa de substituição de garantias. Tal opção legislativa compreende-se particularmente quando tenha sido o executado a prestar voluntariamente a garantia cuja substituição pretende (situação que, refira-se, é bastante mais usual, já que a Administração Tributária opta normalmente por penhorar os bens do executado e não por constituir garantias em seu favor). Em tal caso, tendo o executado escolhido a garantia a prestar, dificilmente se justificaria, atentos os interesses em confronto – eficiência administrativa e eficácia na cobrança do crédito, de um lado, e direito à propriedade privada, de outro – que o executado pudesse livremente substituir, tantas vezes quantas lhe aprouvesse, a garantia prestada, implicando dispêndio de recursos públicos na avaliação da idoneidade de cada uma dessas garantias. Cremos, assim, que nessa situação a margem de liberdade conferida pelo artigo 52.º, n.º 7, da LGT à Administração Tributária é particularmente ampla. Diferente será a situação em que a garantia foi constituída (unilateralmente) pela Administração Tributária, porquanto nesse caso o executado não teve uma palavra a dizer na seleção dos bens a onerar, sendo plausível que a conduta administrativa possa causar-lhe prejuízos injustificados quando existe uma garantia alternativa igualmente idónea e menos lesiva dos seus interesses.

Em face do exposto, é nossa posição que o artigo 52.º, n.º 7, da LGT confere margem de livre apreciação à Administração Tributária quanto à avaliação dos pressupostos de que depende a possibilidade de substituição da garantia – no preenchimento dos conceitos *interesse legítimo* e *prejuízo para o credor* – e, bem assim, verdadeira discricionariedade quanto à decisão de admitir a substituição. Tal não significa que a Administração Tributária possa, em todos os casos, decidir livremente aceitar ou não a substituição da garantia. Como referimos ao longo do presente trabalho, a atuação administrativa é sempre enformada pelos princípios ínsitos no artigo 266.º, n.º 2, do CPPT, os quais podem restringir as vias de atuação abstratamente disponíveis, podendo inclusivamente levar a que a atuação administrativa só possa seguir um único sentido: será o caso de uma

---

legal aplicável à recuperação destes auxílios, a Autoridade Tributária aplica, para o efeito, o processo de execução fiscal, coartando a generalidade das prerrogativas ao dispor dos executados, entre as quais se destaca a possibilidade de suspensão da execução fiscal. Esta atuação vem merecendo duras e reiteradas críticas da jurisprudência dos tribunais superiores – cfr., entre outros, os Acórdãos proferidos pelo STA nos processos n.ºs 033/24.1BEFUN e 088/24.9BEFUN, de 3 de julho de 2024.

garantia, unilateralmente constituída pela Administração Tributária, se revelar particularmente onerosa para o executado e ser facilmente substituível por outra garantia igualmente idónea, caso em que esta entidade administrativa não poderá recusar a substituição, sob pena de ilegalidade da sua atuação por violação de lei. Cremos ser esta a solução que melhor harmoniza os vários interesses em confronto, conferindo ao executado a tutela de que carece sem prejudicar excessivamente o interesse público. Assim, não obstante a liquidez da garantia não assuma relevância num primeiro momento, aquando da avaliação da idoneidade da garantia oferecida pelo executado, poderá, em momento subsequente, obstar à substituição daquela, por conduzir à verificação de prejuízo para o credor tributário, materializado na maior dificuldade na cobrança do crédito.

## 6. CONCLUSÕES

O princípio da legalidade assume-se como fundamento e limite de toda a atuação administrativa, manifestando-se enquanto preferência de lei – a Administração não pode atuar contrariando o direito vigente –, precedência da lei – a Administração só pode atuar na estrita medida em que lhe tenham sido concedidas pelo legislador as necessárias competências – e exigência de densificação normativa – a atuação administrativa tem de fundar-se em norma jurídica prévia, cujo grau de pormenorização permita antecipar o comportamento por ela habilitado. Em matéria fiscal, identificam-se apertados limites formais e materiais à produção legislativa, dos quais decorre que a regulamentação dos elementos essenciais dos impostos – onde, por expressa referência no artigo 103.º, n.º 2, da CRP, se incluem as garantias dos contribuintes – é matéria de reserva relativa de competência da Assembleia da República. Neste contexto, a lei fiscal deve ser tão determinada quanto possível, exigindo-se, como mínimo, uma regulamentação através de lei formal (ou decreto-lei autorizado) dos referidos elementos essenciais.

A tutela dos direitos dos contribuintes não se basta com o facto de a Administração Tributária não poder interferir na definição de quem são os sujeitos passivos e na fixação do montante da obrigação de imposto. De um ponto de vista prático, o momento efetivamente lesivo é o da subtração patrimonial que decorre da cobrança do tributo (e não o momento em que é emitida a liquidação), pelo que se compreende que a definição das condições em que a cobrança ocorre configure matéria de garantias dos contribuintes, incluindo-se, por isso, na reserva de lei. É também esta circunstância que justifica a proibição de concessão de moratórias e a proibição de suspensão da execução fiscal, as quais visam assegurar o respeito pelo princípio da igualdade no tratamento dos cidadãos, que serão, de modo efetivo, chamados a contribuir para o financiamento do Estado na medida da respetiva força económica.

É nosso entendimento que a Administração Pública não goza de qualquer reserva de competência que lhe atribua, de modo imperativo, um papel criativo na aplicação do Direito. Entendemos, por isso, que qualquer margem de liberdade na aplicação da lei de que esta entidade administrativa eventualmente goze decorrerá da intenção do legislador nesse sentido. Tal margem de liberdade existirá, assim, se e na medida em que o legislador o pretenda, podendo ser retirada a todo o tempo. Existindo margem de livre decisão, a mesma encontra-se balizada pelos princípios constitucionais elencados no artigo 266.º, n.º 2, da CRP, não se concebendo, em caso algum, uma atuação administrativa arbitrária.

No âmbito do presente estudo, identificámos situações em que o legislador confere à Administração Tributária uma margem de livre decisão. Tal margem de liberdade pode ser atinente à avaliação da verificação dos pressupostos de atuação – caso em que a apelidamos de margem de livre apreciação –, ou referente à conformação da atuação concreta da Administração – situação em que configurará verdadeira discricionariedade administrativa. Um dos mecanismos que pode ser utilizado pelo legislador para conferir margem de livre decisão é o recurso a conceitos indeterminados, *i.e.*, a conceitos cujo conteúdo não seja clara e imediatamente apreensível, deixando espaço para que o seu preenchimento seja feito casuisticamente pelo agente administrativo. Não obstante tais conceitos possam assumir-se como preciosos auxiliares do legislador na concessão desta margem de liberdade, importa ter presente, segundo o nosso entendimento, que, salvo intenção do legislador nesse sentido, o preenchimento de conceitos indeterminados é efetuado através de uma tarefa puramente hermenêutica, de reconstrução do pensamento legislativo nos termos gerais. Significa isto que, a menos que o legislador empregue conceitos indeterminados com o objetivo de conferir margem de livre decisão ao agente, os mesmos terão uma única interpretação legalmente possível, a qual pode ser apreciada e substituída pelos tribunais. Ademais, o legislador pode recorrer, para efeitos de concessão de margem de livre decisão, a preceitos-poder, à enunciação legal (expressa ou implícita) de resultados alternativos, ou simplesmente formular normas que relem para o aplicador da lei a definição do conteúdo completo do ato. Todos estes mecanismos configuram meros indícios da existência de margem de livre decisão, havendo que confirmar, através de uma análise completa do alcance da norma, que o legislador pretendeu efetivamente conferir essa liberdade.

A pedra de toque na aferição da existência de margem de livre decisão administrativa é a identificação da intenção consciente do legislador na feitura da norma, não se concebendo qualquer margem de liberdade accidental ou por omissão. Descortinar a intenção do legislador é, por vezes, uma tarefa verdadeiramente árdua, que pressupõe que o intérprete, partindo da letra da lei, reconstitua, com recurso aos vários elementos da interpretação a que alude o artigo 9.º do CC, os seus verdadeiros sentido e propósito.

Na realização dos juízos valorativos compreendidos no exercício da liberdade de avaliação poderá, em abstrato, dar-se relevância à opinião (pessoal) do agente administrativo ou, abstraindo dela, fazer valer um critério objetivo, como seja o entendimento da coletividade ou, na ausência de consenso no seio desta, o critério do *bonus pater familiae*. Sempre que exista consenso generalizado sobre o conteúdo do

conceito ou, em alternativa, padrões de pensamento e atuação que permitam apurar a solução a que, com toda a probabilidade, chegaria o homem médio colocado na posição do agente administrativo, o seu preenchimento deve ser feito de modo objetivo, ainda que o aplicador do direito, segundo a sua valoração pessoal, fizesse uma interpretação divergente. Assinalamos que tanto o consenso como o homem médio devem ser apurados dentro da coletividade relevante para a aplicação da lei no caso concreto, o que implica que nem sempre seja de olhar à comunidade como um todo – pelo contrário, com grande recorrência, o critério será, na verdade, o do “agente administrativo médio”, que age em estrito cumprimento do fim da norma e em respeito pelos princípios legais e constitucionais que enformam toda a atuação administrativa. Esta posição permitirá alcançar valores fundamentais e de relevo constitucional, como a igualdade e a justiça.

Já no que respeita à liberdade de ação, a mesma faz impender sobre a Administração o dever de agir segundo um critério de idoneidade, adotando uma conduta que se revele adequada para alcançar a finalidade da norma. Quando identifique mais do que uma medida com tais características, o agente administrativo deve escolher aquela que tenha efeitos menos lesivos para os interesses negativamente afetados pela sua atuação, ponderando para o efeito todos os princípios constitucionais incluídos no artigo 266.º, n.º 2, da CRP. Esta posição pode conduzir a que, pese embora, em abstrato, se identifiquem várias alternativas de atuação, no caso concreto a liberdade de ação seja reduzida a zero, caso em que o órgão administrativo não poderá senão atuar nesse sentido (único possível), sob pena de ilegalidade da sua atuação. Uma segunda dimensão do problema prende-se com o exercício da discricionariedade administrativa, que, sendo por excelência individual e concreto, pode ser uniformizado através de instruções administrativas dirigidas aos casos típicos. Existindo tais orientações, uma atuação administrativa que, num caso que não seja de configurar como excecional – e em que, por isso, não se justificasse o desvio da solução prevista –, se afaste da atuação tipificada será necessariamente ilegal.

Concluimos, assim, que, sempre que possível, tanto a liberdade de ação como a liberdade de avaliação devem ser exercidas segundo critérios objetivos e não de acordo com as valorações pessoais do agente que, no caso concreto, foi incumbido de atuar. Esta posição permite reduzir os inconvenientes decorrentes da existência de uma margem de livre decisão, conduzindo ao tratamento igualitário de situações semelhantes e permitindo aos administrados antecipar o comportamento da Administração. Embora tal resultado pudesse ser alcançado com a exclusão da margem de liberdade, entendemos que a mesma

não é sempre possível, sendo frequentemente desejável, de modo a alcançar a justiça, que o agente administrativo possa ponderar as particularidades do caso concreto, conformando a sua atuação a essa luz. Assim, não obstante, num cenário ideal, as decisões administrativas em matéria fiscal fossem totalmente sindicáveis pelos tribunais, torna-se necessário, por vezes e na medida em que é essa a intenção do legislador, limitar a sindicância judicial da atuação administrativa à respetiva legalidade, conferindo ao agente administrativo a última palavra no que respeita ao mérito.

Partindo das considerações *supra*, selecionámos um conjunto de casos de estudo em matéria de constituição, aceitação e substituição de garantias em execução fiscal, procurando discernir se e em que medida o legislador conferiu ao agente administrativo margem de liberdade de atuação. Uma liberdade desse tipo só será possível quanto aos atos materialmente administrativos praticados na execução fiscal, e nunca quanto aos atos que, revestindo natureza judicial, foram delegados pelo legislador na Administração Tributária nas suas vestes de auxiliar do juiz. Quanto a estes últimos atos – atos judiciais não jurisdicionais, de trâmite, que poderiam ser realizados pelo próprio juiz ou delegados em qualquer outra entidade –, a Administração Tributária atua numa posição neutra e imparcial, e não na qualidade de credor tributário, agindo com o único propósito de fazer cumprir a lei, independentemente da possível frustração do seu direito de crédito.

Segundo a jurisprudência do STA, a decisão de suspensão do processo de execução fiscal é um ato materialmente administrativo, motivo pelo qual poderá equacionar-se a existência de uma margem de livre decisão da Administração Tributária no seu âmbito. Uma das situações em que o legislador admite a suspensão deste processo é quando o executado ofereça “garantia idónea”, conceito indeterminado não definido na lei.

É entendimento da Administração Tributária poderem ser considerados, na decisão de aceitação de uma garantia, o seu tipo e valor, podendo recusar-se uma garantia com fundamento na sua parca liquidez. Pelo contrário, segundo a jurisprudência dos nossos tribunais superiores, uma garantia será idónea sempre que cubra a totalidade da quantia exequenda e acrescido, não podendo a Administração Tributária recusá-la com fundamento em aspetos qualitativos. O STA vai até mais longe, assumindo uma posição claramente favorável aos executados, ao admitir que uma garantia, para ser considerada idónea, não tem de ser necessariamente uma garantia especial, podendo integrar este conceito a garantia geral das obrigações, constituída pelo património do devedor. Não vemos, porém, como se compatibiliza esta conclusão quer com a letra da lei, quer com a

lógica a ela inerente, quando é certo que a garantia geral se encontra sempre à disposição de qualquer credor, pelo que este entendimento, levado às últimas consequências, implicaria que todos os processos de execução fiscal em que os executados dispusessem de meios para pagamento da dívida fossem necessária e automaticamente suspensos.

Não obstante a posição favorável aos executados – e concomitantemente restritiva das faculdades concedidas à Administração –, certo é que decorre da jurisprudência a existência de uma margem de livre decisão administrativa nesta matéria, cujo âmbito e alcance não compreendemos quando é certo que reiteradamente se exige que a Administração Tributária cinja a sua apreciação à suficiência da garantia oferecida. Segundo o nosso entendimento, a atuação administrativa em matéria de aferição da idoneidade de uma garantia é, regra geral, totalmente vinculada, incumbindo-lhe apreciar objetivamente se a mesma é ou não suscetível de assegurar a cobrança dos créditos em execução, impondo-se, em caso afirmativo, o deferimento do pedido de prestação de garantia apresentado pelo executado. Consideramos que é ao executado que cabe escolher a garantia a prestar, pelo que, ainda que este disponha de uma garantia abstratamente melhor para o credor tributário – designadamente, por ser de mais fácil execução –, poderá, em todo o caso, decidir prestar qualquer outra, referida expressamente no artigo 199.º, n.ºs 1 e 2, ou não (inserindo-se, nesta última hipótese, a fiança), a qual deverá ser admitida a menos que seja insuficiente para cobrir a quantia exequenda e acrescido. Recusamos, em consequência, que a Administração Tributária disponha de qualquer margem de livre decisão quanto à configuração de uma garantia como idónea para efeitos de suspensão da execução fiscal. Mais, mesmo quanto ao valor a atribuir à garantia oferecida, é nossa posição recair sobre a Administração Tributária um verdadeiro dever de avaliação oficiosa quando se verifique uma discrepância evidente entre o valor que, nos termos da lei, se lhe atribuiria e o seu valor de mercado (o que sucede, designadamente, quanto aos imóveis, em relação aos quais a lei manda atender ao VPT que, na larga maioria das situações, se encontra profundamente desviado do valor de mercado). Significa isto que, para nós, nem quanto à idoneidade da garantia, nem quanto ao montante que à mesma corresponde, se verifica qualquer margem de livre decisão para a Administração Tributária. Abrimos, no entanto, uma exceção quanto à avaliação do património do fiador (quando o executado pretenda apresentar fiança para suspensão do processo de execução fiscal), porquanto entendemos que a circunstância, por hipótese, de este adotar um comportamento reiterado de incumprimento das respetivas obrigações tributárias poderá justificar a decisão de não aceitação da fiança. Quanto a este ponto

existirá, assim, uma estreita margem de livre apreciação da parte da Administração Tributária, a qual, como assinalam os tribunais superiores, faz impender sobre essa entidade administrativa um dever acrescido de fundamentação de eventuais decisões de recusa da fiança.

No que especificamente respeita ao penhor e à hipoteca, segundo o artigo 199.º, n.º 2, do CPPT, a suspensão do processo de execução fiscal através da prestação destas garantias pressupõe a “concordância da Autoridade Tributária”. Centrando-se nesta exigência de concordância, a Administração Tributária tem avocado para si uma certa margem de discricionariedade na decisão de consentir, ou não, na suspensão do processo de execução fiscal mediante a aceitação destas garantias reais, posição que tem sido inclusivamente sufragada por alguns Autores e pelos próprios tribunais. Não vemos como compaginar este entendimento com as decisões judiciais que se pronunciam expressamente no sentido da irrelevância de quaisquer considerações atinentes ao tipo de garantia. Cremos que, ou se afirma que as garantias são todas abstratamente equivalentes, devendo a Administração Tributária aceitar a garantia oferecida pelo executado, sem efetuar quaisquer considerações relativas ao seu tipo, desde que a mesma seja suscetível de assegurar o pagamento da quantia exequenda e acrescido; ou se entende que a Administração Tributária goza de maior margem de liberdade na apreciação do penhor e da hipoteca, não estando obrigada a aceitar sempre e incondicionalmente essas garantias como sucede com as demais. A posição que adotamos é a primeira, entendendo que o único alcance que pode resultar da expressão “mediante concordância da Autoridade Tributária” é a clarificação de que a constituição de uma garantia deste tipo dependerá de um procedimento administrativo prévio, de aferição de idoneidade, o qual, atentas as características destas garantias, poderá ser mais moroso do que o procedimento tendente à constituição de uma garantia bancária, caução ou seguro-caução (*i.e.*, as garantias expressamente indicadas no artigo 199.º, n.º 1, do CPPT), designadamente por não ser imediata a aferição do seu valor, que muitas vezes pressuporá a realização de uma avaliação.

Já no que respeita à constituição unilateral e coerciva de hipoteca ou penhor, o artigo 195.º, n.º 1, do CPPT parece conter uma autorização à Administração Tributária para aferir se o interesse da eficácia da cobrança torna recomendável a constituição de uma destas garantias e, subsequentemente, decidir constituí-la ou não. Cremos que a determinação das situações em que o interesse público secundário de assegurar a cobrança das dívidas tributárias recomenda a constituição coerciva de uma garantia não pode deixar

de enquadrar-se na margem de livre decisão da Administração Tributária. No seu âmbito, esta entidade administrativa deve começar por analisar a situação concreta, discernindo se e em que medida o património do devedor, enquanto garantia geral de todas as suas obrigações, assegura de forma cabal o cumprimento futuro da obrigação tributária. Esta tarefa não se cinge à realização de uma operação puramente matemática, de confrontação do “deve” e do “haver”, antes implicando um juízo mais profundo quanto à pessoa do executado, atendendo, designadamente, ao seu anterior comportamento em matéria de cumprimento das obrigações tributárias. Num segundo momento, o órgão administrativo não poderá deixar de realizar um juízo de proporcionalidade, à luz do qual a constituição (unilateral e coerciva) de uma garantia só deverá ser determinada quando se demonstre necessária, adequada e proporcional, sob pena de ilegalidade da atuação administrativa. Concluindo, em face desse juízo, que o *interesse da eficácia da cobrança torna recomendável* a constituição de uma destas garantias, a Administração Tributária não pode deixar de a constituir, sob pena de desvio de poder, por atuação desconforme ao interesse público. Se, pelo contrário, essa entidade administrativa concluir que não é recomendável a constituição de uma dessas garantias, não poderá proceder à sua constituição, não estando preenchidos os pressupostos subjacentes à permissão legal contida no artigo 195.º, n.º 1, do CPPT.

Passando para a dispensa de prestação de garantia, entendemos que, sempre que se verifiquem os pressupostos legais para a sua concessão, impende sobre a Administração Tributária um verdadeiro poder-dever de a deferir. Mais, nem mesmo o preenchimento dos conceitos indeterminados de “prejuízo irreparável” e “manifesta falta de meios económicos” encerra qualquer margem de livre decisão, pressupondo apenas a confrontação casuística da situação pessoal e patrimonial do executado com o montante da dívida exequenda e acrescido. Neste contexto, cremos que os tribunais, confrontados com uma reclamação judicial de uma decisão ilegal de indeferimento de um pedido de dispensa de prestação de garantia, deverão decidir em substituição, deferindo o requerido, já que os poderes de que a Administração Tributária dispõe nesta matéria são totalmente vinculados, não se justificando qualquer limitação à respetiva sindicância judicial.

Finalmente, quanto à substituição de garantias por iniciativa do executado, cremos que o legislador pretendeu conferir uma margem de livre atuação administrativa bem mais ampla do que a que vem sendo reconhecida pelos tribunais. Segundo a jurisprudência, a Administração Tributária deverá aceitar a substituição sempre que a nova garantia seja idónea, abstraindo do seu tipo e, até, da sua menor liquidez (quando comparada com a

garantia originariamente concedida). Este entendimento, compatível com a jurisprudência constante em matéria de avaliação da idoneidade das garantias, abstrai indevidamente, segundo cremos, da letra do artigo 52.º, n.º 7, da LGT, preceito em que o legislador tributário utilizou um conjunto de técnicas legislativas – aposição das expressões “pode” e “excepcionalmente”, utilização do conceito jurídico indeterminado “interesse legítimo”, concessão de liberdade avaliativa quanto ao interesse público na substituição fazendo apelo ao “prejuízo para o credor” – que indiciam a intenção de restringir o exercício desta prerrogativa de substituição de garantias. Cremos que o artigo 52.º, n.º 7, da LGT confere margem de livre apreciação à Administração Tributária quanto à avaliação dos pressupostos de que depende a possibilidade de substituição da garantia – no preenchimento dos conceitos “interesse legítimo” e “prejuízo para o credor” – e, bem assim, verdadeira discricionariedade quanto à decisão de admitir a suspensão. Assim, não obstante a liquidez da garantia não assuma relevância num primeiro momento, aquando da avaliação da idoneidade da garantia oferecida pelo executado, poderá, em momento subsequente, obstar à substituição daquela, por conduzir à verificação de prejuízo para o credor tributário, materializado na maior dificuldade na cobrança do crédito.

Tudo ponderado, diremos que, na prática, a Administração Tributária goza de uma parca margem de liberdade em matéria de aceitação, constituição e substituição de garantias, não obstante as normas legais em vigor evidenciem precisamente o contrário. Para tal inexoravelmente contribui a jurisprudência, que é, de um modo geral, bastante favorável à salvaguarda dos direitos dos executados, limitando as amplas prerrogativas que, segundo cremos, poderiam ser extraídas das normas legais em vigor. Em certos casos, entendemos que a jurisprudência vai longe demais, uma vez que, no nosso entendimento, o legislador pretendeu conferir uma margem de livre atuação administrativa bem mais ampla do que a que vem sendo reconhecida pelos tribunais (embora bem mais restrita do que aquela de que a Administração Tributária entende beneficiar). Esta circunstância conduz inevitavelmente a uma elevada litigiosidade nestas matérias, fragilizando a posição jurídica dos executados e colocando em risco a sua segurança jurídica.

## BIBLIOGRAFIA

### Monografias

ALMEIDA, Mário Aroso de, *O Princípio da Razoabilidade como Parâmetro de Atuação e Controlo da Administração Pública*, Almedina, Coimbra, 2.<sup>a</sup> edição, 2022

ALMEIDA, Mário Aroso de, *Teoria Geral do Direito Administrativo – O Novo Regime do Código do Procedimento Administrativo* Almedina, Coimbra, 2017, 4.<sup>a</sup> edição

AMARAL, Diogo Freitas do, *Curso de Direito Administrativo*, Volume II, Almedina, Coimbra, 2.<sup>a</sup> edição, 2012

ASCENSÃO, José de Oliveira, *O Direito – Introdução e Teoria Geral*, Almedina, Coimbra, 11.<sup>a</sup> edição, 2003

AYALA, Bernardo Diniz de, *O (Défice de) Controlo Judicial da Margem de Livre Decisão Administrativa*, Lex, Lisboa, 1995

BARBOSA, Andreia, *A Prestação e a Constituição de Garantias no Procedimento e no Processo Tributário*, Almedina, Coimbra, 2017

CAETANO, Marcello, *Manual de Direito Administrativo*, Volume I, Almedina, Coimbra, 10.<sup>a</sup> edição, 2016

CANAS, Vitalino, *Discricionariedade, vinculação, proporcionalidade*, AAFDL Editora, 2.<sup>a</sup> edição revista, 2024

CORREIA, J. M. Sérvulo, AYALA, Bernardo Diniz de, e MEDEIROS, Rui, *Estudos de Direito Processual Administrativo*, Lex, Lisboa, 2002

CORREIA, Sérvulo, *Legalidade e Autonomia Contratual nos Contratos Administrativos*, Almedina, Coimbra, 1987

COSTA, Mário Júlio de Almeida, *Direito das Obrigações*, Almedina, Coimbra, 2013, 12.<sup>a</sup> edição, 2.<sup>a</sup> reimpressão

DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal – Lições*, Almedina, Coimbra, 5.<sup>a</sup> edição, 2020

DOURADO, Ana Paula, *O Princípio da Legalidade Fiscal – Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Almedina, Coimbra, 2007

ENGLISH, Karl, *Introdução ao pensamento jurídico*, Fundação Calouste Gulbenkian, 11.<sup>a</sup> edição, 2014, tradução de JOÃO BAPTISTA MACHADO do original *Einführung in das Juristische Denken*, Verlag W. Kohlhammer, 1983

FERNANDEZ, Juan Ignacio Moreno, *La Discrecionalidad en el Derecho Tributario*, Editorial Lex Nova, Valladolid, 1998

FORSTHOFF, Ernst, *Tratado de Derecho Administrativo*, Estudios de Administración, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1958, Tradução de LEGAZ LACAMBRA, GARRIDO

FALLA e GÓMEZ DE ORTEGA Y JUNGE do original *Lehrbuch des Verwaltungsrechts*, C.H. Beck, Munique e Berlim, 5.<sup>a</sup> edição

HECK, Philipp, *Interpretação da Lei e Jurisprudência dos Interesses*, Editor Arménio Amado, Coimbra, 1947, tradução de JOSÉ OSÓRIO

MACHADO, João Baptista, *Introdução ao Direito e ao discurso legitimador*, Almedina, Coimbra, 2002

MARQUES, Paulo, *Elogio do Imposto – A Relação do Estado com os Contribuintes*, Coimbra Editora, Coimbra, 2011

MARQUES, Paulo, *Res Fiscalis – Os Direitos Reais na Atividade Tributária*, Volume II, Ministério das Finanças e da Administração Pública, Direção-Geral dos Impostos, Centro de Formação, Lisboa, 2009

MARTINEZ, Pedro Romano, e PONTE, Pedro Fuzeta da, *Garantias de cumprimento*, 5.<sup>a</sup> edição, Almedina, Coimbra, 2016

MAURER, Hartmut, *Derecho Administrativo – Parte General*, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid, 2011, Tradução coordenada por GABRIEL DOMÉNECH PASCUAL do original *Allgemeines Verwaltungsrecht*, C.H. Beck, 17.<sup>a</sup> edição, 2009

MORAIS, Rui Duarte, *A Execução Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2.<sup>a</sup> edição, 2006

NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 6.<sup>a</sup> edição, reimpressão de outubro de 2010

NABAIS, José Casalta, *O dever fundamental de pagar impostos – contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Almedina, Coimbra, 1997

NOVAIS, Jorge Reis, *Princípios Estruturantes de Estado de Direito*, Almedina, Coimbra, 2.<sup>a</sup> edição, 2022

NETO, Serena Cabrita, e TRINDADE, Carla Castelo, *Contencioso Tributário*, Volume II, Almedina, Coimbra, 2017

OLIVEIRA, Mário Esteves de, *Direito Administrativo*, Volume I, Almedina, Coimbra, 1980

OTERO, Paulo, *Direito do Procedimento Administrativo*, Volume I, Almedina, Coimbra, 1.<sup>a</sup> edição, reimpressão de 2022

OTERO, Paulo, *Legalidade e Administração Pública – O sentido da vinculação administrativa à juridicidade*, Almedina, Coimbra, 5.<sup>a</sup> reimpressão da edição de maio de 2003

PAIVA, Carlos, *O Processo de Execução Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2016, 4.<sup>a</sup> edição

PEREIRA, André Gonçalves, *Erro e ilegalidade no acto administrativo*, Dissertação para Doutoramento em Direito (Ciências Político-Económicas) na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Lisboa, 1962

QUEIRÓ, Afonso, *O Poder Discricionário da Administração*, Coimbra Editora, Coimbra, 1944

ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, Coimbra, 8.ª edição, 2023

SANCHES, J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 2.ª edição, 2011

SOARES, Rogério Ehrhardt, *Direito Administrativo*, Lições ao curso de Direito da Faculdade de Ciências Humanas da Universidade Católica Portuguesa, Porto, s.d

SOARES, Rogério Ehrhardt, *Interesse Público, Legalidade e Mérito*, Petrony, Coimbra, 1955

SOUSA, António Francisco de, *A Discricionariedade Administrativa*, Editora Danúbio, Lisboa, 1987

SOUSA, Marcelo Rebelo de, e MATOS, André Salgado de, *Direito Administrativo Geral*, Tomo I, Publicações D. Quixote, Lisboa, 2008, 3.ª edição

TORRÃO, João António Valente, *O Processo de Execução Fiscal*, Edimarta, Massamá, 2006

VARELA, João de Matos Antunes, *Das Obrigações em Geral*, Volume II, Almedina, Coimbra, 1997, 7.ª edição, 10.ª reimpressão

VASCONCELOS, L. Miguel Pestana de, *Direito das Garantias*, Almedina, Coimbra, 3.ª edição, 2019

VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2014

WOLFF, Hans J., BACHOF, Otto e STOBBER, Rolf, *Direito Administrativo*, Vol. 1, Fundação Calouste Gulbenkian, 2006, tradução de ANTÓNIO F. SOUSA do original *Verwaltungsrecht*, C.H. Beck, Vol. 1, Munique, 11.ª edição, 1999

XAVIER, Alberto, *Conceito e Natureza do Ato Tributário*, Almedina, Coimbra, 1972

## **Artigos**

ANTUNES, Tiago, “Um «passeio» pelos poderes condenatórios dos tribunais administrativos – Anotação ao Acórdão do STA de 22.04.2004, P. 1276/02”, in *Cadernos de Justiça Administrativa*, n.º 51, maio/junho de 2005

BACHOF, Otto, “Beurteilungsspielraum, Ermessen und unbestimmter Rechtsbegriff im Verwaltungsrecht“, in *Juristenzeitung*, 10. Jahrg., Número 4, 1955

BARBOSA, Andreia, “O regime da prestação de garantias”, in *Comentários à Legislação Processual Tributária*, AAFDL, 2019

BASTOS, Nuno, “O efeito suspensivo das reclamações das decisões do órgão de execução fiscal à luz das recentes alterações ao respetivo regime”, in *Tutela Cautelar no*

*Contencioso Tributário*, Coleção Formação Contínua, Centro de Estudos Judiciários, 2016, disponível em <https://cej.justica.gov.pt/LinkClick.aspx?fileticket=pACH11K-Gug%3d&portalid=30>

BRITO, Miguel Nogueira de, “Sobre a discricionariedade técnica”, *Separata da Revista de Direito e de Estudo Sociais*, janeiro-setembro de 1994, Ano XXXVI (IX da 2.<sup>a</sup> Série), n.ºs 1-2-3

BULCÃO, Gonçalo, e MARQUES, Paulo, “O «calcanhar de Aquiles»: A fiança como garantia no processo de execução fiscal”, in *Revista do Ministério Público*, n.º 131, julho-setembro de 2012

CARDONA, Maria Celeste, “O regime e a natureza da discricionariedade imprópria e da discricionariedade técnica”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, Centro de Estudos Fiscais, n.º 289/291, janeiro-março de 1983

CARDOSO, Cátia Lopes, “Da desjurisdicionalização do processo de execução fiscal – breves considerações”, in *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa*, LVIII, 2017/1

CATARINO, João Ricardo, “Consentimento e garantias dos contribuintes: da crise à necessidade de (re)afirmação”, in *Garantias dos Contribuintes no Sistema Tributário – Homenagem a Diogo Leite de Campos*, Vários Autores, Editora Saraiva, São Paulo, 2013

COLEMAN, Jules L., e LEITER, Brian, *Determinacy, Objectivity, and Authority*, University of Pennsylvania Law Review, Vol. 142: 549 1993

CONDESSO, Joaquim Manuel Charneca, “Discricionariedade da Administração Fiscal”, in *Julgar*, Coimbra Editora, n.º 15, 2011

CORREIA, Sérvulo, “Conceitos jurídicos indeterminados e âmbito do controlo jurisdicional”, in *Justiça Administrativa*, n.º 70, julho/agosto de 2008

COSTA, Carolina Santos, “A prestação de garantia no processo de execução fiscal”, in *Revista Fiscal*, Vida Económica, 2009

DOURADO, Ana Paula, “Poder de cognição do juiz tributário”, in *Fisco*, n.º 19, Abril de 1990

ESTEVEZ, Fernanda, “A prestação de garantia na execução fiscal”, in *Revista do Centro de Estudos Judiciários*, 2.º semestre 2013, Número 2

FERREIRA, Emília, “A natureza jurídica da decisão de suspensão do processo de execução fiscal mediante prestação ou dispensa de prestação de garantia idónea: análise jurisprudencial e reflexões críticas”, in *IV Congresso de Direito Fiscal*, Vida Económica, 2014

FERREIRA, Emília, “A prestação de “garantia idónea” no processo de execução fiscal: breves reflexões críticas sobre um tema da atualidade”, in *Revista Fiscal*, novembro-dezembro de 2013

MARQUES, Paulo, “A (in)admissibilidade da audição prévia do contribuinte na execução fiscal”, in *Revista de Direito Administrativo*, setembro-dezembro 2019

MARQUES, Paulo, “Execução Fiscal: Uma rutura com o princípio da separação de poderes?”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 5, Número 1, Primavera, IDEFF, 2012

MENDES, Miguel Real, “O Princípio da Legalidade Fiscal como critério orientador da garantia dos contribuintes”, in *Garantias dos Contribuintes no Sistema Tributário – Homenagem a Diogo Leite de Campos*, Vários Autores, Editora Saraiva, São Paulo, 2013

MORAIS, Rui Duarte, “A reclamação do art. 276.º do CPPT – Algumas Interrogações”, in *Execução Fiscal*, Coleção Formação Contínua, Centro de Estudos Judiciários, 2019, disponível em <https://cej.justica.gov.pt/LinkClick.aspx?fileticket=Vc5HNrD3V1U%3D&portalid=30>

MOREIRA, Fernando Azevedo, “Conceitos Indeterminados: sua sindicabilidade contenciosa”, in *Revista de Direito Público*, Ano I, novembro de 1985, VULGOS editora, Lda.

NABAIS, José Cabalta, “O princípio da legalidade fiscal e os atuais desafios na tributação”, in *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, Volume Comemorativo, Coimbra, 2003, p. 1068.

NETO, Dulce, “A natureza da execução fiscal na jurisprudência do STA”, in *Execução Fiscal*, Coleção Formação Contínua, Centro de Estudos Judiciários, 2019, disponível em <https://cej.justica.gov.pt/LinkClick.aspx?fileticket=Vc5HNrD3V1U%3D&portalid=30>

NETO, Serena Cabrita, “O processo de execução fiscal”, in *Comentários à Legislação Processual Tributária*, AAFDL, Lisboa, 2019

PAZ, José Carlos Laguna de, “El control judicial de la discrecionalidad administrativa”, in *Revista Española de Derecho Administrativo*, n.º 186, julio-septiembre de 2017

PIÇARRA, Nuno, “A reserva de administração”, in *O Direito*, Ano 122, n.º 2 (abril-junho 1990)

PICHEL, Paulo, “O alargamento dos poderes de cognição do tribunal em matéria de discricionariedade técnica da Administração fiscal”, in *Cadernos de Justiça Tributária*, n.º 14, outubro-dezembro de 2016

QUEIRÓ, Afonso, “Os Limites do Poder Discricionário das Autoridades Administrativas”, in *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, Volume XLI, Coimbra, 1965

QUINTO, Miguel, “A venda no processo de execução fiscal: natureza jurídica e efeitos”, in *Cadernos de Justiça Tributária*, n.º 22, outubro-dezembro de 2018

SOUSA, Domingos Pereira de, “Legalidade, Vinculação e Discricionariedade na Administração Tributária”, in *De Legibus*, Número 0, Faculdade de Direito da Universidade Lusófona

## **Legislação Anotada**

CAMPOS, Diogo Leite de, RODRIGUES, Benjamim Silva, e SOUSA, Jorge Lopes de, *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, Encontro da Escrita, 4.ª edição, Lisboa, 2012

CANOTILHO, J. J. Gomes, e MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Artigos 1.º a 107.º, Volume I, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, 4.ª edição revista

CANOTILHO, J. J. Gomes, e MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Volume II, Coimbra Editora, Coimbra, 2014, 4.ª edição revista e atualizada,

GUERREIRO, António Lima, *Lei Geral Tributária Anotada*, Editora Rei dos Livros, Lisboa, 2000

MIRANDA, Jorge, e MEDEIROS, Rui, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo I, 2.ª edição revista e atualizada, Coimbra Editora, Coimbra, 2010

MIRANDA, Jorge, e MEDEIROS, Rui, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo III, Coimbra Editora, Coimbra, 2007

PIRES, José Maria Fernandes *et. al.*, *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Almedina, Coimbra, 2015

SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, Volume III, Áreas Editora, Lisboa, 6.ª edição, 2011

## **Jurisprudência**

### **TC**

Acórdão n.º 48/84, de 31 de maio de 1984

Acórdão n.º 80/2003, de 12 de fevereiro de 2003

### **STA**

Acórdão de 30 de janeiro de 2019, processo n.º 0564/18.2BALS

Acórdão de 15 de maio de 2013, processo n.º 01496/12

Acórdão de 1 de julho de 1997, processo n.º 041177

Acórdão de 5 de fevereiro de 2003, processo n.º 01648/02

Acórdão de 3 de fevereiro de 2010, processo n.º 0844/09

Acórdão de 9 de junho de 1987, processo n.º 024985

Acórdão de 4 de outubro de 1988, processo n.º 025753

Acórdão de 1 de outubro de 1996, processo n.º 40910A

Acórdão de 19 de junho de 1997, processo n.º 042319A

Acórdão de 8 de abril de 1992, processo n.º 013878

Acórdão de 19 de dezembro de 2001, processo n.º 026442

Acórdão de 11 de abril de 2018, processo n.º 0312/18

Acórdão de 23 de fevereiro de 2012, processo n.º 059/12

Acórdão de Uniformização de Jurisprudência n.º 5/2012 [Acórdão de 26 de setembro de 2012, processo n.º 708/12]

Acórdão de 11 de abril de 2018, processo n.º 0312/18

Acórdão de 7 de setembro de 2022, processo n.º 0365/21.0BECTB

Acórdão de 11 de julho de 2012, processo n.º 0730/12

Acórdão de 17 de dezembro de 2014, processo n.º 01315/14

Acórdão de 6 de março de 2014, processo n.º 0108/14

Acórdão de 23 de maio de 2012, processo n.º 0489/12

Acórdão de 27 de junho de 2012, processo n.º 0646/12

Acórdão de 18 de junho de 2014, processo n.º 0507/14

Acórdão de 11 de março de 2015, processo n.º 01212/14

Acórdão de 13 de julho de 2016, processo n.º 0563/16

Acórdão de 24 de maio de 2016, processo n.º 0584/16

Acórdão de 7 de abril de 2021, processo n.º 01666/20.0BEBRG

Acórdão de 6 de fevereiro de 2013, processo n.º 059/13

Acórdão de 31 de março de 2016, processo n.º 0223/16

Acórdão de 15 de fevereiro de 2012, processo n.º 0126/12

Acórdão de 26 de setembro de 2018, processo n.º 01419/17.3BESNT 0318/18

Acórdão de 10 de outubro de 2012, processo n.º 0916/12

Acórdão de 19 de setembro de 2012, processo n.º 0909/12

Acórdão de 29 de julho de 2015, processo n.º 0875/12

Acórdão de 19 de dezembro de 2012, processo n.º 01414/12  
Acórdão de 14 de fevereiro de 2013, processo n.º 0108/13  
Acórdão de 29 de julho de 2015, processo n.º 0875/15  
Acórdão de 14 de dezembro de 2011, processo n.º 01072/11  
Acórdão de 20 de dezembro de 2018, processo n.º 0559/18.6BEALM  
Acórdão de 3 de julho de 2024, processo n.º 033/24.1BEFUN  
Acórdão de 3 de julho de 2024, processo n.º 088/24.9BEFUN

### **TCAN**

Acórdão de 4 de outubro de 2007, processo n.º 00700/04.6BEBRG  
Acórdão de 15 de junho de 2018, processo n.º 02778/17.3BEBRG  
Acórdão de 3 de maio de 2012, processo n.º 00209/08.9BEMDL  
Acórdão de 27 de maio de 2021, processo n.º 00414/20.0BEBRG  
Acórdão de 21 de março de 2023, processo n.º 02077/12.7BEPRT  
Acórdão de 23 de novembro de 2011, processo n.º 01497/11.9BEPRT  
Acórdão de 30 de setembro de 2015, processo n.º 01080/15.0BEPRT  
Acórdão de 15 de outubro de 2015, processo n.º 01172/15.5BEPRT  
Acórdão de 10 de março de 2016, processo n.º 02527/15.0BEPRT  
Acórdão de 16 de setembro de 2021, processo n.º 00123/21.2BEPRT  
Acórdão de 27 de maio de 2021, processo n.º 02127/20.3BEPRT  
Acórdão de 28 de abril de 2016, processo n.º 02303/15.0BEPRT  
Acórdão de 8 de março de 2012, processo n.º 02606/11.3BEPRT  
Acórdão de 7 de dezembro de 2021, processo n.º 1489/21.0BELRS

### **TCAS**

Acórdão de 8 de julho de 2021, processo n.º 517/12.4BELRS  
Acórdão de 24 de março de 2022, processo n.º 489/08.0BECTB

Acórdão de 11 de abril de 2019, processo n.º 249/14.9BESNT  
Acórdão de 26 de setembro de 2019, processo n.º 3291/15.9BESNT  
Acórdão de 26 de setembro de 2019, processo n.º 3291/15.9BESNT  
Acórdão de 8 de junho de 2017, processo n.º 06112/12  
Acórdão de 25 de setembro de 2019, processo n.º 410/04.4BELSB  
Acórdão de 10 de setembro de 2015, processo n.º 08937/15  
Acórdão de 2 de fevereiro de 2023, processo n.º 483/22.8BELRA  
Acórdão de 14 de julho de 2022, processo n.º 32/22.8BELRS  
Acórdão de 19 de dezembro de 2023, processo n.º 1095/23.4BELRS  
Acórdão de 3 de dezembro de 2020, processo n.º 1061/20.1BELRS  
Acórdão de 25 de maio de 2017, processo n.º 925/16.1BESNT

### **Instruções Administrativas e Pareceres**

Parecer do Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República n.º P000381991, disponível em <http://www.gde.mj.pt/pgrp.nsf/7fc0bd52c6f5cd5a802568c0003410/a3332970d5f6190e802582960052e10c?OpenDocument&ExpandSection=-1>

Ofício-circulado n.º 60076, de 29/07/2010, disponível em [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/legislacao/instrucoes\\_administrativas/Documents/OFICIO\\_60076\\_.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/OFICIO_60076_.pdf)