

SOBRE A PROMOÇÃO DA EXECUÇÃO FISCAL PELOS SERVIÇOS DE FINANÇAS

Nuno B. M. Lumbrales

UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA - RELATÓRIO DE MESTRADO - CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

Resumo

Com o presente estudo pretende-se, através da análise de diversas noções, (designadamente das de procedimento e processo, função jurisdicional e função administrativa, acto jurisdicional e acto administrativo), determinar se a promoção da execução fiscal deverá caber aos tribunais ou à administração, ao Poder Judicial ou ao Poder Executivo

Abstract

This study aims, through the analysis of several concepts (as those of procedure and proceeding, jurisdictional and administrative powers and functions, and jurisdictional and administrative acts), to determine if the inception and subsequent control of tax foreclosure proceedings should remain, as it is, in the hands of the Portuguese Tax Administration and the Executive Power, or if it should belong in the hands of the Courts and the Judicial Power.

I – INTRODUÇÃO

Visa o presente estudo analisar a questão da legitimidade dos serviços de finanças¹ para a promoção da execução fiscal, dúvida suscitada pela circunstância de, no actual direito português, o processo de execução fiscal ser o único promovido por órgãos administrativos,

¹ São estes, *em regra*, os órgãos competentes para a promoção da execução fiscal, Cfr. art. 149º do CPPT.

à margem de qualquer tribunal ainda que administrativo ou tributário, situação essa que parece contrariar o que, em termos gerais, tem sido regra no Direito Fiscal.²

Se bem que alguns outros países tenham também escolhido como regra a promoção da execução fora dos respectivos tribunais,³ em Portugal o caso da execução fiscal era, até à entrada em vigor do DL n.º 38/2003, de 08/03, claramente a excepção. Tentaremos, por isso, verificar se tal excepção era ou não justificada, tendo em conta a administração fiscal ocupa simultaneamente as posições de credora (e por isso parte interessada) e de entidade responsável pelo controlo e promoção da execução fiscal.

De facto, com a entrada em vigor do DL n.º 38/2003, as execuções civis passarão a ser promovidas, em regra, por entidades exteriores aos tribunais – os solicitadores de execução - à semelhança do que já sucede noutros países, sendo que tal medida constituiu uma relativa aproximação do esquema geral da execução ao previsto para a execução fiscal.

Assim, pretende-se, através do estudo de diversas noções, (designadamente das de procedimento e processo, função jurisdicional e função administrativa, acto jurisdicional e acto administrativo), determinar se a promoção da execução fiscal deverá caber aos tribunais ou à administração, ao Poder Judicial ou ao Poder Executivo.

Do exposto resulta que com «promoção da execução» não nos referimos aos poderes de iniciativa processual do exequente (sendo este, no entanto, o sentido em que a expressão é habitualmente utilizada, quer pela doutrina quer pelo legislador, Cfr. v.g. art. 152º do CPPT, relativo à «Legitimidade dos exequentes»), mas antes à actuação dos Serviços de Finanças enquanto «órgão da execução fiscal» (Cfr. art. 149º do CPPT), ou seja, entidade perante a

² Verificando a tendência do Direito Fiscal para, contrariamente ao que é comum no Direito Administrativo, reservar a execução coactiva das decisões administrativas ao Poder Judicial, em nome da *“defesa da propriedade dos cidadãos face aos possíveis arbítrios do poder executivo”*, ver Alberto Xavier, *“Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário”*, 2ª Edição, Editora Forense, Rio de Janeiro, 1998, págs. 394 a 396. A expressão citada encontra-se na pág. 395.

³ Cfr. Miguel Teixeira de Sousa, *“Acção Executiva Singular”*, Lex, Lisboa, 1998, pág. 30.

qual corre a execução fiscal, que determina e leva a cabo a prática dos actos que a constituem (a citação, a penhora, etc...), detendo assim o respectivo controlo.

De referir, por fim, dadas as frequentes referências ao Direito Administrativo, que não abordaremos a questão da autonomia do Direito Fiscal. Tomaremos como pressuposto a tese segundo a qual este último não dispõe de autonomia substancial, mas apenas científica, não sendo senão um sub-ramo do Direito Administrativo, caracterizado por um maior relevo do princípio da legalidade, e pela substituição do princípio da proibição do excesso pelo princípio da capacidade contributiva, igualmente mais exigente.⁴

II – PROCEDIMENTO OU PROCESSO?

Do ponto de vista da teoria geral,⁵ o procedimento e o processo estão intimamente relacionados, sendo o segundo uma das formas do primeiro.⁶ De facto, ambos consistem num conjunto de normas⁷ organizado de forma sequencial,⁸ que disciplinam certos actos (também eles, conseqüentemente, sequenciais), e determinam o conteúdo de certas posições jurídicas

⁴ Neste sentido, José Casalta Nabais, *“Direito Fiscal”*, Almedina, Coimbra, 2000, págs. 84 a 90.

⁵ A figura do procedimento não é exclusiva do direito público ou do direito processual. Para uma aproximação a uma teoria geral do procedimento, partindo da doutrina privatística italiana, que se debruçou sobre o assunto a propósito da formação da vontade das pessoas colectivas, ver Nicola Di Prisco, *“Procedimento (diritto privato)”* in *“Enciclopedia del Diritto”*, Vol. XXXV (Prerogative – Procedimento), Giuffrè Editore, Varese, 1986, págs. 845 e segs.. Sobre a aplicação subsidiária, no ordenamento jurídico italiano, de determinados sectores do direito privado (v.g. o direito societário) ao direito administrativo (enquanto direito da administração pública) não só substantivo como também processual, ver Feliciano Benvenuti, *“Processo amministrativo” / “a) Ragioni e struttura”* in *“Enciclopedia del Diritto”*, Vol. XXXVI (Processo – Progressione), Giuffrè Editore, Varese, 1987, pág. 454.

⁶ Subscrevendo esta posição, mas referindo também a doutrina portuguesa que tem ao invés entendido que o procedimento seria uma forma de processo, ver Vasco Pereira da Silva, *“Em Busca do Acto Administrativo Perdido”*, Coleção Teses, Almedina, Coimbra, 1996, págs. 358 e segs..

⁷ Sobre a norma enquanto reveladora de actos jurídicos e posições subjectivas ver Elio Fazzalari, *“Procedimento e processo (teoria generale)”* in *“Enciclopedia del Diritto”*, Vol. XXXV (Prerogative – Procedimento), Giuffrè Editore, Varese, 1986, pág. 822.

⁸ Sobre a organização sequencial de normas, chamando a atenção para o facto de uma norma poder valorar uma ou mais condutas, e ainda no que se refere à inexistência de uma correspondência entre norma e preceito legal, podendo o segundo conter várias normas ou apenas parte de uma, ver Elio Fazzalari, *Obra cit.* pág. 824 e 825. Sobre outros tipos de conexão ou associação de normas, ver o mesmo autor e obra, pág. 823.

subjectivas, tendo em vista a realização ou adopção de um acto final,⁹ que é o seu fim ou objectivo, ou seja, o culminar da sequência de que faz parte.

O facto de tanto as normas como os actos serem organizados de forma sequencial significa que o procedimento pode ser visto como uma sequência destes ou daquelas, sendo esta uma questão de mera perspectiva.

A diferença entre ambas as figuras reside no facto de se chamar processo ao procedimento em que a sequência está predeterminada de forma a permitir participação, na formação do acto final, não só do seu autor mas sobretudo dos sujeitos sobre cuja esfera jurídica tal acto se irá repercutir, através da produção dos respectivos efeitos jurídicos.

Essa diferença não está exactamente, como veremos, na existência da possibilidade de participação desses sujeitos, que pode verificar-se em qualquer procedimento, mas antes na forma como as faculdades de participação podem ser exercidas pelos respectivos beneficiários.¹⁰

O procedimento administrativo, especificamente, é visto simultaneamente como uma garantia dos sujeitos privados face ao exercício de poderes de autoridade por parte da administração pública, e como forma de concretização da vontade desta no exercício da função administrativa e na prossecução do interesse público, servindo ainda para alcançar a ponderação deste último com os interesses dos restantes sujeitos envolvidos em cada caso concreto.¹¹

⁹ É, em regra, um acto decisório e imperativo, do qual um correcto procedimento é condição de validade ou eficácia (Cfr. Elio Fazzalari, *Obra cit.*, págs. 820, 825). O mesmo autor salienta ainda que este acto não é, necessariamente, o último do ponto de vista cronológico (*Obra cit.*, pág. 825).

¹⁰ Neste sentido e no dos parágrafos anteriores, Ver Elio Fazzalari, *Obra cit.*, págs. 819 e 820. Também no sentido da inclusão da noção de processo na de procedimento *lato sensu*, ver Federico Tedeschini, “Procedimento amministrativo” in “*Enciclopedia del Diritto*”, Vol. XXXV (Prerogative – Procedimento), Guiffre Editore, Varese, 1986, pág. 875.

¹¹ Sobre o procedimento administrativo enquanto “*instrumento destinado à procura das soluções administrativas mais correctas, através da participação de entidades públicas e privadas, e como meio de protecção jurídica subjectiva dos privados*” e isto independentemente do tipo de actuação (acto, regulamento, contrato, etc...) a cuja realização o procedimento se dirige, ver Vasco Pereira da Silva, “*Em Busca...*”, pág. 367.

É, assim, a imperatividade¹² dos actos administrativos e designadamente a possibilidade de imediata execução coerciva dos mesmos pela própria administração, unilateralmente e sem prévio recurso aos tribunais, que justifica a necessidade de existência de garantias dos particulares, entre as quais se conta a existência de procedimentos tipificados na lei, em obediência ao princípio constitucional da legalidade da actuação administrativa.¹³

O processo é, inequivocamente, um procedimento de tipo plurisubjectivo, no sentido em que nem todos os actos que o constituem cabem ao autor do acto final, mas também a outros sujeitos. No entanto, só podem ser considerados processos os procedimentos de tipo plurisubjectivo onde aos sujeitos participantes seja garantido o contraditório, através de uma estrutura dialéctica que os coloque em perfeita paridade e simetria, de modo a que todos possam exercer a sua actividade processual, tendente a impedir ou promover a prática do acto final, consoante os respectivos interesses.

É ainda necessário que o autor do acto seja obrigado a ponderar a actividade dos restantes sujeitos participantes no processo, bem como os respectivos resultados, não sendo obrigado a decidir no sentido por aqueles preconizado, mas não podendo simplesmente ignorá-los.

Refira-se ainda que a qualificação de um procedimento como processo não depende da efectiva existência, no caso concreto, de um conflito de interesses entre os vários sujeitos participantes, mas apenas de que a estrutura sequencial determinada na lei lhes assegure o necessário contraditório para o caso de tal conflito efectivamente se verificar.

¹² A imperatividade já não é considerada pela doutrina mais moderna como característica essencial do acto administrativo, face ao alargamento do conceito. Sobre o assunto, ver *Infra*, Capítulo IV.

¹³ Neste sentido e no do parágrafo anterior, ver Federico Tedeschi, *Obra cit.*, págs. 874 a 876. Entre nós, o princípio da legalidade da actuação administrativa está consagrado nos arts. 266º da CRP e 3º do CPA.

É no entanto inegável que a estrutura do processo está claramente vocacionada para a resolução de conflitos, sendo a mais própria para o efeito.¹⁴ O exemplo típico será, naturalmente, o processo judicial de natureza declarativa.

Por outro lado, a doutrina não tem considerado essencial à noção de processo que o autor do acto não seja um dos interessados.¹⁵ Efectivamente, tem-se considerado que a posição de autor do acto não se confunde com a de interessado; isto desde que o contraditório seja exercido por todos os sujeitos participantes no processo em condições de absoluta igualdade, e que o autor do acto, enquanto decisor, esteja obrigado a levá-lo em linha de conta.¹⁶

Perante o acima exposto é fácil concluir que o procedimento *stricto sensu* constitui a regra no âmbito da actividade administrativa, e que o processo corresponde ao paradigma da função jurisdicional, muito embora existam excepções a ambas as tendências e o esquema processual esteja, progressivamente, a alargar a sua influência no ordenamento jurídico em geral e na actividade administrativa em particular.¹⁷

É mesmo comum, senão pacífica, a afirmação de que os actos praticados pela administração tributária no âmbito da execução fiscal são os “*actos materialmente administrativos*” do processo, cabendo aos tribunais tributários a prática dos actos jurisdicionais.¹⁸

¹⁴ Neste sentido ver Elio Fazzalari, *Obra cit.*, pág. 832.

¹⁵ Como veremos adiante (*Infra, Capítulo III*), essa exigência de independência é característica, apenas, do exercício da função jurisdicional, e por isso, dos procedimentos e processos que exprimem o exercício dessa função.

¹⁶ No sentido expresso neste parágrafo e nos quatro anteriores, ver Elio Fazzalari, *Obra cit.*, págs. 826 e segs.. Em nosso entender, a separação das qualidades de decisor e interessado, quando cumuladas na mesma entidade, é fácil no plano conceptual ou teórico mas de diminuta relevância prática; ver *Infra*, nota n.º 25. Ver ainda Alberto Xavier, *Obra cit.*, pág. 163, onde o contraditório é referido em termos semelhantes aos indicados no texto, e como modo de exercício do direito de defesa (ou ampla defesa como é referido no direito brasileiro). O A. *cit.* Sublinha ainda a relevância do princípio da igualdade de armas e a organização dialéctica dos “*métodos de investigação e de tomada de decisão*”.

¹⁷ Neste sentido, ver Elio Fazzalari, *Obra cit.*, págs. 830 e segs.. Considerando que o procedimento é “*o género comum a todas as funções estaduais*”, existindo assim um procedimento legislativo, um procedimento administrativo e um procedimento judicial, correspondendo este último à noção de processo, ver Vasco Pereira da Silva, “*Em Busca...*”, págs. 367 e 368.

¹⁸ Veja-se por exemplo José Casalta Nabais, *Obra cit.*, pág. 259 e segs..

A força das tendências acima referidas leva a que alguns autores apenas reconheçam a distinção, tal como acima a descrevemos, no âmbito dos procedimentos *lato sensu* que se desenvolvem no âmbito da função administrativa, entendendo que tais figuras nada têm em comum com o processo judicial.

Ainda segundo este entendimento, são os diferentes efeitos jurídicos produzidos pelo exercício das duas funções que distinguem o processo administrativo judicial dos procedimentos e processos que se desenvolvem no âmbito da administração pública. A função administrativa está assim orientada para a modificação unilateral, pela administração, da situação do(s) administrado(s) visado(s) pelo acto; por outro lado, os efeitos do exercício da função jurisdicional correspondem aos das sentenças proferidas pelos tribunais, e dizem respeito às partes, únicas interessadas na decisão (já que o juiz, ao contrário da administração, não o é), o que exige que a estrutura do processo esteja especialmente orientada para assegurar a respectiva participação.¹⁹

Nesta perspectiva, serão também os efeitos da sentença sobre a “*realidade substancial*”, e não tanto o objecto do processo o factor essencial que influencia a estrutura processual.

Partindo da premissa de que qualquer sentença tem uma dupla função (e assim, dois efeitos distintos) - a de garantir por um lado a justiça, entendida como verdade, e por outro a certeza do direito, entendida como segurança nas relações jurídicas - a estrutura do processo variará consoante a ponderação que dos dois aspectos seja feita na sentença a proferir. O mesmo é dizer, do tipo ou natureza da sentença em causa.

¹⁹ Neste sentido e no do parágrafo anterior, ver Feliciano Benvenuti, *Obra cit.*, págs. 462 e 463. Chama-se no entanto a atenção para o facto de, para este autor, a diferença entre a figura do procedimento e a do processo, no âmbito da função administrativa, residir na existência ou não de participação dos interessados na formação do acto administrativo, pelo que não corresponde com absoluta exactidão à adoptada no início do presente capítulo, referida por Elio Fazzalari (Cfr. notas anteriores).

Assim, naqueles tipos de processo em que os sujeitos intervenientes se encontrem em absoluta igualdade de circunstâncias (sendo o processo civil o exemplo típico), a sentença visará sobretudo, dada a igualdade dos interesses em causa, a salvaguarda da justiça enquanto verdade. Pelo contrário, nos processos em que *abstractamente* se possa considerar que um dos sujeitos detém uma posição mais relevante do que a do outro, partindo de um ponto de vista social, político e/ou económico, não estando por isso ambos os sujeitos numa situação materialmente paritária, a função prevalecente será a de garantir a segurança jurídica e a reintegração do ordenamento, em particular a das normas que tenham sido violadas.

É o caso do processo administrativo judicial, relativamente ao qual alguma doutrina tem defendido que a justiça já foi de algum modo tutelada em sede do procedimento ou processo que decorreu no seio da administração pública, atentos não só a “*natureza*” e “*valor social*” desta, como o dever de imparcialidade que sobre ela recai por força do disposto nos arts. 266º n.º 2 da CRP e 6º do CPA. Além disso, a prevalência da segurança jurídica sobre a justiça justificar-se-ia ainda no interesse da administração pública em evitar uma situação de incerteza prolongada relativamente à validade dos seus actos.²⁰ Não obstante seja verdade que o particular é, por natureza, «a parte fraca» da relação jurídico-administrativa, parece-nos que esta última justificação não deixa de ser relevante na medida em que a administração produz diariamente uma enorme quantidade de actos, pelo que a incerteza quanto à respectiva validade aliada à morosidade (natural ou patológica) da resolução dos processos judiciais pode lesar gravemente o interesse público.

²⁰ As expressões citadas são de Feliciano Benvenuti, *Obra cit.*, pág. 459. O autor não invoca a presunção de legalidade do acto administrativo por considerar que a mesma é actualmente de duvidosa sustentabilidade. Aliás, refira-se que qualquer presunção é sempre expressão da tutela da segurança jurídica, e nunca da justiça entendida enquanto verdade. De qualquer modo, a presunção de legalidade, a existir, só opera enquanto justificação da exequibilidade unilateral pela administração pública dos respectivos actos, e nunca como critério de resolução de casos controvertidos, como chegou a ser defendido por alguma doutrina; nessa sede, regem as regras do ónus da prova. Sobre o assunto, ver Pasquale Russo, “*Processo tributario*” in “*Enciclopedia del Diritto*”, Vol. XXXVI (Processo – Progressione), Giuffrè Editore, Varese, 1987, págs. 780 a 783.

Nestes termos se justificaria que a sentença do tribunal administrativo vise antes de mais garantir a segurança jurídica, deixando a justiça em segundo plano, já que seria o procedimento “*o momento da justiça e da verdade.*”²¹

Pela nossa parte parece-nos correcto o entendimento segundo o qual o procedimento *lato sensu*, promovido no âmbito da administração pública e prévio ao processo administrativo judicial, tutela de alguma forma a justiça entendida enquanto verdade, atentos sobretudo os deveres de imparcialidade que recaem sobre a administração, circunstância que poderá influenciar a estrutura do processo administrativo judicial na medida em que, por comparação, o processo judicial civil (por exemplo) «parte do zero».

Designadamente, o princípio da legalidade impõe à administração tributária que actue com vista à obtenção da prestação efectivamente devida nos termos da lei fiscal, o que significa que o interesse do Estado na justiça se sobrepõe ao respectivo interesse enquanto credor. O fisco será assim, em sede de princípios, um «credor imparcial».²²

No entanto, já não nos parece que se possa afirmar que o procedimento *lato sensu* desenvolvido no seio da administração pública seja “*o momento da justiça e da verdade.*”²³ Parece-nos antes que o procedimento *lato sensu*, tutelando embora de alguma forma a justiça enquanto verdade, é sobretudo expressão da segurança jurídica, sendo o processo judicial o verdadeiro «momento» de tutela da primeira.²⁴

²¹ A expressão citada é de Feliciano Benvenuti, *Obra cit.*, pág. 461. A posição descrita nos últimos parágrafos é defendida pelo autor na mesma obra, págs. 455 a 460.

²² Neste sentido, ver Alberto Xavier, *Obra cit.*, págs. 154 e segs.. O autor vai mais longe, considerando que a posição processual conferida pela lei ao fisco não corresponde à sua posição na obrigação tributária, sendo independente desta, e chegando mesmo a defender que o interesse do Estado enquanto credor “*se tornou irrelevante no processo*”, não exprimindo o fisco “*um interesse contraposto ao do particular, contribuinte.*” (Cfr. *Obra cit.*, págs. 159 e 160). Estas considerações são tecidas a propósito do procedimento de liquidação, mas não nos parece que a posição do fisco, no que se refere à imparcialidade, possa ser diferente em sede de cobrança coerciva.

²³ Ver nota n.º 21.

²⁴ Referindo que, face ao “*princípio de efectividade e completude da protecção jurisdicional do indivíduo perante a administração*” estabelecido no art. 268º, n.ºs 4 e 5, da CRP, a protecção de que o cidadão goze em sede de procedimento administrativo apenas acresce, não se substituindo, à protecção que ao mesmo é conferida pelo processo judicial, ver Vasco Pereira da Silva, “*Em Busca...*”, pág. 366. Assim sendo, o «momento da justiça e da verdade», com vista à obtenção de uma decisão definitiva, será em princípio o do processo judicial.

Isto não só porque o procedimento *stricto sensu* prescinde de um verdadeiro contraditório, como ainda porque mesmo os verdadeiros processos promovidos no seio da administração pública nunca o assegurarão de forma tão eficaz como o processo judicial, atenta a clara separação que neste último existe entre decisor e interessado, circunstância que garante um maior respeito pela exigência de efectiva valoração dos argumentos invocados pelos vários sujeitos interessados.²⁵

Em suma, os procedimentos *lato sensu* que, desenvolvidos do âmbito da administração, levam à tomada de decisões administrativas exequíveis sem necessidade de prévia verificação judicial, tutelam sobretudo a celeridade da acção administrativa e a segurança jurídica, mas não podem prescindir da justiça enquanto verdade por força dos deveres de imparcialidade que impendem sobre a administração pública; no entanto, esta não só não deixa de aí ser tutelada, como o é sobretudo no processo administrativo judicial Cfr. art. 268º n.ºs 4 e 5 da CRP.

Conclusões:

A execução, fiscal ou outra, é claramente um procedimento *stricto sensu*.

²⁵ O exemplo prático mais flagrante será o dos processos administrativos de aplicação de coimas, que correm termos nas mais diversas entidades e que terminam, quase invariavelmente, com a aplicação de uma coima ao arguido. Efectivamente, muitas vezes a questão de fundo só é verdadeiramente discutida em sede de recurso de impugnação judicial, o que demonstra que o direito de defesa previsto no art. 50º do DL n.º 433/82 de 27/10, de certo modo correspondente ao direito de audiência prévia dos interessados previsto nos arts. 100º e segs. do CPA, não consegue garantir senão um «contraditório formal». No entanto, uma das vantagens da participação dos particulares no procedimento administrativo é (ou *deveria ser*) a de permitir à administração a melhor ponderação dos seus interesses e um mais profundo conhecimento da matéria de facto, o que se traduz, quando efectivamente acontece, numa “*melhoria de qualidade das decisões administrativas*” (Cfr. Vasco Pereira da Silva, “*Em Busca...*”, págs. 400 e segs., encontrando-se a expressão citada na pág. 402. Ver também as págs. 568 e 569 da *Obra cit.*).

Isto porque a sua estrutura afasta por completo o contraditório, que como vimos é elemento essencial à qualificação do procedimento como processo, mesmo no âmbito dos procedimentos *lato sensu* promovidos no seio da administração; efectivamente, os vulgarmente chamados «enxertos declarativos do processo executivo» são «empurrados» pelo legislador para fora dos autos de execução, para procedimentos paralelos que, esses sim, merecem qualificação de verdadeiros processos, e cuja natureza é claramente declarativa e jurisdicional.²⁶

“Esta menor relevância do contraditório na acção executiva justifica-se pela finalidade específica desta acção: a satisfação objectiva de uma prestação que se encontra documentada num título executivo. Isto orienta a acção executiva, não para a discussão da existência da dívida exequenda, mas para a sua realização efectiva” sendo a contraditoriedade *“considerada pela lei como meramente eventual”*, e a *“actividade de julgamento e decisão (...) relegada para processos declarativos que correm paralelamente”* à execução.²⁷

No que se refere à execução fiscal em particular, acrescente-se que esta encaixa perfeitamente na categoria dos procedimentos administrativos executivos, ou seja, é um procedimento através do qual a administração faz actuar a imperatividade de uma sua decisão, unilateralmente, e se necessário com recurso à coacção.²⁸

²⁶ Na atribuição da qualificação de procedimento ou processo, optamos por individualizar a execução propriamente dita relativamente aos respectivos apensos, uma vez que possuem naturezas diferentes e são estruturalmente independentes. Também seria possível tentar a qualificação do conjunto; José Casalta Nabais afirma que a obrigação fiscal é apenas semi-executória, na medida em que parte do processo de execução fiscal corre nos tribunais tributários (Cfr. *Obra cit.*, págs. 87 208 e 259 e segs.). Ver também as págs. 256 e 257 onde o A. *cit.* atribui a mesma qualificação ao acto de liquidação. Em sentido contrário, ver Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão, *“Código de Procedimento e de Processo Tributário Comentado e Anotado”*, Almedina, Coimbra, 2000, pág. 148, anotação n.º 6 ao art. 60º do CPPT.

²⁷ Cfr. Miguel Teixeira de Sousa, *Obra cit.*, págs. 27 e 28.

²⁸ Sobre os procedimentos de tipo executivo ver Federico Tedeschini, *Obra cit.*, págs. 894 e 895. O autor realça no entanto a diferença entre os procedimentos executivos e aqueles que dão origem a actos extintivos de direitos reais dos particulares (Cfr. *Obra cit.*, pág. 890). Considerando, a propósito da impossibilidade de suspensão da execução fiscal pelo juiz, o facto de a administração fiscal poder emitir unilateralmente o título executivo como demonstrativo da existência de um *“poder de auto-tutela executiva”* relativo *“aos seus actos e às suas pretensões”*, ver Pasquale Russo, *Obra cit.*, pág. 777.

De facto, a estrutura da execução partilha as características comuns a este tipo de procedimentos: a iniciativa oficiosa (Cfr. art. 152º n.º 1 do CPPT), a fase de instrução reduzida ao mínimo (Cfr. art. 188º n.º 2, também do CPPT), a inexistência da uma fase de integração da eficácia do acto decisório após a instauração da execução,²⁹ e a existência da “fase de execução”, característica específica do procedimento de tipo executivo, consistente na prática oficiosa de determinados actos pela administração, incidentes sobre o património do devedor, com vista ao cumprimento coercivo da obrigação em causa.³⁰

III – FUNÇÃO ADMINISTRATIVA, JURISDICIONAL OU EXECUTIVA?

O termo função é susceptível de diversas definições que nem sempre coincidem nos vários autores, e pode assim ser usado em vários sentidos, com significados distintos.³¹

A noção mais simples (e já antiga) de função é aquela segundo a qual esta consiste simplesmente no cumprimento de uma obrigação ou incumbência, de forma mais ou menos permanente. Nesse sentido, também à actividade necessária ao cumprimento dessa incumbência se pode chamar função.³²

Assim, começou a designar-se por função a actividade desempenhada no âmbito de um determinado cargo, considerado abstracta e objectivamente do ponto de vista da

²⁹ Alberto Xavier considera que a extracção da certidão de dívida consiste num acto de integração da eficácia da liquidação de imposto. Sobre o assunto, ver *Infra*, Capítulo V, nota n.º 120.

³⁰ Sobre o procedimento administrativo de tipo executivo e as respectivas fases, visto enquanto manifestação da executoriedade do acto administrativo e da auto-tutela da Administração Pública, ver Federico Tedeschi, *Opera cit.*, págs. 894 e 895.

³¹ Refira-se por exemplo que a existência de funções não é sequer exclusiva do direito público. Veja-se neste sentido Franco Modugno, “Funzione” in “*Enciclopedia del Diritto*”, Vol. XVIII (Foro – Giudizio), Giuffrè Editore, Varese, 1969, págs. 307 e segs..

³² Referindo-se nestes termos à actividade administrativa, Massimo Severo Giannini, “Attività amministrativa” in “*Enciclopedia del Diritto*”, Vol. III (Ari – Atti), Giuffrè Editore, Varese, 1958, pág. 989. Aplicando esta definição à generalidade das funções do Estado, ver Guido Zanobini, “Amministrazione pubblica” / “b) Nozione e caratteri generali” in “*Enciclopedia del Diritto*”, Vol. II (Ali – Ari), Giuffrè Editore, Varese, 1958, pág. 234.

competência, independentemente da actividade do respectivo titular subjectivo, que ao contrário do cargo, é substituível. Nesta perspectiva, o que é relevante não é o titular do cargo ou as respectivas intenções, mas sim o fim ou objectivo da sua actividade,³³ não se resumindo esta aos actos praticados, antes abrangendo ainda tudo o que os envolve (motivos, causas, objectivos, etc...).

Além de contínua, para que se possa qualificar como função, uma actividade deve ser inerente a um ou mais cargos ou posições jurídicas, ser dirigida ou predeterminada à prossecução de um certo fim, e ter um âmbito ou conteúdo (também pré-definido) em razão de certa matéria ou objecto, ainda que seja levada a cabo de forma livre. Tais características dar-lhe-ão uma «*relevância global*», que a tornam imprescindível.

Outro aspecto importante da função, é que esta atribui ao seu titular (ou mais exactamente, ao respectivo cargo ou posição jurídica) um poder de autoridade, a ser utilizado em prol de certos interesses objectivos: o fim da actividade em causa, que também é um dos elementos essenciais da noção de função. De referir ainda a propósito desse poder de autoridade que o seu exercício se deve dar por meio de “*actos formalizados no direito*” (todos os que integrem o procedimento através do qual se desenvolve a actividade em causa), tendentes a realizá-lo através da prossecução do interesse visado pela função.³⁴

Relativamente ao aspecto do conteúdo da função, a constituição italiana parece, “à primeira vista”, não reconhecer senão as tradicionais funções legislativa, administrativa e

³³ A lógica é pois paralela à da fungibilidade de determinadas coisas, tal como vem sendo entendida desde o direito romano, no sentido em que as mesmas serão entre si indiferentes no cumprimento de uma determinada função. Ver Franco Modugno, *Obra cit.*, pág. 301.

³⁴ Sobre a definição de função e os diversos elementos da noção referidos nos parágrafos anteriores, ver Franco Modugno, *Obra cit.*, págs. 301 a 303. Porém, a posição do autor relativamente à “*formalização jurídica*” do conteúdo da função não é unânime (Ver *A. cit.*, *Obra cit.*, pág. 305, não só o texto mas também a nota n.º 19, e pág. 311). Quanto aos dois últimos aspectos (poder de autoridade e formalização jurídica), de referir que é a respectiva existência ou a falta dela, em determinada actividade, que segundo Franco Modugno nos permite qualificar essa actividade como função ou serviço público (Cfr. *A. Cit.*, *Obra cit.*, pág. 311 e segs.). Por fim, sobre os usos impróprios, mas comuns, da noção de função, ver, do mesmo autor e obra, as págs. 303 e segs.. Contestando esta definição, muito embora reconhecendo que é a que tem sido mais utilizada pela doutrina, ver Gaetano Silvestri, “*Poteri dello Stato (divisione dei)*” in “*Enciclopedia del Diritto*”, Vol. XXXIV (Pluralità – Premeditazione), Giuffrè Editore, Varese, 1985, págs. 687 e segs..

jurisdicional,³⁵ reconduzindo aparentemente o conceito de função ao de poder do Estado, através da utilização da mesma classificação tri-partida para ambos os conceitos.³⁶

No entanto, alguma doutrina publicista tem vindo a contestar a classificação tradicional das funções do Estado, bem como a definição tradicional de função. No entender desta doutrina, uma função será *“uma série de actividades sem as quais não é pensável a subsistência de todo o ordenamento entendido como instituição.”*³⁷

Tal doutrina nega, desde logo, a existência de uma *“correspondência «natural»*” entre o sujeito (v.g. administração pública e tribunais) e as funções que tradicionalmente lhe são atribuídas, bem como a determinabilidade destas através do recurso a critérios formais ou procedimentais. Em substituição destes, advogam-se critérios materiais ou objectivos, de *“síntese unitária exclusivamente relacionada com a sua essencialidade para a vida do ordenamento, independentemente da estrutura do procedimento.”*³⁸

Através deste conceito, identificam-se três actividades fundamentais à existência do ordenamento jurídico e do Estado, e por isso qualificáveis como funções deste último: a função normativa, a função executiva ou de actuação, e a função de controlo.

A função normativa corresponde às actividades de produção de todas e quaisquer normas jurídicas independentemente da sua natureza específica ou da respectiva proveniência; esta poderá ser legal, regulamentar, judicial, etc., correspondendo cada uma destas categorias de normas apenas a um dos vários modos de exercício desta função.³⁹

³⁵ Neste sentido, Franco Modugno, *Obra cit.*, pág. 307.

³⁶ Referindo porém a natureza política da separação de poderes e a natureza jurídica da classificação das funções do Estado, ver Gaetano Silvestri, *Obra cit.*, pág. 688.

³⁷ Cfr. Gaetano Silvestri, *Obra cit.*, pág. 690.

³⁸ Neste sentido, Gaetano Silvestri, *Obra cit.*, págs. 704 e segs.. A primeira expressão citada pode encontrar-se na pág. 704, e a segunda na pág. 705; ver ainda, e sobretudo, as págs. 707 e 708.

³⁹ Sobre a função normativa ver Gaetano Silvestri, *Obra cit.*, págs. 690 e segs.. Um exemplo de decisão judicial criadora de normas jurídicas no ordenamento português era, até há pouco tempo, o caso dos assentos. Por sua vez, a administração, através dos seus regulamentos, adapta a lei à *“multiplicidade dos factos da vida”*, exprimindo assim uma vontade autónoma (Cfr. *A. cit.*, *Obra cit.*, pág. 679). Refira-se que essa vontade, se bem que autónoma, será sempre subordinada, por força da hierarquia dos actos normativos (Cfr. art. 112º da CRP) e do princípio da legalidade.

Por sua vez, a função executiva ou de actuação corresponde, como o próprio nome indica, às actividades (materiais) de execução das normas elaboradas no âmbito da função normativa, e das decisões que as mesmas representam ou traduzem.⁴⁰

Por fim, a função de controlo é composta pelas várias actividades que visam a manutenção do “*equilíbrio do sistema*” e da “*correspondência entre programa e acção*”, ou seja, entre o estabelecido nas disposições normativas vigentes e os respectivos actos de execução. Isto, claro está, de forma a permitir a evolução do ordenamento, sem o cristalizar.⁴¹

Ora sendo estas funções individualizadas através de critérios de natureza puramente material ou objectiva, pode cada uma delas ser levada a cabo por vários órgãos ou sujeitos distintos, através de vários tipos de procedimento, podendo cada um destes também ser utilizado no âmbito de diversas funções. Por outras palavras, existe uma total “*dissociação entre forma e substância, correspondendo a primeira aos actos e a segunda às funções*”. Consequentemente, existe também uma total dissociação entre o sujeito ou órgão que exerce determinada função e a natureza desta.⁴²

Pelo contrário, a noção de «poder do Estado» “*não pode não partir da vertente dos sujeitos*”, correspondendo estes, segundo não só a doutrina mas também a jurisprudência do Tribunal Constitucional italiano (a *Corte Costituzionale*), às instituições dotadas de um estatuto constitucional.⁴³

⁴⁰ Sobre a função executiva ou de actuação ver Gaetano Silvestri, *Obra cit.*, pág. 690. Sobre a sobreposição parcial entre a função executiva e a função administrativa como é entendida pela doutrina tradicional, ver, do mesmo autor e obra, as págs. 694 e 695.

⁴¹ Sobre a função de controlo ver Gaetano Silvestri, *Obra cit.*, págs. 703 e segs.. O autor refere que “*devem existir no ordenamento uma série de actividades destinadas a bloquear e a neutralizar parcialmente a potencialidade normativa dos actos de execução.*”

⁴² Neste sentido, Gaetano Silvestri, *Obra cit.*, págs. 707 e 708. O autor entende que os critérios formais se referem aos actos (acto administrativo ou judicial, etc...), e assim, também aos sujeitos e à classificação tradicional das funções, que sempre tentou “*fazer coincidir a priori forma e substância*” (Cfr. *Obra cit.*, pág. 706); e que, pelo contrário, a substância corresponde apenas às funções, prescindindo estas dos elementos formais.

⁴³ Neste sentido, ver Gaetano Silvestri, *Obra cit.*, págs. 708 a 710. A expressão citada encontra-se na pág. 708. Para um conceito mais amplo, no que se refere ao Poder Executivo, abrangendo entidades exteriores à organização do Estado, ver

A conclusão que se impõe é pois, nesta perspectiva, a de que cada poder ou órgão pode exercer diversas funções do Estado, porque o princípio da separação de poderes, enquanto critério de distribuição das funções tradicionais, não é rígido de um ponto de vista material ou objectivo. De facto, é possível verificar a prática de actos típicos de uma função por órgãos que não pertencem ao respectivo poder.⁴⁴

Assim, por exemplo, a função administrativa,⁴⁵ vista nos termos do entendimento tradicional, abarca um conjunto diversificado de actividades com naturezas diversas (v.g. produção de normas regulamentares, prática de actos de aplicação da lei ao caso concreto, meras actividades materiais, etc...), o que tem levado a doutrina a considerar que é impossível uma sua definição objectiva ou material, sendo a identidade dos órgãos que constituem a administração pública, encarregada de todas essas actividades, o único elemento caracterizador comum das várias actividades em causa.⁴⁶ Tem sido aliás esta a razão apontada por alguns autores para justificar a substituição da designação de «função executiva» pela de «função administrativa».⁴⁷

Guido Zanobini, *Obra cit.*, págs. 238 e 239. A doutrina publicista italiana do século passado já distinguia as noções de poder e função (muito embora sempre nos termos da classificação tradicional), referindo que um poder do Estado pode exercer diversas actividades (Cfr. Massimo Severo Giannini, “Attività...”, pág. 988).

⁴⁴ Neste sentido e argumentando que a razão da flexibilidade do Princípio da Separação dos Poderes é a prevenção da constituição de «Estados dentro do Estado», ver Guido Zanobini, *Obra cit.*, págs. 239-240. Quanto à prática de actos típicos de uma função por órgãos não pertencentes ao poder correspondente, o autor exemplifica com a prática de alguns actos materialmente administrativos, como a venda de imóveis ou navios do Estado, cuja prática deva revestir a forma de lei, com a existência, no seio da administração pública, de tribunais especiais, ou ainda com as competências regulamentares da administração (ou, nas palavras do autor, do “poder executivo”. - Cfr. *Obra cit.*, pág. 240).

⁴⁵ A função administrativa enquanto actividade corresponde ainda à designação de “*administração pública em sentido objectivo*”, enquanto que o conjunto das entidades que desempenham essa actividade é designado pela expressão “*administração pública em sentido subjectivo*”. Sobre estes aspectos, Cfr. Guido Zanobini, *Obra cit.*, págs. 234 e segs. e 238 e segs..

⁴⁶ Neste sentido, Gaetano Silvestri, *Obra cit.*, págs. 694 e 695. Referindo que, relativamente ao conteúdo, esta função é residual quanto às restantes funções tradicionais, sendo caracterizada negativamente, ver do mesmo autor e obra, págs. 680 e 690. Por seu turno, Massimo Severo Giannini, individualiza as diversas actividades desenvolvidas pela administração pública, (materialmente heterogéneas), reconhecendo-lhes no entanto uma identidade ao nível do fim (Cfr. “Attività...”, pág. 989 e segs.).

⁴⁷ Ver, por exemplo, Ferdinando Mazzarella, “*Execuzione forzata*” / “*c) Diritto vigente*” in “*Enciclopedia del Diritto*”, Vol. XV (Entrata – Estorzione), Giuffrè Editore, Varese, 1966, pág. 450.

Efectivamente, a actividade de «administração» tem sido definida como aquela que qualquer sujeito, público ou privado, pessoa individual ou colectiva, desenvolve continuamente com vista à prossecução dos seus interesses e finalidades. A actividade de administração pública distingue-se da administração levada a cabo pelos entes privados sobretudo pelos meios que emprega e pelas formas que assume, já que a administração pública se faz valer de poderes de públicos de autoridade, poderes de “*supremacia geral e especial*”, que são “*os meios específicos dessa administração*”, já que são exclusivos das entidades públicas.⁴⁸

Tais actividades são, naturalmente, sempre exercidas com vista à prossecução do interesse público; no entanto, o interesse público «geral» é concretizável em vários interesses objectivos (por sua vez concretizados em normas), conciliáveis entre si, mas que também podem por vezes entrar em conflito. Por outro lado, o exercício do poder de autoridade inerente à função administrativa incide necessariamente sobre legítimos interesses privados, pelo que a actividade desenvolvida no âmbito da função administrativa não pode descurar a ponderação dos vários interesses em causa no caso concreto,⁴⁹ por força do dever de imparcialidade que impende sobre a administração pública.⁵⁰

A necessidade de ponderação inerente à prossecução da actividade administrativa, referente não só à resolução de conflitos de interesses mas também à escolha dos meios mais adequados para, face a cada caso concreto, obter o resultado pretendido à luz da

⁴⁸ Neste sentido, Guido Zanobini, *Obra cit.*, págs. 233 e 234. As expressões citadas encontram-se na pág. 234. A excepção a esta «regra» será o caso das entidades privadas a quem, por força de uma determinada lei, são atribuídos poderes de autoridade, como é o caso das entidades concessionárias de serviços públicos.

⁴⁹ Neste sentido, a propósito da qualificação da função administrativa como actividade discricionária, e desta como um meio termo entre a liberdade de iniciativa de que gozam os privados e a estrita vinculação à lei, ver Franco Modugno, *Obra cit.*, pág. 309. Salientando que a norma que objectiva o interesse público, fixando assim os critérios que devem orientar a actuação da administração pública, não tem que possuir, necessariamente, natureza legal, ver Gaetano Silvestri, *Obra cit.*, pág. 699.

⁵⁰ Considerando que a tutela dos interesses privados integra o interesse público, e que o dever de imparcialidade da administração pública resulta da “*compenetração entre interesse público e princípio da legalidade*”, ver Gaetano Silvestri, *Obra cit.*, pág. 694. No mesmo sentido, defendendo que a “*realização dos fins públicos (...) é indissociável do respeito pelos direitos dos particulares*”, cuja salvaguarda se tornou “*inerente à própria decisão administrativa*”, ver Vasco Pereira da Silva, “*Em busca...*”, págs. 456 e 457. O autor invoca nesse sentido o disposto nos arts 266º n.º 1 da CRP e 4º do CPA.

interpretação que a administração faz do interesse público expresso em determinada(s) norma(s), afasta a ideia da mera aplicação «mecânica» de preceitos positivos, permitindo antes concluir pela existência de fortes elementos de discricionariedade.⁵¹ Essa discricionariedade seria, segundo alguns autores, um critério de distinção entre esta função e a função jurisdicional, atendendo a que esta última será quase desprovida da mesma.⁵² Tal critério, porém, não será senão meramente indicativo, na medida em que os órgãos jurisdicionais não são completamente desprovidos de discricionariedade (Cfr., por exemplo, arts. 70º e segs. do CP, relativos à escolha e determinação da medida da pena, bem como à respectiva dispensa), muito embora a lei a conceda mais frequentemente aos órgãos administrativos.⁵³

Por outro lado, a circunstância de o interesse público ser assim «subdivisível» permitiu também uma especialização da actividade administrativa, criando diversas (sub)funções,⁵⁴ muito embora não sejam qualificáveis como tal todas as actividades desenvolvidas pela administração pública, como já a seguir se verá. Uma dessas *subfunções* será a função tributária, no âmbito da qual se desenvolvem diversos procedimentos, entre os quais o de execução fiscal.⁵⁵

Outra das características que se tem indicado como caracterizadora das várias actividades levadas a cabo pela administração pública é o facto de constituírem uma actuação “*directa*” ou “*imediata*” sobre os “*elementos do mundo exterior*”, ao contrário das restantes

⁵¹ Sobre a discricionariedade, ver a primeira parte da nota n.º 49. Afirmando que a necessidade de integração e interpretação da lei (geralmente composta por normas «incompletas» porque criadas no âmbito da concertação de interesses diversos e porventura contraditórios) é o campo de acção quer da jurisprudência, quer da administração pública, ver Gaetano Silvestri, *Obra cit.*, pág. 702.

⁵² Neste sentido, Guido Zanobini, *Obra cit.*, págs. 235 e 236.

⁵³ Afastando a ideia de que as funções administrativa e jurisdicional consistam essencialmente numa aplicação «mecânica» da lei, e salientando pelo contrário o carácter criativo e autónomo das mesmas, ver Vasco Pereira da Silva, “*Em Busca...*”, págs. 365 e segs..

⁵⁴ Neste sentido, Franco Modugno, *Obra cit.*, pág. 311. O autor considera que existe um movimento idêntico, em Itália, no que se refere à função legislativa, invocando nesse sentido a ampla competência legislativa das regiões.

⁵⁵ Sobre a actividade e a função tributária, abrangendo estas a instituição normativa do tributo, a declaração da aplicabilidade dessas normas aos casos concretos, e a cobrança das receitas tributárias daí resultantes, ver Alberto Xavier, *Obra cit.*, págs. 113 e segs..

funções tradicionais do Estado (a legislativa e a jurisdicional), que se limitam a uma prossecução “*mediata*” dos fins do Estado, influenciando o comportamento dos restantes sujeitos, mas não agindo ou actuando directamente sobre a realidade. Neste sentido, define-se a actividade administrativa como aquela “*que o Estado desenvolve para prosseguir, de modo imediato, os interesses públicos que estão naturalmente nos seus fins, ou que ele voluntariamente assume como tais.*”⁵⁶

Naturalmente que, perante uma noção tão lata de actividade administrativa, se tem também que reconhecer que a mesma abrange, de um ponto de vista estritamente material, diversos tipos de actividades distintas, sendo de realçar que os poderes de autoridade pública ou de soberania, o *ius imperium* que justifica o recurso a meios coactivos, que como vimos no início do presente capítulo é um dos elementos integrantes da noção de função, não se manifesta em todas elas.⁵⁷

Nesta perspectiva, a função administrativa distingue-se da função jurisdicional essencialmente por duas características: a espontaneidade, que permite à administração pública agir por sua própria iniciativa, ao contrário dos tribunais, que só podem actuar a requerimento de outro sujeito ou órgão, ainda que esse seja o Ministério Público; e a discricionariedade, que permite à administração não se limitar “*a aplicar a vontade da lei ao caso concreto*”, mas também exprimir a sua vontade, secundária mas autónoma relativamente à vontade legislativa, dispondo de uma certa liberdade na determinação da forma como atingir os objectivos legalmente determinados.⁵⁸

Por sua vez, a função jurisdicional caracteriza-se essencialmente pela especial independência de que gozam os órgãos que a exercem,⁵⁹ tendo sido considerado pelo Tribunal Constitucional italiano (a *Corte Costituzionale*) que cabe na noção de juízo todo e

⁵⁶ Neste sentido, Guido Zanobini, *Obra cit.*, págs. 234 e 235.

⁵⁷ Sobre algumas classificações das actividades administrativas, ver Guido Zanobini, *Obra cit.*, págs. 236 e segs..

⁵⁸ Neste sentido, Guido Zanobini, *Obra cit.*, págs. 235 e 236.

⁵⁹ Referindo este aspecto como exigência constitucional no ordenamento jurídico italiano, ver Pasquale Russo, *Obra cit.*, pág. 756. A propósito da circunstância de uma sentença não poder ser revogada senão por uma outra decisão judicial, invocando a existência de uma «reserva de sentença», ver Gaetano Silvestri, *Obra cit.*, pág. 702.

qualquer procedimento que decorra “na presença e sob a direcção do titular de um cargo *jurisdicional*”, e que a função de julgar se caracteriza pela aplicação objectiva da lei, a partir de uma posição “*super partes*”.⁶⁰

Tal aplicação objectiva da lei consiste na “*determinação autoritária do direito controverso ou incerto*”, consubstanciando a sentença do juiz, que quando formalizada se dota de “*definitividade e imutabilidade*”, “*expressão da função jurisdicional*” do Estado.⁶¹ Efectivamente, atribui-se à sentença transitada em julgado “*uma presunção absoluta de verdade e de conformidade à lei*”, substancialmente mais forte do que a presunção (relativa) de legalidade que a doutrina administrativista tradicional atribui ao acto administrativo.⁶²

Assim, tem sido considerado que a função jurisdicional consiste na “*actividade pré-ordenada e dirigida à emanação de sentenças*”, sendo a sentença o “*acto típico desta função.*” Tal acto, porém, pode não se limitar a aplicar o direito, mas pode também consistir na “*concretização criativa*” deste, ou mesmo na “*directa criação de novas normas*” de acordo com o sistema.⁶³

São, por outro lado e entre outros, aspectos característicos dos procedimentos através dos quais se desenvolve esta função o contraditório (e assim o processo, Cfr. *Supra*, Capítulo II), a garantia dos direitos de defesa do réu ou arguido, bem como a do duplo grau de jurisdição, e ainda a posição de terceiro que o tribunal ocupa relativamente ao caso, a posição “*super partes*” acima referida.⁶⁴

⁶⁰ Ver Franco Modugno, *Obra cit.*, pág. 305 (não só o texto mas sobretudo a nota n.º 20). A posição do Tribunal Constitucional italiano, ao considerar subsumível à noção de juízo todo e qualquer procedimento que decorra “*na presença e sob a direcção do titular de um cargo jurisdicional*” afasta-se da noção de função defendida por Franco Modugno e exposta no início do presente capítulo, na medida em que separa o elemento «cargo» do elemento «conteúdo» da função, admitindo assim que esta possa excepcionalmente ser exercida por qualquer órgão, mesmo que não jurisdicional.

⁶¹ Neste sentido, Franco Modugno, *Obra cit.*, pág. 305.

⁶² Referindo estas duas presunções, ver Guido Zanobini, *Obra cit.*, pág. 240.

⁶³ Cfr. Gaetano Silvestri, *Obra cit.*, pág. 698. Sobre a função jurisdicional, que o autor não reconhece como individualizável através de um critério objectivo ou material, ver também as páginas seguintes da obra. Referindo-se à função jurisdicional em termos mais restritivos, mencionando como única finalidade da mesma a garantia do cumprimento de normas de conduta, ver Guido Zanobini, *Obra cit.*, pág. 234.

⁶⁴ Neste sentido, Gaetano Silvestri, *Obra cit.*, págs 698 e 699.

Não obstante estes traços procedimentais específicos, a heterogeneidade da natureza material das várias competências tradicionalmente atribuídas aos órgãos jurisdicionais não permite o seu agrupamento em função de um critério objectivo, sendo o seu único elemento comum a necessidade de serem exercidas por um órgão dotado de uma especial independência.⁶⁵

Por outro lado, a aplicação objectiva da lei não pode ser considerada um exclusivo da função jurisdicional, já que no nosso sistema a administração pública está sujeita a um dever de imparcialidade.⁶⁶

No entanto, se a aplicação objectiva da lei constitui, para os órgãos jurisdicionais o fim ou objectivo da sua actividade e dos seus actos, para os órgãos administrativos essa aplicação é apenas um dos meios utilizados na prossecução do seu fim: a satisfação do interesse público,⁶⁷ que como vimos acima abrange também a tutela dos legítimos interesses dos particulares.

Um outro aspecto apontado, a nosso ver bem, como característico da função jurisdicional é o facto de a aplicação da lei pelos tribunais visar em geral “*substituir-se*” à respectiva aplicação por outros sujeitos, exercendo assim uma função materialmente qualificável como de controlo. No entanto, menos frequentemente, os tribunais dispõem de

⁶⁵ Neste sentido, Gaetano Silvestri, *Obra cit.*, págs. 700 e 701.

⁶⁶ Referindo a mesma ideia a respeito do contraditório, ver Gaetano Silvestri, *Obra cit.*, pág. 702. O autor invoca também, como argumento neste sentido, o pluralismo democrático no procedimento legislativo. Já referimos acima que, em nosso entender, os tribunais assegurarão mais eficazmente do que a administração um verdadeiro contraditório, dada a posição de terceiro que o juiz, ao contrário daquela, ocupa relativamente ao caso submetido à sua apreciação. O mesmo se passará com a garantia de objectividade; no entanto, entender que tal diferença (que é acima de tudo uma verificação prática) é suficiente para distinguir, do ponto de vista da natureza, as funções de aplicação da lei da jurisprudência e da administração corresponderia, em grande medida, a retirar toda e qualquer relevância ao dever de imparcialidade da administração pública, desculpabilizando-a indevidamente pelas falhas que eventualmente venha a revelar neste domínio. Poder-se-á no entanto dizer que, do ponto de vista da objectividade na aplicação da lei, os órgãos jurisdicionais são, em virtude da sua maior independência, mais eficientes.

⁶⁷ Sobre a “*certeza do direito*” enquanto fim último dos actos jurisdicionais, e sobre essa certeza, para a administração, enquanto meio utilizado ao serviço de outros interesses públicos por si prosseguidos, ver Alberto Xavier, *Obra cit.*, págs. 227 e segs..

uma reserva absoluta de competência no que se refere à aplicação da norma em causa (v.g. a aplicação de sanções penais), o que demonstra que embora característico, este aspecto não constitui um critério objectivo de distinção entre a actividade jurisdicional e a actividade administrativa.⁶⁸

Por outro lado, também a finalidade de resolução de litígios ou conflitos não serve como critério unitário de distinção entre a aplicação da lei levada a cabo pelos tribunais e outras formas de aplicação da mesma, na medida em que não é característica essencial da primeira. Efectivamente, pode ser proferida sentença sem que exista um efectivo conflito de interesses⁶⁹ (situação frequente em processos de jurisdição voluntária). Por outro lado, e como já referimos, a administração também pode ter que ponderar imparcialmente (se bem que com menores garantias para os restantes interessados), interesses contraditórios.

Conclusões:

Já que a questão que nos propomos analisar é a de saber qual ou quais os órgãos do Estado que, teoricamente, melhor se adequam à promoção do procedimento de execução fiscal, não poderemos prescindir das classificações tradicionais relativas aos poderes do Estado ou às respectivas funções, muito embora seja claro que o critério de distinção entre estas últimas não tenha uma natureza predominantemente material ou objectiva.

No entanto, a natureza material da actividade desenvolvida no âmbito do referido procedimento, que é claramente executiva ou de actuação, será um dos factores a ter em conta na determinação da função tradicional mais adequada, a par das restantes características de cada uma. Esses factores funcionarão como índices (ou «índícios») que

⁶⁸ Referindo as circunstâncias aludidas no texto, bem como o controlo dos tribunais sobre a administração como um dos elementos (ou “pólos”), da respectiva actuação, ver Gaetano Silvestri, *Obra cit.*, pág. 700.

⁶⁹ Neste sentido, ver Gaetano Silvestri, *Obra cit.*, pág. 703. Ver também *Supra*, Capítulo II, a propósito do contraditório e da noção de processo.

nos permitirão opinar acerca da maior ou menor aptidão dos órgãos administrativos e jurisdicionais para a promoção da execução fiscal.

No âmbito da classificação tradicional das funções do Estado, tanto a função administrativa como a função jurisdicional têm uma forte componente de aplicação (sempre objectiva) da lei, muito embora nem o conteúdo material de uma nem o de outra se resumam a esse aspecto singular.

O procedimento de execução cabe essencialmente nessa vertente que, por ser comum a ambas as funções em causa,⁷⁰ não será relevante na identificação da mais apropriada para a promoção da execução fiscal.

Quanto às características típicas da função administrativa, a actividade desenvolvida no âmbito do procedimento de execução fiscal (e nos procedimentos de execução em geral) traduz-se essencialmente na atribuição ao órgão da execução fiscal⁷¹ de poderes vinculados, pelo que a maior frequência e amplitude que a discricionariedade assume na referida função não será relevante para o objecto do nosso estudo. Isto porque não só não indicia, neste caso, a «presença» da função administrativa, como também porque igualmente não indicia o inverso, já que a actividade administrativa também se desenvolve através de poderes vinculados.⁷²

Já a característica da espontaneidade ou iniciativa própria da administração pública na sua actividade parece relevar para a questão em apreço, uma vez que no âmbito do procedimento de execução em geral, a respectiva promoção incumbe ao credor, que é, no caso da execução fiscal, o Estado, que nesta matéria age através da administração tributária. Tal circunstância, aliada ao facto de a administração não carecer de recorrer ao Poder Judicial

⁷⁰ A este propósito, objectando a uma distinção entre “*jurisdição*” e “*outras formas de aplicação do direito*”, ver Gaetano Silvestri, *Obra cit.*, pág. 700.

⁷¹ Geralmente um Serviço de Finanças, Cfr. art. 149º do CPPT.

⁷² No plano dos actos, refira-se por exemplo que a liquidação de imposto é um acto estritamente vinculado (Cfr. Alberto Xavier, *Obra cit.*, págs. 205 e segs.).

para executar as suas pretensões, por estar munida de *ius imperium*, justificativo da sua auto-tutela, parece apontar no sentido da natureza administrativa do procedimento de execução fiscal.

Efectivamente, é a proibição da justiça privada (Cfr. art. 1º do CPC) que justifica a existência e a necessidade da acção executiva (execução civil), através da qual o privado “*promove, com recurso ao ius imperii do tribunal, a realização coactiva da prestação através de certos meios materiais...*”. De facto, não faria sentido que o Estado proibisse a justiça privada e não fornecesse aos particulares um «sucedâneo» eficiente no que se refere à “*realização coactiva*” de prestações devidas, vencidas, devidamente tituladas e ainda assim em falta, o que aliás lhe é imposto pela própria Constituição (Cfr. art. 20º n.º 1 da CRP).⁷³

Ora sendo esta a justificação da necessidade dos privados em recorrer ao Poder Judicial para obter a «execução coactiva» das suas pretensões, forçoso será de concluir que tal necessidade não é extensível à administração que, munida de *ius imperium*, não está abrangida pela proibição da justiça privada.

De referir que, se no que diz respeito à acção declarativa, a CRP aceita, em certas condições, a substituição do tribunal judicial pelo tribunal arbitral na resolução do litígio (Cfr. art. 209º da CRP), o mesmo não sucede com a acção executiva, relativamente à qual “*o Estado goza de um monopólio absoluto*”, reservando-se ao tribunal judicial de primeira instância a competência exclusiva para a execução de decisões arbitrais.⁷⁴

Por outro lado, o Ministério Público exerce funções de representante forense do Estado, designadamente no que se refere à promoção de execuções nas quais este seja exequente quando estas corram perante os tribunais (v.g. a execução pelo não pagamento de custas judiciais ou sanções penais de multa).⁷⁵ Muito embora este facto demonstre que

⁷³ Ver, sobre a ligação entre a acção executiva e a proibição da justiça privada, Miguel Teixeira de Sousa, *Obra cit.*, págs. 9, 10, e 22.

⁷⁴ Cfr. Miguel Teixeira de Sousa, *Obra cit.*, pág. 24.

⁷⁵ Ou mesmo nos casos em que a execução fiscal deva “*correr nos tribunais comuns*”, Cfr. arts. 149º e 152º n.º 2 do CPPT.

existe nos tribunais um órgão idóneo à representação do Estado e à promoção de execuções em representação deste, demonstra também que o Poder Judicial, em si mesmo, não tem quaisquer poderes de iniciativa, designadamente no que se refere à promoção de execuções.

O facto de a actividade administrativa se traduzir numa acção directa e imediata sobre os restantes sujeitos e não num mero condicionamento da actuação destes (como a actividade jurisdicional) está intimamente ligado com o referido nos dois parágrafos anteriores, e é característico da execução em geral. Poderia por isso revelar um elemento tipicamente administrativo da mesma; no entanto, é de salientar que também a actividade dos tribunais se reveste por vezes desta característica, não só em sede do chamado «processo executivo», mas também de certos procedimentos cautelares, sendo talvez o arresto o exemplo mais evidente.

O ponto essencial parece, por isso, residir na questão da iniciativa.

Passando à análise das características típicas da função jurisdicional, já vimos que os tribunais estão em melhores condições do que a administração pública para garantir a objectividade necessária à boa aplicação do Direito e à imparcialidade das decisões, desde logo por força da posição de terceiro que ocupam relativamente às questões submetidas à sua apreciação. Trata-se, porém, de uma questão de grau de eficiência, e não de natureza da função, muito embora não deixe por isso de ser relevante, atenta a posição especialmente privilegiada do credor tributário⁷⁶ e os prejuízos que podem advir para o executado de uma excessiva penhora ou mesmo da venda de bens.

No entanto, parece que muito embora a lei preveja abstractamente essa possibilidade, não existe nenhum caso concreto em que a execução fiscal deva correr nesses tribunais (Cfr. Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão, *Obra cit.*, pág. 369, anotação n.º 3 ao art. 149º do CPPT, e pág. 373, anotação n.º 3 ao art. 152º do CPPT).

⁷⁶ Esta posição de privilégio relativamente ao credor comum resulta desde logo da possibilidade que o credor tributário tem de unilateralmente, produzir o título executivo (Cfr. arts. 88º e 162º do CPPT), bem como da comparação entre os termos dos procedimentos de execução civil e fiscal. Para uma descrição dessa posição de privilégio ao nível das garantias do crédito exequendo, ver José Casalta Nabais, *Obra cit.*, págs. 238 a 240.

Efectivamente, os tribunais oferecem maiores garantias de objectividade e imparcialidade na aplicação da lei não porque a administração não seja isenta, mas antes porque aqueles, além de isentos, são também independentes, por não pertencerem ao Poder Executivo. Assim, diferem dos chamados órgãos administrativos de julgamento ou de controlo, na medida em que não só não pertencem à mesma pessoa colectiva ou estrutura hierárquica do órgão emissor do acto que apreciam, como são “*órgãos de soberania independentes, integrados no Poder Judiciário...*”, cujos titulares estão integrados numa carreira autónoma, gozando de garantias específicas.⁷⁷

Essa maior garantia de objectividade oferecida pelos tribunais resulta não só das maiores garantias decorrentes de uma verdadeira independência, mas também do facto de a aplicação isenta e objectiva da lei constituir o fim último da respectiva actividade, enquanto que para a administração, o interesse na aplicação objectiva da lei é apenas um dos vários componentes do interesse público geral.

Quanto à circunstância de a aplicação da lei pelos tribunais visar em regra a substituição da aplicação que deveria ter sido efectuada por outros sujeitos, ela também estará presente no procedimento executivo, fiscal ou outro, na medida em que o recurso a um tal procedimento visa sempre «substituir» o cumprimento da obrigação pelo devedor, pelo que não relevará para a questão em apreço.⁷⁸

IV – ACTO ADMINISTRATIVO E ACTO JURISDICIONAL

⁷⁷ Neste sentido, e desenvolvendo o conceito de “*imparcialidade orgânica*”, ver Alberto Xavier, *Obra cit.*, págs. 288 e segs.. A expressão citada encontra-se na pág. 293.

⁷⁸ Não falando em «substituição», mas referindo que a execução através da jurisdição se dá quando falta a “*«execução do obrigado*”, Ferdinando Mazzarella, *Obra cit.*, pág. 451.

«Descendo» das actividades aos actos, cumpre agora analisar as noções de acto administrativo e acto jurisdicional, mais precisamente enquanto actos decisórios,⁷⁹ já que como veremos no capítulo seguinte, é uma decisão das autoridades administrativas – em geral uma liquidação de imposto – que, se não for cumprida pelo contribuinte destinatário, vai dar origem ao procedimento de execução fiscal.⁸⁰

Inúmeras foram as tentativas de formular uma definição de acto administrativo e, em particular, do acto decisório (“*provvedimento*”), procurando distingui-los dos restantes actos do poder público.⁸¹

No essencial, a individualização do acto administrativo decisório foi conseguida através da referência às principais características referidas no capítulo anterior a propósito da distinção entre actividade ou função administrativa e jurisdicional. Aliás, estranho seria se assim não fosse, já que qualquer actividade se desenvolve através de procedimentos (*lato sensu*), e estes através de actos, pelo que a natureza de uns e outros não pode deixar de estar intimamente relacionada.

Assim, as principais características atribuídas ou reconhecidas pela doutrina ao acto administrativo decisório são a imperatividade⁸² (constituindo este tipo de actos um “*momento*

⁷⁹ Existem diversos actos administrativos que não são decisórios, pelo menos no sentido em que tal denominação é usada no presente capítulo, referindo-se a uma decisão final da administração relativamente a uma situação concreta, que corresponde ao culminar de um procedimento *lato sensu*. Entre esses actos encontram-se os actos instrumentais; tais actos têm sido entendidos como integrados no procedimento mas também como não expressivos de prerrogativas de autoridade, e desprovidos de autonomia própria (Cfr. Massim Severo Giannini, “*Atto amministrativo*” in “*Enciclopedia del Diritto*”, Vol. IV (Atto – Bana), Giuffrè Editore, Varese, 1959, págs. 165 e 166). Não os trataremos, já que a abordagem da questão seria inútil para o tema a que nos propusemos, uma vez que este tipo de actos existe quer na actividade administrativa, quer na actividade jurisdicional. Sobre algumas das classificações utilizadas para distinguir os vários tipos de actos administrativos, ver Massimo Severo Giannini, “*Atto...*”, págs. 167 e segs..

⁸⁰ Não cabe aqui discutir se as declarações prestadas pelo contribuinte nos casos em que o pagamento do imposto deve ser simultâneo com a respectiva declaração têm ou não natureza de «auto-liquidação» (sobre o assunto, ver Alberto Xavier, *Obra cit.*, págs. 72 a 90). O certo é que haverá sempre uma liquidação, efectuada pela administração tributária em caso de incumprimento, ainda que parcial, da obrigação tributária pelo contribuinte (neste sentido, *A. cit.*, *Obra cit.*, págs. 86 e 405 e segs.); ou seja, caso se revele eventualmente necessária a instauração de uma execução fiscal. Ver também, sobre a auto-liquidação, José Casalta Nabais, *Obra cit.*, pág. 257.

⁸¹ Referindo muitas delas, Massimo Severo Giannini, “*Atto...*”, págs. 159 a 164.

⁸² Muito embora esta característica não seja comum a todos os actos administrativos, não estando presente, por exemplo,

da autoridade” da administração),⁸³ e o facto de serem expressão da auto-tutela da administração pública, que pode executá-lo e, em caso de incumprimento, utilizar meios coercivos.⁸⁴

A imperatividade do acto administrativo decisório permite à administração a criação unilateral de situações de vantagem ou benefício para si própria, o que tem como consequência natural a lesão dos direitos subjectivos dos particulares visados pelo acto.⁸⁵

Claro que essa imperatividade está sujeita a limites, desde logo, à necessidade de que o órgão que o emitiu o acto decisório o tenha feito no âmbito das suas atribuições.⁸⁶

Além disso, é também realçada como característica do acto administrativo decisório a tipicidade, significando esta não só a “*predeterminação normativa*” de cada acto desse tipo, mas “*também e principalmente*” a “*dos elementos que o compõem*”.⁸⁷ No entanto, tal necessidade de previsão normativa aplica-se também às sentenças judiciais, acto típico da função jurisdicional (Cfr. *Supra*, Capítulo III), pelo que não será característica idónea para distinguir o acto administrativo do acto jurisdicional.

Outra característica individualizadora do acto administrativo relativamente a outros actos do poder público foi avançada por alguma doutrina inspirada pelo direito privado, que realçou a circunstância de o acto administrativo visar a tutela de “*interesses públicos concretos e pontuais*”, à semelhança do que sucede com o negócio privado.⁸⁸ No entanto, atenta a circunstância de existir um manifesto interesse público também na aplicação da

nos actos através dos quais a administração pública desenvolve actividades de serviço público. Sobre estas actividades Cfr. *Supra*, nota n.º 34.

⁸³ Cfr. Massimo Severo Giannini, “*Atto...*”, págs. 164 e 165.

⁸⁴ Cfr. Massimo Severo Giannini, “*Atto...*”, pág. 160. O A. *cit.* chama a atenção para o facto de as expressões utilizadas serem meramente descritivas.

⁸⁵ E também, pelo contrário, a criação de obrigações incidentes sobre a administração (Cfr. Massimo Severo Giannini, “*Atto...*”, pág. 185 a 187.

⁸⁶ Sobre os limites da imperatividade, ver Massimo Severo Giannini, “*Atto...*”, págs. 191 e segs..

⁸⁷ Cfr. Massimo Severo Giannini, “*Atto...*”, pág. 165.

⁸⁸ Cfr. Massimo Severo Giannini, “*Atto...*”, pág. 162. Ver também págs. 166 e segs., onde o autor contesta a visão do acto administrativo decisório como acto negocial.

justiça, e referindo-se esta a casos concretos e pontuais de natureza muito diversa, não nos parece que esta característica seja um critério idóneo de distinção entre o acto decisório administrativo e o acto jurisdicional.

De referir, por outro lado, que também houve diversas tentativas de unificar o acto administrativo e o acto jurisdicional, quer criando uma teoria geral do acto público, quer «jurisdicionalizando» o acto administrativo. No entanto, pelo menos estes últimos autores partiam da premissa de que as actividades administrativa e jurisdicional seriam homogéneas, não sendo diferenciadas senão no plano do direito positivo, o que não nos parece correcto.⁸⁹

A semelhança é especialmente patente no que se refere aos chamados «actos administrativos de julgamento» ou de controlo interno da legalidade, praticados pelos órgãos da administração encarregues de fiscalizar a actuação de outros órgãos administrativos, integrados ou não na mesma pessoa colectiva.⁹⁰

Tal como as decisões jurisdicionais, as decisões administrativas de julgamento visam a reintegração da ordem jurídica “*mediante a solução de controvérsia originada entre as partes pela lesão do direito.*”⁹¹

Por outro lado, já se tem defendido que a liquidação de imposto constitui um acto formalmente administrativo mas com natureza jurisdicional, atento o seu carácter estritamente vinculado,⁹² argumento que nos parece insuficiente para sustentar uma qualificação do acto,

⁸⁹ Referindo estas correntes unificadoras, ver Massimo Severo Giannini, “*Atto...*”, págs. 161 e 162. Sobre as diferenças entre as duas actividades, ver *Supra*, Capítulo III. Criticando a equiparação entre a sentença e o acto administrativo, por ser inadequada “*à realidade administrativa dos nossos dias (...) perante a diversidade e complexidade das actuações administrativas...*”, ver Vasco Pereira da Silva, “*Em Busca...*”, págs. 366.

⁹⁰ Sobre os órgãos administrativos de julgamento, ver Alberto Xavier, *Obra cit.*, págs. 288 e segs..

⁹¹ Cfr. Alberto Xavier, *Obra cit.*, pág. 295.

⁹² Cfr. Alberto Xavier, que contesta esta posição com base na diferente causa-função objectiva que preside aos actos administrativos e aos actos jurisdicionais: os primeiros têm por fim a prossecução de interesses (públicos), sendo por isso a certeza do Direito um valor instrumental; já os segundos, pelo contrário, não visam senão essa certeza. (Cfr. *A. cit.*, *Obra cit.*, págs. 227 e segs.). Ver também a nota anterior.

já que como vimos (Cfr. *Supra*, Capítulo III), a inexistência de discricionariedade não é, por si só, suficiente para afirmar a jurisdicionalidade de uma actividade.

Há no entanto que reconhecer que, do ponto de vista estrutural, a liquidação e a sentença de condenação são actos quase idênticos, ambos consistindo numa primeira parte declarativa do preceituado na lei para o caso concreto, seguida de uma segunda parte, volitiva, consistente numa ordem ao(s) destinatário(s) das normas legais aplicadas. Ordem essa cujo incumprimento pode determinar a instauração de um procedimento executivo.⁹³

Inegável é ainda uma outra semelhança entre os actos decisórios administrativos e jurisdicionais: a sua eficácia, que não sendo idêntica, é na prática bastante similar.

De facto, se o caso julgado confere à sentença uma eficácia só atacável em sede de recurso judicial extraordinário, por força de uma “*presunção de verdade*”, o acto administrativo, por sua vez, é eficaz desde a sua emanação e independentemente dos vícios que o firam, salvo se for atempadamente impugnado em sede judicial. Passado o prazo de impugnação, o acto administrativo viciado subsiste, e ainda que atempadamente impugnado, produz efeitos até ao trânsito em julgado da decisão judicial, soluções que se justificam em nome da segurança jurídica e do interesse público.

⁹³ Cfr. Alberto Xavier, *Obra cit.*, págs. 233 e 570 e segs.. O autor considera que proferida a sentença de condenação, título executivo judicial, “*já se esgotou a fase de conhecimento*”, ao contrário do que sucede com a emissão de títulos executivos extra-judiciais, onde essa fase continua em aberto no âmbito dos embargos de executado (Cfr. *Obra cit.*, pág. 572). Parece-nos que, estando legalmente prevista a possibilidade de instauração de embargos de executado em sede de execução de sentença (Cfr. art. 813º do CPC), muito embora com restrições no que se refere aos fundamentos admissíveis, a natureza judicial ou extra-judicial do título executivo apenas poderá influir na definição de um maior ou menor âmbito para a fase de conhecimento, estando esta presente em todos os enxertos declarativos da execução. No entanto, no que se refere à execução fiscal, existe uma restrição da fase de conhecimento semelhante à prevista para os títulos executivos judiciais, na medida em que não obstante o carácter extra-judicial do título executivo, a oposição à execução não poderá em princípio fundar-se na ilegalidade do acto administrativo que lhe serve de base, já que essa discussão deverá ter lugar em sede distinta: a do respectivo processo de impugnação, excepto no caso previsto na alínea h) do do n.º 1 do art. 204º do CPPT. (Cfr. José Casalta Nabais, *Obra cit.*, pág. 262. Um pouco mais adiante, na pág. 302 da mesma obra, o *A. cit.* refere que a oposição à execução “*ainda é, de algum modo, um meio de impugnação da liquidação tributária...*”).

Sublinhe-se porém uma diferença: é que a segurança jurídica e a certeza do Direito são, como já vimos, o fim último da actividade jurisdicional, e assim da sentença, acto típico dessa função; por outro lado, uma vez que a função administrativa tem por fim a prossecução do interesse público, a determinação e a aplicação do Direito têm um papel que, não deixando de ser importante, não deixa também de ser (pelo menos em certa medida) instrumental.⁹⁴

A principal diferença reside, no entanto, no carácter imutável da sentença, que deriva do facto dos poderes de cognição do juiz se esgotarem no acto da sentença (Cfr. art. 671º n.º1 do CPC), o que não sucede como os poderes decisórios das entidades administrativas.⁹⁵

Assim, enquanto os efeitos do caso julgado abrangem não só a decisão, mas também os factos que lhe servem de pressuposto, as decisões administrativas não vinculam a administração a, de futuro e perante casos idênticos ou semelhantes, decidir de forma idêntica, podendo mesmo, *a posteriori* e sempre em nome do interesse público (que como vimos *Supra*, Capítulo III, abrange a tutela dos legítimos interesses dos privados, daí decorrendo os deveres de objectividade e imparcialidade da administração pública), suspender o acto decisório, a respectiva execução, ou mesmo alterar, no todo ou em parte, a sua posição sobre um caso já decidido.⁹⁶

A administração pública, ao contrário dos tribunais, é detentora de uma disponibilidade sobre os efeitos das suas decisões, que encontram na mutabilidade uma das características que as diferencia das decisões judiciais.⁹⁷

⁹⁴ Abordando esta questão a propósito da discussão sobre a existência ou não de um efeito de caso julgado formal relativamente aos actos administrativos já insusceptíveis de revisão pela administração, e concluindo pela negativa, ver Alberto Xavier, *Obra cit.*, págs. 267 e segs. Ver também, do mesmo autor e obra, págs. 295 e segs..

⁹⁵ Neste sentido e no dos dois parágrafos anteriores, ver Massimo Severo Giannini, “*Atto...*”, pág. 187.

⁹⁶ Sobre os efeitos da sentença e dos actos administrativos decisórios relativamente aos respectivos pressupostos e fundamentos, ver Massimo severo Giannini, “*Atto...*”, págs. 190, 191 e 193.

⁹⁷ Ver nota anterior, *A. e Obra cits.*. Discute-se na doutrina a legitimidade da revogação, pela administração, de um seu acto decisório que tenha constituído direitos subjectivos em benefício de particulares, já que essa revogação implicaria a lesão destes últimos. Em Portugal, a questão actualmente não se põe uma vez que o art. 140º n.º 1 do CPA proíbe expressamente tal revogação (Cfr. Vasco Pereira da Silva, “*Em Busca...*”, pág. 449). Muito embora não seja este o caso da liquidação de imposto, veja-se sobre o poder de revisão da mesma enquanto “*ponderação de um conflito latente entre o princípio da legalidade (...) e o princípio da segurança jurídica...*”, numa visão que parece aplicável à revisão dos actos

Por outro lado, e em conformidade com a afirmação constante no capítulo anterior, segundo a qual a chamada função administrativa consistiria, no fundo, num conjunto de actividades heterogéneas tradicionalmente agrupadas em função do sujeito que as leva a cabo (a administração pública), também ao nível da classificação dos actos da administração pública a doutrina tem referido que nem todos os actos da administração serão “*manifestação da acção administrativa*”, excluindo deste âmbito os actos normativos, «jurisdicionais» e atípicos da administração, que não deixam, contudo, de ser actos de direito público.⁹⁸

De referir ainda que a acção da administração nem sempre se exterioriza por actos, ou pelo menos, por actos formalizados. Nesses casos, a doutrina costuma referir que a administração assumiu um determinado *comportamento*. Para efeitos do presente estudo interessa-nos particularmente o caso dos comportamentos executivos, comportamentos esses que pressupõem a prévia emissão de um acto decisório, que executam. É que muito embora a jurisprudência e a doutrina italiana tenham vindo a defender a existência de actos administrativos decisórios implícitos, tal figura não poderia nunca ser aplicada àqueles actos decisórios da administração que impliquem a transmissão coerciva da propriedade de bens dos administrados, relativamente aos quais a “*exteriorização documental*” é requisito essencial.⁹⁹

A nosso ver, é precisamente o que se passa no procedimento de execução fiscal (Cfr. *Infra*, Capítulo V). Além disso, o direito positivo é inequívoco em exigir a forma escrita para a liquidação de imposto e outros actos administrativos susceptíveis de servir de base à

administrativos em geral, Alberto Xavier, *Obra cit.*, págs. 247 e segs. e págs. 582 e segs.. Sublinhe-se que esta questão nada tem que ver com aquela relativa à indisponibilidade ou irrenunciabilidade da obrigação tributária, características que impedem a administração fiscal de conceder moratórias ou perdões relativos a dívidas fiscais sem expressa autorização legal (Cfr. José Casalta Nabais, *Obra cit.*, pág. 209).

⁹⁸ Sobre os conceitos de acto normativo, acto «jurisdicional» e acto atípico da administração pública, segundo a doutrina italiana, ver Massimo Severo Giannini, “*Atto...*”, pág. 171. Designadamente, no que se refere ao conceito de acto «jurisdicional» da administração pública, o mesmo é referido como um acto “*formalmente administrativo*” e “*substancialmente jurisdicional*”; no entanto, esses actos não deixam de ser impugnáveis perante o Poder Judicial, como aliás todos os actos da administração que sejam lesivos de interesses legítimos dos particulares.

⁹⁹ Cfr. Massimo Severo Giannini, “*Atto...*”, págs. 178 e 179.

formação do título executivo de tal procedimento (Cfr. arts. 54º n.º 3 da LGT e 66º, al. b) e 68º do CPA).¹⁰⁰

Uma última nota para sublinhar que a noção clássica de acto administrativo, típica do Estado Liberal e da «administração agressiva», tem sido alvo de inúmeras críticas por não conseguir explicar ou abranger os actos administrativos não autoritários, designadamente os correspondentes à actuação da «administração prestadora» e da «administração de infra-estruturas», não sendo assim idónea a fornecer uma teoria geral do acto administrativo.¹⁰¹

Face à incapacidade de subsumir as diversas formas de actuação levadas a cabo pela administração à noção clássica de acto administrativo, a doutrina mais moderna tem não só defendido a utilização de um conceito mais amplo de acto administrativo, como também salientado a importância da relação jurídica e do procedimento como conceitos centrais do Direito Administrativo, que muito facilitam a compreensão e teorização dos «novos» comportamentos da administração.¹⁰²

O acto administrativo passou a ser entendido como uma *“forma de actuação muito frequente da Administração, através da qual esta manifesta a sua vontade de produção de*

¹⁰⁰ Também no sentido de qualificar a liquidação ou, na sua terminologia, o lançamento, como acto administrativo, ver Alberto Xavier, *Obra cit.*, págs. 62 e 63. Mais especificamente, a liquidação seria a categoria mais relevante entre os actos tributários (actos de aplicação das normas tributárias), consistindo *“na declaração da existência e quantitativo da prestação tributária e na sua conseqüente exigência”* (Cfr. *A. cit.*, *Obra cit.*, pág. 66). O mesmo autor considera ainda que a liquidação é o próprio título executivo (Cfr. *Obra cit.*, págs. 561 a 575), o que relativamente à lei portuguesa parece contrariar a letra do art. 162º do CPPT, muito embora seja certo que é sem dúvida a liquidação o acto determinativo dos contornos da obrigação exequenda.

¹⁰¹ Cfr. Vasco Pereira da Silva, *“Em Busca...”*. Sobre a evolução histórica da administração e da sua actuação, e as correspondências entre Estado Liberal e «administração agressiva», Estado Social e «administração prestadora», e Estado Pós-Social e «administração de infra-estruturas», ver respectivamente as págs. 43 e segs., 71 e segs., e 122 e segs.. Ver também, do mesmo autor e obra, as págs. 445 e segs.

¹⁰² Cfr. Vasco Pereira da Silva, *“Em Busca...”*. Sobre a relevância da relação jurídica administrativa, ver págs. 149 e segs.; sobre a do procedimento, ver as págs. 301 e segs.. O *A. cit.* entende que *“a adopção do conceito de relação jurídica como conceito central do Direito Administrativo”* permite conceber a administração e o particular como *“sujeitos de direito em identidade de posições”*, ambos titulares de direitos e obrigações no âmbito da *“relação jurídica complexa”*, sendo que mesmo nos casos em que a primeira actue através do exercício de poderes de autoridade, estará sempre a exercer *“poderes jurídicos”*, e não a beneficiar de uma posição de mero *“domínio fáctico”*. Uma das várias vantagens da adopção do conceito de relação jurídica será, assim, o de salientar os direitos dos particulares, e não o poderio da administração (Cfr. *Obra cit.*, págs. 186 e segs.).

*efeitos jurídicos numa situação individual e concreta, no quadro de uma relação jurídica administrativa.*¹⁰³

Este novo conceito de acto administrativo, mais amplo e, consequentemente, mais abstracto, relega para segundo plano as características de imperatividade e a exectoriedade (que passam a ser consideradas como características de apenas alguns actos administrativos – os de comando – sendo por isso excluídas do conceito geral de acto administrativo) passando antes a referir-se ao acto administrativo como “*decisão realizadora de fins públicos*”, consistente num acto «unilateral»¹⁰⁴ (qualidade que também assiste a diversos actos de direito privado, como os correspondentes ao exercício de direitos potestativos).¹⁰⁵

Note-se porém que esta nova doutrina não exclui do conceito de acto administrativo os actos característicos da administração agressiva, apenas alarga o conceito de forma a que este passe a abarcar também outras realidades, como a dos actos favoráveis (típicos da administração prestadora, muito embora encontrem também expressão em outros tipos de actividade administrativa, v.g. a concessão de licenças), que obviamente não são susceptíveis de execução coactiva.¹⁰⁶

¹⁰³ Cfr. Vasco Pereira da Silva, “*Em busca...*”, pág. 455.

¹⁰⁴ É o caso da liquidação de imposto, bem como da generalidade dos actos tributários, com excepção da figura dos contratos fiscais, prevista no art. 37º da LGT, e que segundo Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão (Cfr. *Obra cit.*, pág. 148, anotação n.º 3 ao art. 60º do CPPT) serão “*actos tributários bilaterais*”, o que revela que alguma doutrina não considera a unilateralidade como característica comum a todos os actos administrativos.

¹⁰⁵ Cfr. Vasco Pereira da Silva, “*Em Busca...*”, págs. 445 a 450 e 556 e segs. A expressão citada encontra-se na pág. 556. Na página 562, o *A. cit.* considera que a emissão unilateral, pela administração, de títulos executivos não constitui “*um privilégio “exorbitante” da Administração sem qualquer paralelo no Direito Privado*”, uma vez que “*as leis de processo (civil) atribuem essa força de título executivo a documentos particulares*” (Cfr. arts. 45º e segs. do CPC), não obstante reconheça que a unilateralidade na emissão do título dê a esse poder, no Direito Administrativo, “*uma maior relevância, em razão do especial estatuto jurídico da Administração...*”. Salvo o devido respeito, parece-nos que o facto de a lei processual civil não conferir a qualidade de título executivo a documentos particulares cuja emissão tenha sido unilateral, significa que a falta de acordo do alegado devedor quanto à formação do título executivo só pode ser suprida através da intervenção de um poder de autoridade, judicial ou administrativa, sendo que em ambos os casos o alegado devedor terá a possibilidade sustentar os seus direitos e interesses junto dessa autoridade, respectivamente em sede de processo judicial declarativo ou de procedimento administrativo.

¹⁰⁶ Cfr. Vasco Pereira da Silva, “*Em Busca...*”, págs. 489 e segs.. Ver em especial a pág. 493, onde se refere que os poderes públicos não desapareceram com o “*surgimento da administração prestadora e constitutiva*”, tendo no entanto sido reservados para “*situações críticas.*” Ver também a pág. 530 da mesma obra, onde o *A. cit.* salienta que a execução das decisões administrativas pela própria administração carece de autorização legal (Cfr. art. 266º n.º 1 da CRP), não lhe assistindo assim “*nenhum poder genérico de execução das suas decisões*”, bem como as páginas seguintes.

Salvo o devido respeito por melhor opinião, parece-nos que a actividade estadual de cobrança coerciva de receitas, independentemente da sua respectiva natureza, mas especialmente em sede de actividade tributária, continua a ser enquadrável no âmbito da «administração agressiva», e explicável através da categoria dos actos autoritários ou de comando.

Veja-se por exemplo o caso do acto de liquidação de imposto, que parece enquadrável mesmo nas concepções mais restritivas do conceito de acto administrativo, correspondentes à doutrina clássica do acto autoritário.¹⁰⁷

Conclusões:

As conclusões que se podem retirar da análise do conceito de acto administrativo e, em particular, da respectiva comparação com o acto jurisdicional, são essencialmente as retiradas da comparação entre estas duas funções, no capítulo anterior.

Por outro lado, se do ponto de vista da estrutura, os dois tipos de actos são, essencialmente, idênticos, o respectivo fim é diverso,¹⁰⁸ já que para o acto administrativo a aplicação objectiva da lei é um meio ao serviço da prossecução do interesse público, que a

¹⁰⁷ Sobre as concepções amplas e restritas do conceito de acto administrativo, ver Vasco Pereira da Silva, “*Em Busca...*”, págs. 573 e segs.. O autor critica as concepções restritas, correspondentes à doutrina mais clássica que reduz o conceito de acto administrativo ao de acto recorrível, («definitivo e executório» segundo a doutrina clássica), defendendo não só um conceito amplo de acto administrativo, que inclua “*qualquer manifestação unilateral de vontade, de conhecimento ou de desejo, proveniente da Administração Pública e destinada à satisfação de necessidades colectivas que, praticada no decurso de um procedimento, se destina à produção de efeitos jurídicos de carácter individual e concreto*” (Cfr. A. cit., *Obra cit.*, pág. 624), como a extensão do conceito de recorribilidade a todos os actos administrativos lesivos das posições jurídicas dos particulares, defendendo a inexistência de qualquer diferença substancial entre actos administrativos recorríveis e irrecorríveis (invocando a este propósito o disposto no art. 268º, n.ºs 4 e 5, da CRP, e no art. 120 do CPA), mas apenas uma distinção de «situação»; assim, o acto administrativo será recorrível sempre e só quando efectivamente lesar a posição jurídica subjectiva do particular (Cfr. A. cit., *Obra cit.*, págs. 624 e segs.).

¹⁰⁸ Neste sentido, Alberto Xavier, *Obra cit.*, pág. 300.

abrange mas não se esgota nela. Para o acto jurisdicional, pelo contrário, a boa aplicação do Direito é um fim em si mesmo.

Não obstante os seus diferentes fins, certo é também que tanto a administração pública como os tribunais são dotados de poderes de autoridade, de *ius imperium*, o que lhes permite o recurso directo à força pública e à coacção para levar a cabo a execução das suas decisões.

Muito embora a doutrina administrativista tradicional, que explicava todos os actos administrativos através do recurso às noções de imperatividade e executoriedade, seja hoje criticada por se incapaz de explicar diversas formas de actuação da administração moderna – designadamente das actividades enquadradas nas chamadas administrações «prestadora» e «de infra-estruturas» - parece-nos que a actividade de cobrança coerciva de receitas, tributárias ou não, pela administração pública, ainda partilha hoje, em larga medida, das características fundamentais da chamada «administração agressiva».

De realçar ainda a característica da mutabilidade do acto administrativo, que o distingue dos actos judiciais uma vez que estes são em princípio imutáveis (salvo recurso extraordinário). Efectivamente, mesmo que não constituam decisões finais, produzem em regra caso julgado formal, que preclui a reapreciação dos aspectos que apreciam.

Tal característica revela que os poderes decisórios da administração sobre cada caso concreto não se esgotam com a decisão, permanecendo no tempo (ainda que, em algumas situações, de forma limitada), ao contrário do que acontece com os do juiz.¹⁰⁹

V – O PROCEDIMENTO DE EXECUÇÃO FISCAL

¹⁰⁹ Sobre as possibilidades de revisão do acto de liquidação, por iniciativa oficiosa da administração tributária ou a pedido do contribuinte, ver Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão, *Obra cit.*, págs. 148 e 149, anotações 6 e 7 ao art. 60º do CPPT.

Até aqui foram tecidas considerações genéricas sobre vários conceitos, designadamente os de procedimento, processo, função jurisdicional, função administrativa, acto jurisdicional e acto administrativo. Chegou agora o momento de analisar em particular alguns aspectos do procedimento de execução fiscal, cujos termos não diferem, no essencial, dos previstos para os restantes procedimentos de execução que visem a satisfação de créditos pecuniários.

Em termos gerais, a «execução» corresponde a um momento prático, por contraposição ao momento teórico que necessariamente o antecede; neste último, determina-se o conteúdo da vontade, no outro, age-se sobre a realidade segundo um “*texto*” ou um “*plano normativo*”; por outras palavras, age-se segundo a vontade formada no momento teórico.¹¹⁰

Este momento prático é essencial à norma enquanto tal, bem como à obrigação, já que a falta de cumprimento voluntário do disposto num preceito normativo o põe em causa,¹¹¹ por ferir a sua imperatividade ou obrigatoriedade.

O exemplo típico será a execução de uma sentença judicial, que foi antecedida de um processo declarativo onde se determinou o conteúdo da obrigação do devedor, aquilo que é de Direito, a vontade normativa relativamente à resolução da questão *sub judice*.

Assim, a vontade criada no momento teórico é a expressa no título executivo, um documento, o já referido “*texto*”, que pode pertencer a diversos tipos (sentenças, títulos cambiários, actos administrativos, etc, muito embora em princípio só estes últimos sejam

¹¹⁰ Cfr. Ferdinando Mazzarella, *Obra cit.*, págs. 448 a 450. As expressões citadas encontram-se na pág. 449.

¹¹¹ Neste sentido, Ferdinando Mazzarella, *Obra cit.*, pág. 451.

aptos a determinar a instauração de um procedimento de execução fiscal¹¹²), que nada têm em comum senão a mera circunstância de a lei os qualificar como títulos executivos.¹¹³

A força executiva de que gozam *certos* actos administrativos resulta, desde logo, da respectiva imperatividade, sendo esta a característica que lhes permite produzir efeitos até serem declarados inválidos pelo tribunal competente ou revogados pela autoridade administrativa que os praticou, não obstante os eventuais vícios de que estejam feridos.¹¹⁴

¹¹² Cfr. art. 162º do CPPT e arts. 149º e 155º do CPA. O procedimento de execução fiscal é assim o procedimento adequado à satisfação coerciva dos créditos do Estado e de outras entidades públicas.

¹¹³ Sobre a impossibilidade de reconduzir os vários títulos executivos a uma «categoria unitária», referindo a polémica sobre a respectiva qualificação como acto ou documento, ver Ferdinando Mazzarella, *Obra cit.*, págs. 452 e 453. O autor refere ainda que a execução não pressupõe apenas o acto que deu origem ao documento, mas todo o respectivo processo de formação.

¹¹⁴ Neste sentido, Carmelo Carbone, “Esecuzione dell’atto amministrativo” in “Enciclopedia del Diritto”, Vol. XV (Entrata – Estorzione), Giuffrè Editore, Varese, 1966, pág. 412. Em sentido diverso, ver Alberto Xavier, *Obra cit.*, págs. 389 e segs.. Este segundo autor, não recusando à liquidação “os atributos de autoridade ou de obrigatoriedade” (Cfr. *Obra cit.*, pág. 391), entende que os mesmos não são explicáveis através da imperatividade do acto administrativo desde logo porque, não sendo a liquidação constitutiva mas antes meramente declarativa da obrigação tributária, é insusceptível de lesar os direitos subjectivos do contribuinte. No entanto, parece-nos que muito embora a liquidação não seja constitutiva da obrigação tributária (que por força do princípio da legalidade tem que ter fonte legal – Cfr. arts. 103º n.º 2 da CRP e 8º da LGT, bem como Alberto Xavier, *Obra cit.*, págs. 557 e segs.. Ver também José Casalta Nabais, *Obra cit.*, págs. 208, 256 e 257, que entende a liquidação como uma “verificação constitutiva da existência da obrigação de imposto”, não incompatível com a respectiva natureza declarativa que se extrai do art. 36º da LGT), não deixa de a concretizar (Cfr. Alberto Xavier, *Obra cit.*, pág. 412, onde se refere a liquidação como “o ato pelo qual a Administração define as pretensões que afectam a (...) esfera jurídica” do particular), tornando-a exigível. De facto, não só uma obrigação ilícida não é exigível, como só uma obrigação cujos termos estão concretamente determinados pode lesar efectivamente direitos subjectivos do contribuinte. Aliás, Alberto Xavier reconhece à liquidação uma certa “eficácia inovadora”, consistente na possibilidade de “formação unilateral do título executivo” pela administração tributária (Cfr. *Obra cit.*, pág. 233 – ver também arts. 88º e 162º do CPPT), chegando mesmo a dizer que “cumprе reconhecer que a plena intensidade dos efeitos do fato tributário depende da prática ulterior de um novo fato – autónomo do primeiro – que é o lançamento”, muito embora considere a eficácia da liquidação como “acessória, complementar, instrumental” da do facto tributário (Cfr. *A. cit.*, *Obra cit.*, págs. 561 a 563). A prática do acto administrativo de liquidação não deixa, assim, de afectar a esfera jurídica do contribuinte visado, «degradando» os seus direitos subjectivos. Por outro lado, Alberto Xavier entende ainda não dever falar-se em executoriedade da liquidação, já que “o objecto da execução são sempre direitos subjectivos, não actos jurídicos” (Cfr. *A. cit.*, *Obra cit.*, pág. 389 e segs., encontrando-se a expressão citada na pág. 392), sendo estes últimos, quando muito e como vimos não no caso da liquidação, a fonte dos primeiros. A liquidação seria sempre, contudo, pressuposto do procedimento executivo. A discussão destas questões não releva directamente para a questão da legitimidade para promoção do procedimento executivo, tanto mais que é certo que a liquidação (acto) é não só pressuposto da execução como, segundo Alberto Xavier, o próprio título executivo (Cfr. *A. cit.*, *Obra cit.*, págs. 397 e segs. e 561 a 575). Face ao teor do art. 162º do CPPT, entendemos que o título executivo é a certidão de dívida, muito embora esta nada acrescente, do ponto de vista do conteúdo, ao acto de liquidação. Sucede porém que como vimos no início do presente capítulo, o único elemento comum a todos os títulos executivos é o facto de a lei os qualificar como tal. Também no sentido de indicar a certidão de dívida como título executivo, ver José Casalta Nabais, *Obra cit.*, pág. 209.

Tal imperatividade era explicada pela doutrina tradicional como um efeito da presunção de legalidade do acto administrativo, mas essa tese tem vindo a ser abandonada em consequência da constatação de que tal presunção não constitui um critério de decisão judicial, não substituindo as regras do ónus da prova. Mais recentemente, tem-se vindo a explicar a imperatividade do acto administrativo como forma de tutela da eficácia da acção administrativa e, consequentemente, do interesse público.¹¹⁵

Por outro lado, há que referir que nem todos os actos administrativos imperativos são susceptíveis de execução. Só o serão aqueles que “*contenham uma declaração de vontade que deva ser cumprida*”¹¹⁶ por um destinatário, contra quem será instaurada a execução em caso de incumprimento da ordem ou comando que lhe foi dirigido pela administração.

Naturalmente que o mesmo interesse público que justifica a imperatividade do acto administrativo justifica igualmente a excoercedade do mesmo, ou seja, a existência de meios através dos quais a administração pública possa obrigar o privado ao cumprimento do dever que sobre si impende.¹¹⁷

¹¹⁵ Cfr. Carmelo Carbone, *Obra cit.*, págs. 412 e 413. O autor reconhece a possibilidade de o legislador ter dotado o acto administrativo de imperatividade por lhe reconhecer uma presunção de legitimidade atenta a segurança oferecida pelos termos em que se desenvolve a respectiva formação, mas considera que tal facto, ainda que eventualmente verdadeiro, é juridicamente irrelevante, por não ter qualquer reflexo no plano normativo. Por outro lado, Massimo Severo Giannini também contesta a tese clássica, referindo mesmo que a presunção de legalidade do acto administrativo, enquanto resultante da mera circunstância de não ter sido impugnado, não é diferente daquela de que deve beneficiar qualquer negócio privado (Cfr. *A. cit.*, “*Atto...*”, págs. 187 e 188). Aplicando a doutrina clássica ao acto de liquidação de imposto, ver José Casalta Nabais, *Obra cit.*, pág. 208.

¹¹⁶ Neste sentido, Carmelo Carbone, *Obra cit.*, pág. 413. Nas páginas seguintes (414 e 415) o *A. cit.* distingue, na execução do acto administrativo, dois momentos: a «executividade», que consiste na possibilidade de, em abstracto, um determinado acto administrativo ser executável, e a excoercedade, que se refere à possibilidade concreta de executar com sucesso um acto administrativo dotado de «executividade». O primeiro conceito tem natureza jurídica, já o segundo, é de relevância meramente material.

¹¹⁷ Sobre a excoercedade enquanto conjunto de meios ao dispor da administração pública para “*conseguir*” o cumprimento do dever impendente sobre o sujeito privado, e justificada pelo interesse público na imediata produção dos efeitos visados pelo acto excoercedando, que “*constitui um princípio do nosso ordenamento administrativo*”, ver Carmelo Carbone, *Obra cit.*, pág. 416. O autor considera a excoercedade como um aspecto “*ulterior e consequente*” da imperatividade do acto administrativo.

Ora, o procedimento de execução fiscal é precisamente a expressão da excoutoriedade dos actos da administração que determinam para o particular a obrigação de entregar determinadas quantias pecuniárias, geralmente a título de tributo.¹¹⁸ O exemplo típico será o acto de liquidação de imposto.¹¹⁹

Efectivamente, é esse o acto determinativo da obrigação de entrega do tributo, designadamente do respectivo *quantum* e do prazo de pagamento voluntário. O acto é notificado ao sujeito passivo que só então fica obrigado à entrega de uma quantia certa e determinada. A emissão da certidão da liquidação de imposto corresponderá, em nosso entender, a uma fase de sucinta instrução do procedimento de execução fiscal, prévia à prática dos actos executivos (designadamente das penhoras) que podem mesmo anteceder a citação do executado (Cfr. arts. 193º e 194º n.º 3 do CPPT).¹²⁰

¹¹⁸ Referindo a obrigação de entrega de quantias pecuniárias como uma das modalidades da obrigação de entrega de bens móveis, bem como a grande “*elaboração*” do princípio da excoutoriedade em sede de obrigações fiscais, ver Carmelo Carbone, *Obra cit.*, pág. 417. O autor refere ainda que o “*acto administrativo de imposição constitui título válido para a execução*” (Cfr. *A. cit.*, *Obra cit.*, pág. 418).

¹¹⁹ Em Itália discutiu-se a questão da natureza administrativa ou jurisdicional da execução relativa a “*entradas patrimoniais*”, em função da natureza do primeiro acto do mesmo, consistente numa injunção ao devedor, emitida pela administração mas submetida ao controlo do pretor (que equivale ao nosso juiz de primeira instância), para pagar a dívida no prazo de trinta dias sob pena da prática de actos executivos. Os defensores da tese da natureza jurisdicional desta execução qualificavam a injunção como um acto de interpelação (“*messa in mora*”) “*ao qual o pretor confere valor de título executivo*”, enquanto os defensores da tese contrária – hoje maioritária – o qualificam como acto administrativo consistente numa ordem de pagamento, visando a intervenção do pretor na formação do título executivo, “*sobretudo*”, torná-lo oponível a terceiros. Nesta segunda perspectiva, o pretor só exerceria controlo sobre a existência das “*condições necessárias para a adopção da injunção*”, sobre a “*legitimidade da ordem de pagamento*”, não sendo o facto de pertencer (enquanto órgão) ao Poder Judicial suficiente para afastar a natureza administrativa da função exercida pelo acto. Sobre este assunto, ver Carmelo Carbone, *Obra cit.*, págs. 420 e segs.. Em Portugal, a questão não se pode por nestes termos, já que no procedimento de execução fiscal a emissão do título executivo não passa por qualquer órgão estranho à administração (Cfr. arts. 88º e 162º do CPPT).

¹²⁰ Sobre as fases típicas dos procedimentos administrativos de tipo executivo, ver *Supra*, Capítulo II. Alberto Xavier considera que a extracção da certidão de dívida (denominada *inscrição da dívida activa* no direito brasileiro) não constitui uma fase de instrução, mas antes de integração da eficácia do acto de liquidação, servindo também para o controlo suplementar, no âmbito da própria administração, da respectiva legalidade (Cfr. *Obra cit.* págs. 398 e segs.). O mesmo autor considera que “*o ato de inscrição de dívida se situa rigorosamente na fronteira entre o procedimento administrativo de lançamento (...) e o processo judicial de execução*” (Cfr. *Obra cit.*, págs. 404 e 405). Tal conclusão é quase forçosa face ao direito brasileiro, que reserva a execução fiscal ao Poder Judicial, pelo que dificilmente se poderia incluir no respectivo procedimento o acto administrativo de extracção da certidão de dívida. Face à lei portuguesa contudo, não existe tal dificuldade e, sistematicamente, é a própria lei que integra esse acto no «processo» de execução fiscal, (Cfr. art. 162º do CPPT), com o fim de confirmação da existência e dos termos da dívida tributária, num contexto que parece ser de instrução, já que o órgão da execução fiscal deve simultaneamente verificar a existência ou não de outras dívidas fiscais vencidas relativamente ao mesmo devedor (Cfr. art. 188º n.º 2 do CPPT). O argumento sistemático, porém, não é certamente

Como já referimos (*Supra*, Capítulo II), o procedimento de execução fiscal, à semelhança dos restantes procedimentos de execução, prescinde do contraditório, remetendo-o para verdadeiros processos que correm em separado e paralelamente ao procedimento de execução. No entanto, este facto não tem por fundamento uma determinada circunstância de índole substancial, correspondendo antes a um traço artificialmente marcado na estrutura do procedimento de execução,¹²¹ que visa antes de mais a tutela da celeridade, no interesse do credor.¹²²

De um ponto de vista substancial, existe contraditório relativamente à questão em litígio (muito embora em termos mais restritos, quanto ao objecto, do que num processo judicial declarativo, (Cfr. art. 204º do CPPT), designadamente em sede de oposição à execução (que como já referimos tem natureza processual, declarativa e judicial),¹²³ até porque se essa oposição proceder, a consequência será a extinção da execução.

Esta exclusão formal do contraditório tem levado parte da doutrina civilista a negar a jurisdicionalidade da execução civil,¹²⁴ posição que provavelmente foi recentemente

decisivo, principalmente neste caso, porque o CPPT é «acusado» de misturar confusa e promiscuamente em muitas das suas normas o procedimento administrativo e o processo judicial (Cfr. Vasco Pereira da Silva, *“O Contencioso Administrativo como “direito constitucional concretizado” ou “ainda por concretizar”?*”, Almedina, Coimbra, 1999, pág. 51, que invoca a inconstitucionalidade material de diversos preceitos do CPPT *“por violação do princípio constitucional da separação entre Administração e Justiça decorrente dos artigos 111.º, 202.º e seguintes, e 266.º e seguintes da Constituição”*), pondo assim em causa o rigor do argumento sistemático em sede de apreciação do referido diploma legal.

¹²¹ Neste sentido, Ferdinando Mazzarella, *Obra cit.*, págs. 453 e 454. O autor refere, com razão, a indissociabilidade substancial entre as posições de oponente e devedor ou executado, bem como entre a oposição e a execução a que esta se refere, qualificando a respectiva separação formal como um *“postulado lógico”* ou uma *“regra de discurso”* da execução *“forçada”* (Cfr. *Obra cit.*, pág. 454). Ver também, do mesmo autor e obra, as págs. 469 e segs.. No mesmo sentido, defendendo a natureza meramente processual da vantagem de que beneficia o exequente, ver *A. cit.*, *Obra cit.*, págs. 472 a 474.

¹²² A celeridade é um princípio norteador de todos os procedimentos de execução, mas tem uma expressão reforçada no procedimento de execução fiscal (Cfr., v.g., arts. 193º e 194º do CPPT), principalmente até à constituição de uma *“garantia idónea”* relativa ao pagamento da quantia exequenda e demais acréscimos legais, que é condição essencial para que se possa obter a suspensão da execução fiscal (Cfr. art. 169º do CPPT).

¹²³ De facto, os autos de oposição apresentam a generalidade das características que, no capítulo anterior, referimos como típicas da função jurisdicional, designadamente no que se refere à resolução autoritária de litígios, a existência de um contraditório pleno, e à posição «super partes» do decisor.

¹²⁴ Cfr. Ferdinando Mazzarella, *Obra cit.*, pág. 471. O autor contesta esta posição, por entender que, do ponto de vista substancial, se mantêm a controvérsia e o contraditório.

consagrada pelo legislador português, atento o teor do DL n.º 38/2003, de 08/03, que procedeu à reforma do regime da acção executiva (civil).

Por outro lado, o facto de uma parte importante da doutrina considerar que uma actividade não pode ser juridicamente qualificada senão em função dos actos através dos quais é exercida,¹²⁵ obriga-nos a tecer algumas considerações sobre os actos constitutivos do procedimento de execução fiscal.

Tais actos têm natureza claramente executiva, em função da classificação que se referiu no anterior Capítulo III com vista à individualização das várias funções do estado através de um critério material.

No entanto, isso não significa que o mencionado procedimento e os respectivos actos não contenham alguns elementos materialmente normativos,¹²⁶ como aliás resulta do referido no capítulo anterior a propósito da aplicação da lei no âmbito das funções administrativa e jurisdicional.

Efectivamente, mesmo que se adopte a versão mais restritiva da noção de mera aplicação da lei, segundo a qual *“Só os actos coercivos estatuidos nas normas jurídicas são pura aplicação e não produção de direito”*,¹²⁷ há que reconhecer que muitas das normas que regulam a execução fiscal deixam à administração tributária uma margem de manobra tão diminuta que praticamente impõe que se considere a actividade desta, nesse âmbito, como estritamente vinculada. Tal característica transparece, desde logo, do disposto nos arts. 188º e seguintes do CPPT (relativos à citação), e 215º e seguintes do mesmo diploma, (relativos à penhora). Em ambos os exemplos a lei determina precisamente o modo como tais actos devem ser efectuados, bem como as condições e a ordem pela qual devem ser aplicadas as respectivas modalidades.

¹²⁵ Afirmando que é este o sentido da doutrina dominante, Massimo Severo Giannini, *“Attività...”*, pág. 988.

¹²⁶ Defendendo que todos os actos normativos têm elementos de execução, e vice-versa, ver Gaetano Silvestri, *Obra cit.*, pág. 692.

¹²⁷ Este entendimento é atribuído a Kelsen por Gaetano Silvestri, *Obra cit.*, pág. 683.

Por outro lado, há que reconhecer que o procedimento de execução fiscal não se resume à mera aplicação da lei no sentido de excluir toda e qualquer ponderação ou criatividade por parte da administração tributária; por exemplo, no que se refere às «averiguações» mencionadas no art. 194º n.º 1 do CPPT, a determinação das diligências que as constituem caberá forçosamente ao órgão da execução fiscal, já que a norma legal não a realiza. As referidas diligências poderão por isso variar substancialmente de um serviço de finanças para outro, mas ainda que tal não suceda e que a administração fixe um procedimento padrão, o desenvolvimento deste não será aplicação directa ou imediata da lei, mas antes da norma regulamentar que o institua.

Esta última situação é, porém, a excepção e não a regra na execução fiscal. Se é certo que na execução fiscal a administração tributária não actua na estrita dependência do juiz, como sucedia com a secretaria judicial na execução civil, antes da entrada em vigor do DOL n.º 38/2003, de 08/03,¹²⁸ certo é também, como atrás sublinhámos, que os poderes de que dispõe neste procedimento são, em geral, estritamente vinculados.

Os actos mais característicos e significativos de qualquer procedimento executivo que vise o pagamento de quantias pecuniárias são a penhora e a venda dos bens penhorados. São também estes os actos que mais directamente exprimem a coactividade e o *ius imperium* no procedimento de execução.¹²⁹

¹²⁸ Existia efectivamente um certo paralelismo entre as posições ocupadas pela secretaria judicial e pela administração tributária, respectivamente no âmbito dos procedimentos de execução civil e fiscal, estando ambas as entidades encarregues de praticar os actos previstos e estatuídos nas normas que regulam os referidos procedimentos. No entanto, a primeira dispunha, nitidamente, de uma muito menor autonomia. De facto, na execução civil, cabia ao juiz ordenar a prática da generalidade dos actos da secretaria, mesmo da citação, que no processo civil é, em regra, oficiosa (Cfr. art. 234º do CPC). Assim, a secretaria judicial, na generalidade dos casos, executava despachos judiciais, e não propriamente (ou pelo menos não directamente) as normas legais reguladoras da execução civil. Hoje, a condução da execução civil cabe, em larga medida, ao solicitador de execução (Cfr. art. 808º, n.º 1 e n.º 2, na redacção que lhe foi dada pelo DL n.º 38/2003, de 08/03).

¹²⁹ Cfr. Miguel Teixeira de Sousa, *Obra cit.*, pág. 24.

Quanto à penhora, trata-se de um acto que pode revestir diversas formas, consoante a natureza dos bens a penhorar ou a relação jurídica que os liga ao executado (Cfr. v.g. arts. 221º e segs. do CPPT). No entanto, funcionalmente, todas as formas de penhora instituem sobre os bens do devedor uma “*indisponibilidade relativa*”, consistente na “*ineficácia de determinados actos*” (de disposição ou oneração, Cfr. art. 819º do CC) relativamente não só ao credor exequente como aos credores reclamantes.¹³⁰ A penhora tem como funções essenciais a individualização, no património do devedor, dos “*bens ou direitos que vão responder pelo pagamento da dívida*”, bem como a respectiva conservação física e jurídica até à “*venda, adjudicação, exercício ou cumprimento*”, garantindo assim a posição do(s) credor(es), designadamente no que se refere à prioridade na satisfação do seu crédito.¹³¹

Por sua vez, no que se refere à venda executiva dos bens penhorados, a doutrina maioritária tem entendido que a mesma é realizada pelo órgão promotor do procedimento de execução “*em representação*” do executado, substituindo-se aquele a este no uso do poder de disposição por si detido sobre o bem em causa, direito esse de que lhe foi “*expropriado*” no acto da penhora.¹³²

Além dos efeitos comuns à venda negocial, a venda executiva possui um efeito extintivo (dos direitos que sobre o respectivo objecto tenham o executado e mesmo terceiros, neste último caso desde que sobre o respectivo objecto que não possuam “*registo anterior ao de qualquer arresto, penhora ou garantia real*” ou que, produzindo efeitos relativamente a terceiros independentemente de registo, não tenham sido constituídos em data anterior à dos registos atrás referidos), um efeito registral (correspondente ao cancelamento dos registos

¹³⁰ Neste sentido, Ferdinando Mazzarella, *Obra cit.*, págs. 455 e 456. Referindo o mesmo aspecto, mas falando em “*inoponibilidade relativa*” ver Miguel Teixeira de Sousa, *Obra cit.*, págs. 240 e segs.. Uma vez que produz efeitos jurídicos, a penhora efectuada pela administração no âmbito de uma execução fiscal é um verdadeiro acto administrativo de execução, e não um mero facto jurídico ou operação material. Sobre este aspecto, Cfr. art. 120º do CPA, e ainda Vasco Pereira da Silva, “*Em Busca...*”, págs. 719 e segs..

¹³¹ Sobre as funções individualizadora, conservatória e de garantia da penhora, ver Miguel Teixeira de Sousa, *Obra cit.*, respectivamente págs. 231 e segs., 238 e segs., e 250 e segs..

¹³² Descrevendo mas contestando a esta tese, ver Ferdinando Mazzarella, *Obra cit.*, págs. 457 a 459. O autor entende que a realização da venda prescinde por absoluto da vontade do executado, que assim não está presente, nem sequer através do instituto da representação.

relativos aos direitos extintos), um efeito repristinatório (dos restantes direitos reais menores, quando um destes é vendido e o executado detinha a propriedade plena de um certo bem), e um efeito sub-rogatório (que «transfere» os direitos extintos para o produto da venda, quando a respectiva natureza o permita).¹³³

Conclusões Finais:

A execução fiscal, actualmente promovida pela administração tributária, em geral através dos serviços de finanças, é a nosso ver um procedimento administrativo de tipo executivo.

De entre as várias questões que fomos sublinhando ao longo das conclusões dos capítulos anteriores destacam-se, pela sua relevância para a resolução do problema que nos propusemos estudar, a espontaneidade da actividade administrativa, designadamente no que se refere à possibilidade de iniciativa oficiosa, e a mutabilidade do acto administrativo.

Assim, a espontaneidade da actividade administrativa parece um indicador fiável da natureza administrativa do procedimento de execução fiscal, já que, como em qualquer procedimento executivo, a respectiva iniciativa cabe ao credor, neste caso, ao Estado. Ora, sendo o credor um ente público dotado de *ius imperium*, é natural que os respectivos órgãos competentes para a cobrança da dívida exequenda não sejam abrangidos pela proibição de justiça privada e possam assim dispensar a intervenção dos tribunais, uma vez que são eles

¹³³ Sobre os efeitos da venda executiva, ver Miguel Teixeira de Sousa, *Obra cit.*, págs. 382 e segs., encontrando-se a expressão citada na pág. 385. A existência simultânea de um efeito extintivo e de um efeito sub-rogatório sobre o mesmo direito levanta a nosso ver a questão de saber se estamos perante uma verdadeira extinção do direito em causa, caso em que seria impossível uma verdadeira «transferência» do direito para o produto da venda, e em que estaríamos antes perante uma novação do direito, ou se este não se extingue, sendo apenas modificado. Esta questão, no entanto, é irrelevante para efeitos do presente estudo.

próprios, igualmente, dotados de poderes de autoridade, estando por isso legitimados a recorrer, se necessário e com a devida proporcionalidade,¹³⁴ à coacção.

Este entendimento parece corroborado pelo facto de, dispondo o Estado de uma entidade que o representa perante os tribunais – o Ministério Público – e existindo mesmo uma disposição legal que confere a este último, em abstracto, o poder de promoção da execução fiscal quando esta deva correr termos perante os tribunais comuns, não existir actualmente nenhum caso concreto em que isso aconteça.¹³⁵ Parece assim existir uma opção legislativa em afastar a execução fiscal dos tribunais, opção essa que ao que parece, terá sido estendida às restantes execuções pelo DL n.º 38/2003, de 08/03.

Por outro lado, a mutabilidade do acto administrativo, enquanto característica que o diferencia do acto jurisdicional, parece indiciar a mesma conclusão, já que todos os títulos executivos que podem estar na base de um procedimento de execução fiscal são certidões de actos administrativos, nos termos do disposto no art. 162º do CPPT.¹³⁶

O procedimento de execução fiscal surge assim como um momento prático, de actuação, de execução de decisões administrativas que constituem ordens de pagamento, que lhe são prévias e que não foram cumpridas pelo respectivo destinatário, visando obter coercivamente o respectivo cumprimento, em nome do interesse público na eficácia da acção administrativa.

No entanto, não deve ser esquecida a especial necessidade de garantir a isenção e imparcialidade na promoção do procedimento de execução fiscal, atenta a gravidade das consequências que pode assumir para o devedor prática abusiva ou exagerada de dos actos que o constituem, designadamente de penhoras ou, no limite, mesmo da venda dos seus bens, e considerando também a confusão dos papeis de credor e de promotor do

¹³⁴ Cfr. art. 266º da CRP.

¹³⁵ Cfr. *Supra*, nota n.º 75.

¹³⁶ Esta regra poderá porventura comportar alguma excepção proveniente do disposto em legislação especial, nos termos da alínea d) do art. 162º do CPPT.

procedimento na administração tributária, circunstância que em nada favorece a verificação prática das garantias constitucionais de imparcialidade na actividade administrativa.

Se, como vimos, as maiores garantias de imparcialidade oferecidas pelos tribunais são essencialmente um efeito da sua efectiva independência do Poder Executivo, que lhes confere uma maior eficácia, e não reflexo de uma diferente natureza da sua actividade de aplicação da lei (que deve ser sempre objectiva independentemente de ser levada a cabo pelos tribunais ou pela administração), teremos no entanto que concluir que este argumento não chega para afastar da administração a promoção do procedimento de execução fiscal, sob pena de se esvaziar o conteúdo do respectivo dever de imparcialidade, o que conduziria necessariamente à conclusão da sua inaptidão para a promoção de quaisquer procedimentos de tipo executivo, já que estes implicam sempre o recurso a meios coercivos, por natureza gravosos para os destinatários.

No entanto, não será descabido sugerir a atribuição da promoção do procedimento de execução fiscal (com este nome ou com outro) a entidades administrativas, mas independentes da administração tributária. A adopção do sistema das secretarias de execução – à semelhança das secretarias de injunção, já existentes – que chegou a ser ponderado no âmbito da Reforma da Acção Executiva (que deu origem ao já citado DL n.º 38/2003, de 08/03), teria aberto a possibilidade de se entregar a estas entidades o controlo e promoção das execuções fiscais.

Tal medida permitiria não só aumentar as garantias de efectiva isenção na condução desse procedimento, como ainda atribuí-la a uma entidade especializada na condução de procedimentos de execução¹³⁷ (que no essencial da sua estrutura, não diferem muito uns dos outros, principalmente no que se refere aos que se destinam a obter o cumprimento de obrigações pecuniárias), o que traria as inerentes vantagens, que poderiam mesmo incluir uma maior celeridade, que neste tipo de procedimentos costuma ser sinónimo de eficácia.

¹³⁷ O que não é o caso dos serviços de finanças, que levam a cabo muitas actividades distintas, cfr. art. 17º do DL n.º 366/99, de 18 de Setembro.

UCP, Lisboa, 16 de Novembro de 2001.

(Aluno n.º 140200012)

Principais Abreviaturas Utilizadas

CC: Código Civil;

CP: Código Penal;

CPA: Código de Procedimento Administrativo;

CPC: Código de Processo Civil;

CPPT: Código de Procedimento e de Processo Tributário;

CRP: Constituição da República Portuguesa;

DL: Decreto-Lei;

LGT: Lei Geral Tributária.

Bibliografia Citada

- **BENVENUTI, Feliciano:** *“Processo amministrativo” / “a) Ragioni e struttura”, in “Enciclopedia del Diritto”, Vol. XXXVI (Processo – Progressione), Giuffrè Editore, Varese, 1987;*
- **CARBONE, Carmelo:** *“Esecuzione dell’atto amministrativo” in “Enciclopedia del Diritto”, Vol. XV (Entrata – Estorzione), Giuffrè Editore, Varese, 1966;*
- **FAZZALARI, Elio:** *“Procedimento e processo (teoria generale)” in “Enciclopedia del Diritto”, Vol. XXXV (Prerogative – Procedimento), Giuffrè Editore, Varese, 1986;*
- **GIANNINI, Massimo Severo:** *“Attività amministrativa” in “Enciclopedia del Diritto”, Vol. III (Ari – Atti), Giuffrè Editore, Varese, 1958;*
“Atto amministrativo” in “Enciclopedia del Diritto”, Vol. IV (Atto – Bana), Giuffrè Editore, Varese, 1959;
- **MAZZARELLA, Ferdinando:** *“Esecuzione forzata” / “c) Diritto vigente” in “Enciclopedia del Diritto”, Vol. XV (Entrata – Estorzione), Giuffrè Editore, Varese, 1966;*
- **MODUGNO, Franco:** *“Funzione” in “Enciclopedia del Diritto”, Vol. XVIII (Foro – Giudizio), Giuffrè Editore, Varese, 1969;*
- **NABAIS, José Casalta:** *“Direito Fiscal”, Almedina, Coimbra, 2000;*
- **PRISCO, Nicola Di:** *“Procedimento (diritto privato)” in “Enciclopedia del Diritto”, Vol. XXXV (Prerogative – Procedimento), Giuffrè Editore, Varese, 1986;*
- **RUSSO, Pasquale:** *“Processo tributario” in “Enciclopedia del Diritto”, Vol. XXXVI (Processo – Progressione), Giuffrè Editore, Varese, 1987;*
- **SILVA: Vasco Pereira da:** *“Em Busca do Acto Administrativo Perdido”, Colecção Teses, Almedina, Coimbra, 1996;*
“O Contencioso Administrativo como “direito constitucional concretizado” ou “ainda por concretizar”?”, Almedina, Coimbra, 1999;
- **SILVESTRI, Gaetano:** *“Poteri dello Stato” in “Enciclopedia del Diritto”, Vol. XXXIV (Pluralità – Premeditazione), Giuffrè Editore, Varese, 1985;*

- **SOUSA, Alfredo José de / PAIXÃO, José da Silva:** *“Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado”*, Almedina, Coimbra, 2000;
- **SOUSA, Miguel Teixeira de:** *“Acção Executiva Singular”*, Lex, Lisboa, 1998;
- **TEDESCHINI, Federico:** *“Procedimento amministrativo”* in *“Enciclopedia del Diritto”*, Vol. XXXV (Prerogative – Procedimento), Giuffrè Editore, Varese, 1986;
- **XAVIER, Alberto:** *“Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário”*, 2ª Edição, Editora Forense, Rio de Janeiro, 1998;
- **ZANOBINI, Guido:** *“Amministrazione pubblica” / “b) Nozione e caratteri generali”* in *“Enciclopedia del Diritto”*, Vol. II (Ali – Ari), Giuffrè Editore, Varese, 1958.



Índice

I – Introdução	1
II – Procedimento ou Processo?	3
- Conclusões	11
III – Função Administrativa, Jurisdicional ou Executiva?	13
- Conclusões	25
IV – Acto Administrativo e Acto Jurisdicional	30
- Conclusões	40
V – O Procedimento de Execução Fiscal	41
- Conclusões Finais	51
Principais Abreviaturas Utilizadas	55
Bibliografia Citada	56
Índice	58