

Janeiro
2021



FORMAÇÃO

O processo de execução fiscal na Administração Fiscal e na Segurança Social



FICHA TÉCNICA

Título: O processo de execução fiscal na Administração Fiscal e na Segurança Social

Tipo de formação: DIS 0221 | *Plug-in* 30221

Autor: Jesuíno Alcântara Martins

Capa e paginação: DCI - Departamento de Comunicação e Imagem da OCC

© Ordem dos Contabilistas Certificados, 2021

Não é permitida a utilização deste Manual, para qualquer outro fim que não o indicado, sem autorização prévia e por escrito da Ordem dos Contabilistas Certificados, entidade que detém os direitos de autor.



Índice

NOTA DE ATUALIZAÇÃO	7
1. INTRODUÇÃO	8
2. ÂMBITO DA EXECUÇÃO FISCAL	10
2.1 TÍTULO EXECUTIVO	16
2.2 COMPETÊNCIA DO ÓRGÃO DA EXECUÇÃO FISCAL	18
2.3 LEGITIMIDADE DO EXEQUENTE	22
2.4 LEGITIMIDADE DO EXECUTADO	27
3. PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL	27
3.1 INSTAURAÇÃO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL	32
3.2 CITAÇÃO E SEUS EFEITOS	36
3.3 A REAÇÃO DO EXECUTADO APÓS A CITAÇÃO	58
3.3.1 PAGAMENTO DA DÍVIDA EXEQUENDA E ACRESCIDO	59
3.3.2 PAGAMENTO EM PRESTAÇÕES	67
3.3.3 PAGAMENTO POR CONTA	76
3.3.4 DAÇÃO DE BENS EM PAGAMENTO	78
4. OS MEIOS DE IMPUGNAÇÃO DA DÍVIDA EXEQUENDA	82
4.1 OPOSIÇÃO JUDICIAL	85
4.2 RECLAMAÇÃO GRACIOSA	91
4.3 IMPUGNAÇÃO JUDICIAL	93
4.4 SUSPENSÃO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL	96
5. PENHORA DE BENS	102
6. VENDA DOS BENS	117
6.1 PROCEDIMENTOS	118
6.2 MODALIDADES DE VENDA DOS BENS	130
6.3 EFEITOS DA VENDA DOS BENS	136
7. MEIOS DE DEFESA NO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL	139
7.1 OPOSIÇÃO JUDICIAL	142
7.2 EMBARGOS DE TERCEIRO	143
7.3 RECLAMAÇÃO DOS ATOS DO ÓRGÃO DA EXECUÇÃO FISCAL	145
8. A REVERSÃO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL	151
9. EXTINÇÃO DA EXECUÇÃO FISCAL	169



9.1 PAGAMENTO VOLUNTÁRIO	170
9.2 PAGAMENTO COERCIVO	173
9.3 COMPENSAÇÃO DAS DÍVIDAS	174
9.4 ANULAÇÃO DA DÍVIDA EXEQUENDA	177
9.5 PRESCRIÇÃO DA DÍVIDA	178
9.6 DECLARAÇÃO EM FALHAS	200



ABREVIATURAS

- AT – Autoridade Tributária e Aduaneira
- CC – Contabilista Certificado
- CCA – Código da Contribuição Autárquica
- CIMI – Código do Imposto Municipal sobre Imóveis
- CIMSSSD – Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações
- CIMT – Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis
- CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
- CIRE – Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas
- CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
- CPA – Código de Procedimento Administrativo
- CPC – Código de Processo Civil
- CPEREF – Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência
- CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário
- CPT – Código de Processo Tributário
- CPTA – Código de Processo nos Tribunais Administrativos
- CRP – Constituição da República Portuguesa
- DGAIEC – Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo
- DGCI – Direcção-Geral dos Impostos
- DGITA – Direcção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros
- DR – Diário da República
- DSGCT – Direcção de Serviços de Gestão de Créditos Tributários
- DSJT – Direcção de Serviços de Justiça Tributária
- EOCC – Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados
- ETAF – Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais
- IAS – Indexante dos Apoios Sociais
- IFAP – Instituto de Financiamento da Agricultura e Pescas



IGCP – Agência de Gestão da Tesouraria e da Dívida Pública
IGFSS – Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social
IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis
INIR – Instituto de Infra-Estruturas Rodoviárias
IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IVV – Instituto do Vinho e da Vinha
LGT – Lei Geral Tributária
OCC – Ordem dos Contabilistas Certificados
OE – Orçamento do Estado
PER – Processo Especial de Revitalização
PI – Processo de Insolvência
RCP – Regulamento das Custas Processuais
RCPT – Regulamento das Custas dos Processos Tributários
RERE – Regime Extrajudicial de Recuperação de Empresas
RGCO – Regime Geral das Contra-ordenações
RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias
RJAT – Regime Jurídico da Arbitragem Tributária
RJIFNA – Regime Jurídico das Infrações Fiscais não Aduaneiras
SIREVE – Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial
SPE – Secção de Processos Executivos
STA – Supremo Tribunal Administrativo
TCA – Tribunal Central Administrativo
UC – Unidade de Conta



NOTA DE ATUALIZAÇÃO

Desde que procedemos à elaboração do presente manual sobre o processo de execução fiscal na Administração Fiscal e na Segurança Social já ocorreram diversas alterações aos normativos legais que enquadram os atos procedimentais e processuais da cobrança coerciva das dívidas ao Estado e a outras pessoas coletivas de direito público.

Para acompanhar a dinâmica do processo legislativo e conseguir disponibilizar um manual atualizado sobre a temática das execuções fiscais, o presente texto representa o resultado da quinta atualização ao texto inicial, no qual se têm feito refletir as alterações introduzidas na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Com efeito, e visto que em cada um dos anos decorridos se registaram alterações legais, nesta quinta atualização ao texto do manual damos expressão às alterações introduzidas pela Lei n.º 118/2019, de 17 de Setembro, que introduziu alterações no domínio da oposição judicial; impôs a necessidade do órgão da execução fiscal ter de fundamentar o indeferimento do pedido de apensação de processos de execução que corram termos contra o mesmo executado e, ainda, a circunstância de ter sido atribuído efeito suspensivo à reclamação do artigo 276.º do CPPT, quando esta, nos termos do 3 do artigo 278.º do CPPT, tiver de subir de imediato ao tribunal tributário de 1.ª instância.

Dá se ainda nota da alteração do valor que torna obrigatória a constituição de mandatário, bem como da alteração dos prazos dos recursos jurisdicionais e do respetivo regime.

Com a presente atualização pretende se compatibilizar o texto do manual com o atual quadro legal, em ordem a obter uma visão rigorosa da tramitação das execuções fiscais.

É, assim, nosso propósito disponibilizar um manual atualizado, útil e adequado às necessidades dos sujeitos passivos da relação jurídica/contributiva e dos Contabilistas Certificados, que como profissionais prestam serviços de elevada técnica nos domínios da contabilidade, do direito fiscal e da fiscalidade.



1. INTRODUÇÃO

Nos últimos anos assistimos a um reforço da capacidade de intervenção da máquina coercitiva do Estado. Todos os dias temos acesso a informação estatística sobre as muitas penhoras que são feitas nos mais variados bens dos devedores à Administração Fiscal e à Segurança Social. Considerando que a Constituição da República Portuguesa estabelece um dever geral de pagar impostos, obrigação extensiva, em geral, a todos os contribuintes, e, em particular, a todos os que exerçam uma actividade de natureza profissional ou económica. Esta inusitada capacidade recaudatória só nos pode induzir satisfação, porquanto temos uma máquina tributária eficaz e eficiente. Todavia, enquanto sujeitos passivos de relações jurídicas tributárias e/ou contributivas temos de estar alerta e suficientemente informados, porquanto, o fundamento das dívidas tributárias pode ter diversas origens e nem todas devem ser objecto do mesmo grau de censura, se é que a qualidade de devedor, quando devidamente justificada, deve ser objeto de alguma crítica menos positiva. Com efeito, as dívidas de impostos ou de contribuições podem ocorrer porque não temos qualquer intenção de pagar tributos, e esta atitude, na verdade, não deve ser acolhida pela generalidade dos contribuintes, mas também pode acontecer que a dívida surja porque, inadvertidamente, nos esquecemos de pagar ou, então, porque, por razões especificamente conexas com a conjuntura financeira e económica, não dispomos de meios financeiros para cumprir as nossas obrigações legais. Estas circunstâncias, independentemente do seu fundamento ser substancialmente diverso, podem conduzir à instauração de processos de execução fiscal, os quais uma vez instaurados estão sujeitos a uma específica e rigorosa tramitação, não só por imposição da lei, mas, outrossim, por efeitos da específica natureza do sistema coercivo, o qual em resultado do seu forte grau de informatização e desmaterialização é por definição insensível, não seletivo e anti-social, como se impõe a qualquer bom gestor de créditos.

Por estas razões, impõe-se que todos os contribuintes e, em particular, os Contabilistas Certificados (CC), tenham um conhecimento bastante bom da tramitação dos processos de execução fiscal, porque, não só no domínio pessoal,



mas também no plano da sua esfera profissional, a qualquer momento, podem ser surpreendidos pela instauração de processos de execução fiscal, com vista à cobrança de impostos, de contribuições ou quotizações da Segurança Social, coimas ou ainda outras dívidas ao Estado. É, assim, fundamental que, em relação a cada uma das situações, estejam habilitados a agir ou a dar um parecer técnico útil, rigoroso e adequado.

Por outro lado, existe a percepção generalizada de que as execuções fiscais apenas estão relacionadas com dívidas aos credores públicos. É verdade, que na sua origem estão em causa dívidas ao Estado e a outras pessoas coletivas de direito público, mas é de essencial importância ter a noção de que qualquer credor, ainda que privado, desde que seja titular de garantias reais sobre os bens penhorados, pode ser chamado ao processo de execução fiscal a fim de reclamar os seus créditos e que, caso não aproveite esta oportunidade, pode ver os seus créditos serem remetidos para uma situação de definitiva incobabilidade.

Noutros casos, importa saber como reagir à execução fiscal, designadamente, nas situações em que a dívida é controversa, porque resultou de correções à matéria tributável ou de outra decisão dos órgãos da Administração Tributária com a qual o contribuinte está em desacordo. O conhecimento sobre a forma de atuar no âmbito da execução fiscal impõe-se, nomeadamente, porque existem prazos cuja inobservância pode ser bastante prejudicial ao devedor, na medida em que pode perder a possibilidade de defesa, seja para contestar a exigibilidade da dívida exequenda, seja para questionar a legalidade da penhora de bens ou para reagir à reversão do processo de execução fiscal.

Todos estes aspetos são relevantes para os Contabilistas Certificados, não só porque são sujeitos de relações jurídicas tributárias/contributivas, mas também porque, enquanto profissionais sobre quem recai uma especial responsabilidade no domínio da regularização técnica nas áreas contabilística e fiscal conexas com o acervo de obrigações tributárias e contributivas a que os contribuintes estão adstritos, são frequentemente instados a ter de intervir na resolução de problemas motivados pelo normal decurso do exercício da sua atividade profissional.

É nesta ampla perspetiva que se nos afigura ser muito útil dar a conhecer, ou ajudar a aprofundar conhecimentos já adquiridos, sobre a evolução da tramitação



processual, sobre os meios de defesa a utilizar na execução fiscal, designadamente, nas situações de conflitualidade tributária, como reagir à falta de citação ou a outros atos que possam ser reputados de ilegais ou lesivos dos direitos e interesses legalmente protegidos do executado, porque só reagindo de forma adequada, útil e atempada será possível evitar situações negativas ou agressões indevidas ao vosso património ou ao das entidades a quem sejam prestadores de serviços técnicos.

2. ÂMBITO DA EXECUÇÃO FISCAL

A cobrança coerciva é a que se realiza após terminar o prazo legal de cobrança. As normas do artigo 148.º do CPPT definem o objeto da execução fiscal, sendo este delimitado pela afirmação de que abrange a cobrança coerciva das dívidas ao Estado a seguir indicadas:

- Tributos, incluindo impostos aduaneiros, especiais e extrafiscais, taxas, demais contribuições financeiras a favor do Estado, adicionais cumulativamente cobrados, juros e outros encargos legais;
- Reembolsos e reposições;
- Coimas e outras sanções pecuniárias fixadas em decisões, sentenças ou acórdãos relativos a contra-ordenações tributárias, salvo quando aplicadas pelos tribunais comuns.

Podem ainda ser cobradas através do processo de execução fiscal quaisquer outras dívidas ao Estado e a outras pessoas coletivas de direito público, desde que a obrigação de pagamento tenha sido determinada por força de ato administrativo.

A propósito da execução para pagamento de quantia certa estabelece o n.º 1 do artigo 179.º do Código de Procedimento Administrativo¹ que “[q]uando, por força

¹ Antes da entrada em vigor do atual Código de Procedimento Administrativo, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 4/2015, de 7 de Janeiro, este normativo, com ligeiras modificações de redacção, integrava o artigo 155.º do CPA. O atual CPA entrou em vigor no dia 8 de Abril de 2015.



de um ato administrativo, devam ser pagas prestações pecuniárias a uma pessoa coletiva pública, ou por ordem desta, segue-se, na falta de pagamento voluntário no prazo fixado, o processo de execução fiscal, tal como regulado na legislação do processo tributário”.

As dívidas ao Estado e a outras entidades de direito público determinadas por força de ato administrativo, apenas poderão ser cobradas através de processo de execução fiscal se tal forma de cobrança estiver expressamente prevista na lei. Se a previsão legal não existir, a entidade titular do crédito terá de recorrer ao processo de execução comum para obter a recuperação, isto é, a cobrança, do seu crédito.

O processo de execução fiscal tem, então, por finalidade a cobrança coerciva dos créditos do Estado e de outras pessoas coletivas de direito público.

A atribuição da garantia da cobrança de créditos através de processo de execução fiscal, em regra, é efetuada pelo diploma legal que aprova a lei orgânica dos institutos e demais entidades de direito público a quem é conferido o benefício de poder usufruir do processo de execução fiscal para cobrança coerciva dos seus créditos.

O elenco das entidades de direito público que beneficiam da cobrança dos seus créditos através do processo de execução fiscal é bastante extenso. A título de exemplo refere-se o n.º 12 do artigo 8.º-A do Decreto-Lei n.º 113/2011, de 29 de Novembro, na redacção introduzida pelo Decreto-Lei n.º 128/2012, de 21 de Junho, que prescreve que “[c]abe à AT promover a cobrança coerciva dos créditos compostos pela taxa moderadora, coima e custas administrativos, nos termos do Código de Procedimento e de Processo Tributário”.

As secções de processo executivo do sistema de solidariedade e segurança social foram criadas através do Decreto-Lei n.º 42/2001, de 9 de Fevereiro, as quais, ao tempo, constituíam serviços desconcentrados a nível regional do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social – artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 84/2012, de 30 de Março.

As secções de processos executivos da segurança social começaram a funcionar 180 dias após a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 42/2001, isto é, em Agosto de 2001. A partir dessa data as instituições do sistema de solidariedade e segurança



social deixaram de remeter para os Serviços de Finanças as certidões de dívida para efeitos de instauração dos processos de execução fiscal.

Os processos de execução fiscal para cobrança de dívidas à Segurança Social passaram a ser instaurados nas secções de processos executivos da Segurança Social. Todavia, os processos de execução fiscal por dívidas que a Segurança Social tivesse participado aos órgãos do Ministério das Finanças – Serviços de Finanças – antes da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 42/2001 continuaram a correr seus termos naqueles serviços até à sua extinção, quer esta ocorra por pagamento ou por outro motivo, designadamente, por anulação ou por prescrição. Daí que, nalguns casos, ainda é possível que existam dívidas à Segurança Social cuja cobrança coerciva possa estar a ser realizada pelos Serviços de Finanças.

Para efeitos de cobrança coerciva, nos termos do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 42/2001², de 9 de Fevereiro, consideram-se dívidas à segurança social todas as dívidas contraídas perante as instituições do sistema de solidariedade e segurança social, podendo o devedor ser uma pessoa singular, uma pessoa coletiva ou uma entidade a esta legalmente equiparada.

A execução fiscal da Segurança Social abrange as dívidas seguintes:

- Contribuições sociais;
- Taxas, incluindo os adicionais;
- Juros, reembolsos, reposições e restituições de prestações;
- Subsídios e financiamentos;
- Coimas e outras sanções pecuniárias;
- Custas e outros encargos legais.

A competência dos serviços da Administração Tributária para instaurar os processos de execução fiscal e realizar os atos a eles respeitantes resulta da norma da alínea f) do artigo 10.º do Código de Procedimento e de Processo

² O Decreto-Lei n.º 42/2001, de 9 de Fevereiro, após a introdução de várias alterações, foi republicado em anexo ao Decreto-Lei n.º 63/2014, de 28 de Abril, e já posteriormente alterado pelos Decretos-Leis n.º 128/2015 e 35-C/2016, respectivamente, de 7 de Julho e de 30 de Junho.



Tributário. Para o efeito, deverão as entidades exequentes remeter aos Serviços de Finanças os respectivos títulos executivos.

Após a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 42/2001, de 9 de Fevereiro³, a competência para efetuar a cobrança coerciva destas dívidas, que era exclusiva da Administração Tributária, foi atribuída aos serviços integrados na administração da Segurança Social. O artigo 3.º-A do Decreto-Lei n.º 42/2001, de 9 de Fevereiro, estabelece que “[c]ompete ao Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, I.P. (IGFSS,I.P), a instauração e instrução do processo de execução de dívidas à segurança social”.

Na Administração Pública, mas no plano da Administração Local, e no que se refere às receitas de natureza tributária, importa referir que o n.º 4 do artigo 30.º da Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto – Lei das Finanças Locais – prescrevia que compete aos órgãos executivos a cobrança coerciva das dívidas às autarquias locais provenientes de taxas, encargos de mais-valias e outras receitas de natureza tributária que aquelas devam cobrar, aplicando-se o Código de Procedimento e de Processo Tributário, com as necessárias adaptações. Esta lei foi revogada pelo artigo 64.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro – Lei das Finanças Locais – sendo que o n.º 3 do seu artigo 56.º integrava uma norma com o mesmo teor da norma acima indicada.

A referida Lei das Finanças Locais, no domínio dos poderes tributários, estabelece, através da norma da alínea c) do artigo 11.º, que os municípios têm a possibilidade de proceder à cobrança coerciva de impostos e outros tributos a cuja receita tenham direito, nos termos a definir por diploma próprio.

Por sua vez, o n.º 2 do artigo 12.º da Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro – Lei que aprova o regime geral das taxas das autarquias locais – prescreve que “[a]s dívidas que não forem pagas voluntariamente são objeto de cobrança coerciva através de processo de execução fiscal, nos termos do Código de Procedimento e de Processo Tributário”.

³ O artigo 19.º do Decreto-Lei n.º 42/2001, de 9 de Fevereiro, estabelece que “O presente decreto-lei entra em vigor 180 dias depois do dia seguinte ao da sua publicação”.



Os poderes tributários das autarquias locais estão caracterizados no artigo 15.º da Lei n.º 73/2013, de 3 de Setembro, e na alínea c) deste artigo consagra-se a “[p]ossibilidade de cobrança coerciva de impostos e outros tributos a cuja receita tenham direito, nos termos a definir por diploma próprio”.

A Lei n.º 73/2013, de 3 de Setembro, estabelece o regime financeiro das autarquias locais e das entidades intermunicipais, tendo o seu artigo 91.º revogado a Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro, pelo que é, assim, a atual Lei das Finanças Locais.

A competência atribuída aos serviços da Administração Tributária e aos serviços da administração da Segurança Social é o corolário do disposto no n.º 1 do artigo 103.º da Lei Geral Tributária que prescreve que “[o] processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos atos que não tenham natureza jurisdicional”.

Os atos que tenham natureza jurisdicional são da competência do juiz da execução, pelo que, face ao disposto no n.º 1 do artigo 151.º do CPPT e ainda ao normativo do n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 42/2001⁴, de 9 de Fevereiro, a decisão sobre os incidentes, os embargos, a oposição, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária, e a reclamação dos atos praticados pelos órgãos da execução fiscal, é da competência do tribunal tributário – Tribunal Administrativo e Fiscal – da área onde correr termos a execução fiscal.

A execução fiscal caracteriza-se pela circunstância de através dela apenas se poder obter o pagamento de uma dívida líquida, certa e exequível, ao invés do que acontece na execução comum – corre termos nos tribunais comuns – em que se pode obter a entrega de uma coisa certa, a prestação de um facto ou o pagamento de uma quantia certa.

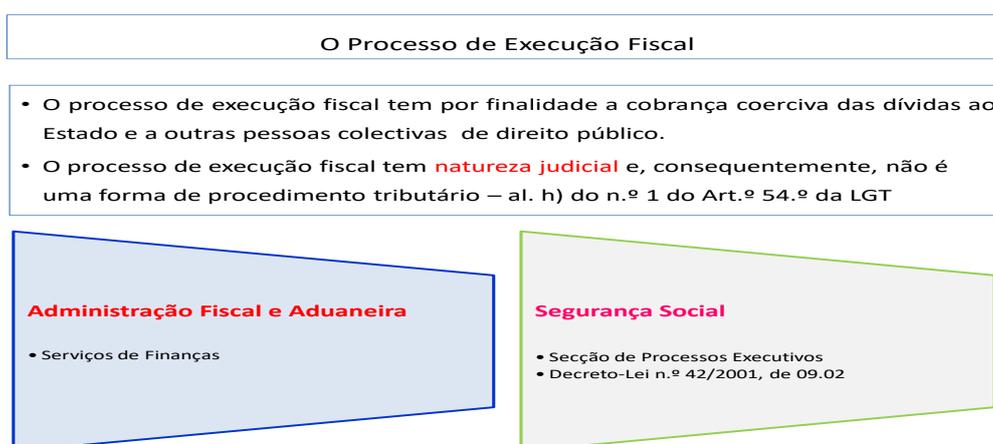
A execução fiscal beneficia da particularidade de ser uma forma processual bastante simples e célere, devendo, nos termos do artigo 177.º do CPPT, a sua extinção verificar-se dentro de um ano a contar da respetiva instauração. Este prazo é ordenador ou disciplinar e tem o objetivo de motivar a rápida extinção da

⁴ O n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 42/2001, de 9 de Fevereiro, tem de ser interpretado à luz do actual n.º 1 do art.º 151.º do CPPT, cuja redacção foi introduzida pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, e agora alterada pela Lei n.º 118/2019, de 17 de Setembro de 2019.



execução fiscal. Num número muito significativo de processos, as diligências que têm de ser realizadas e as ocorrências ou contingências inerentes à evolução de cada processo tornam manifestamente inviável a observância deste prazo de um ano.

Ainda com o propósito de delimitar o objeto da execução fiscal, importa sublinhar que, em regra, nela não se conhece da legalidade em concreto das dívidas exequendas, aspeto que acentua a sua especificidade e a sua força coercitiva. A legalidade da liquidação só pode ser conhecida na execução fiscal, quando a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o ato de liquidação – alínea h) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT. Em relação aos tributos, esta última hipótese é quase inexistente, na medida que, regra geral, a sua liquidação é impugnável por via administrativa ou contenciosa. A sindicabilidade da legalidade da dívida através de oposição judicial só pode ocorrer em relação às dívidas de IVA, visto que, nos termos do n.º 6 do artigo 27.º do Código do IVA, quando o valor do tributo não for entregue nos cofres do Estado é de imediato extraída a certidão de dívida para efeitos de cobrança coerciva. Igual situação se verifica em relação aos impostos retidos na fonte ou às contribuições e quotizações da Segurança Social, caso o contribuinte proceda à entrega da declaração de remunerações e até ao termo do prazo legal não proceda à entrega dos valores devidos nos cofres do Estado e da Segurança Social.





2.1 TÍTULO EXECUTIVO

A certidão de dívida é o título executivo que está na base da execução fiscal. O artigo 162.º do CPPT identifica as várias espécies de título executivo, bem como o n.º 1 do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 42/2001, de 9 de Fevereiro, define os tipos de títulos executivos – certidões de dívidas – que são emitidos pelas instituições de solidariedade e segurança social.

A certidão de dívida é extraída sempre que, decorrido o prazo de pagamento voluntário, o pagamento do tributo não se mostre realizado. A extração da certidão de dívida é efetuada pelos serviços competentes, isto é, a entidade que procedeu à liquidação do tributo é que extrai a certidão de dívida, a qual tem de ser assinada e autenticada, devendo conter o elenco de elementos enunciados no n.º 2 do artigo 88.º do CPPT. O n.º 2 do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 42/2001 estabelece os elementos que deverão constar dos títulos executivos emitidos pelos serviços da administração da Segurança Social.

É com base na certidão de dívida que o órgão da execução promove a instauração do processo de execução fiscal. Em face do n.º 5 do artigo 88.º do CPPT, as certidões de dívida servirão de base à instauração do processo de execução fiscal a promover pelos órgãos periféricos locais, nos termos regulados nos artigos 148.º a 278.º do CPPT.

Para que a certidão de dívida tenha força executiva tem de conter todos os requisitos essenciais prescritos na lei – artigo 163.º do CPPT – e que são a:

- Menção da entidade emissora ou promotora da execução;
- Assinatura da entidade emissora ou promotora da execução, por chancela nos termos do presente Código ou, preferencialmente, através de aposição de assinatura eletrónica avançada;
- Data em que foi emitida;
- Indiciação do nome e domicílio do ou dos devedores;
- Natureza e proveniência da dívida e indicação do seu montante.



A entidade que emitir a certidão de dívida tem ainda de indicar a data a partir da qual são devidos juros de mora e a importância sobre que incidem, devendo, na sua falta, esta indicação ser solicitada à entidade titular do crédito, ou seja, a entidade que emitiu a certidão de dívida. Ao título executivo extraído pelos serviços da administração da Segurança Social deverá ainda ser junto o extrato da conta corrente, sempre que este exista e se mostre conveniente para melhor provar a natureza e a extensão do crédito.

Se ao título executivo faltar algum dos requisitos obrigatórios, deverá o mesmo ser devolvido à entidade que o tiver extraído ou remetido – n.º 2 do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 42/2001, uma vez que esta insuficiência ou falha na emissão da certidão de dívida é susceptível de motivar a existência de nulidade insanável – alínea b) do n.º 1 do art.º 165.º do CPPT.

Pode afirmar-se que o título executivo constitui o documento comprovativo da obrigação cujo cumprimento se pretende e é, simultaneamente, constitutivo do direito da entidade exequente.

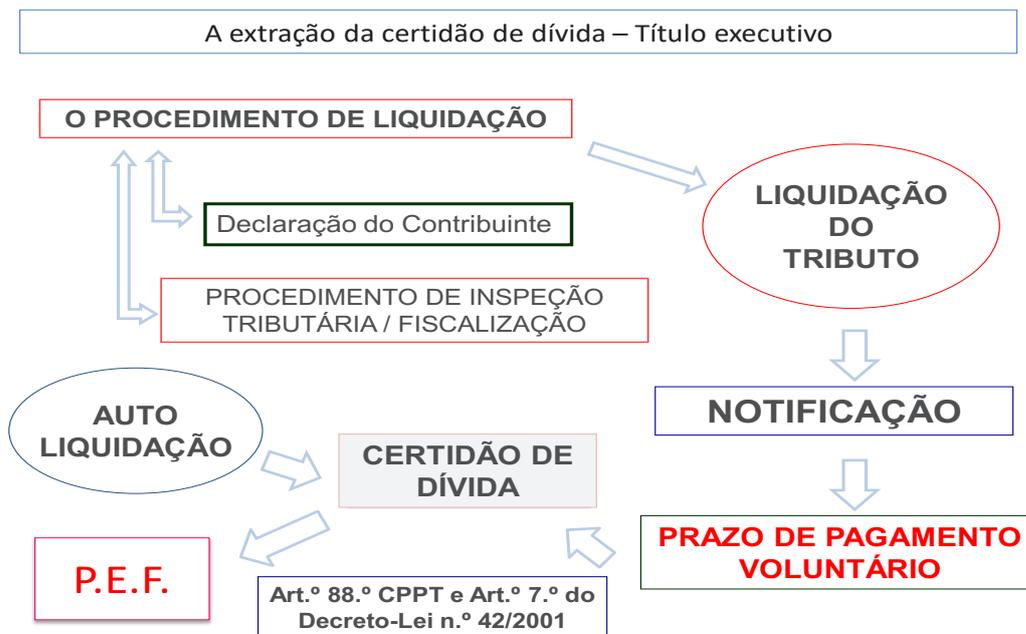
O título executivo pode ser administrativo ou judicial. Será administrativo quando for extraído pelos serviços competentes da Administração Tributária ou da Segurança Social. O artigo 162.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário identifica as diversas espécies de títulos executivos que podem servir de base à execução fiscal, e que são:

- Certidão extraída do título de cobrança relativa a tributos e outras receitas do Estado;
- Certidão de decisão exequível proferida em processo de aplicação de coimas;
- Certidão do ato administrativo que determine a dívida a ser paga;
- Qualquer outro título a que, por lei especial, seja atribuída força executiva.

Na execução fiscal, a certidão de dívida projeta-se com o valor de uma sentença, com trânsito em julgado, resultando a sua força executiva da lei que vigorar à data



da sua emissão, independentemente do tempo a que se reportar a dívida exequenda.



2.2 COMPETÊNCIA DO ÓRGÃO DA EXECUÇÃO FISCAL

A competência territorial dos órgãos da Administração Tributária para a execução fiscal era delimitada em função de critérios objetivos assentes na localização do domicílio ou sede do executado, da situação dos bens ou da liquidação, exceto quando a dívida era referente a coima aplicada em processo de contra-ordenação tributário, situação em que a execução fiscal era instaurada no Serviços de Finanças em que tivesse corrido termos o processo de contra-ordenação, resultando daqui que, nalguns casos, o serviço competente podia não ser o da área do domicílio ou sede do executado. Estas regras de competência territorial, como se enuncia infra foram alteradas a partir de 01 de Janeiro de 2018, por força da Lei n.º 100/2017, de 28 de Agosto



Na Segurança Social, nos termos do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 42/2001, de 9 de Fevereiro, articulado com o n.º 3 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 84/2012, de 30 de Março, é competente para a instauração e instrução do processo de execução fiscal a secção de processos executivos da área da sede ou da residência do devedor.

Na falta de eleição de outros critérios, na Administração Fiscal, para instauração da execução fiscal, aplicam-se os critérios enunciados no artigo 150.º do CPPT, cujo n.º 1 prescreve que [é] competente para a execução fiscal a Administração Tributária.

A instauração e os atos processuais da execução fiscal são praticados no órgão da Administração Tributária designado, mediante despacho, pelo dirigente máximo do serviço. Caso não exista designação por ato administrativo, conforme previsto no n.º 2 do artigo 150.º do CPPT, os atos da execução fiscal são praticados no órgão periférico regional⁵ da área do domicílio ou sede do devedor. A exceção que existia quanto ao local para instauração do processo de execução para cobrança de coima fiscal e respetivas custas deixou de existir, visto que a atual redação do n.º 3 do artigo 150.º do CPPT eliminou o segmento normativo de estabelecia que, em caso de coima fiscal, era competente o órgão periférico local da área onde tiver corrido termos o processo da sua aplicação. Assim, independentemente da natureza da dívida exequenda, a instauração e os atos da execução fiscal passaram a ser da competência do órgão periférico regional da área do domicílio ou sede do devedor.

Na Segurança Social prevalecem as normas do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 42/2001, de 9 de Fevereiro.

Se a execução fiscal for instaurada em órgão de execução fiscal territorialmente incompetente, fica a execução sujeita ao regime do n.º 3 do artigo 17.º do CPPT, na redação introduzida pela Lei n.º 118/2019, de 17 de Setembro, que estabelece que “[n]o processo de execução fiscal, a incompetência territorial do órgão de execução só pode ser arguida ou conhecida oficiosamente até findar o prazo para

⁵ Até 31.12.2017, estes atos eram praticados no serviço periférico local. Porém, com a entrada em vigor da Lei n.º 100/2017, de 28 de Agosto, o n.º 3 do artigo 150.º do CPPT passou a ter nova redação, tendo-se, assim, efetuado a transferência de competência originária para a prática dos atos na execução fiscal do serviço periférico local para o serviço periférico regional da Administração Tributária.



a oposição, implicando a remessa oficiosa do processo para o serviço considerado competente, no prazo de 48 horas, notificando-se o executado”.

A infração das regras de competência territorial determina a incompetência relativa do tribunal ou do serviço onde correr termos o processo de execução fiscal, podendo o executado arguir o vício até findar o prazo para a oposição judicial, o qual pode conduzir à declaração judicial de incompetência do tribunal tributário ou do serviço periférico regional (órgão da execução fiscal). A decisão que declarar a incompetência territorial deve indicar o serviço considerado competente e implica que o processo lhe seja remetido oficiosamente no prazo de 48 horas – artigo 18.º do CPPT.

Não obstante as novas regras sobre competência territorial, a execução fiscal continua a tramitar no serviço periférico local⁶ se no processo não forem levantadas questões de cariz jurisdicional. Isto é, questões que encerrem matéria relativa a incidentes, a embargos, a oposição judicial e a reclamação dos atos praticados pelo órgão da execução fiscal – n.º 1 do artigo 151.º do CPPT. Se forem levantadas questões desta índole o processo tem de subir ao Tribunal Tributário de 1ª instância da área do domicílio ou sede do devedor, dado ser este o órgão competente para apreciar e decidir sobre tais matérias.

Os atos jurisdicionais, designadamente as decisões sobre incidentes, oposição, incluindo os pressupostos da responsabilidade subsidiária, e a reclamação dos atos praticados pelos órgãos da execução fiscal, são suscetíveis de recurso jurisdicional nos termos do artigo 279.º e seguintes do CPPT.

Compete ainda ao Tribunal Tributário de 1.ª instância o conhecimento de todas as questões relativas à legitimidade dos responsáveis subsidiários – n.º 3 do artigo 9.º do CPPT. Não obstante a existência do mecanismo do direito de audição – n.º 4 do artigo 23.º e artigo 60.º da LGT, quando se colocarem questões atinentes a garantias e direitos legalmente protegidos dos responsáveis subsidiários chamados à execução fiscal por aplicação das normas do artigo 24.º da LGT ou do artigo 8.º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), aprovado pela Lei

⁶ A tramitação do processo de execução fiscal no serviço periférico local é, agora, feita com base em delegação de poderes, nos termos do artigo 62.º da LGT e dos artigos 44.º e 46.º do Código de Procedimento Administrativo.



n.º 15/2001, de 5 de Junho, devem as mesmas ser equacionadas através de oposição judicial, a deduzir no prazo de 30 dias a contar da concretização da citação dos responsáveis subsidiários.

Na sequência da citação, os responsáveis subsidiários – que quando forem vários, o órgão da execução fiscal deve determinar que sejam todos citados – artigo 160.º do CPPT – podem optar por tomar uma das atitudes seguintes:

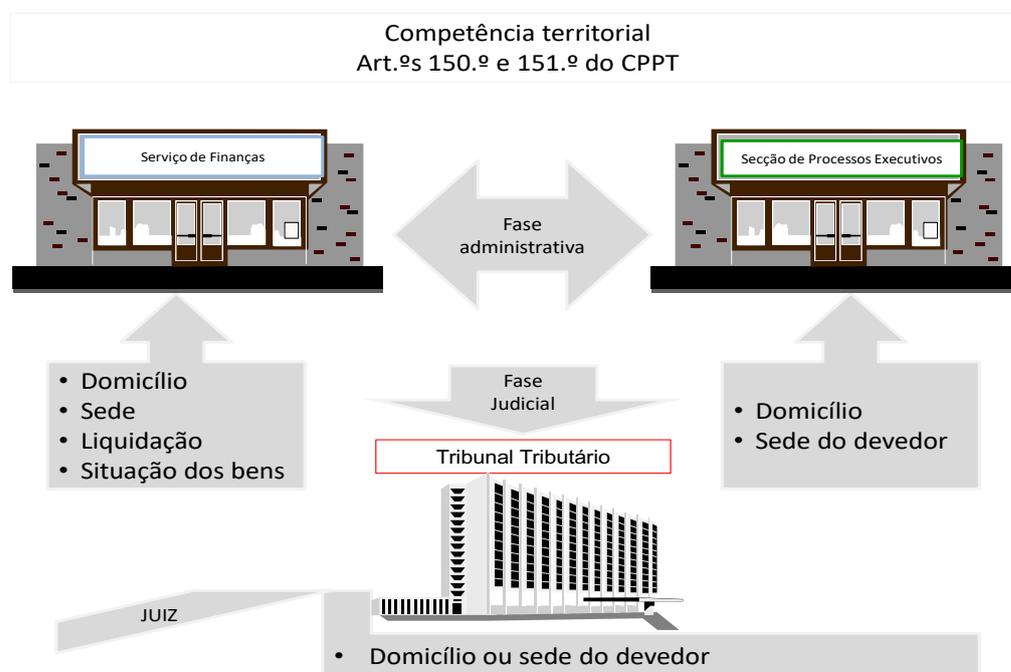
- Pagar durante os 30 dias seguintes à citação. Neste caso apenas tem de pagar a quantia exequenda, ficando dispensados de pagar os juros de mora e as custas processuais – n.º 5 do artigo 23.º da LGT;
- Deduzir oposição judicial – prazo de 30 dias – com um dos fundamentos constantes do artigo 204.º do CPPT;
- Apresentar reclamação graciosa ou deduzir impugnação judicial – n.º 5 do artigo 22.º da LGT, para sindicar a ilegalidade do ato de liquidação que constitui a dívida exequenda. Neste caso, nos prazos e com os fundamentos referidos, respectivamente, nos artigos 70.º, 99.º e alínea c) do artigo 102.º, todos do CPPT.

Há que sublinhar que em sede de efetivação da responsabilidade subsidiária, as regras de competência territorial para os responsáveis subsidiários endereçarem os meios de defesa não são determinadas em função da área do seu domicílio fiscal ou sede, mas sim em função da área de jurisdição do serviço que tiver ordenado a reversão do processo de execução fiscal. A competência do órgão de execução da área do domicílio do devedor originário resulta do n.º 1 do artigo 151.º do CPPT, na redação introduzida pela Lei n.º 118/2019, de 17 de Setembro, e ainda do n.º 3 do artigo 75.º do CPPT.

Se o facto constitutivo da obrigação tributária tiver ocorrido antes da entrada em vigor da Lei Geral Tributária⁷, a identificação dos responsáveis subsidiários deve ser feita não em função das regras do artigo 24.º da LGT, mas sim tendo por base as disposições do artigo 13.º do Código de Processo Tributário (CPT). Se a dívida

⁷ A LGT entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1999.

exequenda for por coimas, e sendo esta relativa a facto ocorrido antes da entrada em vigor da LGT, a responsabilidade subsidiária é determinada com base nas normas do artigo 7.º-A do Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras (RJIFNA). O artigo 112.⁰⁸ da LGT – dívidas de coimas – aplica-se aos factos ocorridos durante a sua vigência. Estes normativos foram revogados pelo preceito da alínea g) do artigo 2.º da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, pelo que em relação a factos (infrações) ocorridos após 5 de Julho de 2001 aplicam-se as normas do artigo 8.º do RGIT, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho.



2.3 LEGITIMIDADE DO EXEQUENTE

As dívidas à Administração Tributária têm subjacente uma relação jurídica tributária, a qual, nos termos do artigo 36.º da LGT, se constitui com a ocorrência

⁸ Este artigo vigorou entre 1 de Janeiro de 1999 e 5 de Julho de 2001.



do facto tributário, podendo definir-se este com uma posição ou situação jurídica que determina a tributação.

A relação jurídica contributiva, nos termos do artigo 37.º do Código Contributivo, constitui-se com o início do exercício de uma actividade profissional pelos trabalhadores das entidades empregadoras.

As dívidas de natureza tributária, quer à Administração Tributária, quer à Segurança Social, têm sempre subjacente a ocorrência de um facto tributário ou o vencimento da obrigação contributiva. Porém, no processo de execução fiscal, como já verificámos, podem ser cobradas dívidas cuja origem pode ser outra que não a relação jurídica tributária ou contributiva, de que são exemplo as reposições, as restituições de prestações, subsídios e financiamentos.

Nas relações jurídicas tributárias/contributivas são sujeitos ativos o Estado, outras entidades de direito público ou a Segurança Social, cuja legitimidade tributária decorre da lei. Quando uma dívida se torna exigível, são estas mesmas entidades os respectivos titulares do crédito e são elas que têm legitimidade para acionar os mecanismos tendentes à promoção da execução fiscal.

O cotejo do artigo 148.º do CPPT e do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 42/2001, de 9 de Fevereiro, permite concluir que a execução fiscal não tem só por objecto a cobrança coerciva de dívidas tributárias. Dívidas de outras proveniências também podem ser exigidas através desta forma processual, podendo, inclusivamente, o seu titular não ser o Estado.

No âmbito do CPT, só o Estado, através da Direcção-Geral dos Impostos, é que tinha legitimidade para promover a cobrança coerciva das dívidas referidas no artigo 233.º do CPT, sendo, conseqüentemente, o processo de execução fiscal instaurado nos serviços da Administração Tributária – alínea g) do artigo 43.º do CPT.

O CPPT introduziu inovações nesta matéria e, face à norma do n.º 1 do artigo 152.º do CPPT, tem legitimidade para promover a execução das dívidas enunciadas no artigo 148.º do CPPT o órgão da execução fiscal.

O órgão da execução fiscal era um serviço periférico local da Administração Tributária ou, então, o tribunal comum competente. O legislador do CPPT admitiu a possibilidade do processo de execução fiscal ser tramitado noutros serviços que



não os da Administração Tributária. Com a alteração introduzida no artigo 149.º do CPPT pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, o órgão da execução fiscal passou a ser o serviço da Administração Tributária onde deva legalmente correr a execução, independentemente da sua natureza central, regional ou local.

A definição da competência territorial do serviço da Administração Tributária competente para a execução fiscal pode ser efectuada através de despacho do Director-Geral. Em caso de ausência de decisão administrativa, o n.º 3 do artigo 150.º do CPPT estabelece um critério supletivo ou residual ao definir que os actos da execução são praticados no órgão periférico regional da área do domicílio ou da sede do devedor.

Sublinhe-se que, nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro, na execução fiscal consideram-se órgãos periféricos locais os Serviços de Finanças.

Por sua vez, o n.º 2 do mesmo artigo, na redação introduzida pela Lei n.º 100/2017, de 28 de Agosto, estabelece que [n]a execução fiscal consideram-se órgãos periféricos regionais as direcções de finanças ou quaisquer outros órgãos da Administração Tributária a quem lei especial atribua as competências destas no processo”.

Importa referir que na sequência da aprovação da orgânica do Ministério das Finanças, através do Decreto-Lei n.º 117/2011, de 15 de Dezembro, foi desenvolvido um processo que conduziu à fusão das três Direcções-Gerais que integravam a Administração Tributária. Assim, através do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro, foi criada a AT – Autoridade Tributária e Aduaneira, organismo da administração central que prossegue actualmente as atribuições que até 31 de Dezembro de 2011 estavam cometidas à Direcção-Geral dos Impostos (DGCI), à Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC) e à Direcção-Geral de Informática e de Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros (DGITA). A estrutura nuclear da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), as competências das respectivas unidades orgânicas e o limite máximo de unidades orgânicas flexíveis, foram fixadas através da Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de Dezembro, alterada e republicada pela Portaria n.º 155/2018, de 29 de Maio.



A Lei orgânica e a Portaria que aprovou a estrutura nuclear já foram alvo de algumas alterações e ajustamentos pontuais aprovados pelos seguintes diplomas: Decreto-Lei n.º 142/2012, de 11 de Julho; Decreto-Lei n.º 6/2013, de 17 de Janeiro; Decreto-Lei n.º 51/2014, de 02 de Abril e Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro.

Deste modo, a legitimidade ativa estabelecida no artigo 152.º do CPPT para promover a execução fiscal é agora exercida pelos serviços da AT, nos termos previstos no artigo 150.º do CPPT.

O Decreto-Lei n.º 42/2001, de 9 de Fevereiro, criou as secções de processos executivos do sistema de solidariedade e segurança social que funcionam na dependência e sob a coordenação do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social. Estas secções é que são consideradas o órgão da execução fiscal e têm competência para a instauração e promoção dos processos executivos.

A lei de bases gerais do sistema de segurança social – Lei n.º 4/2007, de 16 de Janeiro, alterada pela Lei n.º 83-A/2013, de 30 de Dezembro – prescreve no n.º 1 do seu artigo 60.º que “[a]s quotizações e as contribuições não pagas, bem como outros montantes devidos, são objecto de cobrança coerciva nos termos legais”.

No tocante à regularização da dívida à Segurança Social o artigo 186.º do Código Contributivo estabelece que “[a] dívida à segurança social é regularizada através do seu pagamento voluntário, nos termos previstos no presente código, no âmbito da execução cível ou no âmbito da execução fiscal”.

É ao órgão da execução fiscal que compete a direção e tramitação da execução fiscal. Todavia, sempre que o processo de execução fiscal, ou um incidente relacionado com a execução, tenha de subir ao Tribunal Tributário – Tribunal Administrativo e Fiscal – é o representante da Fazenda Pública que intervém em representação da Administração Tributária ou, se tal decorrer da lei, de quaisquer outras entidades públicas. As competências do representante da Fazenda Pública⁹ estão fixadas no artigo 15.º do CPPT.

⁹ Nos termos do n.º 3 do artigo 15.º do CPPT, quando a representação do credor tributário não for do representante da Fazenda Pública, as competências deste são exercidas pelo mandatário judicial que aquele designar.



Na execução fiscal que corre termos no Serviço de Finanças, a representação em juízo da Administração Tributária ou de qualquer outra entidade pública, está cometida ao representante da Fazenda Pública – alínea a) do n.º 1 do artigo 15.º do CPPT e artigos 53.º, 54.º e 55.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF) – Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro, na redação introduzida pela Lei n.º 4-A/2003, de 19 de Fevereiro, e pela Lei n.º 107-D/2003, de 31 de Dezembro.

No Supremo Tribunal Administrativo e no Tribunal Central Administrativo, o exercício da função de representante da Fazenda Pública está cometido ao Director-Geral da AT, podendo este delegar nos Subdirectores-Gerais ou em funcionário licenciado em Direito. Nos Tribunais Tributários a competência também pertence ao Director-Geral da AT, podendo delegar nos Directores de Finanças, nos Directores de Alfândegas ou em funcionário licenciado em Direito. Esta nova estruturação do exercício da função de representante da Fazenda Pública na jurisdição tributária resulta das alterações introduzidas no artigo 54.º do ETAF pelo artigo 13.º da Lei n.º 20/2012, de 14 de Maio.

As instituições do sistema de solidariedade e segurança social, as pessoas singulares e coletivas e outras entidades a estas legalmente equiparadas, têm personalidade e capacidade judiciária para o processo de execução fiscal – artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 42/2001, de 9 de Fevereiro.

Em relação aos processos que tramitam nas secções de processos executivos da Segurança Social a representação desta em juízo é feita através de mandatário designado pelo órgão competente, em princípio o Conselho Directivo do Instituto de Gestão da Segurança Social (IGFSS).

Ou seja, nos tribunais tributários, nos termos do artigo 12.º do Decreto-Lei n.º 42/2001, as instituições do sistema de solidariedade e segurança social são representadas por mandatário judicial, nomeado pelo órgão competente do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social.



2.4 LEGITIMIDADE DO EXECUTADO

O sujeito passivo da relação jurídica tributária e/ou contributiva é o devedor originário do tributo liquidado pelos serviços da Administração Tributária ou pelos serviços da administração da Segurança Social. No processo de execução fiscal podem ser executados os devedores originários dos tributos e das demais dívidas susceptíveis de cobrança através do processo de execução fiscal, os sucessores daqueles e ainda os garantes que se tenham obrigado como principais pagadores nos termos da garantia prestada.

Na relação jurídica contributiva o devedor das contribuições constitui um potencial executado sempre que não realize o respectivo pagamento no prazo legalmente estabelecido.

No processo de execução fiscal podem ainda ser executados os responsáveis solidários ou os responsáveis subsidiários.

O chamamento à execução fiscal dos responsáveis subsidiários ocorre quando se verificarem os pressupostos enunciados no n.º 2 do artigo 153.º do CPPT, em articulação com a disposição do n.º 2 do artigo 23.º da Lei Geral Tributária.

Na execução fiscal, a legitimidade dos responsáveis subsidiários resulta de ter sido contra eles ordenada a reversão do processo de execução ou de ter sido requerida/acionada qualquer providência cautelar para garantia dos créditos tributários - n.º 3 do artigo 9.º do CPPT.

3. PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

O processo de execução fiscal visa a execução do património do devedor sempre que este não proceda ao cumprimento das suas obrigações. À semelhança do que acontece na execução comum, no processo de execução fiscal podem ser executados todos os bens do devedor suscetíveis de penhora e que, nos termos da lei substantiva, respondam pela dívida exequenda – alínea e) do artigo 2.º do CPPT e artigo 735.º do CPC.



A execução fiscal caracteriza-se pela simplicidade de termos e pela celeridade processual e, ainda, pela circunstância de apenas poder ser promovida pelo Estado ou por outros credores que detenham a qualidade de pessoa jurídica de direito público.

O artigo 177.º do CPPT estabelece que a extinção da execução fiscal se deve verificar dentro de um ano a contar da sua instauração, salvo causas insuperáveis. Daqui decorre que a tramitação do processo deve ser suficientemente célere, não devendo ocorrer a prática de actos e o registo de segmentos temporais inexplicáveis ou dilatatórios, quer por parte da entidade exequente – órgão da execução fiscal, quer por parte do executado, quer ainda por parte de outro interveniente processual.

Contudo, é fundamental que na prática dos actos processuais sejam observados os direitos e os interesses legalmente protegidos de todos os sujeitos processuais. De modo a transmitir uma perceção global sobre a estrutura da tramitação do processo de execução fiscal, vamos descrever sumariamente as fases processuais essenciais da execução fiscal, cuja abordagem será, substantiva e processualmente, aprofundada nos diversos pontos do presente manual.

A execução fiscal nasce com a sua instauração com base em certidão de dívida extraída pela entidade que procedeu à liquidação do tributo/dívida, sendo esta entidade a titular do crédito exequendo.

Instaurada a execução fiscal é de imediato citado o devedor, o qual assume a qualidade de executado, podendo este reagir à citação através do pagamento da dívida ou através de interposição de meio processual para questionar a legalidade ou a inexigibilidade da dívida exequenda.

A ausência de atitude por parte do executado, sendo que a reacção deste tem de ocorrer no prazo de 30 dias a contar da citação, conduz a que o órgão da execução proceda à penhora de bens, podendo esta incidir sobre bens móveis, imóveis ou sobre direitos, ou seja, podem ser penhorados quaisquer bens que sejam suscetíveis de penhora e que, nos termos da lei substantiva, respondam pela dívida.

A penhora de bens ocorre após a citação, a qual é feita, em regra, por via postal ou por transmissão eletrónica de dados. Todavia, podem existir situações em que



a penhora de bens seja feita antes da citação pessoal ou mesmo da citação provisória do executado, designadamente, quando a dívida exequenda for de valor inferior a 500 unidades de conta, mormente, quando a carta/citação for devolvida ou quando, por alguma razão, aquela não for recebida pelo executado.

Decorrido o prazo de 30 dias posterior à citação sem que exista qualquer reacção do executado, o órgão da execução fiscal procede à penhora de bens. Não obstante ter ordenado a penhora de bens, o que verdadeiramente o órgão da execução fiscal pretende é que o executado proceda ao pagamento da dívida exequenda e acrescido.

A tramitação do Processo de Execução Fiscal

INSTAURAÇÃO



CITAÇÃO



DILIGÊNCIAS PARA PENHORA



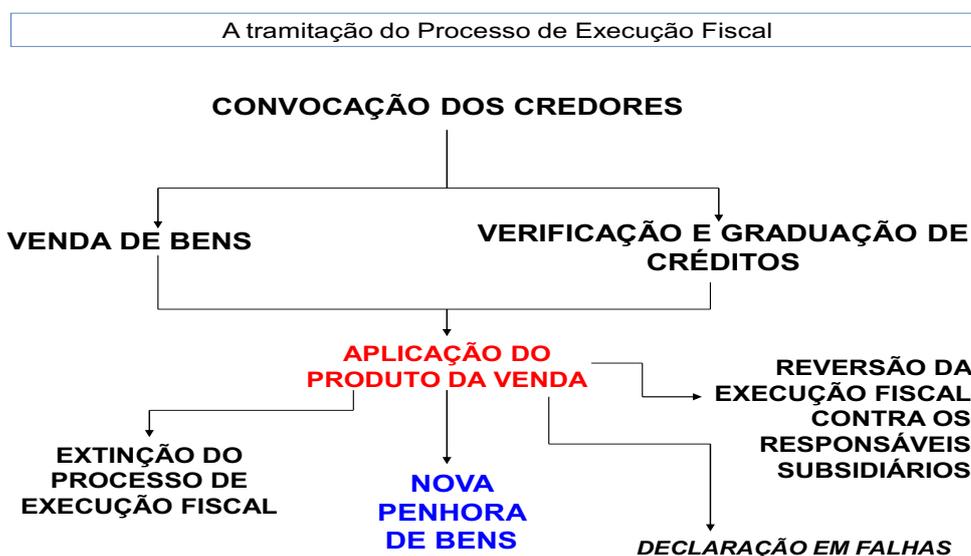
PENHORA DE BENS

A venda de bens é o ato coercitivo por excelência. Em regra, o órgão de execução fiscal evita proceder à venda dos bens do executado, dando oportunidade ao executado de usufruir das oportunidades de pagamento fracionado que a lei lhe disponibiliza. Porém, em virtude do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários – n.º 2 artigo 30.º da LGT – e da proibição da concessão de moratórias – n.º 3 do artigo 85.º do CPPT, perante a ausência de pagamento ou de causa que justifique a suspensão do processo de execução fiscal, o órgão de execução fiscal



procede à marcação da venda dos bens penhorados, mas sempre na perspetiva de que o executado proceda ao pagamento da dívida, na medida em que, até ao dia e hora marcada para a venda dos bens, o executado pode proceder ao pagamento da dívida e, assim, evitar a execução do seu património.

Se existirem outros credores que detenham garantia real sobre os bens penhorados, o órgão da execução fiscal tem de os convocar – citar – para procederem à reclamação dos seus créditos.



A venda dos bens só pode ser realizada após o termo do prazo para a reclamação de créditos. Os credores com garantia real podem reclamar os créditos no prazo de 15 dias após a sua citação. Com as reclamações apresentadas é constituído o procedimento de verificação e graduação de créditos, cuja tramitação se processa por apenso à execução fiscal e no âmbito do qual o órgão da execução fiscal procede à verificação e graduação de créditos.

A venda dos bens penhorados, salvo nas situações previstas no artigo 252.º do CPPT, é efetuada por venda judicial através de leilão eletrónico ou de proposta em carta fechada. Os bens são adjudicados ao proponente que apresentar a proposta



de aquisição de maior valor. O proponente da proposta escolhida tem de pagar o preço dos bens no prazo de 15 dias após a venda (abertura das propostas).

Pago o preço da venda, a propriedade dos bens é transferida para o adquirente e os bens são-lhe entregues, sendo o produto da venda distribuído pelos créditos exequendos e pelos credores reclamantes, em função da decisão de verificação e graduação de créditos, salvo se, por força do disposto no n.º 3 do artigo 240.º do CPPT, não tiver havido lugar à convocação de credores, situação em que o produto da venda é aplicado integralmente no pagamento dos créditos exequendos.

A aplicação do produto da venda dos bens penhorados pode permitir efectuar o pagamento integral da dívida exequenda e acrescido, situação que conduz à extinção do processo de execução fiscal. Pode acontecer, o que se verifica com alguma frequência, designadamente no caso da venda de imóveis, que, em resultado da posição da Administração Fiscal ou da Segurança Social, a parte do produto da venda aplicado no processo da execução fiscal apenas permita fazer um pagamento parcial, ficando, conseqüentemente, parte da dívida por executar. Nesta circunstância, a execução tem de prosseguir noutros bens do executado suscetíveis de penhora, regressando o processo à fase de penhora para posteriores termos.

Todavia, quando assim acontece, na maioria dos casos, já não existem bens penhoráveis em nome do executado e, então, uma de duas hipóteses se coloca. Se o executado for uma pessoa singular, perante a inexistência de bens penhoráveis, a dívida exequenda é declarada em falhas nos termos do artigo 272.º do CPPT, permanecendo nesta situação até que seja obtida informação sobre a existência de bens suscetíveis de penhora ou, em alternativa, até que ocorra a prescrição da dívida. Se o executado for uma pessoa coletiva/sociedade, perante a inexistência de bens penhoráveis é acionada ou dada continuidade à efetivação da responsabilidade subsidiária através da reversão da execução fiscal contra os responsáveis subsidiários. A reversão consubstancia uma alteração subjectiva do sujeito passivo da relação jurídica processual tributária, passando a tramitação da execução fiscal a estar direccionada para os responsáveis



subsidiários, o que implica que passe a ser o património destes a responder pelo pagamento dos créditos exequendos.

3.1 INSTAURAÇÃO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

Na Administração Tributária a instauração dos processos de execução fiscal é da competência dos serviços de finanças – alínea f) do artigo 10.º do CPPT – o que acontece de forma automatizada através da remessa dos títulos executivos ao órgão da execução fiscal.

Os títulos executivos são emitidos por via eletrónica e, quando provenientes de entidades externas, devem, preferencialmente, ser entregues à Administração Tributária por transmissão eletrónica de dados, valendo nesse caso como assinatura a certificação de acesso – n.º 3 do artigo 163.º do CPPT.

Nos termos do n.º 1 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 42/2001, de 9 de Fevereiro, para instaurar o processo de execução fiscal para cobrança de dívidas à Segurança Social é competente a secção de processos – Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social – do distrito da área da sede ou da residência do devedor.

Em face do disposto no artigo 149.º do CPPT, considera-se órgão da execução fiscal o serviço da Administração Tributária onde deva legalmente correr a execução, sendo que a regra atual é, não obstante o processo correr termos nos Serviços de Finanças, o serviço periférico regional é que é o órgão da execução fiscal.

Nos termos do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro, consideram-se órgãos periféricos locais os Serviços de Finanças e órgãos periféricos regionais, as Direções de Finanças ou quaisquer outros órgãos da Administração Tributária a quem lei especial atribua a competência para a prática de atos no processo de execução.

Disposição idêntica consta do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 42/2001. É nas secções de processos executivos – Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social – que assumem a categoria de órgão da execução fiscal, que são praticados todos



os actos necessários à célere e eficaz tramitação dos processos, salvo os previstos no n.º 1 do artigo 151.º do CPPT – ou no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 42/2001 – cuja competência pertence ao Tribunal Tributário de 1ª instância – Tribunal Administrativo e Fiscal – da área onde correr termos a execução fiscal.

Emitidos os títulos executivos e constituídos os respectivos ficheiros informáticos, são automaticamente instauradas as execuções fiscais, assumindo a instauração a data da respectiva ocorrência – artigos 184.º e 188.º do CPPT.

Refira-se que esta é uma realidade relativamente recente, porquanto a informatização e desmaterialização verificada no domínio dos actos e procedimentos realizados na tramitação dos processos de execução fiscal tem concorrido para a introdução de muita simplificação e celeridade na conclusão dos processos. O n.º 3 do artigo 188.º do CPPT, estabelece que, nos processos informatizados, uma vez instaurada a execução fiscal é de imediato efetuada a citação, sem a precedência de qualquer outra formalidade.

O n.º 2 do artigo 188.º do CPPT ainda refere que, se à data da instauração estiverem pendentes no órgão da execução fiscal várias certidões de dívida extraídas contra o mesmo devedor, serão elas autuadas conjuntamente e darão lugar a uma só execução, isto é, será instaurado um único processo.

Estes procedimentos, em resultado da informatização, estão hoje de certo modo prejudicados, dado que, em regra, a cada certidão de dívida corresponde um processo de execução fiscal.

Porém, importa referir que a autuação conjunta consubstancia um procedimento diferente da possibilidade de apensação de execuções prevista no artigo 179.º do CPPT, a qual pode ocorrer oficiosamente, isto é, por iniciativa dos serviços, ou a requerimento do executado.

O executado tem interesse na apensação dos processos para efeitos de liquidação das custas processuais ou para efeitos de determinação do número de prestações a conceder no pagamento em regime prestacional.

Se contra o mesmo executado correrem várias execuções fiscais, e desde que se encontrem na mesma fase, poderão ser apensadas, se da apensação não resultar prejuízo para o cumprimento de formalidades especiais ou, por qualquer outro motivo, não comprometer a eficácia da execução.



A apensação tem de ser feita à execução mais adiantada, a qual se passa a designar por execução principal, sendo todos os termos processados nesta, mesmo os respeitantes aos processos apensados.

Em caso de apensação de execuções, o valor para efeitos de custas é o da soma de todas as dívidas exequendas, devendo fazer-se as reduções a que haja lugar em função da fase processual em que se encontrar a execução principal – alínea a) do artigo 7.º do Regulamento das Custas dos Processos Tributários, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 29/98, de 11 de Fevereiro, e alterado pelos Decretos-Lei n.ºs 257/98, e 307/2002, respectivamente, de 17 de Agosto e de 16 de Dezembro, pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, e ainda pelo Decreto-Lei n.º 36/2016, de 1 de Julho.

A apensação de execuções fiscais tem subjacente o princípio de economia processual. Situações existem em que a apensação dos processos de execução fiscal pode não se mostrar processualmente aconselhável, designadamente, quando se estiver em presença de execuções que tenham por finalidade a cobrança de dívidas de impostos liquidados por serviços dependentes da Autoridade Tributária e Aduaneira e execuções por dívidas liquidadas por outros departamentos do Estado ou de outras entidades de direito público. Assim, e a título de exemplo, refira-se que não devem ser apensadas execuções para cobrança de impostos com execuções para cobrança de dívidas do IFAP, IVV, INIR ou taxas moderadoras.

A apensação dos processos de execução pode ocorrer por iniciativa do órgão da execução fiscal, isto é, oficiosamente, ou a requerimento do executado. Há que referir que o legislador, através da Lei n.º 118/2019, de 17 de Setembro, alterou os normativos do artigo 179.º do CPPT, no sentido de impor ao órgão da execução fiscal o dever de fundamentar a decisão de indeferimento do pedido de apensação das execuções fiscais que correm termos contra o mesmo executado e que se encontrem na mesma fase processual.

Na estrutura de tramitação do processo de execução fiscal, a apensação de processos pode verificar-se, designadamente, na fase de instauração, na fase de citação e na fase de penhora. Em relação à fase de citação, em princípio, a apensação só deve ser possível se nos diversos processos a citação do



executado tiver sido efetuada através da mesma forma de citação, porquanto a modalidade de citação utilizada para citar o executado está diretamente dependente do valor da dívida exequenda¹⁰ - artigo 191.º do CPPT - o que implica a utilização de formas diversas de citação, salvo se a citação se efetuar através de transmissão eletrónica de dados. Esta metodologia é a utilizada pelos serviços da Administração Tributária, isto é, a forma de citação do executado é determinada, nos termos da lei, pelo valor da quantia exequenda.

Algo de idêntico deveria ocorrer nos processos que tramitam nas secções de processos executivos da Segurança Social, visto que, à exceção dos normativos do Decreto-Lei n.º 42/2001, de 9 de Fevereiro, toda a regulamentação do processo de execução fiscal da Segurança Social está prevista no Código de Procedimento e de Processo Tributário.

No entanto, a Segurança Social em 2001, por decisão dos seus órgãos estatutários, pouco tempo após a implementação das secções de processos executivos, decidiu aplicar a modalidade de citação através de carta registada com aviso de recepção a todos os processos, independentemente do valor da dívida exequenda.

Este procedimento não está de harmonia com o previsto no artigo 191.º do CPPT, porém, a inobservância das normas deste artigo não representa qualquer prejuízo para os executados, antes pelo contrário, pois, a Segurança Social em muitos processos está a fazer a citação do executado com excesso de formalismo, visto que apenas teria de fazer a citação através de carta simples ou de carta registada e está a fazê-la sempre através de carta registada com aviso de recepção.

Na fase de citação a apensação dos processos de execução fiscal apenas deve ser feita quando em todos tenha sido utilizada a mesma forma de citação, isto é, a citação pessoal ou, então, a citação provisória, podendo esta ser realizada através de simples carta, de carta registada.

A citação feita através de transmissão eletrónica de dados é considerada uma citação pessoal – n.º 4 do artigo 191.º do CPPT.

¹⁰ Dívida exequenda – Dívida que não foi paga no prazo de pagamento voluntário e evoluiu para cobrança coerciva.



O órgão da execução fiscal deve proceder à desapensação dos processos sempre que, em relação a qualquer das execuções fiscais apensadas, se verificarem circunstâncias de que possa resultar prejuízo para o andamento das restantes – n.º 4 do artigo 179.º do CPPT. Regista-se uma situação deste tipo em caso de dedução de oposição judicial em relação a uma execução ou quando em relação à dívida exequenda se encontrar pendente uma reclamação graciosa ou uma impugnação judicial.

A título de curiosidade refira-se que em processo de execução fiscal não era permitida a coligação de exequentes. Todavia, com as alterações introduzidas no CPPT, a Administração Tributária passou a poder coligar-se, no processo de execução fiscal, às instituições do sistema de solidariedade e segurança social. Nos termos do n.º 3 do artigo 178.º do CPPT, o processo de execução fiscal é instaurado e instruído nos serviços do maior credor. Disposições com idêntico sentido constam do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 42/2001, de 9 de Fevereiro, diploma que criou as secções de processo executivo do sistema de solidariedade e segurança social. Todavia, estas disposições não têm qualquer relevância prática, na medida em que poderemos, quase de certeza, afirmar que até hoje não se terão registado situações de coligação de exequentes e afigura-se-nos que só muito pontualmente se poderão verificar situações desta natureza.

3.2 CITAÇÃO E SEUS EFEITOS

A citação é o ato destinado a dar a conhecer ao executado de que foi proposta contra ele determinada execução ou a chamar a esta, pela primeira vez, pessoa interessada. Instaurada a execução e após o respectivo registo, o órgão da execução fiscal, mediante despacho a proferir na ou nas certidões de dívida ou na relação destas, ordenará a citação do executado.

Se os títulos executivos forem emitidos informaticamente e os processos instaurados eletronicamente, serão de imediato efetuadas as citações sem necessidade de previamente praticar qualquer outra formalidade ou acto - n.º 3 do artigo 188.º do CPPT. Na Administração Fiscal e na Segurança Social, logo que



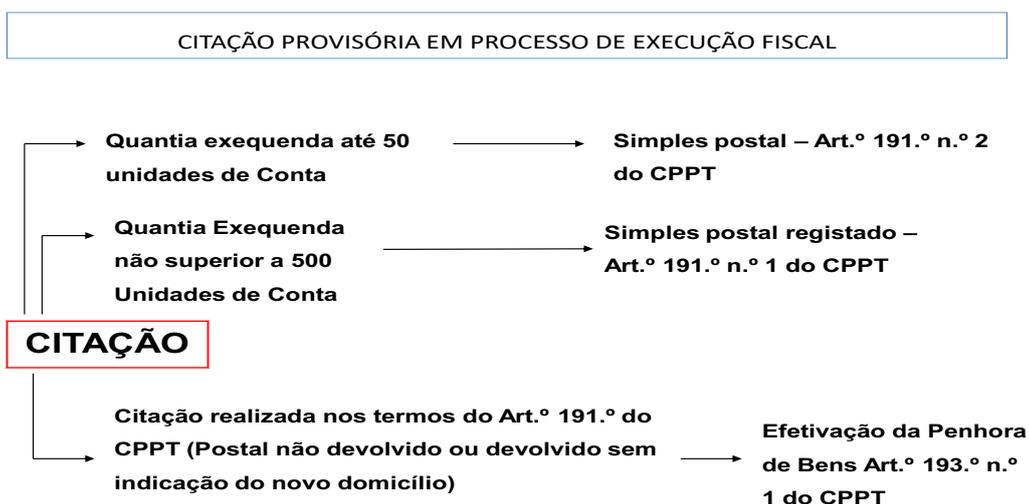
os processos de execução são instaurados é de imediato efetuada a citação do executado.

A citação é pessoal ou por edital. O n.º 1 do artigo 192.º do CPPT estabelece que as citações pessoais são efetuadas nos termos do Código de Processo Civil, sem prejuízo do disposto no artigo 191.º do CPPT em relação à citação através de transmissão eletrónica de dados.

Na execução fiscal existe um tipo específico de citação por via postal, a qual é realizada através de carta simples ou através de carta registada, consoante a dívida exequenda seja ou não de valor superior a cinquenta unidades de conta.

Atenta a natureza das dívidas que são cobradas em processo de execução fiscal, o legislador, com o propósito de dotar este da maior celeridade possível, instituiu este tipo específico de citação. Este tipo de citação não reveste a natureza de citação pessoal, razão pela qual se denomina de citação provisória.

Este tipo de citação é específica do processo de execução fiscal e visa obter maior simplicidade e celeridade na tramitação do processo, cujo desiderato consiste em trazer à execução o mais rápido possível o devedor, de modo a que este adote uma das atitudes previstas na lei.





O valor atual da unidade de conta (UC) é de € 102,00. Deste modo, quando a dívida exequenda não exceder € 5 100,00 (€ 102,00 X 50) a citação é realizada através de carta simples.

A unidade de conta vigorava por períodos de 3 anos e era equivalente a um quarto da remuneração mínima mais elevada que vigorasse em 1 de Outubro do ano anterior - artigos 5.º e 6.º do Decreto-Lei n.º 212/89, de 30 de Junho. Porém, através do Decreto-Lei n.º 34/2008, de 26 de Fevereiro, foi introduzida uma nova forma de cálculo e de atualização da unidade de conta processual. O n.º 2 do artigo 5.º do Regulamento das Custas Processuais estabelece que “[a] UC é atualizada anual e automaticamente de acordo com o indexante dos apoios sociais (IAS), devendo atender-se, para o efeito, ao valor da UC respeitante ao ano anterior”.

Em 1 de Janeiro de 2007 a UC passou a ser de € 96,00 e este valor deveria ter-se mantido até 31 de Dezembro de 2009. No entanto, a partir de 20 de Abril de 2009, por força da entrada em vigor do novo Regulamento das Custas Processuais, o valor da UC foi recalculado e passou a ser de € 102,00, sendo este valor correspondente a ¼ do indexante dos apoios sociais (IAS) para o ano de 2008 (artigo 2.º da Portaria n.º 9/2008, de 3 de Janeiro – € 407,41), arredondado à unidade Euro.

O valor da UC de conta mantém-se em € 102,00 em virtude da suspensão do regime de atualização do valor do indexante dos apoios sociais, o que tem vindo a suceder sistematicamente desde 2009, conforme artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 323/2009, de 24 de Dezembro, artigo 67.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro – Orçamento do Estado para 2011 – e alínea a) do artigo 79.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro - Orçamento do Estado para 2012.

O artigo 73.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março, mantém suspenso durante o ano de 2016 o regime de actualização anual do Indexante dos Apoios Sociais (IAS), mantendo-se em vigor o valor de € 419,22, estabelecido no artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 323/2009, de 24 de Dezembro. Embora o valor do indexante dos apoios sociais tenha sido alvo de atualização, impõe-se referir o normativo do artigo 266.º da Lei n.º 42/2016, de 28 de Dezembro, que estabelece que “[e]m 2017 é suspensa a atualização automática da unidade de conta processual (UC)



prevista no n.º 2 do artigo 5.º do Regulamento das Custas Processuais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 34/2008, de 26 de Fevereiro, mantendo em vigor o da valor da UC vigente em 2016”.

A citação pessoal é feita mediante:

- A entrega ao citando de carta registada com aviso de receção, nos casos de citação postal;
- Contato pessoal e direto de funcionário com o citando;
- Transmissão eletrónica de dados, nos termos definidos nos n.ºs 4 a 8 do artigo 191.º e n.º 1 do artigo 192.º do CPPT.

A citação por via postal ou através de transmissão eletrónica de dados é dirigida para o domicílio do executado, pelo que importa ter em consideração o conceito de domicílio fiscal constante do artigo 19.º da LGT.

Se o executado for uma pessoa singular, o seu domicílio fiscal corresponde ao local da sua residência habitual e se for uma pessoa coletiva corresponde ao da sede ou direção efetiva ou, na falta destas, do seu estabelecimento estável em Portugal.

Para ambos os tipos de executado – pessoa singular ou pessoa colectiva – o seu domicílio fiscal integra ainda a caixa postal eletrónica, nos termos previstos no serviço público de caixa postal electrónica¹¹- n.º 2 do artigo 19.º da LGT.

Atendendo a que, por força do n.º 12 do artigo 19.º da LGT, os executados que sejam sujeitos passivos do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas com sede ou direção efetiva em território português e os estabelecimentos estáveis de sociedades e outras entidades não residentes, bem como os sujeitos passivos residentes enquadrados no regime normal do imposto sobre o valor acrescentado, são obrigados a possuir caixa postal eletrónica, admite-se que a citação por transmissão eletrónica de dados será, em breve, a modalidade de citação mais utilizada pelos serviços da Administração Tributária.

¹¹ Resolução do Conselho de Ministros n.º 50/2006, de 5 de Maio, e Decreto-Lei n.º 112/2006, de 9 de Junho.



A Segurança Social ainda não procede à citação dos executados através de transmissão eletrónica de dados. Não obstante a autorização legislativa que constou do artigo 244.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, e a sua consagração no artigo 23.º-A do Código Contributivo, esta modalidade de citação ainda não foi implementada nas secções de processos executivos da Segurança Social. A autorização legislativa visava que o Governo legislasse no sentido de consagrar a possibilidade de serem efectuadas notificações e citações por transmissão eletrónica de dados no âmbito das relações jurídicas de vinculação e contributiva do sistema previdencial de segurança social ou do processo executivo.

No entanto, importa referir que o artigo 2.º do Decreto Regulamentar n.º 1-A/2011, de 3 de Janeiro, na redação introduzida pelo Decreto Regulamentar n.º 50/2012, de 25 de Setembro, e agora alterado e republicado pelo Decreto-Regulamentar n.º 6/2018, de 02 de Julho, diploma que procede à regulamentação do Código Contributivo, se refere à administração e o artigo 6.º-A do Decreto-Lei n.º 42/2001, de 9 de Fevereiro – Caixa postal eletrónica – estabelece que os executados em processos de execução fiscal por dívidas à segurança social são obrigados a possuir uma caixa postal eletrónica, em termos idênticos aos previstos no Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social, aprovado pela Lei n.º 110/2009, de 16 de Setembro. Naquele artigo á ainda referido que a obrigatoriedade de possuir caixa postal eletrónica será alvo de regulamentação em diploma próprio, o que até à presente data ainda não ocorreu.

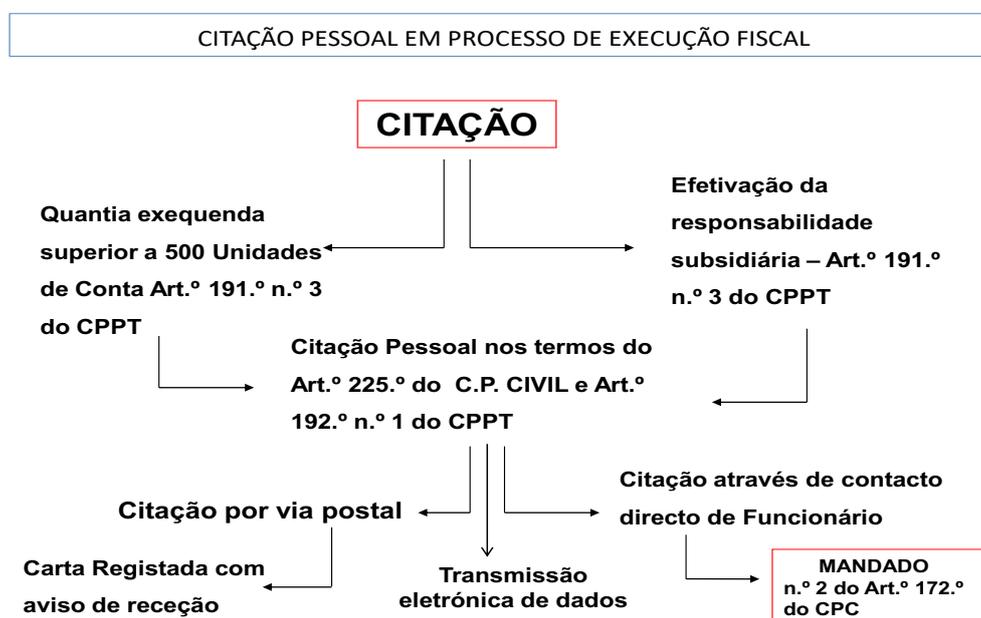
A citação através de transmissão eletrónica de dados considera-se realizada no quinto dia posterior¹² ao registo de disponibilização da citação no sistema de suporte ao serviço público de notificações eletrónicas associado à morada única digital ou na caixa postal eletrónica – n.º 6 do artigo 191.º do CPPT. A citação por transmissão eletrónica pode ser feita através dos envio de dados para o serviço

¹² Há que sublinhar que as notificações e as citações eletrónicas tinham regras iguais, porém, após a alteração do n.º 10 do artigo 39.º do CPPT, através da Lei n.º 119/2019, de 18 de Setembro, a notificação presume efetuada no décimo quinto dia posterior ao registo de disponibilização dos dados, enquanto que a citação, nos termos do n.º 4 do artigo 38.º-A e do n.º 6 do artigo 191.º do CPPT, continua a presumir se efetuado no quinto dia.



via-CTT, o qual corresponde à caixa postal eletrónica, mas se o contribuinte, ainda que obrigado pela lei, não tiver criado e comunicado à AT a sua caixa postal será citado, nos termos do artigo 38.º-A do CPPT¹³, na área reservada no Portal das Finanças.

A presunção prevista no n.º 6 do artigo 191.º do CPPT pode ser ilidida pelo executado caso a citação ocorra em data posterior por facto que não lhe possa ser imputado e o contribuinte prove que comunicou, nos termos do artigo 43.º do CPPT, a alteração da caixa postal eletrónica.



Quando o executado se encontrar ausente em parte incerta ou quando sejam incertas as pessoas a citar, nos termos do n.º 6 do artigo 225.º do CPC, a citação é feita através de edital. Do cotejo dos normativos dos n.ºs 4, 7 e 8 do artigo 192.º do CPPT, a citação é realizada através de edital quando se verificarem simultaneamente os seguintes requisitos:

¹³ O artigo 38.º-A do CPPT foi aditado através da Lei n.º 71/2018, de 31 de Dezembro, e foi objeto de regulamentação através da Portaria n.º 233/2019, de 25 de Julho.



- Quando for desconhecida a residência do executado, prestada no processo a informação de que o interessado reside em parte incerta ou devolvida a carta com a nota de não encontrado;
- Quando for efetuada a penhora dos bens do executado e continuar a não ser conhecida a residência do executado.

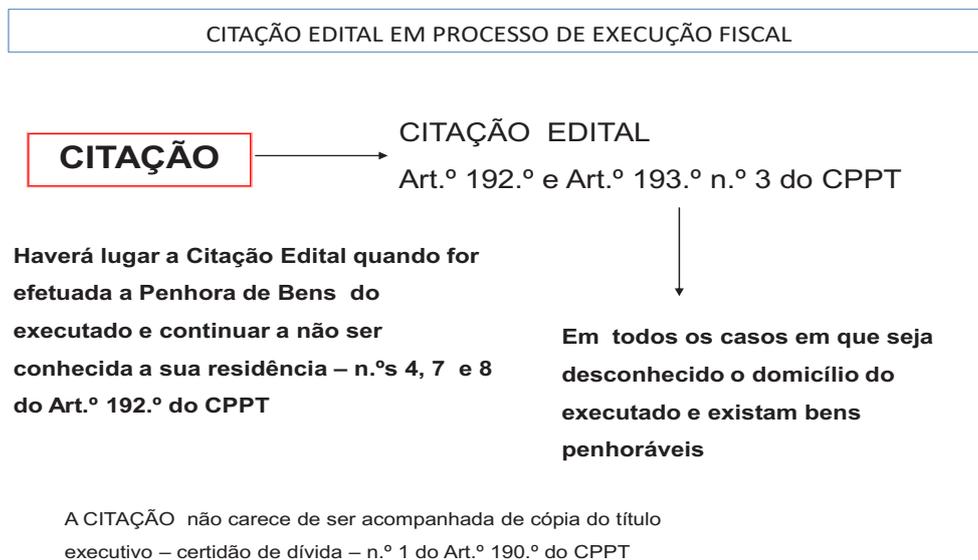
Quando o executado tiver de ser citado por edital, o que acontece quando a sua residência for desconhecida, e caso previamente tenham sido penhorados bens, o edital tem de integrar informação sobre a natureza dos bens penhorados, o prazo do pagamento e de oposição e a data e o local designados para a venda, sendo os mesmos afixados à porta da última residência ou sede do citando e publicados em dois números seguidos de um dos jornais mais lidos nesse local ou no da sede ou da localização dos bens – n.ºs 7 e 8 do artigo 192.º do CPPT e artigo 240.º do CPC. É de sublinhar que neste caso, os editais já não são só afixados no órgão de execução fiscal da área da última residência do executado, conforme se estabelece no n.º 7 do artigo 192.º do CPPT, o que se compreende visto que para assegurar a regularidade, transparência e uma adequada venda dos bens penhorados torna-se indispensável promover a publicidade útil e proporcional à natureza dos bens em causa.

Quanto ao conteúdo dos editais e anúncios deve atender-se ao disposto no n.º 8 do artigo 192.º do CPPT e no artigo 249.º do CPPT, com a aplicação dos aspetos relevantes para a execução fiscal e prescritos no artigo 241.º do CPC. A citação considera-se realizada no dia em que se publique o último anúncio ou, não havendo anúncios, no dia em que sejam afixados os editais – artigo 242.º do CPC. A publicação dos editais ou anúncios é feita a expensas do executado, entrando as despesas em regras de custas. Os editais e anúncios publicados serão juntos aos restantes documentos do processo de execução fiscal através de uma cópia e efectuada a indicação do título do jornal, a identificação da afixação, a respectiva data e o custo da publicação – artigo 31.º do CPPT e artigo 244.º do CPC.

Quando a citação for efetuada através de edital é necessário considerar uma dilação de 30 dias, sendo que neste caso o prazo para deduzir oposição só



começa a contar após findar o prazo da dilação – n.º 3 do artigo 245.º e n.º 2 do artigo 242.º do CPC.



A citação pessoal por via postal faz-se por meio de carta registada com aviso de receção dirigida ao executado e endereçada para o seu domicílio ou, tratando-se de pessoa coletiva ou sociedade, para a respetiva sede ou local onde funcionar normalmente a administração – artigos 228.º e 246.º do CPC.

Nos serviços da Administração Tributária, este tipo de citação é feita através de modelos oficialmente aprovados pelo Despacho Conjunto n.º 78/98, de 20 de Janeiro, dos Ministérios das Finanças e do Equipamento, do Planeamento e da Administração do Território - DR - II Série, n.º 27, de 02.02.98.

As pessoas coletivas e as sociedades são citadas na sua caixa postal eletrónica ou na pessoa de um dos seus administradores ou gerentes, na sua sede, na residência destes ou em qualquer lugar onde se encontrem. Não podendo efetuar-se a citação na pessoa do representante por este não ser encontrado pelo funcionário, a citação realiza-se na pessoa de qualquer empregado, capaz de transmitir os termos do ato, que se encontre na sede ou em alguma dependência



da pessoa coletiva ou sociedade – artigo 41.º do CPPT e n.º 3 do artigo 223.º do CPC. Todavia, a citação apenas deve ser feita na pessoa de um empregado caso não seja possível realizá-la por transmissão eletrónica de dados ou por via postal. Em conformidade com o artigo 246.º do CPC, a carta registada com aviso de receção deve ser enviada para a sede da executada inscrita no ficheiro central de pessoas coletivas do Registo Nacional de Pessoas Coletivas: Em caso de frustração da citação por via postal, em virtude de ser recusada a assinatura do aviso de receção ou o recebimento da carta por representante legal ou empregado da executada, o distribuidor postal, antes de devolver a carta, deve lavrar nota do incidente, considerando-se a citação efectuada face à certificação da ocorrência.

Nos restantes casos de devolução da carta é repetida a citação, enviando-se nova carta registada com aviso de receção, advertindo-se a executada que, em caso de devolução, é deixada a própria carta de modelo oficial, contendo todos os elementos legais exigíveis na citação, devendo o distribuidor do serviço postal certificar a data e o local exato em que depositou o expediente e remeter de imediato a certidão ao órgão da execução fiscal. Se o depósito da carta não for possível na caixa de correio da executada, o distribuidor postal deixa aviso, permanecendo a carta durante oito dias à sua disposição no estabelecimento postal devidamente identificado – n.º 5 dos artigos 228.º e 229.º do CPC.

A citação considera-se efetuada na data certificada pelo distribuidor do serviço postal ou, no caso de ter sido deixado o aviso, no 8.º dia posterior a essa data, presumindo-se que o destinatário teve oportuno conhecimento dos elementos que lhe foram deixados – n.º 2 do artigo 230.º do CPPT.

Se a pessoa coletiva ou sociedade se encontrar em fase de liquidação ou de insolvência, a citação terá de ser efetuada na pessoa do liquidatário judicial – n.º 3 do artigo 41.º e artigo 181.º do CPPT e artigo 26.º da LGT.

Por força do disposto no n.º 1 do artigo 190.º do CPPT, a citação deve conter os elementos previstos nas alíneas a), c), d) e e) do n.º 1 do artigo 163.º do CPPT ou, em alternativa, tem de ser acompanhada de cópia do título executivo e da nota indicativa do prazo para a oposição, para o pagamento em prestações ou do prazo para requerer a dação de bens em pagamento, bem como da indicação de que, nos casos referidos no artigo 169.º do CPPT e no artigo 52.º da LGT, a suspensão



da execução e a regularização da situação tributária dependem da efetiva existência de garantia idónea, cujo valor deve constar da citação, ou, em alternativa, da obtenção de autorização da sua dispensa.

De modo a clarificar a forma de citação e os elementos que esta deve conter nos casos em que no mesmo processo de execução fiscal estão a ser cobradas diversas dívidas, na maioria dos casos de reduzido valor, o legislador, através da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março – Orçamento do Estado para o ano de 2016 – introduziu no artigo 190.º do CPPT (n.ºs 7 e 8) novos normativos a determinar que, neste caso, os elementos a constar da citação devem ser referentes à globalidade das dívidas, indicando a sua natureza, o ano ou período a que se reportam e o seu montante global, considerando-se os executados apenas citados no quinto dia posterior à citação efectuada nos termos dos artigos 191.º a 193.º do CPPT. É aqui fixada uma espécie de uma dilação de cinco dias, comparativamente à citação referente ao processo de execução fiscal cujo objeto seja a cobrança de apenas uma dívida exequenda. Aquelas citações devem ainda sublinhar que os elementos relativos a cada uma das dívidas podem ser consultados no Portal das Finanças ou, no caso de sujeitos passivos não abrangidos pela obrigação prevista no n.º 12 do artigo 19.º da Lei Geral Tributária ou que não tenham optado por aderir ao serviço de caixa postal eletrónica, e desde que não possuam senha de acesso ao Portal das Finanças, a informação em causa pode ser obtida, gratuitamente, junto do órgão de execução fiscal.

Atendendo ao disposto no n.º 1 do artigo 224.º do CPC, a citação poderá ser efetuada em qualquer lugar onde seja encontrado o destinatário do ato, designadamente, quando se tratar de pessoas singulares, na sua residência ou no local de trabalho.

A citação provisória em processo de execução fiscal:

A execução fiscal é caracterizada pela simplicidade e celeridade. Daí que quando a dívida exequenda não exceda as 500 unidades de conta, a citação é efetuada, independentemente de despacho do órgão da execução, mediante simples carta. Esta é registada quando a dívida exequenda for superior a 50 unidades de conta.



Fora destes casos, bem como na efetivação da responsabilidade subsidiária, a citação é sempre pessoal – n.º 3 do artigo 191.º do CPPT.

As citações previstas no artigo 191.º do CPPT – todas as formas de citação – podem ser efetuadas através de transmissão eletrónica de dados, conforme prescrito no n.º 4 do artigo 191.º do CPPT. Porém, com a alteração dada a este preceito legal pela lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março – Lei do Orçamento do Estado para 2016 – a citação através de transmissão eletrónica passou a valer sempre como citação pessoal.

Em caso de citação provisória, efetuada nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 191.º do CPPT, se a carta não vier devolvida ou sendo devolvida, não indicar a nova morada do executado, o órgão da execução fiscal procede de imediato à penhora de bens.

O funcionário que proceder à diligência da penhora, se houver possibilidade, cita o executado pessoalmente, através de contato direto. Se tal não for possível, procede ao envio de carta registada com aviso de receção, com a informação de que, se não efetuar o pagamento ou não deduzir oposição no prazo de 30 dias, será designado dia para a venda dos bens penhorados.

Visto que antes da venda dos bens – n.ºs 2 e 3 do artigo 193.º do CPPT – o executado tem de ser citado pessoalmente, caso não seja conhecida a morada do executado, a citação far-se-á através de edital.

Sendo conhecida a nova morada do executado, e se esta não se localizar no mesmo concelho, pode ser enviada citação por via postal para citar o executado. Pois, devem ser esgotadas até à exaustão as possibilidades de citar o executado por via postal, tanto mais que o n.º 3 do artigo 172.º do CPC determina que “[a]s citações por via postal são enviadas diretamente para o interessado a que se destinam, seja qual for a circunscrição em que se encontre”. Só quando a citação por via postal ou por transmissão eletrónica de dados ficar frustrada é que o órgão da execução fiscal deve proceder à extração de carta precatória para o Serviço de Finanças deprecado proceder à citação e/ou à penhora de bens – artigos 185.º e 186.º do CPPT.

Pode não ter lugar o envio de carta precatória se for mais vantajoso para a execução e o órgão da execução fiscal a ser deprecado fizer parte da área do



órgão regional em que se integre o órgão da execução fiscal deprecante – n.º 3 do artigo 186.º do CPPT.

É de sublinhar que, em consequência da informatização e da desmaterialização dos procedimentos inerentes à tramitação do processo de execução fiscal, a extração de carta precatória tem vindo a cair em desuso, sendo atualmente um procedimento muito pouco utilizado.

A citação com hora certa em processo de execução fiscal:

Quando for conhecida a residência do executado, ainda que, por alguma razão, a citação por via postal não se consiga realizar, não pode ser utilizada a modalidade de citação edital. O edital, neste caso, estaria a ser utilizado indevidamente, situação que é suscetível de motivar nulidade insanável, com fundamento em falta de citação – art.º 188.º do CPC.

Sabendo-se que o executado reside ou tem a sede na morada conhecida, mas não podendo o funcionário proceder à citação por o não encontrar, deve aquele deixar ficar nota com a indicação de hora certa para a diligência na pessoa encontrada que estiver em melhores condições de a transmitir ao citando ou, quando tal for impossível, deve ser afixado o respetivo aviso no local mais indicado – citação com hora certa – artigo 232.º do Código de Processo Civil.

No dia e hora designados, o funcionário deve fazer a citação na pessoa do executado, se o encontrar. Não o encontrando, a citação deve ser efetuada na pessoa capaz que esteja em melhores condições de a transmitir ao citando, incumbindo-a, o funcionário, de transmitir o ato ao destinatário e sendo a certidão assinada por quem receber a citação. Não sendo possível obter colaboração de terceiros, a citação é feita mediante afixação da nota de citação no local mais adequado, devendo dela constar os elementos referidos no n.º 8 do artigo 192.º do CPPT e ainda a declaração de que o duplicado e documentos anexos ficam à disposição do citando no órgão da execução fiscal. A citação feita nestes termos considera-se pessoal, devendo intervir na diligência o funcionário e mais duas testemunhas – n.ºs 3 e 4 do artigo 190.º do CPPT e artigo 232.º do Código de Processo Civil.



Quando a citação for efectuada em pessoa diversa do executado ou haja consistido na afixação da nota de citação é essencial observar o formalismo estabelecido no artigo 233.º do CPC que prescreve que “[s]empre que a citação se mostre efectuada em pessoa diversa do citando, em consequência do disposto no n.º 2 do artigo 228.º e na alínea b) do artigo anterior (*artigo 232.º*), ou haja consistido na afixação da nota de citação nos termos do n.º 4 do artigo anterior (*artigo 232.º*), é ainda enviada, (...), no prazo de dois dias úteis, carta registada ao citando, comunicando-lhe:”

- a data e o modo por que o ato se considera realizado;
- o prazo para o oferecimento da defesa e as cominações aplicáveis à falta desta;
- o destino dado ao duplicado;
- e a identidade da pessoa em quem a citação foi realizada.

A propósito da perfeição e eficácia da citação importa atentar no que dispõe o artigo 43.º do CPPT, visto que por força destes normativos, os contribuintes estão obrigados a comunicar, no prazo de 15 dias, qualquer alteração do seu domicílio, sede ou caixa postal eletrónica. A falta de recebimento de qualquer aviso ou comunicação, devido a não cumprimento desta obrigação, não é oponível à Administração Tributária, sem prejuízo do que se dispõe na lei quanto à obrigatoriedade da citação e dos termos por que deve ser efectuada. Refira-se ainda que nos termos do n.º 4 do artigo 19.º da LGT é ineficaz a mudança de domicílio enquanto não for comunicada à Administração Tributária.

A citação pessoal também pode ser efectuada na pessoa do mandatário constituído pelo executado, nos termos prescritos no n.º 5 do artigo 225.º do Código de Processo Civil, contudo, a procuração terá de ser passada há menos de quatro anos e tem de atribuir ao mandatário poderes especiais para receber a citação.

Por outro lado, a citação que seja realizada em pessoa diversa do citando capaz de transmitir o conteúdo do ato, é equiparada à citação pessoal e presume-se,



salvo prova em contrário, que o executado dela teve oportuno conhecimento – n.º 4 do artigo 225.º do CPC.

Na efetivação da citação é indispensável aferir se a citação foi concretizada na pessoa do executado, porque, em caso contrário, este beneficia de uma dilação de cinco dias. Esta situação ocorre sempre que a citação tenha sido realizada nos termos do n.º 2 do artigo 228.º (carta entregue a qualquer pessoa que se encontre na sua residência ou local de trabalho) ou dos n.ºs 2 e 4 do artigo 232.º (citação feita em terceiro ou por afixação) do Código de Processo Civil. Esta dilação decorre da alínea a) do n.º 1 do artigo 245.º do CPC.

O prazo dilatatório é aquele que difere para certo momento a prática ou realização de um determinado ato ou o início da contagem de um outro prazo, este de natureza peremptória. O prazo peremptório é aquele que extingue o direito de praticar o ato – artigo 139.º do CPC. Assim, sempre que exista dilação, e uma vez realizada a diligência processual, inicia-se a contagem do prazo de dilação e após o decurso deste tem início o prazo peremptório, ou seja, o prazo para o interessado apresentar a defesa ou praticar outro tipo de ato.

A citação por mandado é uma forma de citação pessoal e que se pode consubstanciar no contato direto de funcionário com o executado. Neste tipo de citação deve ser entregue ao executado uma nota cujo teor o informa da natureza e montante da dívida, bem como dos prazos e atitudes que pode tomar após a citação, de tudo se lavrando certidão que é assinada pelo executado e pelo funcionário encarregado da diligência. Quando a pessoa citada não assinar, por não saber ou por se recusar, ou ainda quando a citação não se puder realizar, deve fazer-se intervir duas testemunhas que assinam a certidão da diligência – n.ºs 3 e 4 do artigo 190.º do CPPT.

Quando o executado se recusar a assinar a certidão de citação ou a receber o duplicado, o funcionário dá-lhe conhecimento de que o mesmo fica à sua disposição nos serviços, mencionando tais ocorrências na certidão do ato. Subsequentemente, os serviços devem notificar o executado, através de carta registada, com a indicação de que o duplicado da citação se encontra à sua disposição no órgão de execução fiscal – n.ºs 4 e 5 do artigo 231.º do CPC.



Em face do descrito, podemos concluir que, de acordo com o valor da quantia exequenda, a citação é feita através de uma das seguintes modalidades:

- Citação através de simples postal (carta);
- Citação através de postal registado (carta);
- Citação através de carta registada com aviso de receção;
- Citação através de transmissão eletrónica de dados;
- Citação através de mandado.

A citação através de edital não depende do valor da dívida exequenda, depende da circunstância de não ser conhecida a residência do executado ou este se encontrar em parte incerta e da efetivação ou não da penhora de bens do executado.

A citação edital apenas deve ocorrer quando, em termos reais e objetivos, se desconhecer o domicílio do executado, dado que, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 188.º do CPC, a utilização indevida de citação Edital pode provocar a falta de citação e, em consequência, pode estar-se, eventualmente, perante uma situação de nulidade no processo – al. a) do n.º 1 do artigo 165.º do CPPT.

Quando a citação pessoal for realizada através de carta registada com a visto de receção, o executado só está citado caso o aviso de receção tenha sido assinado, considerando-se a citação realizada no dia em que se mostrar assinado o aviso de receção, ainda que o aviso haja sido assinado por terceiro, presumindo-se, salvo demonstração em contrário, que a carta foi oportunamente entregue ao destinatário – n.º 1 do artigo 230.º do Código Processo Civil.

Este é o regime constante do CPC, porém, o regime jurídico da citação através de carta registada com aviso de receção em processo de execução fiscal foi substancialmente alterado em resultado das alterações introduzidas nos n.ºs 2 e 3 do artigo 192.º do CPPT. Podemos afirmar que em resultado deste novo regime, caso seja conhecido o domicílio do executado, deixou de existir frustração da citação efetuada através de carta registada com aviso de receção.



O atual regime desta modalidade de citação consta dos n.ºs 2 e 3 do artigo 192.º do CPPT, na redação introduzida pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, e materializa-se na circunstância da citação ser efetuada mediante carta registada com aviso de receção. E com a particularidade de a citação ser repetida através do envio de nova carta registada com aviso de receção, caso a carta vier devolvida ou o aviso de receção não vier assinado por o destinatário ter recusado a sua assinatura ou não ter procedido, no prazo legal, ao levantamento da carta no estabelecimento postal e não se comprovar que o contribuinte comunicou a alteração do seu domicílio ou sede fiscal, nos termos do artigo 43.º do CPPT. Neste caso, o executado é advertido de que a citação se considera efetuada na data certificada pelo distribuidor do serviço postal ou, no caso de ter sido deixado aviso, no 8.º dia posterior a essa data, presumindo-se que o citando teve conhecimento dos elementos que lhe foram deixados, sem prejuízo de fazer prova da impossibilidade de comunicação da alteração do seu domicílio ou sede.

Este novo regime da citação pessoal por via postal aplicável à execução fiscal é idêntico ao regime de citação previsto no artigo 229.º do CPC – domicílio convencional – razão pela qual o legislador entendeu não ser necessário fazer, no n.º 1 do artigo 192.º do CPPT, qualquer ressalva idêntica à que fez para a citação através de transmissão eletrónica de dados.

É inquestionável que a citação do executado através de carta registada com aviso de receção, nos termos do atual regime, facilita significativamente a concretização da citação pessoal e contribui para uma mais rápida extinção dos processos de execução fiscal e potencia maior celeridade na prática dos atos processuais.

Esta nova forma de efetuar a citação pessoal do executado vai contribuir para reduzir substancialmente as situações em que o órgão da execução fiscal vai ter de recorrer a outras modalidades de citação, isto é, efetuar a citação do executado através de contato pessoal de funcionário com o citando, recorrer à citação com hora certa ou à citação através de edital.

Em face deste novo regime de citação pessoal por via postal, previsto nos n.ºs 2 e 3 do artigo 192.º do CPPT, só não será possível proceder à citação pessoal do executado através de carta registada com aviso de receção quando for desconhecido o seu domicílio ou, então, quando o órgão da execução fiscal



estiver na posse de elementos idóneos que lhe permitam ter um grau de certeza muito forte e seguro de que o domicílio real do executado já não corresponde ao seu domicílio legal, isto é, ao domicílio inscrito na base cadastral da Administração Tributária ou indicado no título executivo.

Sem prejuízo do consagrado neste novo regime de citação pessoal, o órgão de execução fiscal, não está impedido, sempre que entender conveniente e mais adequado aos fins da execução fiscal, de proceder à citação do executado através de contato pessoal de funcionário com o citando – artigo 231.º do CPC.

Quando o aviso de receção for assinado por terceiro – n.º 1 do artigo 230.º do CPC – ou em caso de envio de uma segunda carta registada com aviso de receção, esta vier devolvida ou não vier assinado o aviso por o destinatário ter recusado a sua assinatura ou não ter procedido, no prazo legal, ao seu levantamento no estabelecimento postal – n.ºs 2 e 3 do artigo 192.º do CPPT – a efetivação da citação assenta numa presunção que pode ser ilidida pelo citando, bastando que faça prova que a carta não lhe foi oportunamente entregue, que não teve oportuno conhecimento dos elementos que lhe foram deixados ou da impossibilidade de comunicar a alteração do domicílio ou sede – n.º 4 do artigo 225.º do CPC e n.º 3 do artigo 192.º do CPPT.

A verdade é que, em face deste novo regime de citação por via postal, é muito mais fácil ao órgão da execução fiscal concretizar a citação pessoal do executado, circunstância que vai reduzir substancialmente a necessidade de recorrer à citação com hora certa, nos termos dos artigos 232.º e 233.º do CPC, passando esta a ter uma utilização muito residual.

Não obstante o que fica globalmente referido quanto às regras a observar nas diversas modalidades de citação do executado, os princípios da economia processual, da celeridade e da eficácia dos atos, aconselham, inquestionavelmente, que seja dada preeminência à realização da citação por transmissão eletrónica de dados ou por via postal.

Uma vez realizada a citação, o executado fica a saber que foi instaurada contra si uma execução fiscal, bem como fica na posse de elementos relativos à natureza,



proveniência e valor da dívida exequenda e acrescido. A citação também comunica ao executado os meios e prazos de que dispõe para tutela e defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos.

A citação tem de comunicar ao executado o prazo de que dispõe para deduzir oposição judicial à execução, para requerer o pagamento em prestações ou a dação em pagamento – artigo 189.º do CPPT.

O prazo de que o executado beneficia para reagir é de 30 dias a contar da citação e decorre dos n.ºs 1 e 3 do artigo 189.º e n.º 1 do artigo 203.º do CPPT, com excepção do pedido de pagamento em prestações que pode ser requerido até à marcação da venda dos bens penhorados.

Podemos, assim, afirmar que é através dos elementos constantes da citação que o executado fica a saber que o pedido de pagamento em prestações pode ser cumulativo com o pedido de dação de bens em pagamento, ficando aquele suspenso até este ser decidido pelo Ministro das Finanças, pela entidade em quem este tiver delegado ou pelo órgão executivo.

A hipótese de cumulação do pedido de dação de bens em pagamento com o pedido de pagamento em prestações está prevista no n.º 4 do artigo 189.º do CPPT.

Em face das alterações introduzidas pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, no artigo 189.º do CPPT, o prazo para formular aqueles pedidos deixou de ser coincidente, pelo que atualmente o prazo para requerer o pagamento em prestações é mais amplo que o prazo para requerer a dação de bens em pagamento. Caso o executado queira fazer um pedido cumulativo, nos termos descritos, tem de o fazer no prazo para a oposição judicial, sob pena da dação de bens ser indeferida por intempestividade.

Quando a citação for feita por mandado, deve ser entregue ao executado uma nota contendo todos os elementos acima referidos, de tudo se lavrando certidão que deve ser assinada pelo citando e pelo funcionário encarregado da diligência.

É, ainda, através da citação que o executado fica a saber se a dívida exequenda é ou não passível de pagamento em prestações.



É através da citação ou da nota que a acompanhe que o executado deve tomar conhecimento que, no caso da execução fiscal se encontrar suspensa com fundamento na pendência de reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição sobre o objeto da dívida exequenda, pode requerer, no prazo de 15 dias a contar da notificação da decisão proferida naqueles processos, o pagamento em prestações ou a dação de bens em pagamento, nos termos do n.º 8 do artigo 189.º do CPPT. Este prazo só é relevante para o pedido de dação de bens em pagamento, visto que o pedido de pagamento em prestações pode ser efetuado até à marcação da venda – n.º 1 do artigo 196.º do CPPT. Por outro lado, caso a garantia que justificou a suspensão do processo de execução fiscal consista na penhora de bens, o prazo previsto no n.º 8 do artigo 189.º do CPPT exige ou implica que a venda não seja marcada enquanto não decorrer aquele prazo de 15 dias a contar da notificação da decisão proferida no respetivo processo gracioso ou judicial.

Na sequência da citação, o executado pode adotar uma das seguintes atitudes:

- realizar o pagamento da quantia exequenda e acrescido;
- requerer o pagamento em prestações, se a dívida admitir o pagamento fracionado;
- requerer a dação de bens em pagamento;
- deduzir oposição judicial.

Se a citação do executado ou de outro interveniente no processo de execução fiscal não for realizada com a observância dos requisitos legais previstos na lei, pode daí resultar que os atos subsequentes tenham de ser anulados, na medida em que a preterição de formalidades na realização da citação, quando possa prejudicar a defesa do interessado, é susceptível de motivar a existência de nulidade insanável.

No artigo 165.º do CPPT, o legislador estabeleceu as situações que, no âmbito da execução fiscal, constituem nulidades insanáveis, a saber:



- A falta de citação, quando possa prejudicar a defesa do interessado;
- A falta de requisitos essenciais do título executivo, quando não puder ser suprida por prova documental.

Estas nulidades são de conhecimento oficioso e podem ser arguidas pelo executado ou por quem demonstre interesse legítimo até ao trânsito em julgado da decisão final. A decisão considera-se passada ou transitada em julgado, logo que não seja susceptível de recurso ordinário, ou de reclamação nos termos dos artigos 614.º e 627.º do CPC – artigo 628.º do Código de Processo Civil.

A declaração de nulidade de alguns atos do processo de execução fiscal tem por efeito a anulação dos termos subsequentes do processo que deles dependam absolutamente, aproveitando-se as peças úteis ao apuramento dos factos.

A falta de citação só constitui nulidade se a sua não efectivação puder ter prejudicado a defesa do interessado. Contudo, só ocorre falta de citação quando o respetivo destinatário alegue e demonstre que não chegou a ter conhecimento do ato por motivo que lhe não pode ser imputado – n.º 6 do artigo 190.º do CPPT.

A possibilidade de prejuízo existe quando ficar precluída, pelo decurso do prazo, a oportunidade de deduzir oposição judicial. Outra situação em que se pode registar prejuízo para o interessado é no caso de falta de citação do cônjuge do executado, quando esta tiver de ocorrer nos termos do n.º 1 do artigo 239.º do CPPT, ou no caso de falta de citação dos credores quando, em face do n.º 3 do artigo 240.º do CPPT, o órgão de execução fiscal tiver de proceder à convocação de credores titulares de ónus reais sobre os bens penhorados.

O artigo 188.º do CPC identifica várias situações cuja ocorrência pode determinar que exista falta de citação. Pela sua importância no domínio da tramitação do processo de execução fiscal, refere-se a utilização indevida da citação edital – alínea c) do n.º 1 do artigo 188.º do CPC. A utilização indevida de edital implica que exista falta de citação.

A nulidade insanável por falta de requisitos essenciais no título executivo – alínea b) do n.º 1 do artigo 165.º do CPPT – só ocorre se na certidão de dívida faltar algum dos elementos enunciados no artigo 163.º do CPPT. Todavia, neste caso, a nulidade só ocorre se a falta de requisitos não poder ser suprida por prova



documental, através de documentos integrados no processo ou por via de solicitação à entidade que tiver procedido à emissão da certidão de dívida.

A jurisprudência distingue entre nulidade por falta de citação e nulidade de citação por inobservância das formalidades prescritas no artigo 190.º do CPPT. A este propósito veja-se a posição jurisprudencial firmada no acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, tirado no processo n.º 07845/14, Secção de Contencioso Tributário, 2.º Juízo, datado de 10.07.2014, em que se refere que:

“i. A falta de citação é distinta da nulidade de citação, ocorrendo a primeira quando se verificar uma situação enquadrável nas alíneas a) a d) do n.º 1 do art.º 195.º do CPC e, para além disso, o respetivo destinatário alegar e demonstrar que não chegou a ter conhecimento do ato, por motivo que lhe não foi imputável (artigo 190.º, n.º 6, do CPPT); a nulidade da citação ocorre quando a citação tenha sido realizada, mas não tenham sido observadas as formalidades prescritas na lei (artigo 198.º, n.º 1, do CPC).

ii. Só a falta de citação, e não também a nulidade de citação, é enquadrável na alínea a) do n.º 1 do artigo 165.º do CPPT e, por isso, só aquela pode constituir nulidade insanável do processo de execução fiscal quando possa prejudicar a defesa do interessado, a qual pode ser conhecida oficiosamente ou na sequência de arguição, até ao trânsito em julgado da decisão final (n.º 4 do mesmo art.º 165.º do CPPT).

iii. De acordo com o disposto no artigo 190.º, n.º 6, do CPPT, só ocorre falta de citação quando o respetivo destinatário alegue e demonstre que não chegou a ter conhecimento do acto, por motivo que lhe não foi imputável.

iv. De acordo com o disposto no artigo 198.º, n.º 4, do CPC (o art.º 191.º, n.º 4, do actual CPC) a arguição da nulidade da citação só é atendida se a falta cometida puder prejudicar a defesa do citado.

v. A expedição da carta registada a que se refere o art.º 241.º do CPC (atualmente o art.º 233.º), não é considerada pela lei uma formalidade essencial, mas antes uma formalidade necessária que cumpre um dever de informação e garantia, pelo que a sua omissão cabe na previsão do art.º 198.º do CPC.



A nulidade da citação só pode ser conhecida na sequência de arguição do interessado e, em regra, no prazo que tiver sido indicado para a dedução da oposição, sendo que o prazo legal para deduzir oposição é de 30 dias (art.º 203.º, n.º 1 do CPPT).”

Em face desta distinção estabelecida pela jurisprudência importa sublinhar a forma como deve ser arguida pelo interessado a nulidade em cada uma das situações: Assim, se se estiver perante uma nulidade insanável provocada por falta de citação – alguma das situações elencadas no artigo 188.º do CPC – o vício de lei deve ser invocado, a todo o tempo, mediante requerimento do interessado dirigido ao órgão de execução fiscal.

Apresentado o requerimento o órgão de execução fiscal deve proceder à apreciação do pedido e, em função de decisão ponderada e fundamentada, corrigir a situação ou indeferir a pretensão do requerente. Em caso de indeferimento e uma vez notificada a decisão, nos termos dos normativos dos artigos 276.º a 278.º do CPPT, o interessado pode, no prazo de dez dias a contar da notificação da decisão do órgão de execução fiscal, apresentar reclamação para o juiz do tribunal tributário de 1.ª instância.

A nulidade da citação motivada por irregularidade ou inobservância dos formalismos prescritos no artigo 190.º do CPPT deve ser arguida na oposição judicial e no prazo estabelecido para esta, ou seja, no prazo de 30 dias a contar da citação pessoal – art.º 203.º do CPPT.

Não obstante esta posição da jurisprudência, que também se observa no ponto v do acórdão acima transcrito, nada impede que o interessado também invoque a nulidade da citação perante o órgão de execução fiscal, mas neste caso deve apresentar o requerimento no prazo para a oposição judicial e não a todo o tempo, como acontece no caso de nulidade insanável por de falta de citação.



3.3 A REAÇÃO DO EXECUTADO APÓS A CITAÇÃO

O sujeito passivo da relação jurídica tributária/contributiva ou qualquer outro obrigado tributário que seja devedor de um tributo deve, nos termos da lei, efetuar o seu pagamento no prazo de pagamento voluntário. A execução fiscal é um resultado direto e conseqüente do incumprimento das obrigações tributárias por parte dos contribuintes. Genericamente, decorrido o prazo legal de entrega ou de pagamento dos tributos, os serviços que têm a seu cargo a gestão tributária procedem à extração de um título executivo para promover a execução do património do devedor relapso. Daí que, embora a cobrança coerciva surja na sequência de um procedimento de liquidação ou de autoliquidação, instaurado o processo de cobrança coerciva, o devedor do tributo assume a qualidade de executado, não perdendo, no entanto, a tutela plena e efectiva dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, direitos que estão constitucionalmente consagrados. Deste modo, o devedor do tributo teve conhecimento prévio da dívida por via da notificação da liquidação ou da quantificação do imposto (autoliquidação).

Perante o não pagamento atempado do tributo, e não obstante o referido, o sujeito passivo da relação jurídica tributária/contributiva continua a beneficiar da prerrogativa de poder impugnar a liquidação para discutir a sua legalidade ou para colocar em crise a exigibilidade da dívida.

O exercício da atividade tributária, nas suas diversas vertentes, faz-se num quadro de princípios e de direitos e obrigações, quer dos contribuintes, quer do credor tributário. Este último tem o direito à cobrança dos seus créditos, assim o exigem os princípios da legalidade e da indisponibilidade dos créditos tributários, bem como, o executado tem o direito de que o seu património apenas seja executado, depois de esgotadas todas as condições e possibilidades que a lei prescreve no sentido de garantir a tutela plena e efetiva dos seus direitos e interesses legalmente protegidos.

A lei impõe que a venda dos bens do executado apenas possa ocorrer após a citação pessoal do contribuinte. Como já foi referido, a citação destina-se a dar a conhecer ao devedor que foi instaurado contra ele um procedimento executivo e a



informá-lo das diversas reações ou atitudes, que na sequência da citação, pode adotar para acionar ou requerer todos os mecanismos legais, no sentido de criar condições que, de acordo com a sua situação económica e financeira, lhe permitam proceder ao pagamento da dívida exequenda e acrescido.

O Estado de Direito e o acervo de direitos que este consagra à generalidade dos contribuintes, independentemente da sua natureza, qualidade, condição ou estatuto, impõe que, previamente à execução do património e de forma igualitária e imparcial, o executado em processo de execução fiscal tenha a oportunidade de efetuar o pagamento da dívida através da concessão de novo prazo de pagamento, integrando este o pagamento integral, o pagamento fracionado, na forma de pagamento por conta ou na modalidade de pagamento em prestações. O executado pode ainda usufruir da possibilidade de extinguir a dívida através da dação de bens em pagamento. É evidente que os direitos que assistem ao credor tributário impõem que todas estas modalidades de extinção da dívida tributária/contributiva sejam efetivadas no quadro das condições especificamente reguladas na lei, razão pela qual, subsequentemente, vamos analisar e discorrer sobre todas estas formas de pagamento da dívida exequenda e acrescido.

3.3.1 PAGAMENTO DA DÍVIDA EXEQUENDA E ACRESCIDO

Através do artigo 84.º do CPPT ficamos a saber o que constitui pagamento voluntário das dívidas de impostos e demais prestações tributárias, correspondendo esta modalidade de pagamento àquele que é efectuado dentro do prazo estabelecido nas leis tributárias ou fixado na respetiva notificação da liquidação do tributo.

O processo de execução fiscal constitui a forma processual de proceder à cobrança coerciva das dívidas ao Estado e a outras pessoas colectivas de direito público.

No âmbito da tramitação da execução, o contribuinte, já na condição de executado, ainda pode proceder à extinção da dívida através de pagamento voluntário.



Este tipo de pagamento acontece quando, na sequência da citação e ainda que realizado em momento posterior ao termo do prazo para deduzir oposição judicial, o executado proceder ao pagamento total ou parcial da dívida exequenda e acrescido.

Na execução fiscal, o pagamento voluntário também pode ser efetuado por terceiro, podendo, inclusive, este ficar sub-rogado nos direitos da entidade exequente. A sub-rogação como instituto de natureza tributária está consagrada no artigo 41.º da LGT e nos artigos 91.º e 92.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

O instituto da sub-rogação concretiza-se em dois momentos. Num primeiro momento, em requerimento dirigido ao órgão da execução fiscal ou ao Chefe do Serviço de Finanças (se a execução fiscal ainda não estiver instaurada), o terceiro solicita o pagamento e invoca os requisitos da sub-rogação. A entidade requerida, após a análise da verificação dos requisitos – interesse legítimo ou autorização do devedor – em caso afirmativo, autoriza a efectivação do pagamento.

Num segundo momento, e após a certificação de que o pagamento integral da dívida – quantia exequenda e acrescido – foi concretizado, o Chefe do Serviço de Finanças ou o órgão da execução fiscal, através de novo despacho, determina a sub-rogação do terceiro, sendo este despacho, nos termos do n.º 4 do artigo 91.º do CPPT, notificado ao sub-rogado e ao devedor.

A dívida paga pelo sub-rogado conserva as garantias, privilégios e processo de cobrança de que a entidade exequente originária beneficiava, podendo o sub-rogado requerer o prosseguimento da execução fiscal para ser cobrado ao executado o valor que o terceiro tiver pago, acrescido de juros contados à taxa fixada na lei civil, caso o sub-rogado tenha pedido a liquidação destes juros.

Quando o sub-rogado, nos termos do n.º 2 do artigo 92.º do CPPT, tiver requerido o prosseguimento da execução fiscal, ou tenha requerido a sua instauração, o devedor, consoante a situação concreta do processo, será notificado ou citado – n.º 2 do artigo 174.º do CPPT.

Ao sub-rogado não é permitido proceder ao pagamento da dívida em regime prestacional, dado que nos termos do artigo 91.º e n.º 12 do artigo 196.º do CPPT,



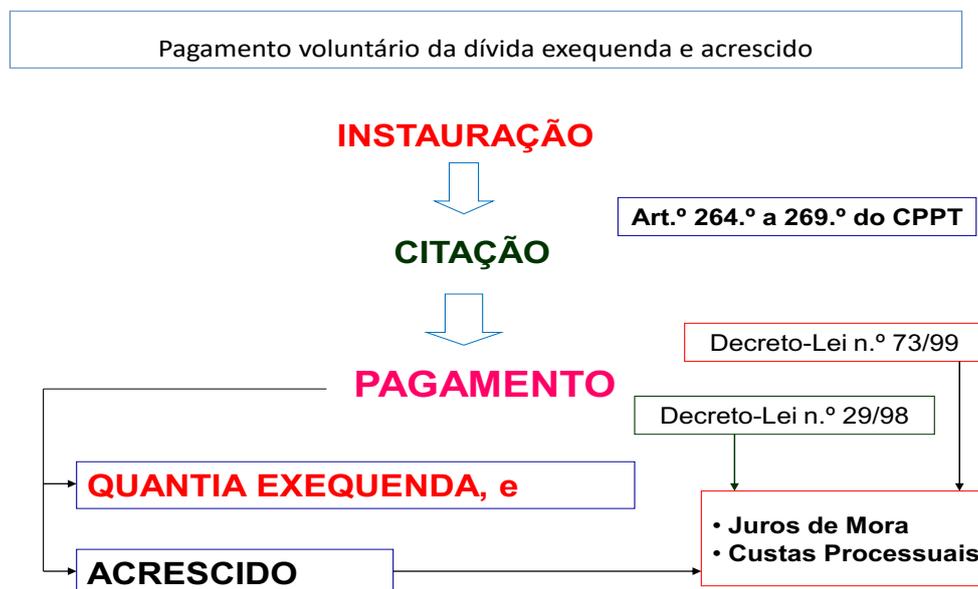
a sub-rogação só pode ser autorizada após o efetivo e integral pagamento da dívida.

Se um terceiro assumir a dívida do executado – n.º 9 do artigo 196.º do CPPT – só após o integral pagamento da dívida exequenda e acrescido – pagamento de todas as prestações mensais – é que aquele é sub-rogado – n.º 12 do artigo 196.º do CPPT - nos direitos referidos no n.º 1 do artigo 92.º do CPPT.

Quando a execução tiver sido paga por terceiro sub-rogado e o processo, por motivo que lhe seja imputável, ficar parado por período superior a 6 meses, pode o executado ou qualquer credor requerer o levantamento da penhora - n.º 2 do artigo 235.º do CPPT.

A sub-rogação é uma figura jurídica que está prevista no artigo 589.º e seguintes do Código Civil e que também é admitida no processo de execução fiscal, é, no entanto, um tipo de pagamento muito específico e aplicável em situações muito particulares.

O pagamento voluntário da quantia exequenda implica que o executado proceda não só ao pagamento da dívida exequenda, mas, outrossim, do acrescido. O acrescido é constituído pelos juros de mora e pelas custas processuais.





O regime de juros de mora aplicável no processo de execução fiscal é o das dívidas ao Estado e a outras entidades de direito público, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março.

Este regime de juros de mora é, na Administração Fiscal, aplicável com as especificidades decorrentes do artigo 44.º da LGT e, no caso da Segurança Social, com as especificidades previstas nos artigos 211.º e 212.º do Código Contributivo.

Os juros de mora começam a vencer-se sempre que as dívidas não sejam pagas no prazo legal de pagamento – artigo 86.º do CPPT e artigo 211.º do Código Contributivo.

O normativo inserto no n.º 1 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março, estabelece que a taxa de juros de mora tem vigência anual com início em 1 de Janeiro de cada ano, sendo apurada e publicitada pelo Instituto de Gestão da Tesouraria e do Crédito Público, atual Agência de Gestão da Tesouraria e da Dívida Pública (IGCP, E. PE.), através de aviso a publicar no *Diário da República*, até ao dia 31 de Dezembro do ano anterior.

A taxa dos juros de mora só passou a ser anual a partir de 2011, sendo que até 31.12.2010, a taxa era liquidada por cada mês de calendário ou fracção do mês. Esta última regra é a que ainda se aplica na Segurança Social, visto que o n.º 1 do artigo 211.º do Código Contributivo estabelece que “[p]elo não pagamento de contribuições e quotizações nos prazos legais, são devidos juros de mora por cada mês de calendário ou fracção”. Esta norma do Código Contributivo é uma norma especial em relação ao n.º 1 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março, constituindo esta a lei geral sobre a liquidação de juros de mora. Aquela norma prevalece sobre a lei geral, porquanto se tem aqui de aplicar o normativo constante do n.º 3 do artigo 7.º do Código Civil que prescreve que “[a] lei geral não revoga a lei especial, excepto se outra for a intenção inequívoca do legislador”.

Taxa dos juros de mora desde 1997 até 31.12.2020:



ANO	TAXA
1997	2,0%
1998	1,0%
1999 (Janeiro a Maio)	1,5%
1999 (Junho a Dezembro)	1,0%
2000	1,0%
2001	1,0%
2002	1,0%
2003	1,0%
2004	1,0%
2005	1,0%
2006	1,0%
2007	1,0%
2008	1,0%
2009	1,0%
2010	1,0%
2011 (<i>anual</i>)	6,351%
2012 (<i>anual</i>)	7,007%
2013 (<i>anual</i>)	6,112%
2014 (<i>anual</i>)	5,535%
2015 (<i>anual</i>)	5,476%
2016(<i>anual</i>)	5,168 %
2017(<i>anual</i>)	4,966%
2018(<i>anual</i>)	4,857%
2019(<i>anual</i>)	4,825%
2020(<i>anual</i>)	4,786%

Nos termos do artigo 212.º do Código Contributivo, a taxa de juros de mora aplicável na Segurança Social é igual à estabelecida no regime geral dos juros de mora para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas e é aplicada nos mesmos termos.



Porém, na Segurança Social, a partir de 1 de Julho de 2018, a liquidação de juros de mora deixou de estar limitada ao período temporal estabelecido no n.º 1 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março, normativo que estabelece um prazo máximo de cinco anos para liquidação dos juros de mora, excepto no pagamento em regime prestacional, situação em que o limite máximo de liquidação dos juros é de oito anos, porquanto, através Decreto-Regulamentar n.º 6/2018, de 02 de julho, foi aditado ao Decreto-Regulamentar n.º 1-A/2011, de 03 de Janeiro, a estabelecer que “[p]ara efeitos do disposto nos artigos 187.º e 211.º do Código, o cálculo de juros de mora tem lugar desde a data em que deveria ter sido cumprida a obrigação contributiva até à data do pagamento da dívida, e interrompe-se ou suspende-se nos mesmos termos”.

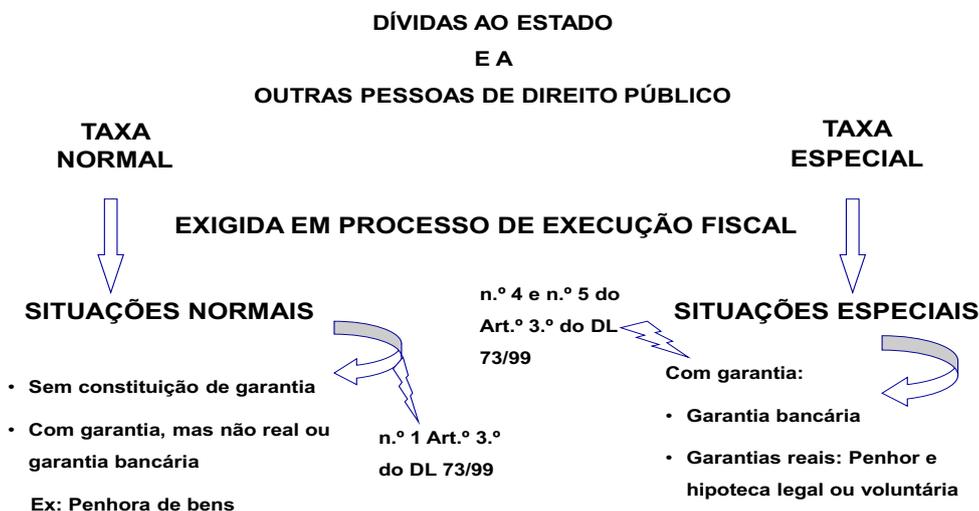
Verifica-se, assim, que na Segurança Social e na Administração Fiscal, atualmente, não se aplicam as regras previstas no artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março, visto que, por força do n.º 3 do art.º 7.º do Código Civil, se impõe a aplicação das normas especiais aplicáveis à liquidação dos juros de mora, quer na Segurança Social, quer na Administração Fiscal.

Com efeito, na Administração Fiscal, prevalece o normativo do n.º 2 do artigo 44.º da LGT, na redação introduzida pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, que estabelece que “[o]s juros de mora aplicáveis às dívidas tributárias são devidos até à data do pagamento da dívida”. Deste modo, na Administração Fiscal os juros de mora começam a vencer-se no dia imediato ao termo do prazo legal de pagamento e são contados até ao dia da realização do pagamento – artigo 44.º da LGT e artigo 86.º do CPPT. Esta é a situação que, agora, também se verifica na Segurança Social, por força do artigo 81.º-A do Decreto-Regulamentar n.º 1-A/2011, de 03 de Janeiro.

Há que referir que a taxa normal de juros de mora é reduzida a metade – taxa especial – se a garantia constituída/prestada pelo executado assumir a forma de garantia real ou de garantia bancária. As garantias reais relevantes para efeitos de redução da taxa de juros de mora são o penhor e a hipoteca legal ou voluntária. Só beneficia da redução da taxa de juros de mora a dívida exequenda efetivamente coberta pelas garantias reais ou por garantia bancária – n.ºs 4 e 5 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março.



O REGIME DOS JUROS DE MORA – DECRETO-LEI N.º 73/99, DE 16 DE MARÇO



No processo de execução fiscal as custas processuais são liquidadas com base no Regulamento das Custas dos Processos Tributários (RCPT) em relação aos actos e procedimentos da competência do órgão da execução fiscal. Quando na execução fiscal estiverem em causa incidentes, por exemplo, a dedução de oposição judicial, embargos de terceiro ou reclamação do artigo 276.º do CPPT, que, nos termos do artigo 151.º do CPPT, impliquem a subida do processo de execução fiscal ao Tribunal Tributário de 1.ª instância, as custas processuais são liquidadas com base no Regulamento das Custas Processuais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 34/2008, de 26 de Fevereiro, na redacção introduzida pela Lei n.º 7/2012, de 13 de Fevereiro.

A execução fiscal está sujeita a custas, as quais compreendem a taxa de justiça e os encargos.

Os encargos estão identificados no artigo 20.º do RCPT e, no processo de execução fiscal, o seu reembolso não pode exceder o montante das despesas efectivamente realizadas – n.º 4 do artigo 20.º do RCPT. Nos processos cujo valor em dívida tenha alguma dimensão os encargos devem ser calculados com base na norma do n.º 2 do artigo 20.º do RCPT que dispõe que “[o] reembolso com



despesas de papel, fotocópias e outro expediente, bem como os encargos referidos nas alíneas e) e f), é calculado à razão de três quartos de UC nas primeiras 50 folhas ou fracção do processado e de um oitavo de UC por cada conjunto subsequente de 25 folhas ou fracção do processado”.

As normas do artigo 7.º do RCPT estabelecem o valor atendível para liquidação da taxa de justiça no processo de execução fiscal e respectivos incidentes, as quais dispõem que

- Na execução, o montante da dívida ou dívidas exequendas, o da parte restante quando tiver havido anulação parcial ou, em qualquer caso, o do produto dos bens liquidados, quando for inferior;
- Na execução a requerimento do sub-rogado, o da dívida inicial, com a limitação referida na parte final do ponto anterior;
- No levantamento da penhora a requerimento do executado ou de qualquer credor, o dos bens penhorados.

No processo de execução fiscal a taxa de justiça é liquidada em função do valor da quantia exequenda, sendo que, nos termos do n.º 3 do artigo 9.º do RCPT, a taxa de justiça não pode exceder o montante da quantia exequenda.

A norma da alínea b) do n.º 1 do artigo 14.º do RCPT, na redação introduzida pelo Decreto-Lei n.º 36/2016, de 1 de Julho, estabelece uma redução da taxa de justiça em função da fase do processo de execução fiscal. A taxa de justiça é reduzida a um terço sempre que o pagamento seja realizado durante os 30 dias após a citação. A alínea c) do n.º 2 do artigo 14.º do RCPT, estabelece que a taxa de justiça é reduzida a três quartos quando o pagamento se efectuar através de regime prestacional legalmente autorizado, desde que o respectivo plano seja pontual e integralmente cumprido. Esta redução da taxa de justiça no pagamento em prestações foi reintroduzida pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro – Orçamento do Estado para 2012 – visto que entre a entrada em vigor do RCPT e 31.12.2011, no pagamento em prestações, a taxa de justiça era paga pela totalidade. Em relação aos pagamentos por conta, realizados nos termos do n.º 3



do artigo 264.º do CPPT, face ao disposto no artigo 14.º do RCPT, é imperioso concluir que a taxa de justiça é devida na totalidade.

A alínea b) do n.º 2 do artigo 14.º do RCPT, outrossim, previa uma redução a três quartos da taxa de justiça quando a dívida fosse paga após a citação pessoal e dentro do prazo para a oposição judicial, porém, esta redução foi eliminada em virtude da revogação daquela norma através do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 36/2016, de 1 de Julho.

3.3.2 PAGAMENTO EM PRESTAÇÕES

O devedor que não possa cumprir integralmente e de uma só vez o pagamento da dívida tributária pode requerer o pagamento em prestações, nos termos que a lei fixar – artigo 42.º da LGT.

Antes da instauração da execução fiscal, o pagamento do IRS e do IRC pode ser requerido em prestações, nos termos do artigo 29.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 492/88, de 30 de Dezembro.

As dívidas à Segurança Social podem ser regularizadas em regime prestacional nos termos previstos no artigo 189.º do Código Contributivo e no artigo 81.º do Decreto Regulamentar n.º 1-A/2011, de 03 de Janeiro. Na Segurança Social, uma vez instaurado o processo de execução fiscal, o pagamento em prestações pode ser requerido nos termos e prazos prescritos no artigo 196.º do CPPT, com as especificidades estabelecidas no artigo 13.º do Decreto-Lei n.º 42/2001, de 9 de Fevereiro, na redacção introduzida pelo Decreto-Lei n.º 128/2015, de 7 de Julho, e mais recentemente pelo Decreto-Lei n.º 35-C/2016, de 30 de Junho.

O pagamento das dívidas ao Estado e a outras entidades de direito público, caso estejam a ser exigidas em processo de execução fiscal, pode ser requerido em prestações, mediante requerimento dirigido ao órgão da execução fiscal – artigo 196.º do CPPT.

O pagamento em prestações pode ser autorizado quando a situação económica do executado não lhe permitir pagar a dívida de uma só vez. Todavia, o número



de prestações autorizadas não deve ser superior a trinta e seis e o valor de qualquer prestação não deve ser inferior a uma unidade de conta.

Quando o valor da dívida exequenda exceder as 500 unidades de conta, e caso o executado demonstre notórias dificuldades financeiras, pode o número de prestações ser alargado até sessenta meses, não podendo, neste caso, o valor de cada prestação mensal ser inferior a 10 unidades de conta.

Quando as dívidas estiverem a ser exigidas no âmbito de um plano de recuperação económica legalmente previsto, se demonstre a indispensabilidade da medida e, ainda, quando os riscos inerentes à recuperação dos créditos o tornem recomendável, a Administração Tributária pode estabelecer que o regime prestacional seja alargado até ao limite máximo de 150 prestações, não podendo qualquer prestação mensal ser de valor inferior a dez unidades de conta.

Nos termos do artigo 197.º do CPPT, a competência para autorizar o pagamento em regime prestacional é do órgão da execução fiscal – Diretor de Finanças – que, nos termos da lei, pode delegar em funcionário qualificado.

O artigo 13.º do Decreto-Lei n.º 42/2001, de 9 de Fevereiro, na redação introduzida pelos Decretos-Lei n.ºs 63/2014, 128/2015 e 35-C/2016, respectivamente, de 28 de Abril, 7 de Julho e de 30 de Junho, contém disposições específicas em relação a quem é dirigido o pedido de pagamento em prestações, o qual, sem prejuízo das competências do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, deve ser endereçado ao coordenador da secção de processo executivo (SPE) do IGFSS, bem como em relação a outros aspetos, de que se destaca o montante da dívida, o número de prestações, a exigibilidade ou não de garantia e a inexistência de um limite mínimo para o montante de cada prestação mensal.

Com efeito, na Segurança Social, o regime prestacional aplicável na execução fiscal é mais flexível que na Administração Fiscal. Na Segurança Social, nos termos do artigo 81.º do Regulamento do Código Contributivo, pode ser autorizado o pagamento em 150 prestações mensais, iguais e sucessivas, ainda que os créditos não estejam a ser exigidos no âmbito de um plano de recuperação económica, mas só e apenas em sede de processo de execução fiscal.



Nos termos do n.º 2 do artigo 42.º da LGT e do n.º 2 do artigo 196.º do CPPT, esta modalidade de pagamento não é aplicável se a dívida exequenda for relativa a recursos próprios comunitários, que são receitas que eram administradas pela DGAIEC e cuja competência pertence agora à AT, ou, então, constituída por dívidas resultantes da falta de entrega, dentro dos respectivos prazos legais, de imposto retido na fonte ou legalmente repercutido a terceiros. Estes tributos, em circunstâncias normais, não podem ser regularizados através de pagamento em prestações, salvo se se verificarem as circunstâncias excepcionais enunciadas nas alíneas do n.º 3 do artigo 196.º do CPPT, que consistem no seguinte:

- Esteja em aplicação plano de recuperação económica legalmente previsto de que decorra a imprescindibilidade da medida, podendo neste caso, se tal for tido como adequado pela entidade competente para autorizar o plano, haver lugar a dispensa da obrigação de substituição dos administradores ou gerentes; ou
- Se demonstre a dificuldade financeira excepcional e previsíveis consequências económicas gravosas para o executado, não podendo o número das prestações mensais exceder 24 e o valor de qualquer delas ser inferior a uma unidade de conta no momento da autorização.

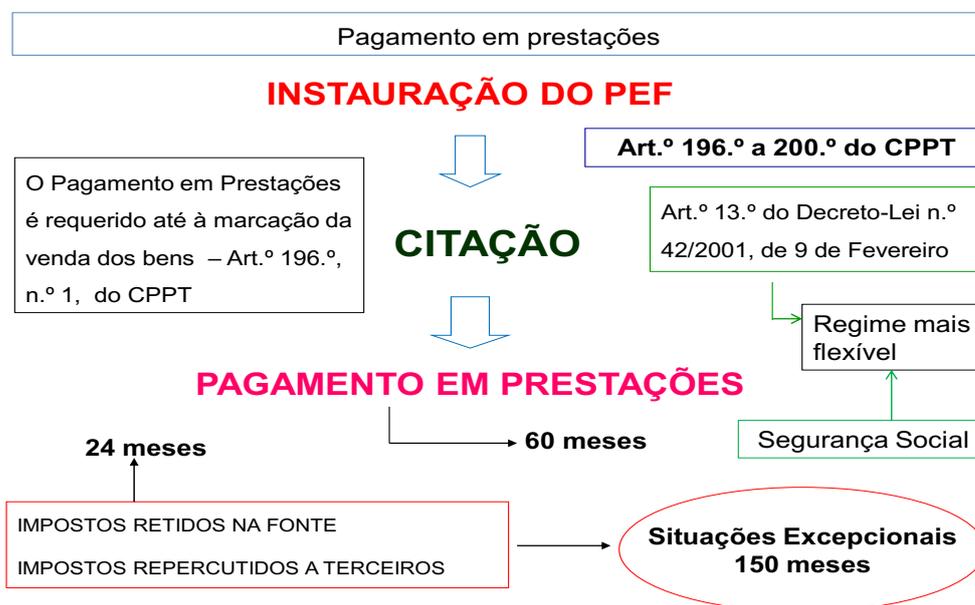
Também neste aspeto, o regime da Segurança Social é mais flexível, visto que é possível obter um plano prestacional para as dívidas de quotizações em condições idênticas ao que é autorizado para as dívidas por contribuições.

Em caso de falecimento do executado as dívidas, que nos termos descritos não admitem pagamento fracionado, podem ser pagas em prestações mensais pelos respetivos herdeiros (cabeça-de-casal), mediante requerimento a apresentar após a citação prevista no artigo 155.º do CPPT.

Para pagamento das dívidas tributárias em regime prestacional, os termos e condições do pagamento resultam dos normativos do artigo 196.º do CPPT, quer os pedidos sejam feitos no âmbito da normal tramitação do processo de execução fiscal, quer o sejam no âmbito de plano de recuperação económica, independentemente deste estar integrado em PER - Processo Especial de



Revitalização, em PI - Processo de Insolvência, ambos regulados no CIRE - Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de Março, na redacção introduzida pela Lei n.º 16/2012, de 20 Abril, e pelo Decreto-Lei n.º 79/2017, de 30 de Junho, ou ainda em RERE – Regime Extrajudicial de Recuperação de Empresas, aprovado pela Lei n.º 8/2018, de 02 de Março, que substituiu o SIREVE - Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 178/2012, de 3 de Agosto, e alterado pelo Decreto-Lei n.º 26/2015, de 6 de Fevereiro.



A petição a requerer o pagamento da dívida em prestações, de acordo com o normativo do n.º 1 do artigo 196.º do CPPT, tinha de ser apresentada no prazo de 30 dias a contar da data da citação ou no prazo de 15 dias, nas situações previstas no n.º 8 do artigo 189.º do CPPT. Após as alterações introduzidas no CPPT pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, o primeiro prazo supra referido foi alterado no sentido do pedido de pagamento em prestações poder ser apresentado até à marcação da venda dos bens penhorados.



Quando o pagamento em prestações for autorizado, o executado é notificado do despacho que deferiu o pedido, devendo este proceder à constituição/apresentação da garantia prevista no artigo 199.º do CPPT, a qual pode revestir a forma de caução, garantia-bancária, seguro-caução, hipoteca legal, penhor, penhora de bens ou qualquer outro meio suscetível de assegurar os créditos do exequente, e tem de ser prestada pelo valor da dívida exequenda¹⁴, dos juros de mora contados até ao termo do prazo do plano de pagamento concedido e custas na totalidade, sem prejuízo do disposto no n.º 13 do artigo 169.º do CPPT.

Se a garantia não for prestada no prazo concedido para o efeito - 15 dias, pode este, no entanto, e sempre que se justificar, ser ampliado para 30 dias, prorrogáveis por mais 30 dias. Porém, a ausência de prestação/constituição de garantia deve determinar que fique sem efeito a autorização para o executado pagar a dívida em prestações, salvo se for requerida e autorizada a isenção de prestação de garantia ou se existirem bens penhoráveis e estes forem suficientes para garantir a dívida exequenda e acrescido – n.º 8 do artigo 199.º do CPPT.

Com vista à dispensa de garantia, caso o executado entenda estarem reunidos os pressupostos para beneficiar da isenção de garantia, deve no requerimento para pagamento em prestações invocá-los e prová-los de imediato - n.º 4 do artigo 52.º da LGT e n.º 3 do artigo 199.º do CPPT. Todavia, se o não tiver feito aquando da entrega da petição em que solicitou o regime prestacional, deve fazê-lo no prazo que lhe for concedido para constituir ou prestar a garantia – n.º 7 do artigo 199.º do CPPT – em requerimento autónomo, formulado nos termos do artigo 170.º do CPPT.

Os pressupostos consistiam na circunstância da prestação da garantia causar prejuízo irreparável ou na manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, devendo, em qualquer dos casos, existir ausência de responsabilidade do executado na insuficiência ou inexistência de bens susceptíveis de penhora,

¹⁴ Importa ter em atenção que a extensão da garantia a prestar em situações de pagamento da dívida exequenda em regime prestacional foi alterada com a nova redação do n.º 6 do artigo 199.º do CPPT, introduzida pela Lei n.º 71/2018, de 31 de Dezembro.



porque caso tivesse sido devido a acção do executado que se registou a insuficiência do património não podia/devia ser concedida a isenção de prestação de garantia.

A aplicação concreta do normativo do n.º 4 do artigo 52.º da LGT vinha demonstrando que a Autoridade Tributária dificilmente concedia a dispensa de prestação de garantia aos executados. No sentido de precisar os pressupostos necessários para a isenção de garantia, o legislador optou por clarificar a letra da lei e, através do artigo 228.º da Lei 42/2016, de 28 de Dezembro, alterou o normativo do n.º 4 do artigo 52.º da LGT, e introduziu a inversão do ónus da prova quanto à insuficiência de bens penhoráveis deslocando o do executado para a Administração Tributária, na medida em que a lei passou a estabelecer que a dispensa de garantia depende da circunstância da “(...) sua prestação lhe causar prejuízo irreparável ou manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, desde que não existam fortes indícios de que a insuficiência ou inexistência de bens se deveu a atuação dolosa do interessado”. Porque terá sido essa a intenção do legislador, esta norma redação do n.º 4 do artigo 52.º da LGT – pressupostos para a isenção de garantia – irá permitir, seguramente, a um maior número de autorizações de dispensa da prestação de garantia.

A idoneidade das garantias que o executado se propuser apresentar ou constituir é apreciada pela entidade que, nos termos do artigo 197.º do CPPT e do artigo 13.º do Decreto-Lei nº 42/2001, de 9 de Fevereiro, tiver competência para decidir o pedido de pagamento em prestações – n.º 9 do artigo 199.º do CPPT. É esta mesma entidade que tem competência para decidir o pedido de isenção de prestação de garantia.

Há que referir que através do artigo 178.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março, foi introduzido, para vigorar no ano de 2016, um novo regime de pagamento das dívidas exequendas até 12 prestações mensais no âmbito do qual não é exigida a prestação de garantia. Este regime impõe determinadas condições, designadamente, o devedor terá de

- Proceder ao pagamento atempado das prestações;



- Não ceder, locar, alienar ou por qualquer modo onerar, no todo ou em parte, os bens que integram o seu património, com salvaguarda dos atos indispensáveis à atividade profissional exercida por pessoas singulares, ou constante do objeto da pessoa coletiva;
- Regularizar as novas dívidas que sejam suscetíveis de cobrança coerciva mediante execução fiscal, no prazo máximo de 90 dias a contar da respetiva data de vencimento.

O incumprimento de qualquer uma das condições referidas determinava a revogação da dispensa de prestação de garantia, e o executado, no prazo de 15 dias a contar do facto determinante da revogação, devia proceder à prestação de garantia, sob pena de levantamento da suspensão do processo de execução fiscal, nos termos e para os efeitos do n.º 8 do artigo 199.º do CPPT.

Por outro lado, este regime de pagamento em prestações com dispensa de garantia onerava excessivamente o devedor, porquanto, a taxa dos juros de moras exigíveis correspondia à taxa dos juros de mora aplicável às dívidas tributárias prevista no n.º 1 do artigo 3.º do regime dos juros de mora, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março, alterado pelas Leis n.ºs 3-B/2010, de 28 de Abril, 55-A/2010, de 31 de Dezembro, e 32/2012, de 13 de Fevereiro, mas a taxa é elevada para o dobro. Este agravamento dos juros de mora apresentava-se, assaz, excessivo e desproporcionado. Este regime era tão abstruso que a sua aplicação concreta não terá tido grande expressão, razão, talvez, pela qual o legislador não lhe deu sequência normativa.

Há, todavia, que referir que o legislador inspirado naquele regime, através da Lei n.º 100/2017, de 28 de Agosto, introduziu no artigo 199.º do CPPT novas normas (n.ºs 13, 14.º e 15.º) através das quais veio consagrar um regime mais favorável em matéria de prestação/constituição de garantir, o qual estabelece que:

- Os pagamentos em prestações ao abrigo de plano de recuperação no âmbito de processo de insolvência ou de processo especial de revitalização ou em acordo sujeito ao regime extrajudicial de recuperação



- de empresas em execução ou em negociação que decorra do plano ou do acordo não dependem da prestação de quaisquer garantias adicionais;
- As garantias constituídas à data de autorização dos pagamentos em prestações referidos no número anterior mantêm-se até ao limite máximo da quantia exequenda, sendo reduzidas anualmente no dobro do montante efetivamente pago em prestações ao abrigo daqueles planos de pagamentos, desde que não se verifique, consoante os casos, a existência de novas dívidas fiscais em cobrança coerciva cuja execução não esteja legalmente suspensa ou cujos prazos de reclamação ou impugnação estejam a decorrer;
 - O estabelecido n.ºs 13 e 14 do artigo 199.º do CPPT é, correspondentemente, aplicável, com as necessárias adaptações, aos planos de pagamentos em prestações aprovados ao abrigo do n.º 7 do artigo 196.º do CPPT.

Quanto ao regime previsto no artigo 196.º do CPPT, há que sublinhar que o pagamento em prestações tem início no mês seguinte ao da notificação do despacho de deferimento do pedido – n.º 2 do artigo 198.º do CPPT, devendo o cumprimento da obrigação de pagamento ser pontual e atempado. A falta de pagamento sucessivo de três prestações mensais ou de seis prestações interpoladas implica o vencimento das restantes, caso o executado, no prazo de 30 dias a contar da notificação para o efeito, não proceda ao pagamento das prestações incumpridas.

A falta de regularização da situação impõe que o processo de execução fiscal retome a sua normal tramitação até à sua extinção. A norma do n.º 6 do artigo 189.º do CPPT estabelece que o indeferimento do pedido de pagamento em prestações ou o incumprimento do regime prestacional, nos termos previstos no n.º 1 do artigo 200.º do CPPT, impõe que o processo de execução prossiga de imediato a sua normal tramitação.

Em relação ao pagamento em regime prestacional das dívidas tributárias em processo de execução fiscal, importa ter em consideração as alterações



introduzidas pelo artigo 222.º da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro – Orçamento do Estado para 2015 – uma vez que foi aditado um n.º 5 ao artigo 198.º do CPPT, que, com a redação introduzida pela Lei n.º 114/2017, de 29 de Dezembro, dispõe que “[é] dispensada a prestação de garantia para dívidas em execução fiscal de valor inferior a € 5 000 para pessoas singulares, ou € 10 000 para pessoas coletivas”.

Através do artigo 222.º da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro, foi, outrossim, aditado um n.º 4 ao artigo 200.º do CPPT em que se estabelece que “[n]os casos de dispensa de garantia, nos termos do n.º 5 do artigo 198.º, a falta de pagamento de uma prestação importa o vencimento imediato das seguintes, prosseguindo o processo de execução fiscal os seus termos”.

Se o processo de execução fiscal tiver de prosseguir a sua normal tramitação por falta de pagamento das prestações autorizadas, e caso no mesmo tiver sido prestada uma garantia – v.g. garantia bancária – por um terceiro, a entidade que a tiver prestado é citada para, no prazo de 30 dias, efetuar o pagamento da dívida exequenda e acrescido em falta, até ao montante da garantia, sendo esta advertida que o incumprimento da obrigação decorrente da prestação de garantia determina que a entidade garante seja executada no próprio processo.

Ao terceiro que assumir a dívida do devedor originário, nos termos do n.º 9 do artigo 196.º do CPPT, pode ser autorizado o pagamento em prestações, desde que se verifiquem cumulativamente as condições seguintes:

- Obtenha autorização do devedor ou prove interesse legítimo;
- Preste garantia através de um dos meios previstos no n.º 1 do artigo 199.º do CPPT.

O pedido do terceiro a requerer o pagamento em prestações também deve ser apresentado até à marcação da venda, podendo este ser apresentado ainda que a dívida esteja a ser paga em prestações pelo executado – n.º 9 do artigo 196.º do CPPT.



A assunção da dívida pelo terceiro não exonera o devedor originário, respondendo este solidariamente com o novo devedor e, em caso de incumprimento, o processo de execução fiscal prosseguirá seus termos contra o novo devedor.

O terceiro a quem tenha sido autorizado o pagamento em regime prestacional só é sub-rogado após a realização integral do pagamento da dívida, compreendendo esta a quantia exequenda e o acrescido – n.ºs 12 e 13 do artigo 196.º do CPPT.

3.3.3 PAGAMENTO POR CONTA

Em alternativa ao pagamento em prestações, caso o executado não disponha de recursos financeiros para proceder ao pagamento integral da dívida, pode optar, nos termos do n.º 2 do artigo 264.º do CPPT, por efetuar o pagamento através de entregas parciais – pagamentos por conta. Na Administração Fiscal, até às alterações introduzidas no n.º 2 do artigo 264.º do CPPT, pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro – Orçamento do Estado para o ano de 2015 – o pagamento por conta não podia ser inferior a três unidades de conta (3 x € 102,00), valor que era desproporcionado em função da condição financeira de alguns executados (pessoas singulares). A partir de 1 de Janeiro de 2015, o valor mínimo do pagamento por conta, nos termos do n.º 2 do artigo 264.º do CP*PT, passou a ser de uma unidade de conta (€ 102).

Este tipo de pagamento pode ser efetuado em qualquer momento e é aplicado em todo e qualquer processo de execução fiscal. Porém, é fundamental ter presente que a realização de pagamentos por conta, independentemente da sua periodicidade (semanal, mensal ou outra) não implica a suspensão da execução fiscal. Daí que a celeridade e eficácia do sistema de cobrança coerciva, possa impedir que esta modalidade de pagamento se prolongue muito no tempo. Com efeito, após o termo do prazo para a oposição judicial, o órgão da execução fiscal pode proceder à penhora de bens do executado e, perante a ausência de pagamento integral da dívida exequenda e acrescido, pode avançar para a fase de venda.



A realização de pagamentos por conta, só por si, pode não ser suficiente para impedir a marcação da venda dos bens penhorados.

A caracterização desta forma de pagamento permite verificar que ela tem contornos bem diferentes do pagamento em prestações previsto no artigo 196.º do CPPT, visto que este, desde que seja apresentada garantida ou autorizada a sua isenção, determina a suspensão do processo de execução fiscal.

Na Segurança Social, por força de regulamentação específica, artigo 13.º-A do Decreto-Lei n.º 42/2001, de 9 de Fevereiro, o pagamento por conta não está sujeito a qualquer valor mínimo, particularidade que evidencia a maior flexibilidade que nalguns casos existe nas secções de processos executivos da Segurança Social.

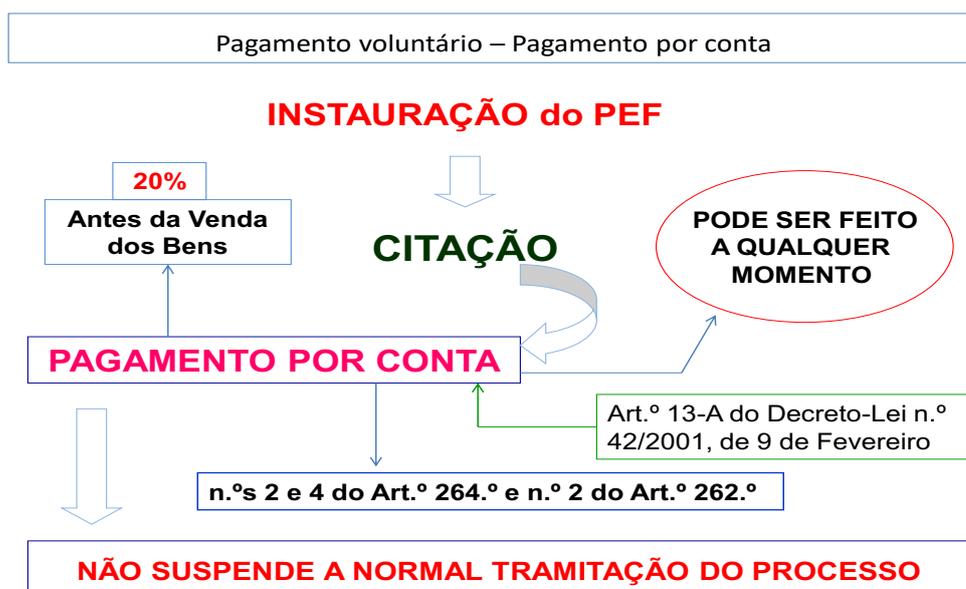
A partir de 1 de Janeiro de 2013, por força do aditamento da norma do n.º 4 ao artigo 264.º do CPPT, passou a ser possível evitar a venda dos bens penhorados, mediante a realização de um pagamento por conta, no valor de 20% da dívida instaurada. Este pagamento tem de ser feito em momento prévio à data marcada para a venda, suspendendo o procedimento de venda por um período de 15 dias, o que implica que o pagamento do remanescente da dívida exequenda e acrescido tenha de ser realizado até ao termo deste prazo de 15 dias. Este tipo de pagamento aplica-se na Administração Fiscal e na Segurança Social.

Um outro tipo de pagamento por conta de dívidas por tributos constantes das notas de cobrança é o que está previsto nos n.ºs 4 e 5 do artigo 86.º do CPPT, o qual pode ser realizado antes da extração da certidão de dívida, nos termos e para efeitos do artigo 88.º CPPT, desde que se verifiquem cumulativamente as seguintes condições:

- Ter sido deduzida reclamação graciosa ou impugnação judicial da liquidação, apresentado pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo com fundamento em erro imputável aos serviços ou apresentada declaração de substituição de cuja liquidação resulte imposto inferior ao inicialmente liquidado;
- Abranger o pagamento por conta a parte da colecta que não for objecto de reclamação graciosa ou impugnação judicial.



Esta modalidade de pagamento por conta deve ser solicitada à entidade competente para a instauração de processo de execução fiscal – órgão da execução fiscal – e está especificamente direcionado para a Administração Fiscal.



3.3.4 DAÇÃO DE BENS EM PAGAMENTO

A figura da dação de bens em pagamento está regulada no artigo 201.º do CPPT, se a dívida estiver a ser exigida em processo de execução fiscal, e no artigo 87.º do CPPT se o pagamento da dívida ocorrer antes da instauração da execução fiscal.

A dação de bens em pagamento constitui uma forma de extinção das dívidas tributárias – n.º 2 do artigo 40.º da LGT.

As dívidas à Segurança Social também podem ser regularizadas através da dação de bens em pagamento. Em fase prévia à cobrança coerciva, a dação de bens está prevista na alínea b) do artigo 188.º e no artigo 196.º do Código Contributivo,



aprovado pela Lei n.º 100/2009, de 16 de Setembro, cuja entrada em vigor ocorreu em 1 de Janeiro de 2011.

Em face da norma do n.º 1 do artigo 201.º do CPPT, têm legitimidade para requerer a dação de bens em pagamento o executado ou um terceiro. O requerimento, a entregar no prazo de 30 dias a contar da citação pessoal, tem de ser dirigido ao Ministro da tutela ou ao órgão executivo integrado na Administração Tributária ou na administração da Segurança Social, consoante a entidade que tenha procedido à liquidação da dívida, ou seja, legalmente competente para a cobrança coerciva da dívida exequenda e acrescido.

Os bens oferecidos em pagamento não podem ter valor superior à dívida exequenda e acrescido, salvo se se demonstrar a possibilidade de imediata utilização dos referidos bens para fins de interesse público ou social, ou no caso da dação ser efetuada no âmbito de processo conducente à celebração de acordo de recuperação de créditos do Estado. Este acordo pode, então, ter lugar no âmbito de um PER (Processo Especial de Revitalização), de um PI (Processo de Insolvência) ou de um RERE (Regime Extrajudicial de Recuperação de Empresas), o qual substituiu o SIREVE (Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial). Existem, portanto, limites materiais e processuais à concretização da dação de bens em pagamento.

Após a receção do pedido, o órgão da execução fiscal tem de, no prazo de 10 dias, enviar o procedimento ao dirigente máximo do serviço para que este decida sobre o interesse ou não da dação de bens.

Caso a dação tenha interesse, os bens oferecidos em pagamento têm de ser avaliados, sendo a avaliação da responsabilidade de uma comissão de avaliação presidida pelo órgão da execução fiscal e composta por mais dois louvados por ele designados, os quais, no caso de imóveis, serão peritos avaliadores, devendo a avaliação ocorrer no prazo de 30 dias a contar da data em que tiver sido determinada a sua realização.

Se os bens a avaliar se revestirem de especial complexidade técnica, a Direcção-Geral (AT) solicitará a avaliação, conforme os casos, à Direcção-Geral do Património do Estado ou do Tesouro, à Agência de Gestão da Tesouraria e da Dívida Pública ou a entidade especializada designada por despacho do Ministro



das Finanças. Em regra, a Segurança Social solicita a avaliação dos bens a uma entidade especializada.

A avaliação é realizada a expensas do executado, devendo este no prazo de cinco dias a contar de notificação para o efeito efetuar o respetivo preparo, sob pena do pedido não prosseguir – n.º 6 do artigo 201.º do CPPT. Na avaliação dos bens os peritos avaliadores devem ter por referência o seu valor de mercado e a maior ou menor possibilidade da sua realização.

O executado tem de ser notificado da decisão e, em caso de aceitação dos bens oferecidos em pagamento, o interessado pode, no prazo de cinco dias a contar da notificação, desistir da dação de bens em pagamento – n.º 15 do artigo 201.º do CPPT.

A razão de ser da possibilidade de desistência do requerente prende-se com a circunstância daquele poder ter perdido o interesse na dação de bens, em virtude da avaliação dos bens ter determinado um valor inferior àquele que eram as suas expectativas e, conseqüentemente, a dação de bens em pagamento se afigurar prejudicial aos interesses do peticionante. A desistência da dação de bens implica o pagamento integral da dívida exequenda e acrescido, incluindo as despesas de avaliação dos bens, sem prejuízo, evidentemente, de ser requerido o pagamento em prestações.

A dação de bens pode ser requerida para pagamento integral da dívida ou, então, o requerente, nos termos do n.º 4 do artigo 189.º do CPPT, pode optar por fazer um pedido cumulativo, isto é, fazer o pedido de pagamento de parte da dívida através da dação de bens e o remanescente através de regime prestacional. O pedido cumulativo tem de ser efetuado no prazo de 30 dias a contar da citação pessoal.

A concretização da dação de bens em pagamento opera-se através de auto lavrado no processo de execução fiscal, sendo, no caso de imóveis, lavrado um auto por cada prédio.

O auto de dação consubstancia o título de transmissão dos bens, pelo que o órgão da execução fiscal tem de providenciar que o requerente entregue toda a documentação necessária à outorga do auto de dação e à verificação das condições legais exigíveis à concretização da dação de bens, designadamente à



certificação de que os bens estão livres de ónus e encargos. Em representação do executado só pode intervir no auto de dação quem tiver legitimidade para proceder à alienação dos bens.

Se os bens aceites em dação em pagamento estiverem sujeitos a registo, após a outorga do auto de dação, documento que consubstancia a transferência de titularidade dos bens, o órgão da execução fiscal tem de imediato e obrigatoriamente de promover o registo na respetiva Conservatória – n.º 16 do artigo 201.º do CPPT.

No caso dos bens dados em pagamento terem valor superior à dívida exequenda e acrescido, o despacho que a autorizar constitui, a favor do executado, um crédito a utilizar, no prazo de cinco anos, em futuros pagamentos de impostos, contribuições ou outras prestações tributárias, na aquisição de bens ou de serviços ou no pagamento de rendas ao Estado - n.º 9 do artigo 201.º do CPPT.

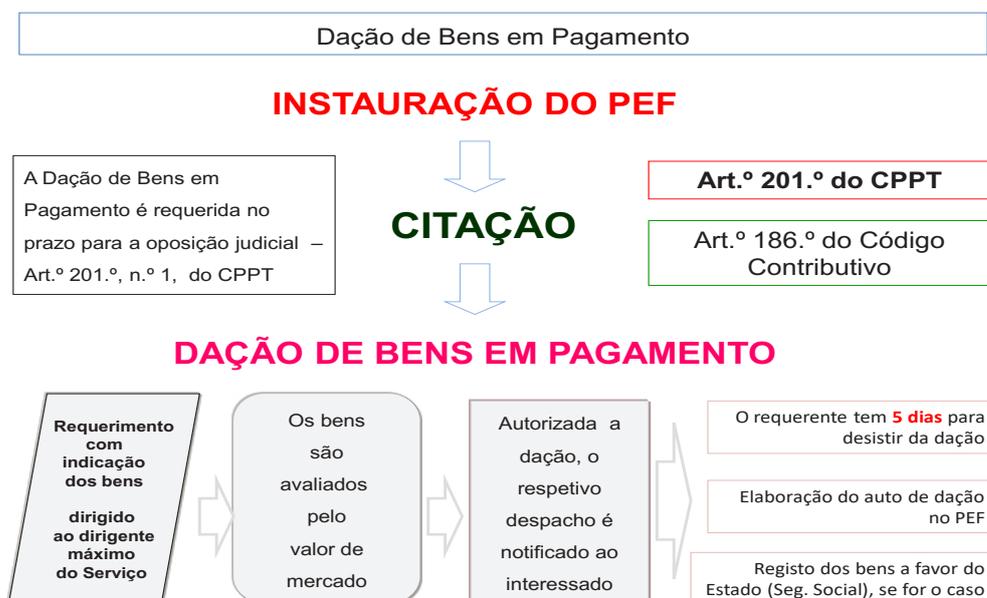
Através do despacho que autorizar a dação de bens em pagamento pode o Ministro ou o órgão executivo competente autorizar a venda dos bens através de proposta em carta fechada ou através de venda por negociação particular. De igual modo, o despacho que determinar a aceitação dos bens pode autorizar os serviços a locarem ou a onerarem, nos termos previstos na lei, os bens ou a com eles realizarem capital ou outras prestações sociais – artigo 202.º do CPPT.

Em face do normativo do n.º 1 do artigo 201.º do CPPT, a extinção da dívida através de dação de bens em pagamento pode efetuar-se a pedido do executado ou de terceiro. Porém, este último só fica sub-rogado nos direitos da Fazenda Pública nos termos e condições definidas nos artigos 91.º e 92.º do CPPT – n.º 17 do artigo 201.º do CPPT.

Analisados os limites materiais e formais da dação de bens em pagamento, importa referir que os serviços da Administração Fiscal ou da Segurança Social não são muito recetivos a acolher esta forma de regularização da dívida exequenda e acrescido. Aliás, em regra, o pedido é indeferido, podendo tal acontecer caso os bens oferecidos em pagamento não tenham um valor de mercado proporcional aos interesses do credor ou, pela sua natureza, tenham pouca relevância comercial. Não obstante esta particularidade, o que é facto é que



a dação de bens em pagamento integra as formas de extinção das obrigações tributárias e, conseqüentemente, pode e deve ser utilizada pelos contribuintes.



4. OS MEIOS DE IMPUGNAÇÃO DA DÍVIDA EXEQUENDA

A dívida exequenda é a dívida que não foi paga no prazo de pagamento voluntário.

Sem prejuízo das outras dívidas ao Estado e a outras entidades de direito público que podem ser cobradas através do processo de execução fiscal, em regra, a dívida exequenda é constituída por impostos, juros compensatórios, contribuições, quotizações ou por coimas.

A dívida exequenda pode ser impugnada pelo devedor, o mesmo é dizer pelo executado, uma vez que este pode não aceitar pagar a dívida que lhe está a ser exigida no âmbito da execução fiscal.

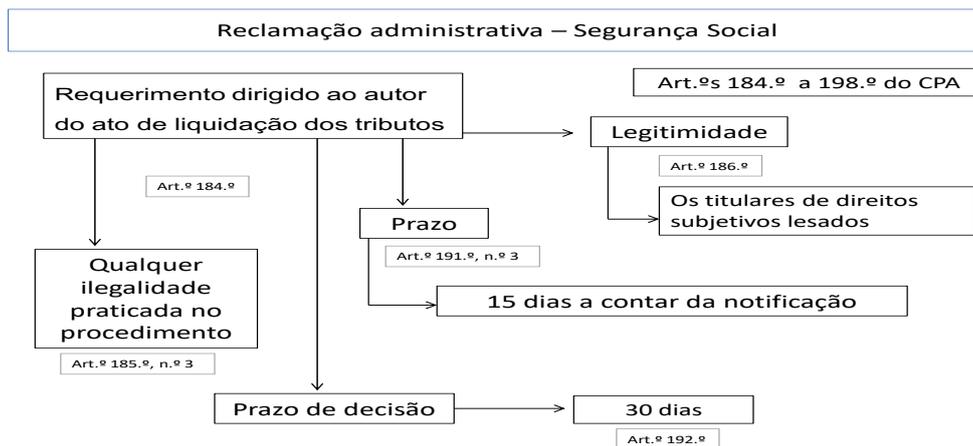
O meio processual que o executado pode utilizar para impugnar a dívida exequenda depende das razões ou motivos que fundamentam a controvérsia



quanto à exigibilidade da dívida exequenda. Se o executado pretender questionar a legalidade do acto de liquidação do(s) tributo(s) – quantia exequenda – pode apresentar, em regra, no prazo de 120 dias a contar do termo do prazo de pagamento voluntário, reclamação graciosa ou, no prazo de três meses, impugnação judicial ou ainda, no prazo de 90 dias, nos termos do artigo 10.º da Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro – Regime Jurídico da Arbitragem Tributária – o pedido de constituição de tribunal arbitral.

Quando a dívida exequenda for constituída por contribuições e quotizações, a ilegalidade da liquidação destes tributos também pode ser invocada através de impugnação judicial para o Tribunal Tributário de 1.ª instância, mas se o devedor pretender utilizar a via administrativa para impugnar a liquidação das contribuições ou quotizações tem de utilizar, por força do normativo da alínea c) do artigo 3.º do Código Contributivo, a reclamação prevista nos artigos 191.º e 192.º do Código de Procedimento Administrativo (CPA), e não a reclamação graciosa regulada nos artigos 68.º a 77.º-A do CPPT.

Esta reclamação administrativa tem de ser apresentada no prazo de 15 dias a contar da notificação da liquidação das contribuições/quotizações – n.º 3 do artigo 191.º do CPA.





Se a intenção do executado for questionar a exigibilidade da dívida o meio processual idóneo para o fazer é a oposição judicial, a qual tem de ser deduzida no prazo de 30 dias a contar da citação pessoal do devedor, e apenas pode ter por fundamento algumas das razões identificadas no n.º 1 do artigo 204.º do CPPT.

Se a dívida exequenda for constituída por coima, o devedor originário não pode colocar em crise a legalidade da coima, visto que a legalidade da decisão de aplicação da coima tem de ser discutida previamente à instauração da execução fiscal, ou seja, através do recurso judicial previsto no artigo 80.º do RGIT, no caso da Administração Fiscal, e através da impugnação prevista no artigo 32.º da Lei n.º 107/2009, de 14 de Setembro, com eventual aplicação subsidiária do Regime Geral das Contra-ordenações (RGCO), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro, no caso da Segurança Social.

O responsável subsidiário para colocar em crise a legalidade da decisão de aplicação da coima, cujo pagamento lhe esteja a ser exigido em processo de execução fiscal, por efeito da reversão deste, só o pode fazer através de oposição judicial, a apresentar no prazo de 30 dias a contar da respectiva citação.

Importa, agora, analisar mais pormenorizadamente o âmbito de aplicação e regulamentação destes meios processuais de impugnação.

Estes meios de impugnação podem ser apresentados por quem, nos termos do artigo 9.º do CPPT, tiver legitimidade para o procedimento tributário ou para o processo judicial tributário. No âmbito da execução fiscal têm direito de ação, isto é, interesse em agir, o executado, ou seja, o sujeito passivo da relação jurídica tributária/contributiva, e os responsáveis subsidiários, bem como os responsáveis solidários, visto que é a estas pessoas é que pode ser exigido o pagamento da dívida exequenda. Nesta medida, estas pessoas é que poderão ter interesse em sindicar a legalidade do acto de liquidação motivador da instauração do processo de execução fiscal.

Há que referir que, no âmbito do procedimento tributário, independente do valor da causa, não é exigida a constituição de mandatário. Porém, no processo judicial tributário, bem como no processo de execução fiscal, nos seus incidentes, sempre



que o valor da ação for superior a € 5. 000, nos termos do artigo 6.º do CPPT¹⁵, é obrigatória a constituição de advogado. Deste modo, há que sublinhar que, em relação aos Contabilistas Certificados, o novo Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados (EOCC), aprovado pela Lei n.º 139/2015, de 7 de Setembro, consolidou a sua capacidade de intervenção no procedimento tributário e inovou no tocante ao processo judicial tributário, porquanto, nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 10.º do EOCC, estes passaram a poder intervir, em representação dos sujeitos passivos por cujas contabilidades sejam responsáveis, no processo judicial tributário até ao limite a partir do qual, nos termos legais, é obrigatória a constituição de advogado, no âmbito das questões relacionadas com as suas competências específicas. Daqui resulta que, os Contabilistas Certificados, quando o valor da liquidação do tributo ou da dívida exequenda não for superior a € 5.000, podem intervir, em representação das pessoas/entidades a quem prestarem serviços técnicos no domínio contabilístico e fiscal, na impugnação judicial, na oposição judicial, nos embargos de terceiros e na reclamação dos atos do órgão da execução fiscal.

4.1 OPOSIÇÃO JUDICIAL

A oposição judicial consubstancia uma espécie de contestação à execução fiscal.

A oposição judicial só pode ser apresentada pelo executado e tem de o ser no prazo de 30 dias, a contar da citação pessoal ou, não a tendo havido, da primeira penhora ou ainda a contar da data em que tiver ocorrido o facto superveniente ou do conhecimento deste pelo executado – n.º 1 do artigo 203.º do CPPT.

A oposição judicial é deduzida mediante a apresentação, no órgão da execução fiscal onde correr termos a execução fiscal, de uma petição inicial, elaborada em articulado e dirigida ao juiz do Tribunal Tributário – Tribunal Administrativo e Fiscal – territorialmente competente.

¹⁵ Na redação introduzida pela Lei n.º 118/2019, de 17 de Setembro.



Na petição em que deduzir a oposição, a qual tem de ser entregue em triplicado, o oponente indicará os argumentos de facto e de direito e oferecerá todos os documentos, arrolará testemunhas e requererá as demais provas. À semelhança do que acontece no processo de impugnação judicial a prova será produzida no Tribunal Administrativo e Fiscal.

Com as alterações introduzidas no artigo 203.º do CPPT, através da Lei n.º 118/2019, de 17 de Setembro, na sequência de duas ou mais citações, respeitantes a diferentes execuções pendentes contra o mesmo executado no mesmo órgão de execução fiscal, ainda que não apensadas, passou a ser possível deduzir apenas uma única oposição, tendo, neste caso, de observar o prazo de 30 dias que começou a correr em primeiro lugar.

Quando o juiz entender não haver prejuízo para o andamento da causa, pode determinar que os processos de oposição possam ser apensados à oposição autuada em primeiro lugar no Tribunal, desde que as oposições se encontrem na mesma fase e se verifiquem as condições previstas no número anterior.

A oposição judicial está sujeita ao pagamento de taxa de justiça – artigos 6.º e 11.º e seguintes do Regulamento das Custas Processuais (RCP), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 34/2008, de 26 de Fevereiro, na redação introduzida pela Lei n.º 7/2012, de 13 de Fevereiro – e, caso o valor da ação seja superior ao da alçada do Tribunal Tributário de 1ª instância¹⁶, exige obrigatoriamente a constituição de advogado.

A oposição só pode ser deduzida com base nos fundamentos elencados no artigo 204.º do CPPT, e importa sublinhar que a oposição não constitui o meio processual adequado para colocar em crise a legalidade da dívida exequenda, visto que, nos termos da alínea h) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, a ilegalidade da dívida exequenda só pode constituir fundamento de oposição se a lei não assegurar meio judicial de impugnação ou recurso contra o ato de liquidação. Hoje, com exceção de alguma situação muito específica ou, eventualmente, de

¹⁶ A partir de 1 de Janeiro de 2015, a alçada do Tribunal Tributário de 1.ª instância passou a ser de € 5 000. Até 31 de Dezembro de 2014, a alçada do Tribunal Tributário de 1ª instância era de € 1250 e, nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do CPPT, a constituição de advogado apenas era obrigatória se o valor da ação excedesse o décuplo da alçada do Tribunal Tributário de 1.ª instância (10 x € 1 250= € 12 500). Com a nova redação do artigo 6.º do CPPT, alteração introduzida pela Lei n.º 118/2019, de 17 de Setembro, a constituição de advogado é obrigatória se ação for de valor superior a € 5.000.



autoliquidação do tributo, não existe ato de liquidação que não possa ser atacado através de impugnação judicial. Pode, então, afirmar-se que, em regra, na oposição judicial não se aprecia nem se decide sobre a legalidade, em concreto, do ato de liquidação.

No acervo de fundamentos previstos no artigo 204.º do CPPT, assume especial relevância o fundamento previsto na alínea e) do n.º 1 daquele artigo que se refere à “[f]alta de notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade”.

Com efeito, a falta de notificação da liquidação não consubstancia um vício de validade da liquidação. A notificação é um requisito de eficácia do ato de liquidação, na medida em que esta só produz efeitos jurídicos se for validamente notificada ao sujeito passivo da relação jurídica tributária. A não notificação do ato de liquidação no prazo de caducidade torna a dívida inexigível.

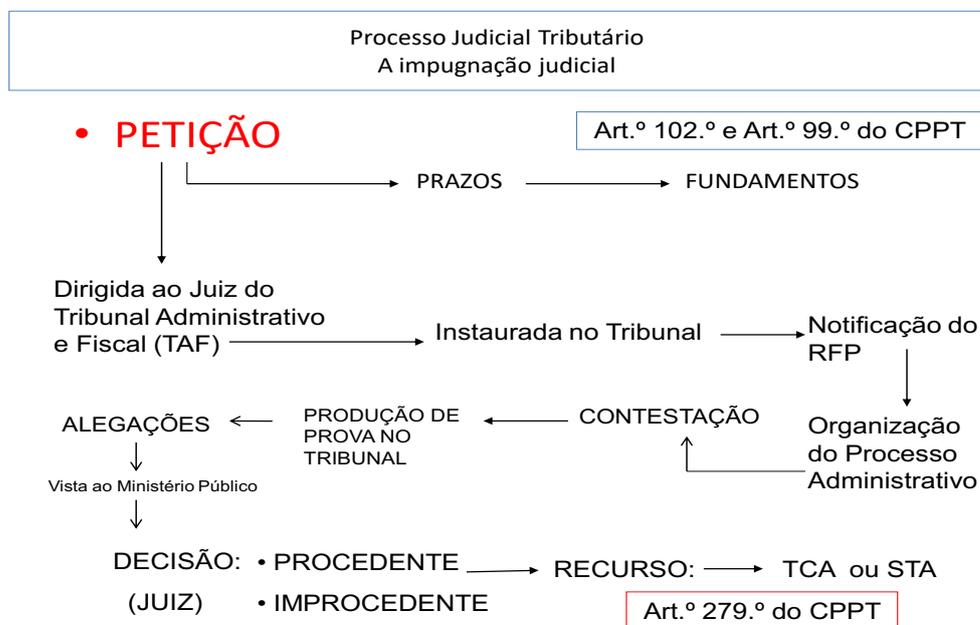
Se a oposição judicial for interposta com base neste fundamento, sob pena de perder a contenda, o órgão da execução fiscal tem de proceder a uma correta e adequada instrução do processo, juntando todos os elementos probatórios que permitam demonstrar inequivocamente a realização da notificação da liquidação e que a mesma se realizou de forma válida e perfeita. Exceção a esta regra serão as situações de autoliquidação, que a título de exemplo podemos referir as dívidas de IVA, IRC e as contribuições e quotizações da Segurança Social.

Outro fundamento que assume especial relevância é o referente à prescrição da dívida, a qual, nos termos do artigo 175.º do CPPT, é de conhecimento oficioso. O executado que for citado para pagar uma dívida que em seu entender já se encontre prescrita não pode deixar de deduzir oposição judicial sob pena de ter de proceder ao pagamento da dívida exequenda e acrescido. O fundamento da prescrição deve merecer especial cuidado por parte do órgão da execução fiscal, pois, a oposição só deve manter-se caso a dívida não esteja efetivamente prescrita ou, quanto muito, quando exista alguma dúvida em relação à existência ou não de causas de interrupção ou de suspensão e seja conveniente que a respetiva prova seja produzida em tribunal. Caso contrário, sempre que for invocada a prescrição da dívida e esta efetivamente tenha ocorrido, o órgão da execução fiscal deve revogar o acto, nos termos do n.º 3 do artigo 208.º do CPPT. Caso o órgão da execução não proceda, nos termos do n.º 3 do artigo 208.º do



CPPT, à revogação do ato, a oposição deve subir de imediato ao Tribunal Tributário, por forma a que o pedido do oponente possa ser apreciado e decidido e desta forma seja garantida a tutela plena e efetiva dos interesses legalmente protegidos do contribuinte, nos termos prescritos no n.º 1 do artigo 9.º da LGT.

A oposição é um processo de natureza judicial e, por força do disposto no artigo 12.º e no artigo 151.º do CPPT, é decidido no Tribunal Tributário de 1ª instância, competindo ao representante da Fazenda Pública a defesa dos interesses da Administração Tributária e das demais entidades públicas, que, nos termos da lei, aquele deva representar – artigo 15.º do CPPT. Os interesses da Segurança Social são defendidos em juízo através de mandatário próprio.



Outra questão que se tem discutido imenso prende-se com a natureza do prazo para a dedução da oposição. Uns defendem que se trata de um prazo de natureza substantiva e, logo, por força do artigo 20.º do CPPT, conta-se de forma seguida; outros defendem que se trata de um prazo de natureza processual e, consequentemente, na contagem do prazo de 30 dias para a dedução da oposição



judicial não se incluem as férias judiciais, por força do n.º 1 do artigo 138.º do Código de Processo Civil.

O n.º 1 do artigo 138.º do CPC, na redacção atual, dispõe que “[o] prazo processual, estabelecido por lei ou fixado por despacho do juiz, é contínuo, suspendendo-se, no entanto, durante as férias judiciais, salvo se a sua duração for igual ou superior a seis meses ou se tratar de atos a praticar em processos que a lei considere urgentes”.

Todavia, e não obstante a natureza do prazo ser processual e logo sujeito às regras do artigo 138.º do CPC, pode, eventualmente, o órgão da execução alegar que o prazo não se suspende, nem sequer nas férias judiciais, visto que a oposição é entregue no serviço onde está pendente a execução fiscal – serviços da Administração Tributária e da Segurança Social – e estes não estão sujeitos a férias judiciais. Não obstante os serviços da Administração Tributária/Segurança Social não serem abrangidos pelo regime das férias judiciais, aquele argumento não colhe e não tem qualquer tipo de efeito na natureza do prazo para interpor a oposição judicial, o qual se conta nos termos do artigo 138.º do CPC.

A dedução de oposição só por si não suspende a tramitação da execução fiscal. À semelhança do que acontece com a reclamação graciosa, a impugnação judicial e o recurso judicial, se for prestada garantia nos termos do artigo 199.º do CPPT, a oposição judicial pode/deve determinar a suspensão da execução fiscal até à decisão do pleito – n.º 10 do artigo 169.º e artigo 212.º do CPPT, bem como deve, ainda, existir efeito suspensivo da oposição se o executado for, nos termos do artigo 170.º do CPPT e n.º 4 do artigo 52.º da LGT, isento de prestar garantia.

A petição da oposição é dirigida ao juiz do Tribunal Tributário de 1ª instância da área onde pender a execução fiscal. O juiz do Tribunal Tributário é que é o titular do processo de execução fiscal, no entanto, e como exemplo de medida de desobstrução da justiça e descongestionamento dos tribunais, o legislador previu a possibilidade de, no prazo de 20 dias a contar da sua apresentação, o órgão da execução fiscal poder apreciar o mérito da oposição judicial e revogar o ato que lhe tenha dado fundamento, caso o oponente convença o órgão de execução fiscal que a dívida não lhe deve ser exigida – n.º 3 do artigo 208.º do CPPT.



Com efeito, sempre que do articulado da petição de oposição se retire a conclusão de que assiste razão ao oponente – e não persista qualquer dúvida e/ou incerteza –, deve o órgão de execução fiscal revogar ou promover a revogação do ato que tenha motivado a oposição. Em caso de revogação deve a decisão, devidamente fundamentada, ser notificada ao oponente com a menção de que, em consequência da revogação, a petição de oposição será arquivada no órgão da execução fiscal. Na sequência desta notificação e no prazo de 10 dias – artigo 23.º do CPPT, pode o oponente manifestar a sua discordância e exigir a remessa da oposição judicial ao Tribunal Tributário de 1ª instância. A revogação do ato deixa a oposição sem objeto e, em princípio, a sua subida ao tribunal tributário pode ter, nestes casos, um efeito negativo para a entidade exequente, visto que a oposição irá ser, seguramente, considerada procedente e aquela não só terá de executar a decisão judicial como, eventualmente, será condenada a pagar a indemnização por prestação de garantia indevida, bem como no pagamento das custas processuais, dado que foi ela que deu causa à ação – artigo 527.º do CPC. Não obstante os efeitos negativos que podem resultar para o credor tributário da subida do processo a tribunal, a decisão de revogar ou não o ato é em absoluto da competência do órgão da execução fiscal.

É fundamental que o órgão da execução fiscal assuma e pratique uma cultura de responsabilização e não deixe de revogar o ato em crise, sempre que a razão do oponente se mostre inquestionável, visto que tal decisão é assaz positiva e relevante para o oponente e, outrossim, para o credor tributário, uma vez que permite realizar a justiça com maior celeridade e eficácia.

O oponente aquando da entrega da oposição no órgão da execução fiscal deve juntar à petição o documento comprovativo do prévio pagamento da taxa de justiça ou o documento comprovativo do pedido de concessão do benefício de apoio judiciário, sob pena do juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal rejeitar a petição – al. f) do artigo 558.º e artigo 145.º do CPC – vd. Ofício n.º 1301, de 13 de Fevereiro de 2004, da Direcção de Serviços de Justiça Tributária da DGCI (atual AT).



Com o novo regime das custas processuais, em vigor desde Janeiro de 2004, e, em face do normativo do n.º 1 do artigo 189.º do CPTA, o Estado e as demais entidades públicas passaram a estar sujeitas ao pagamento de custas.

Quando o órgão da execução fiscal revogar ou promover a revogação do ato fundamento da oposição judicial, pelas razões já enunciadas e salvo oposição do oponente, não deve remeter a oposição ao Tribunal Tributário, pelo que deve proceder ao seu arquivamento no serviço e entregar ao oponente o original do documento comprovativo do pagamento da taxa de justiça. O oponente com cópia do despacho que determinar o arquivamento da oposição e da decisão que determinar a revogação do ato fundamento da oposição, pode requerer diretamente ao Instituto de Gestão Financeira e Infra-estruturas da Justiça a devolução da taxa de justiça paga.

4.2 RECLAMAÇÃO GRACIOSA

A reclamação graciosa visa a anulação total ou parcial do ato de liquidação. A reclamação graciosa é apresentada por iniciativa do contribuinte no prazo de 120 dias, a contar do termo do prazo de pagamento voluntário – art.º 70.º e alínea a) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT. Se a reclamação for apresentada pelo responsável subsidiário, nos termos do n.º 5 do artigo 22.º da LGT, o prazo de 120 dias conta-se a partir da citação pessoal do executado – alínea c) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT.

A reclamação graciosa apresentada pelo responsável subsidiário, nos termos do n.º 3 do artigo 75.º do CPPT é dirigida ao Diretor de Finanças da área do órgão da execução fiscal onde estiver a correr termos o processo de execução fiscal.

Sempre que a liquidação do tributo tenha origem numa ação de inspeção tributária o prazo para apresentação da reclamação graciosa é de 120 dias e conta-se a partir dos momentos indicados nas alíneas do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT.

A reclamação graciosa é formulada através de simples requerimento dirigido ao Diretor de Finanças da área do domicílio fiscal do reclamante e pode ter por fundamento qualquer circunstância suscetível de ter motivado a ilegalidade do ato

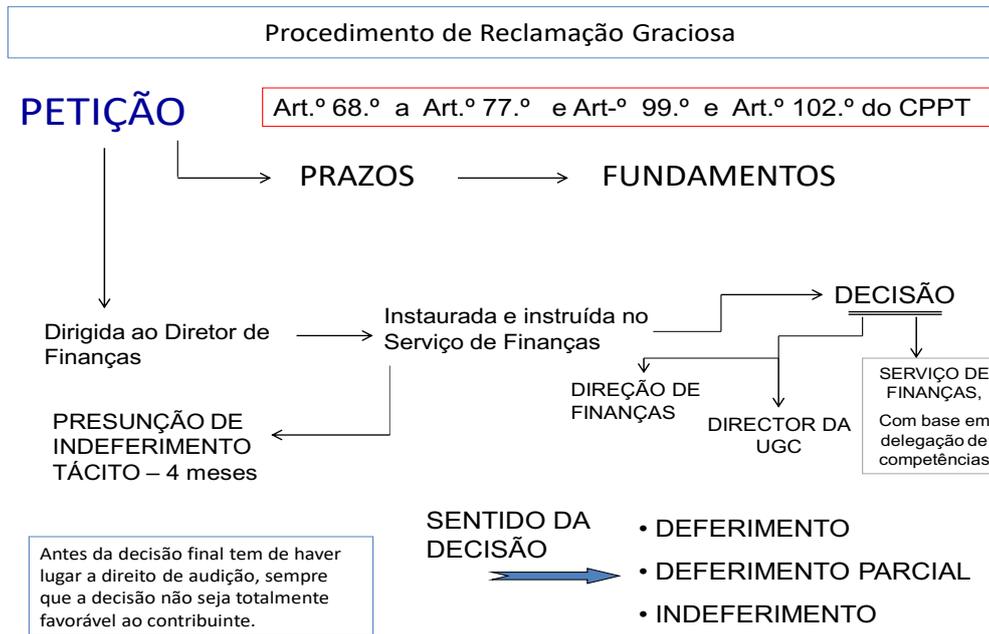


de liquidação, designadamente as elencadas no artigo 99.º do CPPT – artigo 70.º do CPPT.

O procedimento de reclamação graciosa caracteriza-se pela simplicidade e celeridade de termos, está sujeito ao princípio da gratuidade e deve estar concluído no prazo de quatro meses a contar da sua apresentação no serviço competente da Administração Tributária – n.º 1 do Artigo 57.º da LGT.

Antes da decisão final, salvo quando a pretensão do contribuinte for atendida integralmente, o reclamante tem de ser notificado para exercer o direito de audição, ou seja, para se pronunciar sobre o projeto de decisão, o qual deve estar devidamente fundamentado de modo a que o contribuinte possa compreender porque razão a Administração Fiscal não acolhe o pedido de anulação da liquidação reclamada. O direito de audição tem de ser exercido no prazo de 15 dias, a contar da notificação, e no exercício deste pode o contribuinte invocar as razões porque discorda da proposta de decisão da Administração Fiscal, podendo juntar elementos de prova idóneos e suficientes para demonstrar a injustiça e inadequação da mesma. O prazo para o exercício do direito de audição pode, a pedido do interessado, mediante requerimento fundamentado, ser prorrogado até 25 dias, situação que se pode verificar quando a complexidade da situação o justificar.

Decorrido o prazo de quatro meses sem que a reclamação tenha sido decidida, o reclamante pode presumir o indeferimento tácito do seu pedido – n.º 5 do artigo 57.º da LGT, e lançar mão, no prazo de 30 dias, ao recurso hierárquico previsto no artigo 66.º do CPPT ou, em alternativa e no prazo de três meses, à impugnação judicial prevista no artigo 99.º e seguintes do CPPT. O contribuinte pode optar por não utilizar esta faculdade e ficar a aguardar a notificação da decisão expressa da reclamação graciosa e, neste caso, na eventualidade de não ficar satisfeito com a decisão, pode recorrer hierarquicamente ou impugnar judicialmente. O prazo para a impugnação da decisão expressa é, outrossim, de três meses a contar da notificação da decisão proferida na reclamação graciosa – n.º 1 do artigo 102.º do CPPT.



Em relação à liquidação das contribuições e quotizações da Segurança Social, a impugnação administrativa destas não é feita por via da reclamação graciosa, mas sim através da reclamação administrativa prevista no artigo 191.º do CPA. A reclamação é dirigida ao autor do ato, estando a sua formulação sujeita às regras dos artigos 102.º a 106.º do CPA, e tem de ser apresentada no prazo de 15 dias a contar da notificação da liquidação dos tributos. A sua tramitação e decisão está sujeita às regras do CPA, porquanto o legislador do Código Contributivo determinou que, no âmbito dos regimes contributivos do sistema providencial da Segurança Social, à matéria procedimental se aplica subsidiariamente o Código de Procedimento Administrativo – alínea c) do artigo 3.º do Código Contributivo.

4.3 IMPUGNAÇÃO JUDICIAL

A impugnação judicial é uma forma de processo judicial tributário – artigo 97.º do CPPT – e visa a discussão da legalidade do ato de liquidação dos tributos. A



impugnação pode ser apresentada pelo sujeito passivo da relação jurídica tributária ou pelo responsável subsidiário. O prazo para apresentação da impugnação é de 3 meses a contar do termo do prazo de pagamento voluntário e no caso de reversão do processo de execução, o prazo da impugnação judicial conta-se a partir da citação pessoal do responsável subsidiário, isto, sem prejuízo do prazo poder ter início noutro momento identificado no artigo 102.º do CPPT ou noutra lei tributária.

Os fundamentos da impugnação é qualquer ilegalidade, designadamente as enunciadas no artigo 99.º do CPPT.

A petição da impugnação judicial tem de ser elaborada em articulado, está sujeita ao pagamento de taxa de justiça e quando o seu valor for superior a € 5.000 exige, obrigatoriamente, a constituição de advogado – art.º 6.º do CPPT.

A petição pode ser apresentada diretamente no Tribunal Tributário (Tribunal Administrativo e Fiscal) territorialmente competente – artigo 103.º do CPPT – ou nos serviços da entidade liquidadora do tributo (Administração Tributária ou Segurança Social) ou, em alternativa, ser enviada, por via postal registada, para o Tribunal Tributário ou para os serviços da Administração Pública.

A apresentação da petição de impugnação é feita em triplicado, e o impugnante tem de invocar as razões de facto e de direito demonstrativas da ilegalidade do ato de liquidação. Aquando da apresentação da impugnação judicial tem de ser junto o documento comprovativo do pagamento da taxa de justiça, sob pena da petição poder ser rejeitada – artigo 145.º e alínea f) do artigo 558.º do CPC. Com a petição podem ser apresentados todos os documentos considerados pertinentes para provar a ilegalidade do ato de liquidação, bem como podem ser arroladas testemunhas – artigo 118.º do CPPT.

A impugnação é instaurada no tribunal e é decidida pelo juiz, sem prejuízo da entidade liquidadora ainda poder proceder à revogação do ato impugnado, nos termos dos artigos 110.º a 112.º do CPPT, o que raramente acontece, e quando acontece, a revogação é, em regra, parcial o que exige o prosseguimento da lide impugnatória quanto à restante parte do ato de liquidação.

Em termos ideais, a impugnação judicial devia ser decidida no prazo de dois anos a contar da sua apresentação – n.º 2 do artigo 96.º do CPPT –, mas, em termos



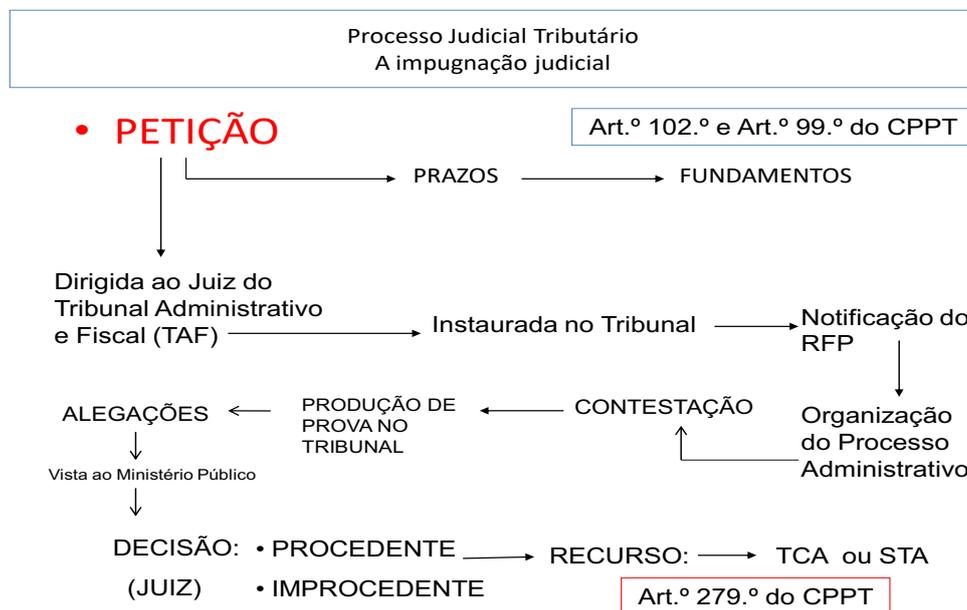
de tempo médio, o prazo de decisão é bastante superior, o que é negativo para a celeridade e eficácia da justiça tributária.

A impugnação é o meio processual judicial tributário idóneo para questionar a legalidade do ato de liquidação dos tributos liquidados pelos serviços da Administração Fiscal ou da administração da Segurança Social.

Quem perder a impugnação judicial, e desde que o decaimento ou o valor da ação seja superior a € 5 000, tem direito a apresentar recurso jurisdicional, nos termos do artigo 279.º e seguintes do CPPT, no prazo de 30 dias a contar da notificação da sentença.

O recurso jurisdicional é dirigido ao Supremo Tribunal Administrativo quando o seu fundamento for exclusivamente matéria de direito e tem de ser endereçado ao Tribunal Central Administrativo quando ainda estiver em discussão alguma matéria de facto – artigo 280.º do CPPT.

Independentemente do valor da ação o recurso tem sempre de ser subscrito por advogado – artigo 6.º do CPPT.





4.4 SUSPENSÃO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

A suspensão da execução fiscal só é permitida nos casos especialmente previstos na lei, isto é, só a moratória legal é que é admitida em processo de execução fiscal. A Administração Tributária e a Segurança Social, salvo nos casos expressamente previstos na lei, não podem conceder moratórias no pagamento das obrigações tributárias e contributivas – n.º 3 do artigo 36.º da LGT e n.º 3 do artigo 85.º do CPPT.

O processo de execução fiscal só pode ser suspenso se existir uma reclamação graciosa, uma impugnação judicial ou um recurso judicial que tenha por objeto a legalidade da dívida exequenda ou ainda durante os procedimentos de resolução de diferendos no quadro da Convenção de Arbitragem n.º 90/436/CEE, de 23 de Julho, relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correção de lucros entre empresas associadas de diferentes Estados membros – artigo 52.º da LGT e artigo 169.º do CPPT. O processo de execução ficará ainda suspenso em caso de pedido de constituição de tribunal arbitral para discussão da legalidade do ato de liquidação – artigo 10.º e n.º 5 do artigo 13.º do RJAT.

Todavia, estes procedimentos, só por si, não determinam a suspensão da execução fiscal. Torna-se, assim, indispensável que seja constituída ou prestada uma garantia idónea, nos termos dos artigos 195.º e 199.º do CPPT, ou a penhora de bens garantida a totalidade da dívida exequenda e acrescido, salvo se o devedor for, nos termos da lei, isento da prestação de garantia.

Impende sobre o executado o ónus de dar a conhecer da existência de processo que justifique a suspensão da execução fiscal – n.º 9 do artigo 169.º do CPPT. Se assim não proceder, o executado pode ter de responder pelas custas relativas ao processado posterior à penhora.

A atual celeridade e rapidez do sistema coercitivo motiva que os bens estejam a ser penhorados no processo de execução fiscal sem que o executado tenha beneficiado dos prazos previstos na lei para interpor impugnação judicial ou reclamação graciosa.

Com efeito, na AT - Autoridade Tributária e Aduaneira, em média, quinze dias após terminar o prazo de pagamento voluntário, o processo de execução fiscal



está a ser instaurado e de imediato o executado é citado. Na Segurança Social, os procedimentos ainda estão um pouco mais demorados, mas, em média, não vão além dos três meses.

Uma vez findo o prazo posterior à citação, sem que o pagamento se mostre realizado, é efetuada a penhora de bens – artigo 215.º do CPPT. Na AT verifica-se que, no limite temporal de 45 a 50 dias após o termo do prazo de pagamento voluntário, os bens do executado podem estar a ser penhorados. De modo a garantir o acesso à justiça tributária para tutela plena e efetiva dos direitos e interesses legalmente protegidos do contribuinte e, designadamente, para permitir que o devedor beneficie dos prazos impugnatórios e possa usufruir na plenitude de todo o segmento temporal para preparar a sua impugnação judicial ou a reclamação graciosa, para as quais a lei estabelece, respetivamente, o prazo de três meses e de 120 dias, o legislador, através da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril – Orçamento do Estado para 2010 – introduziu alterações no artigo 169.º do CPPT. O normativo do n.º 2 deste artigo passou a dispor que “[a] execução fica igualmente suspensa, desde que, após o termo do prazo de pagamento voluntário, seja prestada garantia antes da apresentação do meio gracioso ou judicial correspondente, acompanhada de requerimento em que conste a natureza da dívida, o período a que respeita e a entidade que praticou o ato, bem como a indicação da intenção de apresentar meio gracioso ou judicial para discussão da legalidade ou da exigibilidade da dívida exequenda”.

Deste modo, a lei permite que a execução fiscal possa desenvolver a sua normal tramitação no sentido de obter a célere cobrança dos créditos tributários sem colocar em causa os direitos e garantias do contribuinte, dado que, caso seja essa a sua intenção basta-lhe manifestar junto do órgão da execução fiscal a intenção de sindicar a legalidade da liquidação do tributo. Conjuntamente com a manifestação de vontade o contribuinte tem de apresentar/constituir garantia nos termos previstos no n.º 6 do artigo 196.º do CPPT, a qual será executada se, no termo do prazo para apresentação do meio processual de defesa, o contribuinte não tiver deduzido a impugnação judicial ou apresentado a reclamação graciosa. A lei consagra uma solução equitativa e equilibrada, porquanto, sem menosprezar os interesses do credor, permite ao contribuinte obter a suspensão da execução



fiscal e obstar à penhora de bens, a qual poderia efetivamente provocar algum prejuízo para os interesses do devedor, mormente de natureza comercial ou financeira e, por outro lado, deixa nas mãos do contribuinte a possibilidade de aproveitar ou não a totalidade do prazo para impugnar a dívida exequenda, o que é de fundamental importância visto que, por vezes, as situações controvertidas se revestem de elevada complexidade no domínio factual e/ou técnico-jurídico. O legislador regulou este direito dos contribuintes como um poder/dever, na medida em que a iniciativa da apresentação da garantia pertence ao interessado, a qual deve acompanhar o requerimento em que é manifestada a intenção de apresentar um meio gracioso ou judicial contra a liquidação de imposto. Este dever do executado é fácil de observar visto que, nos termos do n.º 2 do artigo 190.º do CPPT, a citação tem de referir que a suspensão da execução fiscal nos termos do artigo 52.º da LGT e do artigo 169.º do CPPT depende da efetiva existência de garantia, cujo valor deve constar da citação, ou de autorização da sua dispensa.

As situações a que se refere o n.º 2 do artigo 169.º do CPPT exigirão, em regra, a efetiva constituição de garantia, pelo que, ainda que o seu valor não seja indicado na citação, incumbe ao contribuinte diligenciar junto do órgão de execução fiscal no sentido de identificar o respectivo valor, por forma a efetuar a oportuna e atempada apresentação do requerimento, o qual no limite tem de ser apresentado até ao termo do prazo de 30 dias a contar da citação. Não se exclui a hipótese de nesta situação, caso se verifiquem os pressupostos estabelecidos no n.º 4 do artigo 52.º da LGT, o contribuinte poder usufruir de autorização de dispensa de garantia.

Atualmente não existe a obrigação dos serviços notificarem de forma autónoma os contribuintes para a prestação de garantia. O ónus de constituição de garantia foi transferido integralmente para o contribuinte. Com efeito, pertence ao executado o dever de apresentar, no prazo de 15 dias a contar da apresentação do meio processual de defesa (gracioso ou judicial), na execução fiscal conexa com a liquidação do tributo impugnado, a garantia idónea com vista a obter a suspensão do processo de execução fiscal, devendo o executado considerar para valor de garantia o valor indicado na citação – n.º 2 do artigo 190.º do CPPT – ou na falta desta informação deve, nos termos do n.º 6 do artigo 169.º do CPPT, consultar o



portal das finanças na Internet, o qual é de acesso restrito ao executado, ou, então, solicitar ao órgão da execução fiscal a informação relativa aos montantes da dívida exequenda e acrescido, bem como o valor da garantia a prestar. Se o executado assim não proceder arrisca-se a ficar sujeito à penhora de bens, podendo esta recair sobre bens cuja penhora possa perturbar o exercício da sua atividade profissional ou empresarial.

Quanto ao que se deve entender por garantia idónea, o legislador deixou indicações concretas nos n.ºs 1 e 2 do artigo 199.º do CPPT, e uma vez que a garantia tem de cobrir a totalidade da dívida exequenda e acrescido, valores que são incrementados por um adicional de 25%. Através do artigo 176.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março, foi aditado ao CPPT o artigo 199.º-A a estabelecer critérios para avaliação dos bens para efeitos de determinação da extensão e idoneidade da garantia a prestar na execução fiscal.

Quando a reacção do contribuinte visar a discussão da exigibilidade da dívida exequenda e este apresentar, para o efeito, oposição judicial com base em algum dos fundamentos enunciados no artigo 204.º do CPPT e for constituída ou prestada garantia, ou, então, dispensada a sua apresentação, a execução fiscal tem/deve ficar, de igual modo, suspensa até que se verifique a decisão do pleito – n.º 10 do artigo 169.º e artigo 212.º do CPPT.

Os processos de execução fiscal ficam sustados se, nos termos do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de Março, e alterado pelos Decretos-Lei n.º 200/2004, de 18 de Agosto, 76-A/2006, de 29 de Março, 282/2007, de 7 de Agosto, 116/2008, 4 de Julho, 185/2009, de 12 de Agosto, 79/2017, de 30 de Junho, e pela Lei n.º 16/2012, de 20 de Abril, for declarada a insolvência do executado ou forem encetadas negociações no âmbito do Processo Especial de Revitalização – artigo 180.º do CPPT. Só e apenas nestas situações concretas é que os processos de execução fiscal ficam sustados. Não é suficiente para determinar a sustação dos processos de execução fiscal que um qualquer credor ou o próprio devedor mostre que foi requerida a insolvência do executado. Não obstante, nos termos da alínea e) do artigo 2.º do CPPT, o Código de Processo Civil (CPC) se aplicar subsidiariamente ao processo de execução fiscal, a norma do artigo 793.º CPC



não constitui, só por si, motivo que justifique a suspensão do processo de execução fiscal.

Embora não esteja expressamente identificado no artigo 180.º do CPPT, também no âmbito do SIREVE - Sistema de Recuperação de Empresas por via Extrajudicial, e a agora do RERE – Regime Extrajudicial de Recuperação de Empresas¹⁷, a admissão de requerimento para definição de condições de regularização de dívidas tributárias impede a prática nos processos de execução fiscal de atos incompatíveis com aquele desiderato, propósito que decorre da circunstância da norma do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 178/2012¹⁸, de 3 de Agosto, estabelecer que durante as negociações no SIREVE os participantes devem actuar de acordo com os princípios orientadores publicados em anexo à Resolução do Conselho de Ministros n.º 43/2011, de 25 de Outubro, de entre os quais destacamos os princípios da boa-fé, da cooperação e transparência e a necessidade de suspender as execuções pendentes e não instaurar novas acções judiciais.

A execução fiscal deve ficar ainda suspensa sempre que o executado for isento de prestar garantia. Esta isenção só pode acontecer se se verificarem os pressupostos referidos no n.º 4 do artigo 52.º da LGT, cuja apreciação está dependente de pedido do interessado, mediante requerimento a apresentar nos termos do artigo 170.º do CPPT. Os pressupostos para efeitos de concessão de isenção de prestação de garantia consistem na circunstância da sua prestação poder causar prejuízo irreparável ou existir manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para pagamento da dívida exequenda e acrescido, desde que não existam fortes indícios de que a insuficiência ou inexistência de bens se deveu a atuação dolosa do interessado. Em face desta determinação normativa caberá à Administração Tributária fazer prova da ação dolosa do requerente da dispensa de prestação de garantia.

A responsabilidade na inexistência ou insuficiência de bens, em princípio, decorreria da circunstância do executado sendo conhecedor de que tinha ou que ia ter de pagar uma dívida tributária ou contributiva, decidir alienar ou onerar o seu

¹⁷ Este regime jurídico foi aprovado pela Lei n.º 8/2018, de 02 de Março, e substituiu o regime do SIREVE.

¹⁸ O regime do SIREVE foi alvo de alterações através do Decreto-Lei n.º 26/2015, de 6 de Fevereiro.



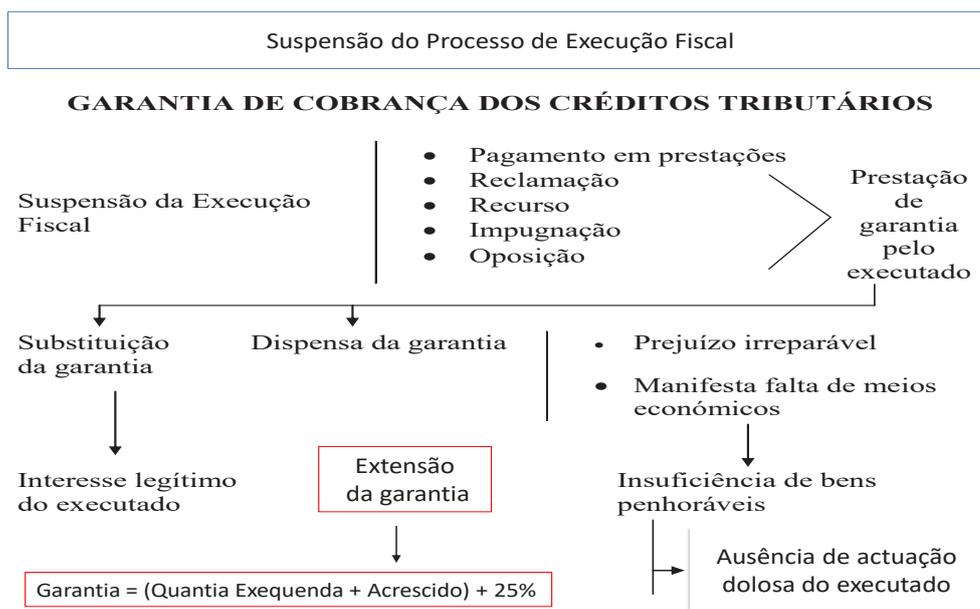
património para, conseqüentemente, frustrar a cobrança dos créditos tributários. A ação dolosa do executado agora constante da previsão legal poderá ter na sua base comportamento similar ou idêntico a este.

Do normativo do n.º 5 do artigo 196.º do CPPT decorre que o processo de execução fiscal fica ainda suspenso em caso de compensação de créditos a efetuar nos termos dos artigos 90.º e 90.º-A do CPPT. A compensação de créditos tributários com créditos de natureza não tributária por iniciativa do contribuinte ainda não é exequível por inexistência da regulamentação necessária para o efeito – n.º 7 do artigo 90.º-A do CPPT.

É fundamental referir que através da Lei n.º 40/2008, de 11 de Agosto, cuja entrada em vigor ocorreu em 01 de Janeiro de 2009, foi reintroduzido no ordenamento jurídico-tributário o instituto da caducidade da garantia, mas agora apenas restrito ao processo de reclamação graciosa. Atualmente, a garantia prestada para suspender o processo de execução fiscal caduca se a reclamação graciosa não estiver decidida no prazo de um ano a contar da data da sua interposição. Refira-se que a reclamação graciosa é uma forma de procedimento tributário cuja iniciativa pertence ao contribuinte e tem de ser interposta nos prazos consagrados na lei – artigos 70.º e 102.º do CPPT. Em face dos n.ºs 1 e 5 do artigo 57.º da LGT, a reclamação graciosa deve ser decidida no prazo de quatro meses contados a partir da entrada do requerimento no serviço competente da Administração Tributária, pelo que é possível afirmar que a hipótese de caducidade da garantia por ausência de decisão da reclamação graciosa é muito reduzida. Sempre que se verificar a caducidade da garantia por decisão expressa ou tácita, o órgão da execução fiscal tem de, no prazo de cinco dias, promover o cancelamento da respectiva garantia – n.º 5 do artigo 183.º-A do CPPT. Há que sublinhar que através do Orçamento do Estado para o ano de 2017, o legislador, inspirado no n.º 2 do artigo 26.º do RJAT, introduziu no ordenamento jurídico tributário, com o aditamento do artigo 183.º-B ao CPPT, uma nova situação de caducidade da garantia prestada a favor da Administração Tributária, ao dispor que “[a] garantia prestada para suspender o processo de execução fiscal caduca se na ação de impugnação judicial ou de oposição o garantido obtiver decisão integralmente favorável em 1.ª instância”. O cancelamento da garantia cabe ao



órgão de execução fiscal, oficiosamente, no prazo de 30 dias após a notificação da decisão judicial. Daqui decorre que sempre que a Administração Tributária recorra da decisão proferida pelo Tribunal Tributário de 1.ª instância, ainda que venha a ganhar o recurso jurisdicional, já não terá garantia prestada pelo executado a garantir a dívida exequenda e o acrescido.



5. PENHORA DE BENS

O artigo 215.º do CPPT, na redação anterior à que foi introduzida pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro – Orçamento do Estado para 2008 – prescrevia que caso o executado não efetuasse o pagamento, no prazo de 30 dias a contar da citação, não requeresse a dação de bens em pagamento ou não requeresse o pagamento em prestações, se a dívida exequenda o admitisse, ou ainda se não deduzisse oposição judicial, independentemente de despacho, o funcionário titular do processo passaria o mandado para efeitos de realização da penhora de bens.



O mandado de penhora, se o órgão da execução fiscal quando o assinasse não designasse outro, deveria ser cumprido no prazo de 15 dias.

Na sua atual redação o n.º 1 do artigo 215.º do CPPT não faz qualquer referência ao mandado de penhora, tendo este deixado de ser uma peça processual obrigatória no processo de execução fiscal. Este normativo prescreve que “[f]indo o prazo posterior à citação sem ter sido efetuado o pagamento, procede-se à penhora”. O legislador parece ter tido a intenção de eliminar, como regra, a exigência do mandado de penhora, tornando-o dispensável nas diligências a realizar para efeitos de concretização da penhora de bens. Por sua vez, o n.º 2 do artigo 215.º do CPPT, prescreve que “[a] penhora pode ser efetuada por via eletrónica”.

No processo de execução fiscal, a simplicidade e a celeridade que o caracteriza, leva a que a penhora de bens deva ser realizada logo que, nos termos da lei, se torne possível a prática de tal ato, o qual deve ser efetuado pela via mais expedita e simples, via que, nos dias de hoje, é inevitavelmente a comunicação eletrónica.

O atual sistema de cobrança coerciva, quer na Administração Fiscal, quer na Segurança Social, beneficia de um grau de simplificação, informatização e eficiência que potencia a celeridade e eficácia da tramitação do processo de execução fiscal, realidade que emerge da automatização e desmaterialização de muitos atos praticados no processo, no âmbito dos quais se destaca a penhora de bens feita a partir de bases de dados de bens penhoráveis. Todavia, continuam a existir nos processos de execução fiscal situações em que não é possível proceder à penhora de bens através de comunicação eletrónica, pelo que se torna indispensável proceder à apreensão dos bens através da deslocação de um funcionário ao terreno com vista à concretização do ato de penhora, sendo este realizado de acordo com as regras tradicionais.

O funcionário que seja incumbido de realizar diligências no exterior para identificar bens susceptíveis de penhora deve estar devidamente credenciado através de mandado de penhora, pelo que o órgão da execução fiscal, sempre que a penhora de bens não possa ser efetuada por via eletrónica, deve determinar que a penhora de bens seja realizada por funcionário a mandar através de mandado de penhora.



Na impossibilidade da penhora de bens ser efetuada por via eletrónica, o órgão da execução fiscal, através de mandado, deve ordenar a execução da penhora a funcionário que lhe esteja funcionalmente subordinado, conforme prescrito no n.º 2 do artigo 172.º do CPC, aplicável por força da alínea e) do artigo 2.º do CPPT. Deste modo, e embora o artigo 215.º do CPPT tenha deixado de fazer qualquer referência ao mandado de penhora, este deve ser utilizado sempre que a diligência tenha de ser feita no exterior, maxime nas instalações do executado, pelo que o funcionário incumbido da execução da diligência deve estar devidamente credenciado e, sem prejuízo de utilização da cópia do despacho do órgão de execução fiscal que tenha ordenado a diligência, é o mandado de penhora a peça processual mais adequada e idónea para credenciação do executante da diligência processual.

Antes da concretização da penhora devem ser nomeados bens à penhora. Na execução fiscal o direito de nomear os bens à penhora pertenceu sempre ao exequente, o mesmo é dizer ao órgão da execução fiscal. As atuais normas legais visam agilizar e reforçar os direitos dos credores, de modo a que os fins da execução sejam prosseguidos e os créditos dos credores efetivamente realizados. De acordo com os normativos dos artigos 748.º a 750.º do CPC, na penhora de bens é dada prioridade às diligências do agente da execução e da entidade exequente e o executado apenas é chamado a indicar bens à penhora se o exequente o não fizer no prazo que a lei lhe fixa – 30 dias.

Na execução fiscal, o direito de nomear bens à penhora como já se referiu pertence ao órgão da execução fiscal – n.º 4 do artigo 215.º do CPPT – sem embargo do órgão da execução fiscal poder admiti-la nos bens indicados pelo executado, desde que daí não resulte prejuízo para a realização da quantia exequenda e acrescido. A devolução ao executado do direito de nomeação de bens à penhora constitui a exceção na execução fiscal e a sua autorização está dependente de um juízo de valoração sobre a oportunidade da devolução deste direito ao executado.

Esta devolução do direito de nomear bens à penhora processa-se na execução fiscal nos termos do n.º 4, *in fine*, do artigo 199.º do CPPT.



Na execução fiscal, o órgão da execução é que detém o direito de nomear e escolher os bens sobre os quais deve incidir a penhora, sendo que, nos termos do artigo 601.º do Código Civil (CC), pelo cumprimento da obrigação respondem todos os bens do devedor suscetíveis de penhora, sem prejuízo dos regimes especialmente estabelecidos em consequência da separação de patrimónios.

Não sendo a obrigação voluntariamente cumprida tem o credor o direito de exigir judicialmente o seu cumprimento e de executar o património do devedor, nos termos declarados na lei – artigo 735.º do CPC.

Na concretização da penhora, o funcionário tem de atender ao princípio da proporcionalidade, apenas devendo ser penhorados os bens previsivelmente suficientes para o pagamento da quantia exequenda e do acrescido – artigo 217.º do CPPT – princípio que também encontra consagração no n.º 3 do artigo 735.º do CPC.

A observância do princípio da proporcionalidade ínsito no artigo 217.º do CPPT deve ser executada numa lógica dinâmica e emergente da normal tramitação do processo de execução fiscal, tendo por referência a evolução da informação carregada para a execução. A penhora de bens é feita por referência à quantia exequenda e acrescido, mas, após a penhora e eventual registo, poderá chegar ao processo informação sobre a existência de ónus ou encargos incidentes sobre os bens penhorados. Em cada momento processualmente relevante, o órgão da execução fiscal, para decidir da suficiência dos bens penhorados, deve considerar o valor dos bens penhorados, o valor base de venda, os créditos reclamados e o tipo e natureza da garantia dos credores reclamantes, devendo, em função deste acervo de informação, decidir da suficiência ou não dos bens penhorados.

Caso se mostre conveniente podem ser feitas tantas penhoras quanto as necessárias e possíveis de realizar, de modo a garantir o cumprimento dos fins da execução fiscal, mas sem que sejam colocados em causa os direitos e interesses legalmente protegidos do devedor.

Na realização da penhora de bens é indispensável atender aos normativos do artigo 736.º e seguintes do CPC, visto que existem bens que são absolutamente impenhoráveis e outros que apenas o são em determinadas circunstâncias.



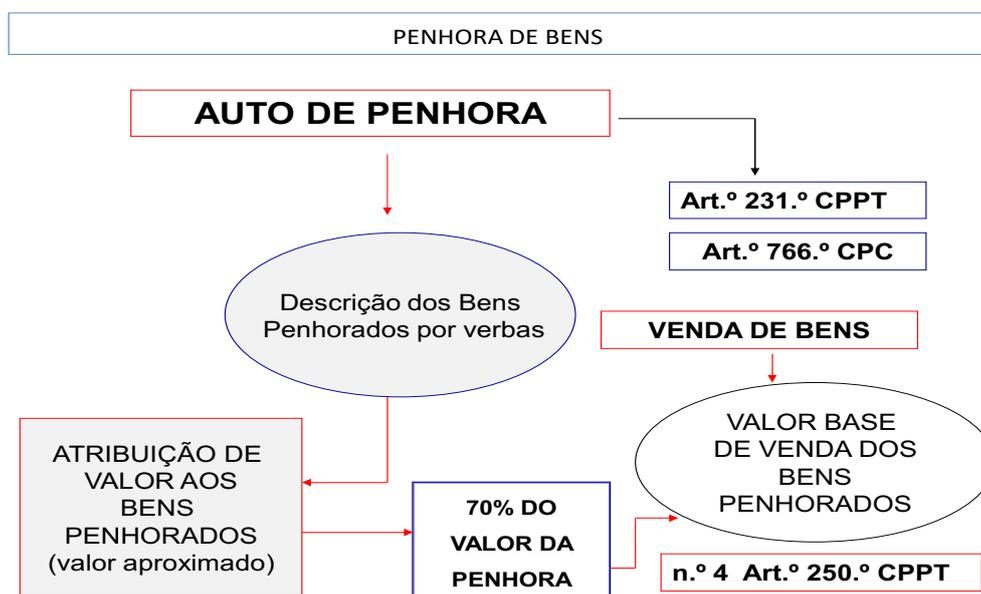
A penhora de bens é precedida de todas as diligências úteis à identificação ou localização de bens penhoráveis – artigo 749.º do CPC.

Findo o prazo posterior à citação sem ter sido efectuado o pagamento da dívida, pode o órgão da execução fiscal proceder à penhora de bens, pelo que sendo conhecidos bens penhoráveis ao executado estes podem ser de imediato penhorados. Nos termos da lei, sempre que possível a diligência deve ser realizada por via eletrónica, circunstância que está a ser observada quer pela Administração Fiscal, quer pela Segurança Social.

Na impossibilidade de efetuar a diligência por comunicação eletrónica, o funcionário, na posse de mandado, tem de efetuar diligências para identificar e localizar os bens a penhorar ao executado. A penhora consiste na apreensão judicial dos bens, os quais, sempre que estejam em causa bens móveis, deveriam ser removidos para um depósito público ou, então, para o órgão da execução fiscal. A inexistência de instalações que permitam armazenar os bens conduz a que a remoção dos bens seja, em regra, impraticável e daí que uma vez concretizada a penhora o funcionário tenha de nomear um depositário, da sua escolha e sob sua responsabilidade, podendo a escolha recair no executado, situação que se verifica com bastante frequência.

Com a penhora por via eletrónica o legislador pretendeu introduzir no processo de execução fiscal simplicidade, celeridade e eficiência na concretização das diligências atinentes à efetivação da penhora de bens e, conseqüentemente, assegurar de forma real e efetiva a realização dos créditos do exequente.

Sempre que a penhora não seja efetuada nas instalações do órgão da execução fiscal, a diligência deve ser feita por funcionário, acompanhado de oficial de diligências, e considera-se efetuada na data em que for lavrado o respetivo auto. No auto de penhora regista-se o dia, a hora e local da diligência, menciona-se o valor da execução, descrevem-se os bens por verbas, com todas as especificações necessárias à sua identificação, indica-se o seu estado de conservação e o valor aproximado dos bens e referem-se as obrigações e responsabilidades a que fica adstrito o depositário – artigo 233.º do CPPT e artigos 753.º, 756.º e 766.º todos do CPC.



Todos os bens do devedor, que nos termos da lei substantiva sejam susceptíveis de penhora, respondem pela dívida exequenda – artigo 735.º do Código de Processo Civil – e, conseqüentemente, podem ser executados. Quando estiver previsto na lei ou mediante nomeação expressa do interessado – artigo 157.º do CPPT – também podem ser penhorados bens de terceiros, bem como nas circunstâncias previstas no n.º 2 do artigo 215.º do CPPT, que devem ser articuladas com as normas do artigo 747.º do CPC, as quais estabelecem que:

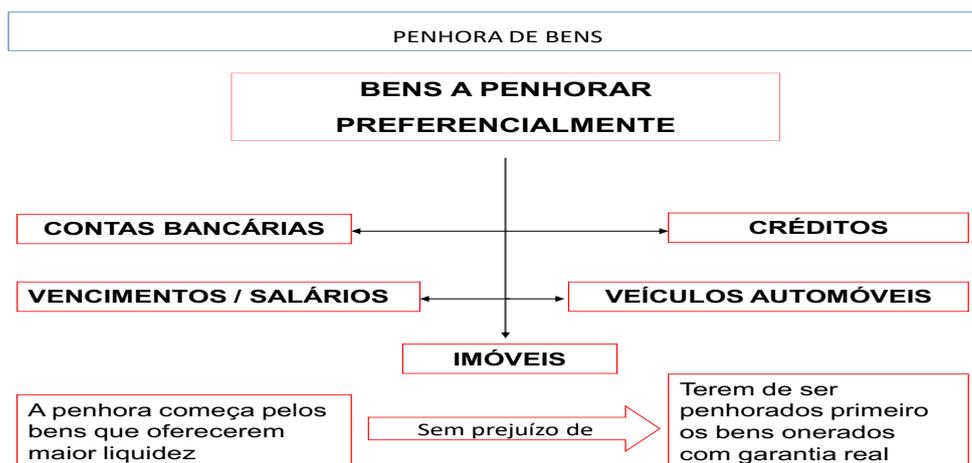
- Os bens do executado são apreendidos ainda que, por qualquer título se encontrem em poder de terceiro, sem prejuízo, porém, dos direitos que a este seja lícito opor ao exequente.
- No ato de apreensão, verifica-se se o terceiro tem os bens em seu poder por via de penhor ou de direito de retenção, e, em caso afirmativo, procede-se imediatamente à sua citação.
- Quando a citação referida no ponto anterior não possa ser feita regular e imediatamente, é anotado o respetivo domicílio para efeito de posterior citação.



Existem regras a definir a ordem de prioridade na concretização da penhora de bens, devendo, nos termos dos normativos do artigo 219.º do CPPT, a penhora começar pelos bens cujo valor pecuniário seja de mais fácil realização e se mostre adequado ao montante do crédito do exequente. Na sua falta, tratando-se de dívida com privilégio, a penhora deve começar pelos bens a que aquele respeitar se ainda pertencerem ao executado.

No entanto, importa não olvidar que a regra estabelecida no n.º 1 do artigo 219.º do CPPT, cede sempre que a dívida beneficie de garantia real onerando bens do devedor, uma vez que, neste caso, é por estes que deve começar a penhora e só deve prosseguir noutros bens quando se reconheça a insuficiência dos primeiros para pagamento integral da quantia exequenda e acrescido. É este mesmo princípio que está consagrado no artigo 697.º do Código Civil e no artigo 752.º do CPC.

As regras que atualmente regulam a penhora de bens no CPPT são tão flexíveis quanto as que existem no CPC, porquanto reforçam os direitos e as garantias dos credores, potenciando mais facilmente a cobrança dos créditos exigíveis na execução fiscal. Esta circunstância revela-se desde logo pela prioridade seguida na penhora de bens. Com efeito, a penhora começa pelos bens cujo valor seja de mais fácil realização e se mostre adequado ao montante do crédito do exequente.





Se a penhora não se adequar, por excesso, ao montante do crédito exequente, é admissível a penhora de bens imóveis ou do estabelecimento comercial, quando a penhora de outros bens, presumivelmente, não permita a satisfação integral do credor.

A forma de efetuar a penhora é ligeiramente diversa em função da natureza dos bens abrangidos pela diligência. As formalidades têm pequenas “nuances” conforme se trate de penhora de bens móveis – artigo 221.º do CPPT, de penhora de créditos – artigo 224.º do CPPT, de penhora de rendimentos – artigo 229.º do CPPT, ou de penhora de bens imóveis – artigo 231.º do CPPT, etc.

Na penhora de imóveis o órgão de execução fiscal deve lavrar um auto por cada prédio penhorado.

O enorme número de penhoras de imóveis que foi realizado nos últimos anos, anos que, como é de conhecimento geral, foram de forte e gravíssima crise económica e social, levou a que o legislador adotasse medidas limitativas da penhora de imóveis, quando estes constituem a casa de morada de família do agregado familiar do executado. A medida do legislador não é consensual, porém, é compreensível numa lógica de proteção dos direitos à propriedade privada e à habitação – artigos 62.º e 65.º da CRP.

O artigo 219.º do CPPT passou a integrar uma norma a dispor que a penhora sobre o bem imóvel com finalidade de habitação própria e permanente está sujeita às condições previstas no artigo 244.º do mesmo código. Este artigo estabelece que “[n]ão há lugar à realização da venda de imóvel destinado exclusivamente a habitação própria e permanente do devedor ou do seu agregado familiar, quando o mesmo esteja efetivamente afeto a esse fim”. Todavia, se o imóvel tiver um valor tributável que se enquadre, no momento da penhora, na taxa máxima prevista para a aquisição de prédio urbano ou de fração autónoma de prédio urbano destinado exclusivamente a habitação própria e permanente, em sede de imposto sobre as transmissões onerosas de imóveis, a venda do imóvel já se pode realizar um ano após terminar o prazo de pagamento voluntário da dívida mais antiga. A técnica utilizada pelo legislador é assaz criticável, porque não se percebe que princípios ou interesses é que pretendeu tutelar ou proteger com estes normativos legais e muito menos se compreende a circunstância de termos um ordenamento



legal que não permite a venda da casa de morada de família por dívidas tributárias, mas a permite, na execução comum, por dívidas de crédito ao consumo e outras dívidas de natureza idêntica. Até conseguimos compreender que se pretenda proteger a casa de morada de família, mas, então, ter-se-á de proteger em relação às dívidas públicas e às dívidas privadas e teria sido tão simples atingir esse objetivo. Para o efeito, em vez de produzir alterações em diversos artigos do CPPT teria bastado introduzir somente um novo normativo no artigo 737.º do CPC, a estabelecer que a casa de morada de família apenas seria penhorável em execução cujo fim seja o pagamento do preço da sua aquisição.

As formalidades da penhora de quaisquer abonos, salários ou vencimentos estão previstas no artigo 227.º do CPPT, dispositivo que, após as alterações introduzidas pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março, passou a prescrever que “[q]uando a penhora recaia sobre abonos, salários ou vencimentos, é notificada a entidade que os deva pagar, para que faça, nas quantias devidas, o desconto correspondente ao crédito penhorado e proceda ao seu depósito”. Este normativo é bastante limitado, pelo que, em relação à penhora de vencimentos, é indispensável atender aos normativos do CPC, desde logo ao previsto no n.º 1 do artigo 738.º daquele código, que impede a penhora de dois terços dos vencimentos, salários, prestações periódicas pagas a título de aposentação ou de qualquer outra regalia social, seguro, indemnização por acidente, renda vitalícia ou prestações de qualquer natureza que assegurem a subsistência do executado. Esta penhora deve ser determinada pelo órgão da execução fiscal que, em face do dispositivo do n.º 3 do artigo 738.º do CPC, tem de observar as regras de impenhorabilidade destes valores e que consistem na circunstância da impenhorabilidade prescrita no n.º 1 do artigo 738.º do CPC ter como limite máximo o montante equivalente a três salários mínimos nacionais à data de cada apreensão e como limite mínimo, quando o executado não tenha outro rendimento e o crédito não seja de alimentos, o montante equivalente a um salário mínimo nacional.

Quando a penhora de vencimentos ou salários se efetuar previamente à citação do executado, a citação deste deve ocorrer ao mesmo tempo que a notificação da entidade empregadora no sentido desta proceder, mensalmente, à retenção da



quantia penhorada. Se o executado já tiver sido citado, deve, então, o órgão da execução fiscal proceder à sua notificação dando-lhe conhecimento da penhora – n.º 4 do artigo 753.º do CPC.

A penhora consiste na apreensão judicial dos bens, desta se lavrando o respetivo auto de penhora – artigo 766.º do CPC.

A realização da penhora pode implicar a deslocação do funcionário ao domicílio, à sede ou instalações da empresa ou ao escritório do executado, por forma a que os bens sejam identificados, inventariados e descritos por verbas no auto de penhora. Todavia, as alterações introduzidas no CPPT, através da Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, vieram alterar a forma de efetuar a penhora de bens, na medida em que vieram permitir que a penhora seja realizada através de comunicação eletrónica, nos termos do Código de Processo Civil – artigo 838.º e n.º 1 do artigo 755.º do CPC.

Através da Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, o legislador introduziu no n.º 2 do artigo 231.º e no n.º 3 do artigo 230.º do CPPT, na esteira do que já acontecia no CPC, a possibilidade da penhora de bens móveis sujeita a registo e a penhora de imóveis poder ser realizada por comunicação eletrónica à conservatória competente, nos termos previstos no Código de Processo Civil.

Esta forma de realizar a penhora de bens foi reforçada pelas alterações introduzidas pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, através de nova redação nos artigos 215.º, 224.º e 231.º do CPPT.

Através da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro – Orçamento do Estado para 2015 – foram introduzidos novos normativos no artigo 215.º do CPPT, os quais visam permitir que a Administração Tributária aceda a informação relativa à existência de bens ou direitos do devedor, suscetíveis de penhora, incluindo todos os dados existentes nos registos que aquele possuir, bem como na contabilidade da empresa. De igual modo, a Administração Tributária pode, em qualquer momento, notificar o devedor ou terceiros para que estes, e sempre que possível por via eletrónica, procedam à apresentação de elementos que se revelem necessários e/ou relevantes à cobrança da dívida, incluindo os elementos da contabilidade das empresas.



Sem prejuízo do que foi antes dito, importa sublinhar que, face à atual realidade da vida económica e financeira, o órgão da execução fiscal vem dando preeminência à penhora de bens que ofereçam maior liquidez, de que se destaca a penhora de vencimentos – artigo 227.º do CPPT e artigo 779.º do CPC, de créditos – artigo 224.º do CPPT e artigo 773.º do CPC, e de contas bancárias – artigo 223.º do CPPT e artigo 780.º do CPC. A efectivação destas penhoras deve ser preferencialmente realizada através de comunicação eletrónica ou de via postal – carta registada com aviso de receção.

A diligência da penhora de bens está minuciosamente regulada no CPPT, porém, na concretização da penhora, o órgão da execução fiscal deve atender e aplicar supletivamente, sempre que se mostre conveniente e aconselhável, as normas do CPC sobre a matéria.

Acresce que a Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março – Orçamento do Estado para o ano de 2016 – aditou dois normativos ao artigo 215.º do CPPT (n.ºs 8 e 9) a prescrever que “[a] frustração da citação não obsta à aplicação, no respetivo processo de execução fiscal, dos montantes depositados, se aquela não vier devolvida ou, sendo devolvida, não indicar a nova morada do executado e ainda em caso de não acesso à caixa postal eletrónica”. Todavia, a aplicação destes valores não obsta ou prejudica o exercício de direitos por parte do executado, designadamente, no que respeita à interposição de oposição judicial para discutir a inexigibilidade da dívida exequenda.

A penhora de créditos passou a ser feita através de notificação ao devedor, a realizar com as formalidades da citação pessoal e sujeita ao regime desta, e, preferencialmente, por via eletrónica. A notificação dá a conhecer ao devedor que ficam penhorados todos os créditos do executado até ao valor da dívida exequenda e acrescido e que os mesmos ficam à ordem do órgão da execução fiscal, sendo de observar as formalidades prescritas no artigo 773.º do CPC.

Não obstante a revogação das alíneas a) e e) do artigo 224.º do CPPT, as formalidades relativas ao reconhecimento do crédito que constavam daqueles normativos não podem deixar de ser observadas, na medida em que revestem circunstâncias fundamentais na concretização da penhora de créditos. Nem sequer foi essa a intenção do legislador, porquanto, os normativos do CPPT



remetem quanto aos aspetos não especificamente regulados na lei tributária para o Código de Processo Civil.

Através da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, foi aditada a alínea f) ao artigo 224.º do CPPT que prescreve que “[i]nexistindo o crédito ou sendo o seu valor insuficiente para garantir a dívida exequenda e acrescido, o órgão da execução fiscal pode notificar o devedor da penhora de créditos futuros até àquele valor, mantendo-se válida a notificação por período não superior a um ano, sem prejuízo de renovação”.

Este normativo ao permitir a penhora de créditos futuros vem na linha do normativo do n.º 4 do artigo 223.º do CPPT, que, no tocante à penhora de valores depositados, também prevê a penhora de novas entradas.

A penhora de créditos no CPPT deixou de ser feita, em regra, através de auto e passou a ser efectuada através de notificação ao devedor, procurando, assim, o legislador introduzir na efetivação desta penhora, simplicidade, celeridade e eficiência. Porém, o órgão da execução fiscal não está impedido de determinar que a penhora de créditos seja realizada através de auto sempre que considerar que a penhora através de mandado permite assegurar com maior eficácia e segurança os fins da execução fiscal.

Algo de semelhante ocorre com a penhora de imóveis cujo regime específico está regulado no CPPT, podendo, porém, a penhora de imóveis ser efectuada nos termos do Código de Processo Civil – artigo 755.º, concretamente, através de auto de penhora e aplicando as regras gerais de registo.

Através da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, foram introduzidas profundas alterações no artigo 231.º do CPPT, normas que passaram a determinar que a penhora de imóveis ou de figuras parcelares do respetivo direito de propriedade passam a ser efectuadas por comunicação emitida pelo órgão de execução fiscal à conservatória do registo predial competente. Na comunicação a emitir por cada prédio constam todos os elementos da caderneta predial, a identificação do devedor, o valor da dívida, o número do processo e o número da penhora, sendo que esta comunicação vale como apresentação para efeitos de inscrição no registo.



Com a revogação do n.º 1 do artigo 235.º do CPPT, através do artigo 94.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro – Orçamento do Estado para 2007 – impera agora o n.º 2 daquele artigo que determina que “[a] penhora não será levantada qualquer que seja o tempo por que se mantiver parada a execução, ainda que o motivo não seja imputável ao executado”.

Na execução comum – artigo 763.º do CPC – pode ser determinado, mediante requerimento do executado, o levantamento da penhora, caso o processo esteja parado por um período de tempo superior a seis meses, por motivo imputável à entidade exequente. Esta é uma situação que não tem aplicabilidade no âmbito do processo de execução fiscal, salvo quando a execução tiver sido paga por terceiro sub-rogado e o processo, por motivo que lhe seja imputável, se encontre parado há mais de seis meses – n.º 3 do Art.º 235.º do CPPT. Neste caso, a penhora pode, eventualmente, ser levantada a requerimento do executado ou de qualquer credor. Quanto a tudo o mais vigora a afirmação de que a paragem só por si do processo de execução fiscal, ainda que por motivo não imputável ao executado, não constitui fundamento para que seja determinado o levantamento da penhora.

A penhora só é oponível a terceiros quando registada, registo que tem de ser requerido pelo órgão da execução fiscal, em função do tipo de bens penhorados, ao Conservador da Conservatória do Registo Predial, Comercial ou do Registo Automóvel. Em regra, a penhora de bens móveis não está sujeita a registo.

O registo da penhora de bens imóveis é feito na Conservatória do Registo Predial – alínea o) do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 224/84, de 6 de Julho. Os bens móveis sujeitos a registo são: os veículos, os navios e as aeronaves e rege-se pelas normas do artigo 5.º, n.º 1, alínea f) do Decreto-Lei n.º 54/75, de 12 de Fevereiro, e do artigo 4.º, alínea f), do Decreto-Lei n.º 42644, de 14 de Novembro de 1959.

A penhora de parte social ou de quota de sociedade tem de ser registada na Conservatória do Registo Comercial, diligência a efetivar nos termos do dispositivo da alínea f) do artigo 3.º do Código do Registo Comercial, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 403/86, de 3 de Dezembro, na redação introduzida pelo Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de Março.

Na penhora de quota em sociedade, a notificação da penhora é feita à própria sociedade, designando-se quem deve servir de depositário e aplicando-se o



disposto no Código das Sociedades Comerciais sobre a execução da quota. A nomeação do depositário deve recair sobre um dos administradores, directores ou gerentes – n.º 6 do artigo 781.º do CPC e artigo 225.º do CPPT.

O registo da penhora a concretizar nos termos do artigo 230.º e da alínea a) do artigo 231.º do CPPT é uma diligência de extrema relevância, na medida em que, nos termos do artigo 822.º do Código Civil, o exequente adquire pela penhora o direito de ser pago com preferência a qualquer outro credor que não tenha garantia real anterior, sendo a antiguidade – anterioridade – da garantia aferida em função das regras do registo.

Em determinadas circunstâncias, designadamente por razões de cariz económico e social, deve ser dada preferência à penhora do estabelecimento comercial e/ou industrial – artigo 782.º do CPC. Esta penhora é realizada num só auto de penhora, visto que o que está em causa é a universalidade jurídica constituída pelo estabelecimento. A penhora do estabelecimento e subsequente venda tem a vantagem de permitir garantir a continuidade da atividade empresarial e a manutenção dos postos de trabalho, visto que, nos termos do artigo 285.º do Código do Trabalho, na sua versão mais recente – Lei n.º 93/2019, de 04 de Setembro – o adquirente fica obrigado a prosseguir a atividade económica e assume as responsabilidades decorrentes dos contratos individuais de trabalho.

As responsabilidades do depositário, designado aquando da realização da penhora, constam do artigo 233.º do CPPT e dos artigos 756.º, 760.º, 771.º e 818.º do CPC.

No capítulo das obrigações do depositário deve ainda atender-se ao disposto no artigo 1187.º do Código Civil, sendo que ao depositário incumbe o dever de administrar os bens com a diligência e zelo de um bom pai de família. Se o depositário não cumprir as suas obrigações, o órgão da execução fiscal pode proceder à sua remoção – alínea b) do artigo 233.º do CPPT e artigo 761.º do CPC.

As responsabilidades do depositário:

- O dever de administrar os bens com diligência e zelo – artigo 760.º do CPC;



- A obrigação de mostrar os bens – n.º 6 do artigo 249.º do CPPT e artigo 818.º do CPC;
- O dever de apresentar os bens – artigo 771.º do CPC.

Os direitos do depositário:

O depositário tem direito a uma retribuição, atribuída pelo órgão da execução fiscal, em proporção do incómodo que a função lhe tenha provocado, não podendo a mesma exceder 5% do produto da venda dos bens - artigo 17.º do Regulamento das Custas Processuais (RCP), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 34/2008, de 26 de Fevereiro, e republicado pela Lei n.º 7/2012, de 13 de Fevereiro. Esta retribuição não é paga quando a designação de depositário recair sobre o executado.

Quando o funcionário incumbido da diligência de penhora concluir pela inexistência de bens penhoráveis lavra um auto da diligência, perante duas testemunhas idóneas que ratifiquem o facto, devendo uma delas, sempre que possível, ser o presidente da junta de freguesia. Subsequentemente, o órgão da execução fiscal deve assegurar-se, por todos os meios ao seu alcance, incluindo a consulta dos meios informáticos da Administração Tributária, que o executado efetivamente não possui bens penhoráveis. Como corolário desta circunstância deve a execução fiscal ser declarada em falhas – artigos 236.º e 272.º do CPPT – a qual fica nesta situação até que o órgão da execução fiscal, por qualquer meio, obtenha informação sobre a existência de bens penhoráveis, podendo esta ser relativa à existência de um salário, de uma pensão, etc.

Se esta informação for obtida, a execução fiscal prossegue a sua normal tramitação na fase em que se encontrar, sem necessidade de nova citação do executado, caso esta já tenha sido efectuada. Caso contrário, a execução fiscal deve manter-se na fase de declaração em falhas até que, em face do decurso do tempo, ocorra a prescrição e a execução fiscal seja declarada extinta com fundamento na prescrição da dívida.

Feita a descrição das formalidades que devem ser observadas na realização da penhora, e no sentido de alertar para a observância do princípio da legalidade e da tutela dos interesses dos diversos intervenientes no processo de execução



fiscal, importa sublinhar que quando for praticada alguma ilegalidade, designadamente, quando:

- Não for observado o princípio da proporcionalidade;
- For penhorado algum bem que, nos termos do direito substantivo, não responda pela dívida exequenda;
- For, de imediato, penhorado algum bem que só subsidiariamente responda pela dívida exequenda,

deve o devedor no prazo de 10 dias, a contar da notificação da penhora ou do seu conhecimento efetivo, apresentar reclamação contra o acto de penhora, formulada nos termos dos artigos 276.º a 278.º do CPPT, cuja regulamentação e tramitação vamos abordar no ponto 7.3 do presente manual.

6. VENDA DOS BENS

A venda dos bens penhorados consubstancia a fase mais coercitiva da execução fiscal. Perante a ausência de reação do executado ou em face de incumprimento do regime prestacional, o órgão da execução fiscal está legalmente obrigado a avançar para venda dos bens, sendo que esta não lhe interessa particularmente, porquanto, o que o órgão da execução efetivamente pretende é a cobrança célere e integral dos créditos exequendos. Ao contrário do que se pensa, a venda dos bens muitas vezes não permite a realização desta cobrança, na medida em que, em resultado do direito de preferência de outros credores titulares de ónus reais sobre os bens penhorados, a entidade exequente no procedimento de graduação de créditos é relegada para uma posição que converte os seus créditos em créditos incobráveis.

O que o órgão da execução fiscal pretende é a cobrança da dívida, sendo importante que o executado saiba aproveitar à exaustão todas as modalidades e hipóteses de pagamento que a lei lhe permite no âmbito da tramitação do processo de execução fiscal. A execução fiscal existe para estabelecer um



equilíbrio entre os interesses do credor e do devedor, mas uma vez satisfeito o crédito exequendo, o património do devedor pode permanecer integral e liberto de qualquer execução, daí que o legislador tenha consagrado na lei a possibilidade de, até ao exato momento anterior à venda dos bens, o executado poder proceder ao pagamento da dívida exequenda e acrescido.

Importa sublinhar que, através da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro – Orçamento do Estado para 2015 – foi aditado o n.º 5 ao artigo 219.º do CPPT, normativo que passou a estabelecer que “[q]uando exista plano de pagamento em prestações devidamente autorizado, e a execução fiscal deva prosseguir os seus termos normais, pode a penhora iniciar-se por bens distintos daqueles cujo valor pecuniário seja de mais fácil realização, quando indicados pelo executado e desde que o pagamento em prestações se encontre a ser pontualmente cumprido”: Este normativo demonstra, inequivocamente, que a vontade do legislador é no sentido do património do devedor ser o menos possível afetado pela ação executiva, desde que o executado demonstre intenção de proporcionar ao credor a efectiva recuperação dos créditos exequendos.

6.1 PROCEDIMENTOS

O órgão da execução fiscal só pode proceder à venda dos bens após terminar o prazo para a reclamação de créditos a realizar pelos credores que detenham garantia real sobre os bens penhorados. Para o efeito, o órgão da execução fiscal procede, por meio de citação, à convocação destes credores.

A convocação de credores é o momento processual em que se chamam ao processo executivo, por meio de citação, os credores com garantia real sobre os bens penhorados, de modo a garantir que o pagamento pelo produto da venda dos bens se faça sem prejuízo do direito dos credores titulares de garantias reais, e de acordo com a ordem das suas preferências.

Na verdade, a citação visa garantir o concurso de credores nos termos do artigo 604.º do Código Civil, que no seu n.º 2 prescreve que “[s]ão causas legítimas de preferência, o penhor, a hipoteca, o privilégio e o direito de retenção”.



Estas causas de preferência são de fundamental importância, porquanto, não existindo qualquer causa legítima de preferência, os credores têm o direito de ser pagos proporcionalmente pelo preço dos bens do devedor, quando ele não chegar para integral satisfação dos seus créditos.

O credor que pretender reclamar os seus créditos num processo de execução fiscal necessita de ter garantia real sobre os bens penhorados e estar munido de título exequível – artigo 788.º do CPC – ou seja, tem de possuir prova da existência do crédito e da garantia que invocar.

Feita a penhora e junta a certidão de ónus, serão citados os credores com garantia real, relativamente aos bens penhorados, e o cônjuge do executado no caso previsto no artigo 220.º do CPPT ou quando a penhora incida sobre bens imóveis ou bens móveis sujeitos a registo, sem o que a execução não deve prosseguir – artigo 239.º do CPPT e artigo 786.º do CPC.

Os credores titulares de garantia real podem ser conhecidos ou desconhecidos. Os primeiros são citados através de carta registada com aviso de receção ou, então, através de transmissão eletrónica de dados, nos termos dos n.ºs 4 a 8 do artigo 191.º do CPPT. Os desconhecidos são citados por éditos de 10 dias – n.º 2 do artigo 239.º e artigo 242.º do CPPT.

Quando o processo de execução fiscal tiver por fim a cobrança de uma coima aplicada a um dos cônjuges, em resultado da sua exclusiva responsabilidade tributária, dado que a dívida por coima é intransmissível, deve ser citado o outro cônjuge para requerer, no prazo de 30 dias, a separação judicial de bens – artigo 220.º do CPPT e artigo 740.º do CPC – sob pena da execução fiscal prosseguir sobre os bens penhorados, caso não seja requerida a separação judicial de bens ou a instância seja suspensa por inércia ou negligência do requerente em promover os seus termos processuais.

Igual procedimento deve ser adoptado se a responsabilidade tributária pela dívida for exclusiva de um dos cônjuges, o que ocorre no caso da efetivação da responsabilidade subsidiária – reversão do processo de execução fiscal – em resultado do exercício do cargo de administrador, gerente, director ou, ainda que somente do exercício de facto, das funções de administração ou de gestão – n.º 1



do artigo 24.º do CPPT. Neste caso, a dívida não é comunicável – artigo 740.º do CPC – aplicando-se o regime previsto no artigo 220.º do CPPT.

Nos restantes casos, quando a penhora incida sobre bens imóveis ou móveis sujeitos a registo, deve ser citado o cônjuge para os termos da execução, dado que a dívida é da responsabilidade de ambos os cônjuges – artigo 1691.º do Código Civil e artigo 741.º do CPC. Isto significa que o cônjuge é citado, nos termos do artigo 239.º do CPPT, para pagar a dívida exequenda e acrescido, requerer o pagamento em prestações, oferecer bens em pagamento ou, então, deduzir oposição judicial. Neste caso, após a citação, o cônjuge beneficia dos mesmos direitos processuais do devedor originário – artigo 787.º do CPC.

Os credores desconhecidos, bem como os sucessores dos credores preferentes, podem ser citados através dos editais que forem afixados e pelos anúncios que forem publicados para publicitar a venda dos bens penhorados – n.º 8 do artigo 192.º do CPPT. A citação destes credores poderá ainda ser feita, de forma autónoma, através dos éditos de 10 dias, conforme refere o n.º 2 do artigo 239.º do CPPT.

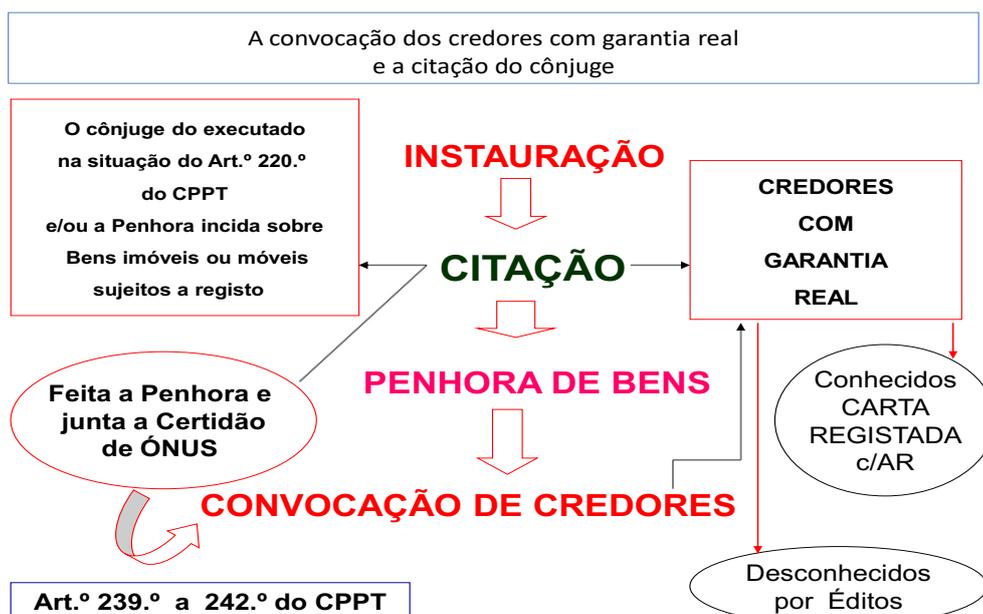
A Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro – Orçamento do Estado para 2007 – introduziu uma nova redação na norma do n.º 3 do artigo 240.º do CPPT que estabelece que “[o] órgão da execução fiscal só procede à convocação de credores quando dos autos conste a existência de qualquer direito real de garantia”.

Deste normativo decorre que, caso no processo de execução fiscal não exista qualquer informação ou sinal sobre a existência de garantia real a favor de qualquer credor, que não o exequente, o órgão de execução fiscal não tem de proceder à convocação de credores ainda que desconhecidos, pese embora o prescrito no n.º 2 do artigo 239.º e artigo 242.º do CPPT.

A convocação de credores, quer dos conhecidos, quer dos desconhecidos, só tem de ser feita quando exista no processo de execução fiscal informação concreta sobre a existência de qualquer direito real de garantia a favor daqueles, sem prejuízo da reclamação espontânea dos créditos a realizar por qualquer credor até à transmissão dos bens penhorados – n.º 4 do artigo 240.º do CPPT e n.º 3 do artigo 788.º do CPPT.



Esta nova lógica de convocação dos credores pretende obstar à prática de atos inúteis – artigo 130.º do CPC – dando, assim, predominância ao princípio da materialidade e da substância e, designadamente, visa introduzir celeridade e eficácia na arrecadação dos créditos exequendos.



Na reclamação de créditos devem ser observadas as disposições constantes do artigo 788.º do Código de Processo Civil – artigo 246.º do CPPT.

A reclamação, verificação e graduação de créditos é processada autonomamente, através de um procedimento próprio, mas por apenso à execução fiscal. O n.º 8 do artigo 788.º do CPC dispõe que “[a]s reclamações são autuadas num único apenso ao processo de execução”, metodologia que deve ser utilizada em sede de processo de execução fiscal

Os créditos têm de ser reclamados de harmonia com as regras constantes do artigo 240.º e seguintes do CPPT, que, em síntese, dizem o seguinte:

- Os credores que gozem de garantia real sobre os bens penhorados, podem reclamar os seus créditos no prazo de 15 dias após a citação;



- Os Diretores dos órgãos periféricos regionais da Administração Tributária da área do domicílio fiscal da pessoa a quem foram penhorados os bens onde não corra o processo, no prazo de 15 dias a contar da citação, apresentarão certidão de dívidas que devam ser reclamadas. Igual procedimento deve ser utilizado nas secções de processos da Segurança Social;
- O órgão da execução fiscal onde correr o processo deve passar e juntar ao mesmo, no prazo de 10 dias, a certidão de dívidas que estejam a ser exigidas noutros processos de execução fiscal instaurados contra o executado;
- O órgão da execução fiscal deve cuidar de reclamar, nos termos do artigo 241.º do CPPT, os créditos não exequendos;
- Os créditos exequendos não carecem de ser reclamados. Os créditos exequendos são os créditos que estão a ser exigidos no(s) processo(s) de execução fiscal em que está ser realizada a venda dos bens penhorados.

A competência para proceder à verificação e graduação dos créditos pertencia ao juiz do Tribunal Tributário, mas, em face das alterações introduzidas no artigo 245.º do CPPT pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro – Orçamento do Estado para 2011 – esta competência foi transferida para o órgão da execução fiscal.

A legitimidade para reclamar os créditos da Segurança Social em processo executivo a correr nos tribunais comuns pertence ao Instituto da Segurança Social, visto que a alínea e) do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 83/2012, de 30 de Março, prescreve que constitui atribuição daquele instituto "reclamar os créditos da segurança social em sede de processos de insolvência e de execução de índole fiscal, cível e laboral, bem como requerer, na qualidade de credor, a declaração de insolvência, em articulação com o IGFSS". Não obstante, sublinha-se que, antes de ser revogado, o artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 42/2001, de 9 de Fevereiro, prescrevia que "[a] legitimidade para reclamar os créditos da segurança social em



processo executivo a correr nos tribunais comuns pertence ao Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, através das respetivas delegações”.

Nos tribunais comuns e nos tribunais tributários, as instituições do sistema de solidariedade e segurança social são representadas por mandatário judicial, nomeado pelo órgão competente do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social – artigo 12.º do Decreto-Lei n.º 42/2001. Importa referir que, nos termos da alínea d) do n.º 3 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 84/2012, de 30 de Março, compete ao IGFSS “assegurar a instauração e instrução de processos de execução de dívidas à segurança social, através das secções de processos executivos da segurança social”, competência, outrossim, instituída através do normativo do artigo 3.º-A do Decreto-Lei n.º 42/2001, de 9 de Fevereiro, republicado através do Decreto-Lei n.º 63/2014, de 28 de Abril.

A reclamação de créditos é feita em petição dirigida ao órgão da execução fiscal, devidamente fundamentada, quer quanto à existência do crédito, quer quanto à garantia real, subscrita pelo reclamante ou pelo respetivo representante legal. Na reclamação de créditos apenas é admissível prova documental – artigo 246.º do CPPT.

A reclamação de créditos está sujeita ao pagamento de taxa de justiça a qual é liquidada, nos termos prescritos no n.º 4 do artigo 9.º do Regulamento das Custas dos Processos Tributários (RCPT), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 29/98, de 11 de Fevereiro, sendo que esta norma foi aditada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro. A taxa de justiça é devida pelo credor reclamante e é liquidada em face dos valores constantes da tabela a que se refere o n.º 4 do artigo 9.º do RCPT, na redação introduzida pelo n.º 2 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 36/2016, de 1 de Julho, sendo devidas 2 UC quando o valor da reclamação for até € 30.000, e quando o crédito reclamado for de valor superior são devidas 4 UC. O artigo 2.º do RCPT prevê a aplicação supletiva do Regulamento das Custas Processuais (RCP), razão pela qual é prevista na tabela a que se refere o n.º 4 do artigo 9.º do RCPT uma taxa agravada aplicável à reclamação de créditos, exigível quando o responsável passivo da taxa de justiça seja uma sociedade comercial que tenha dado entrada num tribunal, secretaria judicial ou balcão, no ano



anterior, a 200 ou mais providências cautelares, ações, procedimentos ou execuções, conforme previsto no n.º 3 do artigo 13.º do RCP.

Nos termos da alínea t) do n.º 1 do artigo 4.º do RCP ficam isentos de custas processuais “[o] exequente e os reclamantes, quando tenham que deduzir reclamação de créditos junto da execução fiscal e demonstrem já ter pago a taxa de justiça em processo de execução cível relativo aos mesmos créditos”. A esta isenção se refere o n.º 2 do artigo 17.º do RCPT, norma aditada pelo Decreto-Lei n.º 36/2016, de 1 de Julho.

Esta situação pode ocorrer quando, nos termos do artigo 794.º do CPC, a execução comum for sustada, em virtude dos mesmos bens terem sido penhorados no processo de execução fiscal e ter sido este a avançar com a venda dos bens.

Importa ainda sublinhar que, em face das alterações introduzidas no artigo 18.º do RCPT, através do Decreto-Lei n.º 36/2016, de 1 de Julho, o credor reclamante tem de ter um especial cuidado no pagamento da taxa de justiça devida, visto que a falta de pagamento implica, por parte do credor reclamante, o pagamento espontâneo da taxa de justiça com um acréscimo igual ao valor da taxa devida, sob pena do reclamante ser excluído do procedimento de verificação e graduação de créditos, e a reclamação de créditos ser considerada como não entregue para todos os efeitos legais.

As custas a suportar pelo credor ou credores reclamantes abrangem também os encargos relativos ao reembolso das despesas referidas nas alíneas a) a f) do n.º 1 do artigo 20.º do RCPT, levados a cabo no procedimento de verificação e graduação de créditos previsto no artigo 245.º do CPPT.

Quando a verificação e graduação de créditos era feita no Tribunal Tributário de 1.ª instância, o juiz proferia um despacho a admitir ou a rejeitar liminarmente as reclamações apresentadas. As reclamações admitidas podiam ser impugnadas pelo exequente, pelo executado ou pelos restantes credores, no prazo de 15 dias, a contar da notificação do despacho do juiz, com fundamento em qualquer das causas que extinguem ou modificam as obrigações ou que impedem a sua existência – artigo 789.º do CPC.



A impugnação dos créditos reclamados era feita por requerimento, não carecendo de ser articulada.

Até que, através da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, o legislador transferiu para o órgão da execução fiscal a competência para proceder à verificação e graduação dos créditos, no processo de execução fiscal era seguido um modelo de tramitação idêntico ao que se encontra consagrado no CPC para a execução comum que corre termos nos tribunais judiciais.

A partir de 1 de Janeiro de 2011, a verificação e graduação de créditos passou a ser feita pelo órgão da execução fiscal, com base no normativo do n.º 2 do artigo 245.º do CPPT que dispõe que “[h]avendo reclamações ou juntas as certidões referidas no artigo 241.º, o órgão da execução fiscal procede à verificação e graduação de créditos, notificando dela todos os credores que reclamaram créditos”.

Esta alteração teve por objetivo introduzir simplicidade e celeridade nos atos e termos da execução fiscal, de modo a permitir que os credores sejam rapidamente ressarcidos e que o processo seja rapidamente concluído. Assim, atenta a hermenêutica dos normativos e a sua sistematização, o órgão da execução fiscal, logo que findo o prazo para os credores apresentarem as respetivas reclamações de créditos, deve organizar com as reclamações um apenso ao processo de execução fiscal – n.º 8 do artigo 788.º do CPC – o qual deve ser denominado por procedimento de verificação e graduação de créditos.

A estrutura processual da execução fiscal pressupõe que a verificação e graduação dos créditos seja prévia à realização da venda dos bens penhorados. Esta ideia está implícita no normativo do n.º 1 do artigo 245.º do CPPT que dispõe que “[a] verificação e graduação dos créditos tem efeito suspensivo quanto ao seu objeto, sem prejuízo do andamento da execução fiscal até à venda dos bens”.

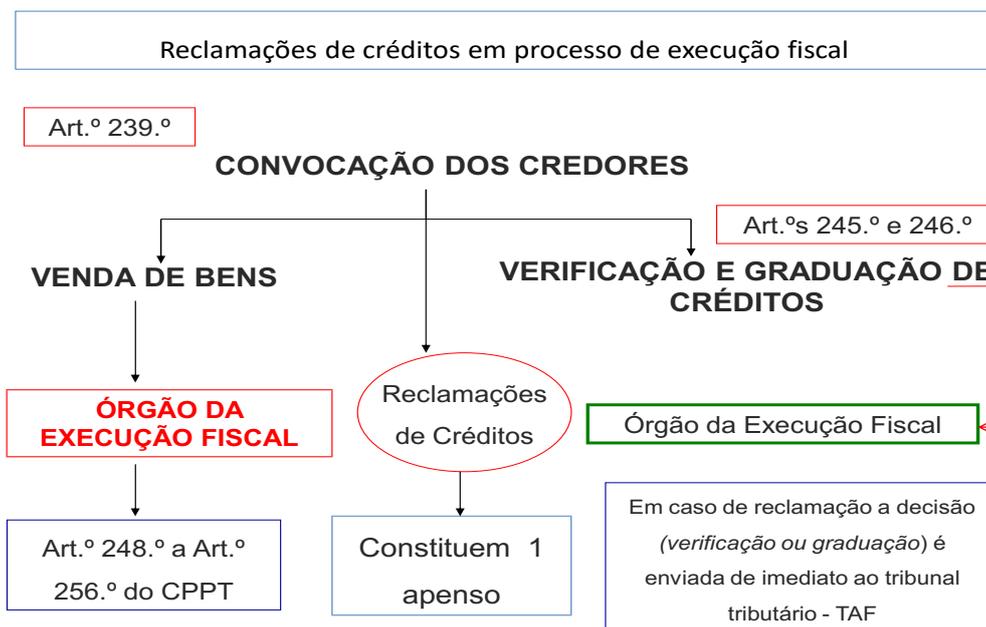
Assim, em termos ideais, a verificação e graduação dos créditos deve preceder a venda dos bens, mas a realidade verificada no terreno induz-nos a perceção de que, na maioria das situações, a decisão quanto à verificação e graduação dos créditos é proferida em momento posterior, porquanto o órgão da execução fiscal fica a aguardar a concretização ou não da venda dos bens penhorados. Seja como for, importa que o órgão da execução fiscal tenha sempre presente que a



celeridade que caracteriza a execução fiscal impõe que, em caso de venda dos bens, o produto da venda seja rapidamente aplicado de acordo com a distribuição decorrente dos ónus incidentes sobre os bens penhorados.

Em abono da opção do órgão da execução fiscal, importa sublinhar que, até ao momento imediatamente anterior à venda dos bens, o executado pode proceder ao pagamento da dívida exequenda e acrescido e, se tal ocorrer, verifica-se a extinção do processo de execução fiscal e fica sem efeito o procedimento de verificação e graduação dos créditos, ficando a decisão nele proferida revestida de inutilidade superveniente.

Os credores com garantia real beneficiam de um prazo de 15 dias após a respetiva citação, a que acresce uma dilação de 10 dias, no caso dos credores desconhecidos, para apresentar a reclamação de créditos, sendo que, como já referimos, a venda dos bens só se pode realizar em data posterior ao termo do prazo de reclamação dos créditos – n.º 1 do artigo 240.º e n.º 1 do artigo 244.º do CPPT. É de referir que o credor que seja titular de uma garantia real sobre os bens penhorados, ainda que não tenha sido citado, pode, até à transmissão dos bens, proceder espontaneamente à reclamação do seu crédito – n.º 4 do artigo 240.º do CPPT. Se este tipo de reclamação ocorrer, caso a decisão de verificação e graduação dos créditos já tenha sido proferida, esta tem de ser refeita e novamente notificada a todos os credores reclamantes – n.º 6 do artigo 791.º do CPC.



Na decisão de verificação e graduação dos créditos, o órgão da execução fiscal, em primeiro lugar, tem de analisar se as reclamações são tempestivas e se foram juntos os elementos de prova (só prova documental), quer quanto à existência do crédito, quer quanto à garantia real invocada. Caso exista alguma insuficiência ou irregularidade, o órgão da execução fiscal tem de notificar o credor para este, no prazo de 10 dias a contar da notificação – artigo 23.º do CPPT e artigo 149.º do CPC – suprir a respetiva falta, sob pena da reclamação não poder ser admitida. Ultrapassada esta primeira etapa, o órgão da execução fiscal profere então a decisão, a qual deve ser estruturada com a identificação dos credores reclamantes, dos créditos reclamados e respetivas características, data de constituição da garantia e de cálculo de juros, bem como devem ser explanadas as normas jurídicas fundamento do tipo de garantia de que cada crédito reclamado beneficie, terminando a decisão com a definição da posição que cada credor assumir na graduação e do montante do crédito referente a cada uma das posições de cada credor.



Em face do exposto, verifica-se que o procedimento de verificação e graduação de créditos se estrutura em três partes distintas, uma em que é feita a análise das reclamações e elementos probatórios, outra referente à apreciação do mérito da reclamação e a decisão propriamente dita, sendo que esta última exige a notificação da decisão a todos os credores reclamantes, ainda que a reclamação de créditos não tenha sido admitida. A notificação tem de referir expressamente que os credores, no prazo de 10 dias a contar da notificação, podem reclamar para o juiz do Tribunal Tributário, nos termos da alínea e) do n.º 3 do artigo 278.º do CPPT. A reclamação é integrada no procedimento de verificação e graduação de créditos e tem efeito suspensivo da respetiva decisão, pelo que, sem prejuízo da revogação do ato pelo órgão da execução fiscal nos termos do n.º 2 do artigo 277.º do CPPT, tem de subir de imediato ao Tribunal Tributário de 1ª instância, acompanhada do processo principal – n.º 4 do artigo 245.º do CPPT. Este efeito suspensivo implica que, enquanto não transitar em julgado a decisão do juiz, que pode manter a decisão ou reformulá-la, o produto da venda dos bens não pode ser aplicado no processo e distribuído pelos credores. A distribuição do produto da venda é feita em função da graduação e em conformidade com o mapa de liquidação elaborado pelo órgão da execução fiscal sendo que as custas dos processos relativos aos créditos exequendos saem precípua do produto da venda dos bens – artigo 541.º do CPC.

A graduação dos créditos tem de ser feita em relação a cada um dos bens penhorados, visto que as garantias de que os créditos gozam podem ser ou não diferentes em relação a cada espécie de bens penhorados.

Os privilégios e garantias reais de que gozam os créditos exequendos, outros créditos verificados, reconhecidos e graduados, estão especificados na lei, devendo, em função da sua força, amplitude e da especificidade de cada situação, a graduação obedecer à seguinte ordem: Bens imóveis; privilégios especiais, hipoteca, privilégios gerais, penhora e outras garantias reais. A prevalência entre a hipoteca e a penhora está dependente da anterioridade do registo – artigo 751.º do CC. Bens móveis: privilégios especiais, penhor, privilégios gerais, penhora e outras garantias reais. Importa sublinhar que por força do n.º 2 do artigo 204.º do Código Contributivo, o privilégio mobiliário geral de que beneficiam os créditos da



Segurança Social prevalece sobre qualquer penhor, ainda que de constituição anterior à eficácia do privilégio, a qual depende da efetivação da penhora dos bens.

O levantamento da penhora e o cancelamento dos registos das garantias reais que caducam, nos termos do n.º 2 do artigo 824.º do Código Civil, devem ser ordenados pelo órgão da execução fiscal se anteriormente não tiverem sido requeridos pelo adquirente dos bens – artigo 260.º do CPPT.

A sentença proferida pelo juiz na reclamação do artigo 276.º do CPPT é suscetível de recurso jurisdicional, nos termos do artigo 279.º e seguintes do CPPT. Sublinha-se que, em face do n.º 6 do artigo 278.º do CPPT, após a sua instauração¹⁹ no Tribunal Tributário de 1.ª instância, a reclamação da decisão de verificação e graduação dos créditos segue as regras dos processos urgentes, sendo estas relevantes quanto à prioridade na apreciação da reclamação e quanto à formulação do recurso jurisdicional – artigo 283.º do CPPT.

Quando transitar em julgado a decisão da reclamação, os processos são devolvidos ao órgão da execução fiscal – artigo 247.º do CPPT – sendo, então, feita a liquidação do produto da venda em cumprimento da sentença/acórdão que tiver definitivamente graduado os créditos reclamados. Nesse momento é que estão reunidas todas as condições para proceder à aplicação do produto da venda dos bens.

Importa, então, concluir que qualquer credor, público ou privado, que seja titular de garantia real sobre os bens penhorados pode ir ao processo de execução fiscal reclamar créditos no sentido de ver os seus créditos ressarcidos com o produto dos bens penhorados e vendidos na execução fiscal.

Deste modo, a celeridade da tramitação do processo de execução fiscal pode interessar não só à entidade exequente – Administração Fiscal ou Segurança Social – mas também aos restantes credores com garantia real.

¹⁹ Cfr. Acórdão do STA, extraído no processo n.º 0419/16, datado de 20.04.2016, em que se refere o seguinte:“(i) Antes da sua instauração a reclamação das decisões do órgão da execução fiscal não é de qualificar como processo urgente. (ii) O prazo de apresentação da reclamação das decisões do órgão da execução fiscal, nos termos do disposto no art.º 277.º, n.º 1, do CPPT, começa a contar-se a partir da notificação da decisão reclamada, operando-se a sua suspensão durante as férias judiciais, uma vez que se trata de prazo judicial”.



6.2 MODALIDADES DE VENDA DOS BENS

Em caso de persistência de ausência de pagamento da dívida por parte do executado, os bens penhorados em processo de execução fiscal têm de ser vendidos, exceto se se tratar da penhora de dinheiro ou de outros rendimentos.

O artigo 2.º do CPPT regulamenta a aplicação subsidiária de normas jurídicas de outros diplomas quando as matérias não estejam expressamente reguladas no Código de Procedimento e de Processo Tributário. A tramitação da execução fiscal está amplamente regulamentada no CPPT. Todavia, em determinados aspetos é necessário recorrer à aplicação supletiva das normas do Código de Processo Civil.

O artigo 248.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, contém as normas que regulam a forma como o órgão da execução fiscal deve proceder à venda dos bens penhorados. Na última década estas normas têm sido objeto de um processo de alteração e/ou reformulação, pelo que a venda judicial dos bens penhorados tem vindo a processar-se de modo diferente ao longo do tempo. Assim, no CPPT, até à entrada em vigor da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, a venda judicial dos bens penhorados podia ser efetivada através da apresentação de propostas em carta fechada ou através de arrematação em hasta pública. Nesse tempo, face ao disposto no artigo 886.º do CPC, a venda judicial na execução comum - que corre termos nos tribunais judiciais - já era só realizada através da apresentação de propostas em carta fechada. Visto que foi vontade do legislador que na execução fiscal a venda judicial pudesse assumir a forma de arrematação em hasta pública, em face da revogação no CPC das normas que regulavam esta modalidade de venda, surgiu a necessidade do legislador introduzir no CPPT normas relativas à arrematação em hasta pública – maxime o artigo 254.º do CPPT.

A venda dos bens através de arrematação em hasta pública foi revogada pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, pelo que, nos termos do artigo 248.º do CPPT, a venda judicial em processo de execução fiscal passou também a ser feita somente através de propostas em carta fechada.



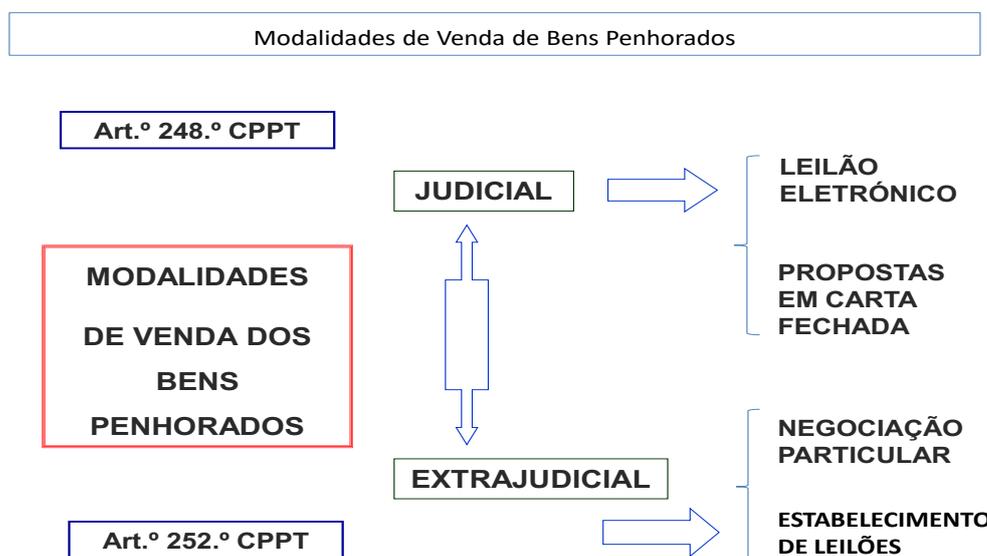
Deste modo, e à semelhança do que acontece na execução comum, na execução fiscal a venda judicial dos bens penhorados passou a realizar-se exclusivamente através da proposta em carta fechada, sem prejuízo, quando for caso disso, da utilização das modalidades extrajudiciais previstas no Código de Processo Civil – artigo 811.º. A modalidade de venda extrajudicial mais frequente na execução fiscal é a venda por negociação particular que apenas deve ocorrer nas circunstâncias descritas no artigo 252.º do CPPT, que, em síntese, dispõe que a venda dos bens pode ocorrer através de outras modalidades de venda quando:

- No dia designado para a abertura de propostas na venda judicial se se verificar a inexistência de proponentes ou a existência apenas de propostas de valor inferior ao valor base anunciado;
- Os bens a vender serem valores mobiliários admitidos à cotação na bolsa;
- Exista urgência na venda dos bens ou estes sejam de valor não superior a 40 unidades de conta;
- O órgão da execução fiscal entenda haver manifesta vantagem na negociação particular, dada a natureza dos bens penhorados e não haver prejuízo para a transparência da operação.

Em face das alterações introduzidas no n.º 5 do artigo 248.º e da alínea c) do n.º 1 do artigo 252.º do CPPT, através do Decreto-Lei n.º 36/2016, de 1 de Julho, a venda dos bens através de modalidade extrajudicial, designadamente a negociação particular, é determinada pelo órgão da execução fiscal.

A Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro – Orçamento do Estado para 2011 – introduziu significativas alterações no artigo 248.º do CPPT, tendo a venda judicial passado a ser feita preferencialmente por meio de leilão eletrónico ou, na sua impossibilidade, através de propostas em carta fechada.

A venda dos bens penhorados em processo de execução fiscal implica a prévia citação pessoal do executado – n.º 2 do artigo 193.º do CPPT.



O valor base a anunciar para a venda judicial é igual a 70% do valor da penhora – n.º 4 do artigo 250.º do CPPT.

As atuais normas do artigo 248.º do CPPT introduziram uma nova lógica na venda judicial dos bens penhorados, visto que, em caso de frustração da primeira venda – leilão electrónico, durante 15 dias e pelo valor de 70% – por inexistência de propostas, a venda passa imediatamente para a modalidade de proposta em carta fechada, que decorre durante 15 a 20 dias, baixando o valor base de venda para 50 % do valor atribuído aos bens no auto de penhora. Se ainda assim os bens não forem vendidos, é aberto um novo leilão electrónico, que decorre durante 15 dias, sendo os bens adjudicados à proposta de valor mais elevado. Em conformidade com o n.º 6 do artigo 248.º do CPPT, os procedimentos e especificações da venda dos bens através de leilão electrónico foram fixados pela Portaria n.º 219/2011, de 1 de Junho, do Ministro das Finanças.

As secções de processos executivos da Segurança Social ainda não procedem à venda dos bens por leilão electrónico, a venda judicial, neste órgão de execução fiscal, ainda é só feita através de proposta em carta fechada.



Na redação dada pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, ao n.º 1 do artigo 249.º do CPPT, a venda dos bens tinha de ser publicitada através da afixação de editais, publicação de anúncios e divulgação na Internet. Porém, com as alterações introduzidas neste normativo através da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, a publicidade da venda é feita na Internet, sem prejuízo de, por iniciativa do órgão da execução fiscal ou por sugestão dos interessados na venda, serem utilizados outros meios de divulgação – n.º 2 do artigo 249.º do CPPT.

A publicitação das vendas através da Internet está regulamentada pela Portaria n.º 352/2002, de 3 de Abril, do Ministro das Finanças.

Quer nos editais, quer nos anúncios a publicar, deve fazer-se constar todos os requisitos necessários por forma a permitir que a venda dos bens seja o mais amplamente publicitada, de modo a garantir a total transparência e imparcialidade na concretização da operação. A publicidade da venda é fundamental, visto que é esta que proporciona o aparecimento de um maior número de interessados e potencia que os bens sejam vendidos pelo melhor preço.

Quanto ao teor dos editais e anúncios deve ter-se em consideração o prescrito no n.º 8 do artigo 192.º e no artigo 249.º do CPPT, bem como os normativos dos artigos 241.º e 817.º do CPC.

Aquando da publicidade da venda, quer através de editais, quer através de editais e de anúncios, o órgão da execução fiscal deve ainda proceder à notificação dos titulares do direito de preferência, caso estes existam, observando o prescrito no n.º 7 do artigo 249.º do CPPT e preferencialmente o disposto no artigo 819.º do CPC.

Caso o executado seja uma pessoa singular, o órgão da execução fiscal também deve proceder, através dos instrumentos de publicidade da venda, à notificação dos titulares do direito de remição, para que, nos termos do artigo 258.º do CPPT e artigos 842.º a 845.º do CPC, possam exercer o seu direito.

Feita a venda dos bens penhorados através de uma das modalidades admissíveis pela lei, a adjudicação dos bens tem de ser efectuada à melhor proposta apresentada, tendo o adquirente que depositar a totalidade do preço à ordem do órgão da execução fiscal no prazo de 15 dias a contar da decisão de adjudicação, sob pena das sanções previstas no Código de Processo Civil. Se se tratar de



aquisição de bens de valor superior a 500 unidades de conta, o prazo para o depósito do preço, ou da restante parte, pode ser prorrogado até oito meses, mediante requerimento fundamentado do adquirente – alínea f) do artigo 256.º do CPPT. O requerimento é apreciado pelo órgão da execução fiscal que apenas deve conceder a prorrogação adequada à remoção dos obstáculos ou das dificuldades invocadas pelo adquirente, o qual pode pedir nova prorrogação caso se mostre necessário, desde que o faça de forma fundamentada e ainda esteja dentro do limite dos oito meses.

O adquirente, ainda que demonstre a qualidade de credor, nunca é dispensado do depósito do preço, salvo se se tratar do Estado, de institutos públicos ou instituições de segurança social e enquanto tal não for necessário para pagamento de credores mais graduados no procedimento de verificação e graduação de créditos – artigo 256.º do CPPT.

A venda dos bens só se concretiza após a efetivação do pagamento integral do preço. Com efeito, só após a realização do pagamento do preço e do cumprimento das obrigações tributárias é que o órgão da execução fiscal pode lavrar o respetivo auto de adjudicação, que corresponde ao título de transmissão dos bens. Na venda judicial tem de se atender ao disposto no n.º 1 do artigo 827.º do CPC, do qual decorre que os bens apenas são adjudicados e entregues ao proponente após se mostrar integralmente pago o preço e satisfeitas as obrigações fiscais inerentes à transmissão.

Na venda por negociação particular é essencial que seja observado o prescrito no artigo 833.º do CPC e que o despacho que determinar a venda por negociação particular identifique a pessoa que fica incumbida de a realizar, o prazo em que a mesma se deve efetivar e o preço mínimo por que os bens podem ser vendidos – n.º 3 do artigo 252.º do CPPT. A decisão que determinar a venda por negociação particular tem de ser notificada ao executado e aos credores com garantia real e também tem de ser publicitada, mas se ela ocorrer na sequência de venda judicial frustrada, em princípio, é suficiente proceder à publicação de um anúncio simplificado. Este anúncio deve conter as indicações supra referidas acrescidas da identificação e contato do encarregado da venda, e deve ser publicado no mesmo jornal em que tenham sido publicados os anúncios relativos à venda judicial,



devendo fazer menção àqueles e deve ser, de igual modo, publicitada através da Internet.

No tocante à concretização da venda por negociação particular, o respetivo instrumento de venda e entrega dos bens só podem ser realizados após a efetivação do depósito integral do preço à ordem do órgão da execução fiscal – n.º 4 do artigo 833.º do CPC, com as necessárias adaptações.

O órgão da execução fiscal tem de efetuar a notificação dos preferentes, quando estes existam, nos termos prescritos no artigo 819.º do CPC e no n.º 7 do artigo 249.º do CPPT, independentemente da modalidade de venda que se tenha utilizado para proceder à venda dos bens penhorados e, quando for caso disso, dos titulares do direito de remição – artigo 258.º do CPPT.

A diligência de abertura das propostas é descrita em auto de abertura de propostas, no qual tem de ser feita a menção das propostas apresentadas, valores e identificação dos proponentes, e ainda a menção da identificação de todas as pessoas presentes. Caso não tenham sido apresentadas propostas é lavrado um auto de inexistência de propostas, cujo teor é o antes descrito com as necessárias adaptações.

Uma vez aceite a melhor proposta, o órgão da execução fiscal deve interpelar os titulares do direito de preferência presentes para que estes declararem se querem ou não exercer o seu direito – artigo 823.º do CPC, declaração que tem de ficar a constar do auto de abertura das propostas. Em relação aos titulares do direito de remição deve ser adotado procedimento idêntico.

Caso os titulares do direito de preferência não estejam presentes na diligência de abertura das propostas, deve o órgão de execução fiscal proceder à sua notificação, nos termos do n.º 7 do artigo 249.º do CPPT, para que estes declarem se querem ou não exercer o seu direito.

Se o titular do direito de preferência declarar que quer exercer o seu direito, aplica-se a este, para efeito de depósito do preço, o mesmo regime que a lei determina para o pagamento do preço pelo proponente da proposta aceite – n.º 2 do artigo 824.º e artigo 825.º do CPC.



6.3 EFEITOS DA VENDA DOS BENS

A venda dos bens transfere para o adquirente os direitos do executado sobre a coisa vendida – n.º 1 do artigo 824.º do Código Civil. A venda de bens em processo de execução fiscal só têm relevância porque os bens são adquiridos livres de ónus e encargos, uma vez que, nos termos do n.º 3 do artigo 824.º do CC, os direitos de terceiros que incidiam sobre os bens são transferidos para o produto da venda dos respetivos bens, razão pela qual o produto da venda é graduado atendendo ao tipo, natureza e grau da garantia de cada credor em relação a cada um dos bens vendidos.

Daqui decorre que os bens vendidos em processo de execução fiscal deixam de responder pelas dívidas do executado.

Nesta medida, é fundamental que os credores com garantia real que tenham sido citados para reclamar créditos o façam no prazo de 15 a contar da respetiva citação, sob pena de verem precludido o seu direito ou da reclamação ser liminarmente rejeitada caso tenha sido apresentada intempestivamente.

Se algum credor com garantia real, entidade de direito público ou de direito privado, incidente sobre bens vendidos em processo de execução fiscal não for citado em resultado de omissão indevida por parte do órgão da execução fiscal, deve, então, arguir a nulidade insanável por falta de citação – alínea a) do n.º 1 do artigo 165.º do CPPT – através de simples requerimento perante o órgão da execução fiscal. Se a venda já tiver sido realizada, para defesa dos seus interesses, deve o credor acionar o incidente de anulação da venda nos termos do artigo 257.º do CPPT e do artigo 838.º do CPC.

Deste modo, o órgão da execução fiscal deve ter um especial cuidado e rigor na realização dos procedimentos conducentes à venda dos bens, visto que na eventualidade de serem preteridas algumas formalidades legais ou praticados alguns erros materiais, podem registar-se ocorrências ou motivos constitutivos de fundamento para anulação da venda dos bens penhorados, o que não deixará de acarretar eventuais prejuízos para todos os intervenientes no processo de execução em que se tenha processado a venda dos bens.



A anulação da venda pode ser requerida no prazo de 90 dias, com fundamento na existência de algum ónus real que não tenha sido tomado em consideração e não haja caducado ou em erro sobre o objeto transmitido ou sobre as suas características, qualidades ou situação jurídica resultante da falta de conformidade com o que foi anunciado nos editais e anúncios da venda.

A anulação da venda pode, ainda, ser requerida no prazo de 30 dias, quando for invocado fundamento de oposição à execução que o executado não tenha podido apresentar no prazo da alínea a) do n.º 1 do artigo 203.º do CPPT.

Em todos os restantes casos previstos no Código de Processo Civil – artigo 838.º e artigo 839.º - o prazo para requerer a anulação da venda é de 15 dias – alínea c) do n.º 1 do artigo 257.º do CPPT.

O prazo para requerer a anulação da venda conta-se a partir da data da venda ou daquela em que o requerente tome conhecimento do facto que servir de fundamento à anulação, competindo, ao interessado, a prova da data desse conhecimento.

Até 31 de Dezembro de 2011 o pedido de anulação da venda era dirigido ao juiz do Tribunal Tributário da área onde corresse termos a execução fiscal, pois, este constituía um incidente a ser decidido pelo Tribunal Tributário de 1.ª instância, conforme era previsto no artigo 151.º do CPPT.

Com as alterações introduzidas pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, o pedido de anulação da venda passou a ser dirigido ao órgão periférico regional da Administração Tributária que, no prazo máximo de 45 dias, pode deferir ou indeferir o pedido, mediante a prévia audição de todos os interessados na venda, no prazo previsto no artigo 60.º da LGT para o exercício do direito de audição (15 dias). Decorrido aquele prazo sem qualquer decisão expressa, o pedido de anulação da venda é considerado indeferido. A decisão expressa do pedido deve ser notificada a todos os interessados no prazo de 10 dias. Quer a decisão expressa, quer a decisão tácita, do pedido de anulação da venda é suscetível de reclamação para o juiz do Tribunal Tributário nos termos do artigo 276.º do CPPT.

As alterações introduzidas no artigo 257.º do CPPT pela Lei do Orçamento do Estado para 2012 retiraram ao Tribunal Tributário a competência para decidir o incidente de anulação da venda dos bens penhorados, a qual foi atribuída a um



órgão da Administração Tributária. Porém, o juiz continua a ter o controlo da legalidade da anulação da venda dos bens, visto que, caso algum interessado entenda que a venda dos bens ou a decisão de anulação da venda, independentemente de ser expressa ou tácita, enferma de alguma irregularidade ou ilegalidade tem o direito de reclamar para o juiz do Tribunal Tributário de 1.^a instância, entidade titular da execução fiscal, em face da sua natureza judicial – artigo 103.º da LGT. Deste modo, a alteração quanto à competência para decidir da anulação da venda dos bens vendidos em processo de execução fiscal não traduz qualquer perda ou redução de garantias dos contribuintes e demais interessados, nem belisca os princípios da legalidade, igualdade, imparcialidade e justiça tributária. Aquela alteração teve, apenas, por objetivo introduzir simplicidade, celeridade e eficácia na tramitação do processo de execução fiscal e, simultaneamente, visou libertar os tribunais da “pequena conflitualidade”, desde que esta possa ser decidida de forma equilibrada e eficiente pelos órgãos da Administração Tributária/Segurança Social.

Com efeito, a tutela jurisdicional continua assegurada a qualquer interessado que tenha legitimidade para questionar a legalidade dos procedimentos e dos atos praticados no processo de venda dos bens, ou seja, os cidadãos continuam a usufruir da intervenção do Tribunal Tributário para a clarificação da matéria controvertida e resolução dos conflitos.

Sem prejuízo do disposto no artigo 260.º do CPPT, o adquirente dos bens, sempre que estes estejam sujeitos a registo, logo que lhe seja entregue cópia certificada do auto de adjudicação – título de transmissão dos bens – deve solicitar na respetiva Conservatória o registo dos bens a seu favor.

Embora a iniciativa da entrega dos bens vendidos em processo de execução fiscal deva partir do órgão da execução, é fundamental atentar na norma ínsita no n.º 2 do artigo 256.º do CPPT que estabelece que “[o] adquirente pode, com base no título de transmissão, requerer ao órgão de execução fiscal, contra o detentor e no próprio processo, a entrega dos bens”, estando esta norma em total consonância com o previsto no artigo 828.º do CPC.

Em resultado da venda dos bens e por efeito da decisão de graduação de créditos, a qual define o posicionamento dos credores do executado em relação à



distribuição do produto da venda dos bens, pode acontecer que o executado veja vender o seu património no processo de execução fiscal, mas que em resultado desta venda não sejam extintas as dívidas à Administração Fiscal ou à Segurança Social, visto que, não obstante estes credores públicos beneficiarem de privilégios creditórios, podem ser preteridos na graduação de créditos, em virtude de existirem credores hipotecários com registo anterior ao da penhora dos bens feita no processo de execução fiscal. Esta situação é muito frequente, quer em relação às pessoas singulares, quer em relação às empresas, visto que aquando da aquisição do imóvel os bancos só fazem o financiamento mediante hipoteca e no giro comercial os financiamentos também são feitos mediante a prestação de garantias reais, situação que conduz à hipoteca dos imóveis de que a sociedade seja titular. Como, em regra, as dificuldades surgem à posteriori e a venda dos bens em processo de execução é o corolário de processos pessoais ou empresarias complexos, frágeis e desequilibrados, em muitas situações, a execução fiscal acaba apenas por ser um veículo de execução do património do executado e de ressarcimento de credores privados, ficando o credor público – Administração Fiscal ou Segurança Social – com as dívidas por cobrar. Esta facticidade é muito frequente, designadamente, quando os bens vendidos são imóveis, e é ela que também conduz à reversão dos processos de execução fiscal contra os responsáveis subsidiários.

7. MEIOS DE DEFESA NO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

A execução fiscal tem por finalidade exigir o pagamento da dívida ao seu devedor originário, aos seus sucessores ou a outros responsáveis. A execução é o corolário do não pagamento da dívida nos termos legalmente estabelecidos. Através da execução fiscal o credor mais não visa do que recuperar os seus créditos, pelo que o processo de execução fiscal, salvo situações muito específicas, está exclusivamente direcionado para a exigibilidade da dívida. Em regra, a discussão quanto à legalidade da dívida exequenda é feita através de meios processuais exteriores ao processo de execução fiscal, visto que os meios

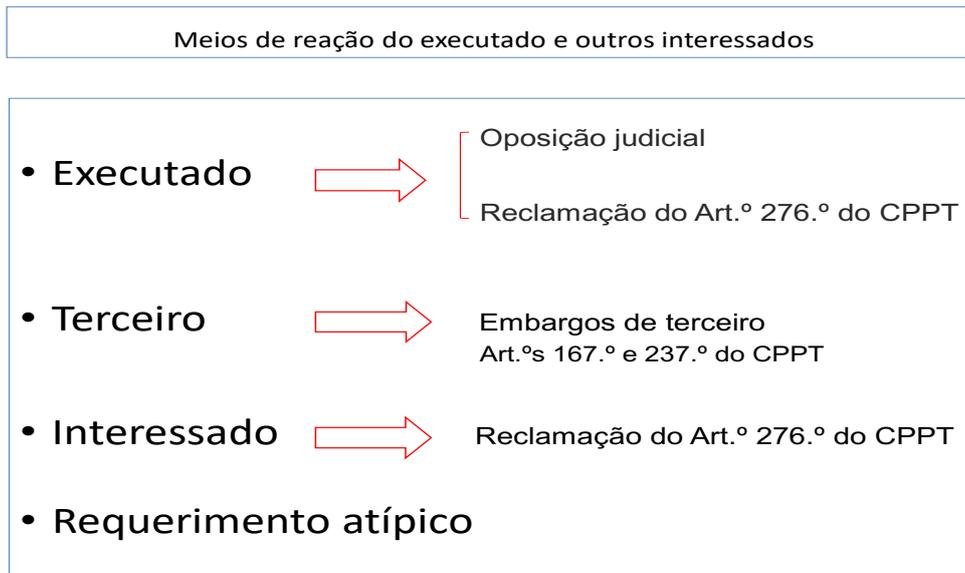


de defesa – meios processuais – a utilizar no âmbito da tramitação do processo de execução fiscal têm por fim a reação do executado ou de outro interveniente na execução em relação à exigibilidade dos créditos exequendos, das dívidas reclamadas ou visam questionar a legalidade dos atos processuais praticados com vista à obtenção dos fins da execução fiscal.

Nesta medida, no âmbito da tramitação do processo de execução fiscal só existem três meios processuais, e que são: i) a oposição judicial, que apenas pode ser deduzida pelo executado, quer este seja o devedor originário ou o responsável subsidiário e tem por finalidade a discussão sobre a exigibilidade da dívida exequenda; ii) Os embargos de terceiro que têm por objeto questionar a legalidade de atos de penhora ou de apreensão de bens de terceiros, quando estes, nos termos da lei substantiva, não têm de responder pela dívida exequenda. Este meio visa reagir contra atos ofensivos e lesivos dos direitos e interesses legalmente protegidos de pessoas que não são, nos termos da lei, responsáveis pelo pagamento da dívida exigida na execução fiscal em que os atos lesivos foram praticados. Este meio processual tem esta finalidade específica e só pode ser apresentado por terceiros; iii) A reclamação dos atos do órgão da execução fiscal ou dos atos praticados por outras autoridades da Administração Fiscal ou da administração da Segurança Social e conexos com a execução instaurada contra determinada pessoa ou entidade. Este meio processual tem um âmbito de aplicação residual, mas assume uma especial relevância no âmbito da tramitação do processo de execução fiscal, uma vez que o executado que pretender reagir contra um ato coercitivo e este não se integrar no conjunto dos fundamentos que podem ser utilizados na oposição judicial, o executado, para defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, só pode utilizar esta reclamação – artigo 276.º do CPPT. Esta reclamação é um meio processual que pode ser utilizado pelo executado, pelo cônjuge deste ou por outro interveniente, designadamente os credores com garantia real ou um terceiro que tenha requerido o pagamento em prestações ao abrigo da figura da assunção de dívidas – n.º 9 do artigo 196.º do CPPT – ou o pagamento através de dação de bens - n.º 1 do artigo 201.º do CPPT – e estes pedidos tenham sido indeferidos.



Verifica-se, assim, que a reclamação prevista no artigo 276.º do CPPT pode ser utilizada como meio de defesa dos direitos e interesses do executado ou de outras pessoas que tenham legitimidade para intervir ou sejam chamados a intervir na tramitação da execução fiscal.



A execução fiscal, como já referimos, tem natureza judicial – artigo 103.º da LGT – pelo que não é uma forma de procedimento tributário – alínea h) do n.º 1 do artigo 54.º da LGT. Nesta medida, não é possível utilizar a reclamação graciosa ou o recurso hierárquico para reagir contra atos praticados pelo órgão da execução fiscal.

Para além dos meios processuais referidos, na execução fiscal apenas é possível utilizar o requerimento atípico dirigido ao órgão da execução para questionar a nulidade insanável, por falta de citação, ou a nulidade de citação, por preterição de formalidades, ou para suscitar o conhecimento oficioso da prescrição da dívida.



7.1 OPOSIÇÃO JUDICIAL

No ponto 4.1 do presente manual tratámos da formalização e tramitação da oposição judicial enquanto meio de impugnação da dívida exequenda. Importa agora evidenciar que a oposição é o único meio de defesa que o executado pode acionar para colocar em crise a exigibilidade da dívida, porquanto pode acontecer que a liquidação seja legal, mas que por falta de eficácia do acto ou por outro motivo legal a dívida não possa ser exigida ao executado, quer este seja o devedor originário, quer seja o responsável subsidiário.

O executado tem de ter presente que a oposição judicial tem de ser deduzida, obrigatoriamente, no prazo de 30 dias a contar da citação pessoal, salvo a verificação de facto superveniente, o que é uma situação de natureza muito excepcional, sob pena de rejeição liminar da petição de oposição pelo juiz do Tribunal Tributário de 1.^a instância – alínea a) do n.º 1 do artigo 209.º do CPPT. A perda do prazo para apresentação da oposição judicial configura uma situação muito grave, na medida em que o executado perde o meio de defesa e, em consequência, não lhe resta outra alternativa senão pagar a dívida. Se o não fizer voluntariamente o órgão da execução fiscal, logo que lhe seja legalmente possível, encarrega-se de efetuar a penhora de bens do executado para garantir a cobrança dos créditos e, caso se mostre necessário, concretizar a sua cobrança coercivamente.

Um outro aspeto muito importante é que, como a oposição judicial tem por finalidade a discussão sobre a exigibilidade da dívida, o executado que tenha intenção de colocar em crise a exigibilidade da dívida não deve proceder ao seu pagamento, porque o pagamento da dívida conduz à extinção da execução fiscal e a oposição depende da pendência desta. Daí que o legislador no n.º 7 do artigo 203.º do CPPT tenha prescrito que “[o] órgão da execução fiscal comunica o pagamento da dívida exequenda, por via eletrónica, ao tribunal tributário de 1.^a instância onde pender a oposição, para efeitos da sua eventual extinção”. Esta situação só não ocorre quando na oposição se discutir a ilegalidade da liquidação, o que apenas acontece na situação prevista na alínea h) do n.º 1 do artigo 203.º do CPPT ou, então, em qualquer outra situação integrável no n.º 3 do artigo 9.º da



LGT, como acontece, por exemplo, no caso de pagamento da dívida exequenda pelo responsável subsidiário com o objetivo de usufruir do benefício previsto no n.º 5 do artigo 23.º da LGT.

Esta situação de não efetuar o pagamento é específica da oposição judicial, visto que não acontece na reclamação graciosa ou na impugnação judicial. Nestas, a circunstância de realizar ou não o pagamento é uma opção do executado que não tem qualquer consequência negativa para os seus interesses. Há, todavia, de ter em consideração que a reclamação graciosa ou a impugnação judicial, só por si, não suspendem o processo de execução fiscal e, caso o executado pretenda evitar que o seu património seja alvo de qualquer ato de penhora, tem de proceder à constituição de garantia nos termos do artigo 199.º do CPPT. Daí que o executado, para evitar a penhora de bens possa optar por pagar a dívida, mas se for esta a sua opção, esta não interfere com a normal tramitação da reclamação graciosa ou da impugnação judicial e, no momento próprio, as mesmas têm de ser apreciadas e decididas e, caso seja reconhecida a ilegalidade da liquidação, a execução da respectiva decisão implica a restituição do tributo indevidamente pago, bem como, eventualmente, o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos previstos no artigo 43.º da LGT. Há, no entanto, que afastar qualquer ideia de que para reclamar ou impugnar é necessário pagar previamente o tributo, pois, tal exigência seria inconstitucional, por colocar em causa os direitos consagrados no artigo 20.º da CRP e desenvolvidos nos artigos 9.º e 97.º da LGT, e que visam garantir a tutela plena e efetiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos ou agentes económicos.

7.2 EMBARGOS DE TERCEIRO

Os embargos de terceiro são um dos meios de defesa que pode ser utilizado em processo de execução fiscal, porém, o seu âmbito de aplicação é muito restrito, visto que apenas podem ser acionados por alguém que detenha a posição jurídica de terceiro em relação à execução fiscal, o que pode acontecer, designadamente, quando o órgão da execução fiscal proceder à penhora de bens convicto de que



os bens são propriedade do executado, mas, posteriormente, se verifique que a titularidade dos bens pertence a outra pessoa/entidade.

Com efeito, e não obstante os cuidados que o funcionário tenha tido na concretização da diligência, por vezes acontece que a penhora, ou outra diligência judicial, ofende a posse de terceiros ou qualquer outro direito incompatível com a realização ou âmbito da diligência.

Quando tal acontecer, os embargos de terceiro são o meio processual idóneo e adequado para o lesado fazer restituir à sua posse os bens penhorados – artigos 167.º e 237.º do CPPT. Os embargos de terceiro têm de ser apresentados no órgão da execução fiscal no prazo de 30 dias a contar do dia em que foi praticado o ato ofensivo da posse ou direito ou ainda daquele em que o lesado tiver conhecimento da ofensa, mas nunca depois de os bens terem sido vendidos.

O incidente dos embargos de terceiro, na parte em que o possam ser, são regidos pelos preceitos relativos à oposição judicial, isto é, a sua formalização e tramitação segue o prescrito na lei para a oposição. A título de exemplo refira-se que o órgão da execução fiscal pode revogar o ato fundamento do pedido, nos termos previstos no n.º 3 do artigo 208.º do CPPT. A decisão de mérito proferida nos embargos de terceiro constitui caso julgado no processo de execução fiscal quanto à existência e titularidade dos direitos invocados pelo embargante e embargado – artigos 167.º e 238.º do CPPT.

Os embargos de terceiro são o meio processual idóneo para defender os interesses e direitos legalmente protegidos do terceiro sempre que o arresto, a penhora ou qualquer outro ato ofender a posse ou qualquer outro direito incompatível com a realização ou o âmbito da diligência.

Os embargos de terceiro, embora dirigidos ao juiz do Tribunal Tributário de 1.ª instância, têm de ser apresentados no órgão da execução fiscal onde estiver a correr termos o(s) processo(s) de execução fiscal em que tenha sido praticado o ato lesivo dos direitos do terceiro embargante. Os embargos de terceiro estão sujeitos ao pagamento da taxa de justiça a liquidar nos termos do Regulamento das Custas Processuais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 34/2008, de 26 de Fevereiro, na redação introduzida pela Lei n.º 7/2012, de 13 de Fevereiro. O que implica que aquando da sua apresentação, através de petição articulada e em



triplicado, para além dos elementos probatórios tem de ser junto à petição o documento comprovativo do pagamento da taxa de justiça – artigo 145.º do CPC.

7.3 RECLAMAÇÃO DOS ATOS DO ÓRGÃO DA EXECUÇÃO FISCAL

As decisões proferidas pelo órgão da execução fiscal e outras autoridades da Administração Tributária/Segurança Social que afetem os direitos e interesses legítimos do executado ou de outros interessados são suscetíveis de reclamação para o Tribunal Tributário de 1.ª instância – Tribunal Administrativo e Fiscal – artigo 276.º do CPPT.

Esta reclamação tem de ser apresentada no prazo de dez dias a contar da notificação da decisão e o seu articulado tem de indicar expressamente os fundamentos e conclusões.

O prazo de apresentação de reclamação em processo de execução fiscal, nos termos do disposto no artigo 276º do CPPT, começa a contar-se a partir da data de notificação da decisão reclamada, operando-se a sua suspensão durante as férias judiciais, uma vez que se trata de prazo judicial – n.º 2 do artigo 20.º do CPPT.

A reclamação é apresentada perante o órgão da execução fiscal titular do processo de execução fiscal, o qual pode ou não revogar o ato reclamado no prazo de 10 dias – n.º 2 do artigo 277.º do CPPT.

Se o ato objeto de reclamação tiver sido praticado por autoridade diversa do órgão da execução fiscal, pode o mesmo ser revogado, no prazo de 30 dias, pela entidade que o praticou – n.º 3 do artigo 277.º do CPPT.

A reclamação do artigo 276.º do CPPT é um meio processual de defesa extremamente importante, porquanto é sempre o meio a utilizar pela pessoa lesada, caso o ato ilegal não seja suscetível de oposição judicial ou de embargos de terceiro. A oposição judicial só pode ter por fundamentos os que estão expressa e taxativamente indicados no n.º 1 do artigo 204.º do CPPT e os embargos de terceiro destinam-se especificamente a ser utilizados por alguém que é terceiro em relação à execução fiscal e visam reagir contra a ilegalidade do



arresto, da penhora ou de qualquer outro ato judicialmente ordenado de apreensão ou entrega de bens que ofenda a posse ou qualquer outro direito incompatível com a realização ou o âmbito da diligência realizada na execução fiscal. Se o ato lesivo não puder ser sindicado por qualquer um destes meios processuais, então, só o pode ser pela reclamação do artigo 276.º do CPPT. Esta reclamação contra os atos do órgão da execução fiscal tem um campo de aplicação residual, mas o mesmo é muito amplo e relevante.

A reclamação do artigo 276.º do CPPT é uma reclamação no próprio processo – alínea d) do artigo 101.º da LGT e alínea n) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT – pelo que a petição da reclamação é integrada na execução fiscal, não dando lugar à instauração de um processo autónomo, mesmo no caso previsto nos n.ºs 3 e 4 do artigo 245.º do CPPT, situação em que a reclamação é integrada no procedimento de verificação e graduação dos créditos.

O tribunal só conhece da reclamação quando, depois de realizada a penhora e a venda, o processo lhe for remetido a final, salvo se o executado invocar prejuízo irreparável causado por algumas das ilegalidades seguintes:

- Inadmissibilidade da penhora dos bens concretamente apreendidos ou da extensão com que foi realizada;
- Imediata penhora dos bens que só subsidiariamente respondem pela dívida exequenda;
- Incidência sobre bens que, não respondendo, nos termos do direito substantivo, pela dívida exequenda, não deviam ter sido abrangidos pela diligência;
- Determinação da prestação de garantia indevida ou superior à devida;
- Erro na verificação ou graduação de créditos;
- Falta de fundamentação da decisão relativa à apensação.

Nestes casos, e sempre que o ato reclamado não tenha sido revogado, nos termos dos n.ºs 2 e 3 do artigo 277.º do CPPT, os autos têm de ser remetidos de imediato ao Tribunal Tributário de 1.ª instância. Neste caso, na letra dos



normativos ínsitos na alínea d) do artigo 101.º da LGT e na alínea n) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT, o órgão da execução fiscal deverá constituir um apenso para a imediata remessa da reclamação ao Tribunal Tributário. Porém, atentas as alterações introduzidas no artigo 278.º do CPPT, através da Lei n.º 118/2019, de 17 de Setembro, quando a reclamação dos atos do órgão da execução tiver de subir de imediato ao tribunal, a reclamação sobe acompanhada do processo executivo.

Há que referir que, nos termos do n.º 6 do artigo 278.º do CPPT, quando a reclamação subir de imediato ao tribunal tributário de 1.ª instância, tem efeito suspensivo sobre os efeitos do ato reclamado.

A reclamação também deve ser remetida de imediato ao tribunal, ainda que o reclamante não invoque prejuízo irreparável, sempre que a sua subida diferida contribua para a perda de utilidade da decisão jurisdicional. Desta situação pode ser exemplo a penhora de vencimento, da pensão, de créditos ou de saldo de conta bancária. A subida imediata da reclamação a tribunal deve ser aferida pelo órgão da execução fiscal em função da invocação de prejuízo irreparável ou da utilidade da decisão, isto é, na ponderação de tal decisão deve pesar a circunstância do diferimento da subida dos autos retirar ou não utilidade à decisão jurisdicional. A perspetiva aqui explanada está fortemente firmada em jurisprudência dos tribunais tributários superiores.

A este propósito veja-se a jurisprudência firmada no Acórdão do STA, datado de 28.07.2010, processo n.º 0596/10, 2.ª Secção, em que se prescreve que:

“I. No artigo 278.º do CPPT estabelece-se como regra a subida diferida das reclamações a tribunal, ou seja, este só conhecerá daquelas quando, depois de realizadas a penhora e a venda, o processo lhe for remetido.

II. O reclamante que pretenda a subida imediata deverá invocar a existência de prejuízo irreparável, com indicação do facto ou factos de que ele deriva e, se o fizer, a reclamação terá de subir imediatamente e ser tramitada como processo urgente, sem prejuízo da possibilidade de o tribunal se abster de conhecer imediatamente do seu mérito, se entender que não se verifica uma situação em que essa subida deva ocorrer, para além de poder condenar até



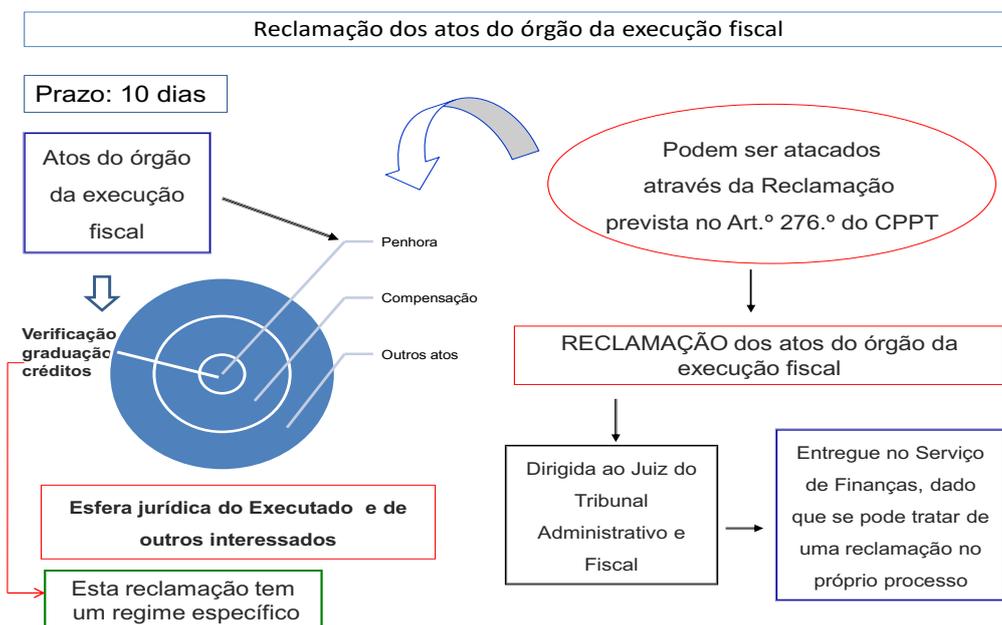
o reclamante como litigante de má-fé, nos termos do n.º 6 (do artigo 278.º do CPPT).

III. Daí que, tendo o interessado invocado prejuízo irreparável para sustentar a sua pretensão de subida imediata da reclamação, o órgão de execução fiscal, independentemente do juízo de valor que faça sobre a questão relativa ao prejuízo irreparável, não poderá deixar de remeter os autos a tribunal para que dela conheça imediatamente, por ser este o competente para dela conhecer“.

Ao jeito de giza, podemos referir que o prejuízo irreparável deve ser invocado pelo reclamante, no entanto, caso este não o faça, é ao órgão da execução fiscal, em função do fundamento da reclamação, que compete decidir se a reclamação deve ou não subir de imediato a tribunal ou apenas a final, conforme prescrito no n.º 1 do artigo 278.º do CPPT. Este juízo de avaliação deve ser realizado em função do efeito útil da decisão a proferir na reclamação, conforme decorre do acórdão do STA, proferido no processo n.º. 639/10, datado de 18.08.2010, 2.ª Secção, em que se refere que:

“I. Não obstante o carácter taxativo do disposto no artigo 278.º, n.º 3 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, deve ter subida imediata, sob pena de inconstitucionalidade material do preceito - princípio da tutela judicial efetiva (art.º 268.º da Constituição da República Portuguesa) - a reclamação de qualquer ato do órgão da execução fiscal que cause prejuízo irreparável ao executado ou em que, com a subida diferida, a reclamação perca toda a utilidade.

II. Perde toda a sua utilidade a reclamação do acto de indeferimento de pedido de dispensa de garantia cujo conhecimento seja diferido para momento posterior à penhora ou venda, pois que a dispensa de prestação de garantia visa, precisamente, obviar à prática daqueles atos executivos enquanto estiver pendente a oposição deduzida”.



A reclamação do artigo 276.º do CPPT está sujeita a taxa de justiça a liquidar no quadro do Regulamento das Custas Judiciais, aprovado pelo Decreto-Lei nº 34/2008, de 26 de Fevereiro, na redação introduzida pela Lei n.º 7/2012, de 13 de Fevereiro.

A reclamação do artigo 276.º do CPPT segue as regras dos processos urgentes, tendo a sua apreciação prioridade sobre quaisquer processos que devam ser apreciados no tribunal que não tenham esse carácter, pelo que a reclamação deve ser decidida no prazo de 90 dias.

Quanto à formalização da reclamação, importa sublinhar que está sujeita às regras do artigo 6.º do CPPT, pelo que só obriga à constituição de advogado se o seu valor for superior a € 5.000. A perda da reclamação permite que a pessoa que decair possa interpor recurso jurisdicional da decisão do juiz do Tribunal Tributário de 1.ª instância, nos termos do artigo 279.º do CPPT.

Em relação ao recurso jurisdicional é necessário observar o prescrito no artigo 283.º do CPPT que dispõe que "[n]os processos urgentes, os recursos são interpostos no prazo de 15 dias, mediante requerimento dirigido ao tribunal que



proferiu a decisão, que inclui ou junta a respetiva alegação e no qual são enunciados os vícios imputados à decisão e formuladas conclusões”.

Vejamos agora alguns atos que podem ser objecto de reclamação nos termos do artigo 276.º do CPPT:

- Indeferimento de pedido de pagamento em prestações
- Indeferimento de pedido de isenção de prestação de garantia
- Indeferimento de pedido de dação de bens em pagamento
- Discordância quanto ao valor da garantia exigida pelo órgão da execução fiscal
- Penhora indevida de bens
- Penhora de bens sem observância do princípio da proporcionalidade
- Discordância da decisão proferida pelo órgão da execução fiscal quanto à verificação e graduação dos créditos reclamados
- Indeferimento tácito ou expreso do pedido de anulação da venda dos bens
- Indeferimento do requerimento apresentado a invocar nulidade insanável por falta de citação
- Indeferimento do requerimento apresentado pelo executado para suscitar o reconhecimento oficioso da prescrição da dívida
- Indeferimento do pedido de apensação.

Em todas estas situações a reclamação é dirigida ao juiz do Tribunal Tributário de 1.ª instância, apresentada no órgão de execução onde estiver pendente a execução fiscal e a sua dedução tem de ser feita no prazo de 10 dias a contar da notificação da decisão/ato ou do seu conhecimento efetivo por parte do executado, sendo que, neste último caso, é sobre o reclamante que recai o ónus de provar que só teve conhecimento do ato no momento invocado por si na reclamação. Se esta prova não for feita de forma suficiente pelo reclamante o que vai acontecer é que o juiz do Tribunal Tributário vai considerá-la intempestiva e,



consequentemente, os direitos ou interesses legalmente protegidos da pessoa lesada com a prática do ato ou com o sentido da decisão ficarão irremediavelmente prejudicados.

8. A REVERSÃO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

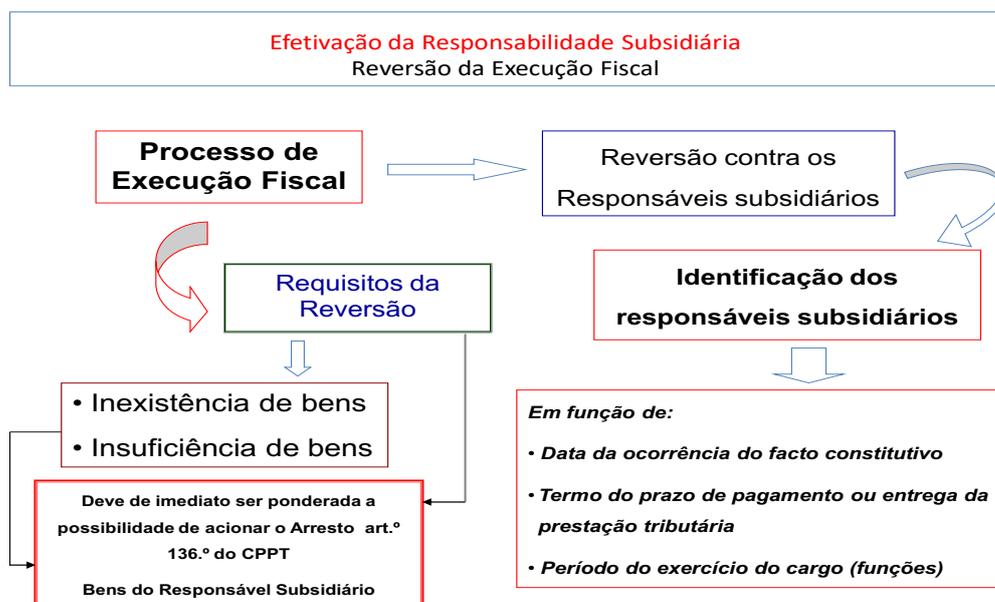
A efetivação da responsabilidade subsidiária exige o chamamento à execução fiscal, mediante a verificação de determinados pressupostos, dos responsáveis subsidiários. Pode verificar-se a reversão contra terceiros adquirentes de bens, contra possuidores, em caso de substituição tributária e ainda contra os funcionários que intervierem no processo. As normas relativas ao instituto da reversão constam dos artigos 157.º a 161.º do CPPT. Vamos, porém, localizar a abordagem deste tema nas normas do artigo 23.º da Lei Geral Tributária, fazendo a articulação dos normativos dos artigos 23.º e 24.º da LGT com as normas dos artigos 153.º e 160.º do CPPT. O n.º 2 do artigo 153.º do CPPT prescreve que o chamamento dos responsáveis subsidiários à execução fiscal depende da verificação de qualquer uma das circunstâncias seguintes:

- Inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores;
- Fundada insuficiência, de acordo com os elementos constantes do auto de penhora e outros de que o órgão da execução fiscal disponha, do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido.

A questão da reversão coloca-se quando for instaurada uma execução fiscal contra o devedor originário e este não tiver meios para proceder ao pagamento da dívida ou, então, ainda que tenham sido penhorados bens ao executado o produto da venda destes se mostrar insuficiente para extinguir a execução. Assim, se o produto da venda dos bens penhorados não for suficiente para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, o processo deve continuar seus termos até integral execução dos bens do executado e/ou dos responsáveis solidários ou subsidiários. A reversão consiste no chamamento destes últimos à execução e



pode configurar situações de alguma gravidade quando acionada contra os administradores, diretores, gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou de gestão em sociedades, cooperativas e empresas públicas – artigo 24.º do CPPT.



As entidades que integram os corpos sociais e os responsáveis técnicos em sociedades, cooperativas e empresas públicas são subsidiariamente responsáveis em relação a estas, e solidariamente entre si, por todas as dívidas tributárias relativas ao período de exercício do seu cargo, salvo se se provar que não foi por culpa sua que o património da devedora principal se tornou insuficiente para a satisfação dos créditos tributários ou se provarem que não lhe é imputável a falta de pagamento.

As normas das alíneas do n.º 1 do artigo 24.º da LGT fazem uma cisão temporal quanto aos momentos e circunstâncias determinantes para efeitos de identificação dos responsáveis subsidiários, a qual é assaz relevante em matéria de ónus da prova – artigo 74.º da LGT – visto que na alínea a) do n.º 1 do artigo 24.º da LGT o ónus da prova é da Administração Tributária e na alínea b) daquele artigo é da



pessoa chamada à execução fiscal, em face da sua qualidade de responsável subsidiário.

A propósito do chamamento dos responsáveis subsidiários à execução fiscal veja-se a jurisprudência firmada no acórdão do TCA do Sul, processo n.º 07634/14, datado de 12.06.2014, 2.º Juízo, em que se discorre sobre a efetivação da responsabilidade subsidiária.

I. O instituto da reversão é exclusivo da execução fiscal, sendo desconhecido na execução comum, e traduz-se numa modificação subjetiva da instância, pelo chamamento, a fim de ocupar a posição passiva na ação, de alguém que não é o devedor que figura no título.

II. De acordo com a jurisprudência do STA e a doutrina que subscrevemos, é a oposição à execução o meio processual adequado para o executado, por reversão, discutir em juízo o despacho determinativo dessa reversão, nomeadamente, imputando-lhe vícios de forma por ausência de fundamentação e preterição de formalidades legais, mais devendo enquadrar-se este fundamento da oposição no art.º 204, n.º 1, al. i), do CPPT.

III. Para o efeito da definição de qual o regime normativo aplicável à decisão de reversão do processo de execução fiscal, no que respeita aos requisitos adjetivos para a respetiva efetivação, importa o momento em que a citada reversão é decretada.

IV. O despacho de reversão, embora proferido num processo de natureza judicial, tem a natureza de ato administrativo (cfr. art.º 120.º, do C.P.A.), pelo que são de considerar em relação a ele as exigências legais próprias deste tipo de atos, designadamente, no que concerne à fundamentação (cfr. art.ºs 268.º, n.º 3, da CR Portuguesa, e 23.º, n.º 4, e 77.º, da LGT).

V. De acordo com a jurisprudência mais recente do STA, com a qual concordamos, a fundamentação formal do despacho de reversão basta-se com a alegação dos pressupostos e com a referência à extensão temporal da responsabilidade subsidiária que está a ser efetivada (cfr. art.º 23.º, n.º 4, da LGT) não se impondo, porém, que dele constem os factos concretos nos



quais a Administração Fiscal fundamenta a alegação relativa ao exercício efetivo das funções do gerente revertido.

VI. As normas com base nas quais se decide a responsabilidade subsidiária, inclusivamente aquelas que determinam as condições da sua efetivação e o ónus da prova dos factos que lhe servem de suporte, devem considerar-se como normas de carácter substantivo, pois a sua aplicação tem reflexos materiais na esfera jurídica dos revertidos. Nestes termos, a aplicação do regime previsto na LGT aos requisitos da reversão da execução fiscal contra responsáveis subsidiários apenas tem suporte legal quando os factos que servem de fundamento à mesma reversão ocorreram depois da sua entrada em vigor (cfr. art.º 12.º, do C. Civil e art.º 12.º, da LGT).

VII. A gerência é, por força da lei e salvo casos excepcionais, o órgão da sociedade criado para lhe permitir atuar no comércio jurídico, criando, modificando, extinguindo, relações jurídicas com outros sujeitos de direito. Estes poderes não são restritos a alguma espécie de relações jurídicas; compreendem tantas quantas abranja a capacidade da sociedade (cfr. objecto social), com a simples exceção dos casos em que as deliberações dos sócios produzam efeitos externos.

VIII. O gerente goza de poderes representativos e de poderes administrativos face à sociedade. A distinção entre ambos radica no seguinte: se o ato em causa respeita às relações internas entre a sociedade e quem a administra, situamo-nos no campo dos poderes administrativos do gerente. Pelo contrário, se o ato respeita às relações da sociedade com terceiros, estamos no campo dos poderes representativos. Por outras palavras, se o ato em causa tem apenas eficácia interna, estamos perante poderes de administração ou gestão. Se o ato tem eficácia sobre terceiros, verifica-se o exercício de poderes de representação.

IX. Na previsão da al. a), do art.º 24.º, n.º 1, da LGT, pretendem-se isolar as situações em que o gerente/administrador culpado pela diminuição do património societário será responsável pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou de entrega tenha terminado depois deste,



competindo à Administração Fiscal fazer a prova de que foi por culpa sua que o património se tornou insuficiente. Já na al. b), do preceito o gerente é responsável pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou de entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, recaíndo sobre o mesmo o ónus da prova de que não foi por culpa sua que o pagamento não se efetuou. Por outras palavras, nas situações em que o gestor exerce, efetivamente, as suas funções e é no decurso desse exercício que se forma o facto tributário ou se inicia o prazo para o pagamento, mas antes que tal prazo se esgote, o gestor cessa as suas funções, o ónus da prova, de que o património da sociedade se tornou insuficiente para a satisfação da dívida por ato culposo do gestor, corre por conta da Fazenda Pública (cfr. al. a), do artigo 24.º da LGT). Se é no decurso do exercício efetivo do cargo societário de gerente que se esgota o prazo para o pagamento do imposto, não vindo ele a acontecer (o pagamento não se efetuou no prazo devido), o ónus da prova inverte-se contra o gerente, sendo ele quem tem de provar que não lhe foi imputável a falta de pagamento (o gestor está obrigado a fazer prova de um facto negativo, poupando-se a Fazenda Pública a qualquer esforço probatório - cfr. al. b), do normativo em exame). Na alínea b), do n.º 1, do art.º 24.º da LGT, consagra-se, portanto, uma presunção de culpa, pelo que a Administração Fiscal está dispensada de a provar.

X. O herdeiro do responsável subsidiário, falecido sem que tivesse sido citado para a reversão, contra quem revertera a execução fiscal originariamente instaurada contra sociedade comercial, responde pela dívida exequenda até ao limite das forças da herança, nos termos do art.º 29.º, n.º 2, da LGT, assim havendo que distinguir, para efeitos práticos, se a herança foi aceite pura e simplesmente ou a benefício de inventário (cfr. art.º 2071.º, do C. Civil). É, por isso, inquestionável, atualmente, à face do regime previsto na LGT, que os sucessores dos responsáveis subsidiários podem ser responsabilizados pelo pagamento das dívidas dos devedores originários abrangidas pela dita responsabilidade subsidiária.

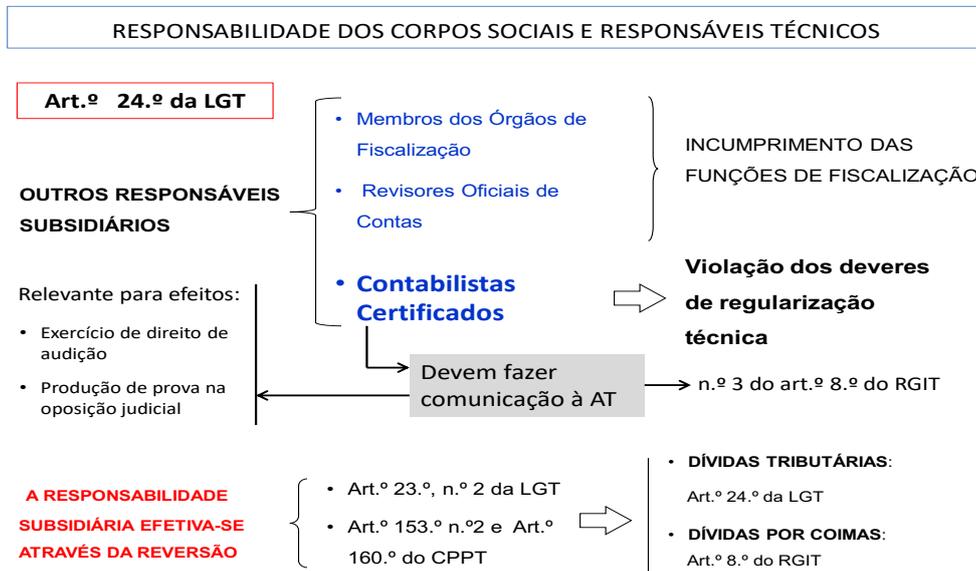


XI. Apesar de tudo o acabado de referir, quanto à legitimidade dos sucessores dos responsáveis subsidiários em sede de execução fiscal, o certo é que somente se pode transmitir ao sucessor a responsabilidade que se tenha constituído na esfera jurídica do responsável subsidiário, entretanto falecido em momento anterior à reversão. Pelo que, em qualquer caso, se devem examinar os pressupostos substantivos da reversão previstos no examinado art.º 24.º, n.º 1, da LGT, face ao "*de cujus*", com vista a posterior transmissão dessa responsabilidade aos sucessores, nos termos do citado art.º 29.º, n.º 2, do mesmo diploma".

Este tipo de responsabilidade tributária também é extensiva aos membros dos órgãos de fiscalização e revisores oficiais de contas desde que se demonstre que a violação dos deveres tributários das sociedades resultou do incumprimento das suas funções de fiscalização.

Em caso de violação dos deveres de assunção de responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilística e fiscal ou de assinatura de declarações, demonstrações financeiras e seus anexos, podem ainda ser chamados à execução fiscal como responsáveis subsidiários os contabilistas certificados.

No sentido de afastar a responsabilidade subsidiária e de modo a facilitar a prova que podem vir, eventualmente, a ter de produzir em sede de oposição judicial, em caso de prática de infrações fiscais pelas pessoas ou entidades em que prestam serviço, os contabilistas certificados devem dar especial atenção ao prescrito na norma do n.º 3 do artigo 8.º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT) e fazer a comunicação à AT, no prazo de 30 dias após o termo do prazo de entrega da declaração ou declarações que motivaram o ilícito fiscal, de modo a veicular que as razões que impediram o cumprimento atempado da obrigação tributária e o atraso ou a falta de entrega não lhes é imputável a qualquer título, sob pena de lhes ser assacado o dever de pagarem, a título de responsáveis subsidiários, a coima aplicada e até as dívidas fiscais conexas.



Se tiverem sido penhorados bens do devedor originário, e caso o valor atribuído aos bens no auto de penhora se mostre insuficiente para pagamento integral da dívida exequenda e acrescido, face ao disposto no n.º 2 do artigo 23.º da LGT e na alínea b) do n.º 2 do artigo 153.º do CPPT, o órgão da execução fiscal pode fazer reverter de imediato a execução fiscal contra os responsáveis subsidiários. Todavia, caso, no momento da reversão, não seja possível determinar a suficiência dos bens penhorados por não estar definido com precisão o montante a pagar pelo responsável subsidiário, o processo de execução fiscal, isto é, os efeitos da reversão, ficam suspensos em relação àquele, desde o termo do prazo de oposição judicial até à completa excussão do património do executado, sem prejuízo da possibilidade de adopção de providências cautelares.

A providência cautelar adequada a este efeito é o arresto que se encontra regulado nos artigos 136.º a 139.º do CPPT, devendo, neste caso, estas normas ser articuladas com as disposições do artigo 214.º do CPPT e do artigo 51.º da LGT.

Por força do n.º 2 do artigo 51.º da LGT, na efetivação do arresto deve ser observado o princípio da proporcionalidade, pelo que o arresto não deve causar



um dano de impossível ou de difícil reparação e apenas devem ser arrestados os bens suficientes aos fins da execução.

Sublinhe-se que enquanto não se proceder à venda dos bens penhorados e conhecer o produto da venda a aplicar na execução, não é possível conhecer o valor pelo qual a execução reverte contra os responsáveis subsidiários. Todavia, os bens penhorados, uma vez vendidos, podem render um preço bem superior ao valor que lhes tenha sido atribuído no auto de penhora, situação que não é muito frequente, mas que pode acontecer.

Sendo a vida das sociedades uma realidade dinâmica, pode acontecer que o administrador/gerente à data da ocorrência do facto tributário não seja a mesma pessoa que está a exercer o referido cargo à data do prazo legal de pagamento ou de entrega da prestação tributária. Daqui decorre a necessidade do órgão da execução fiscal ser rigoroso e cauteloso na identificação dos potenciais responsáveis subsidiários, identificação esta que é feita em função dos momentos temporais constantes das normas do n.º 1 do artigo 24.º da LGT.

A este propósito veja-se o acórdão do TCA Sul tirado no processo n.º 06729/13, datado de 19.03.2015, 2.º juízo, em que se refere que

“I. A responsabilidade subsidiária efetiva-se por reversão do processo de execução fiscal (n.º 1 do art.º 23.º da LGT); este despacho de reversão, sendo um ato administrativo tributário, está sujeito a fundamentação (art.º 268.º n.º 3 da CRP; art.ºs 23.º n.º 4 e 77.º n.º 1, da LGT).

II. O despacho de reversão, enquanto ato administrativo tributário, deve, em termos de fundamentação formal, incluir a indicação das normas legais que determinam a imputação da responsabilidade subsidiária ao revertido, por forma a permitir-lhe o eventual exercício esclarecido do direito de defesa (n.º 1 do art.º 77.º da LGT), e deve incluir, igualmente, a declaração dos pressupostos da responsabilidade subsidiária - a inexistência ou fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal, dos responsáveis solidários e seus sucessores (art.º 23.º n.º 2 da LGT; art.º 153.º n.º 2 do CPPT), bem como o exercício efetivo do cargo nos períodos relevantes de verificação do facto constitutivo da dívida tributária ou do prazo legal de pagamento ou da respetiva



maioria dos casos, é possível determinar esta situação em momento imediato à penhora dos bens do devedor originário.



A citação a efetuar aos responsáveis subsidiários tem de ser pessoal – n.º 3 do artigo 191.º do CPPT – e dela têm de constar todos os elementos necessários ao conhecimento por parte do interessado dos meios de defesa de que dispõe para tutela dos seus direitos e interesses legalmente protegidos. Daqui decorre que o valor pelo qual a execução reverte constitui um elemento essencial, tanto mais que se os responsáveis subsidiários procederem ao pagamento da dívida exequenda no prazo para a oposição – 30 dias a contar da citação – não lhes são exigidos os juros de mora nem as custas processuais – n.º 5 do artigo 23.º da LGT. Isto leva-nos a concluir que, se na execução fiscal apenas estiverem em dívida os juros de mora e as custas, não há lugar à reversão.

Porém, se os responsáveis subsidiários não efetuarem o pagamento no prazo para a oposição judicial ou se decaírem na oposição deduzida, terão de suportar, além das custas a que deram causa, as que forem devidas pelos originários devedores.



Sobre a citação dos responsáveis subsidiários importa atentar na jurisprudência inserta no acórdão do TCA Sul, tirado no processo n.º 05763/12, datado de 03.07.2012, 2.º juízo, em que se prescreve o seguinte:

I. A citação é o ato pelo qual se chama a juízo o réu numa dada ação, dando-lhe conhecimento dos termos da mesma e concedendo-lhe prazo para se defender (cfr. art.º 228.º, do CP Civil; art.ºs 35.º, n.º 2, e 189.º, do CPPT).

II. É no art.º 165.º, do CPPT que estão previstas as nulidades em processo de execução fiscal. Distintas das situações de falta de citação, que são suscetíveis de constituir casos de nulidade insanável, para efeitos deste artigo, são as situações de nulidade da citação, que ocorrem quando não tenham sido observadas as formalidades previstas na lei (cfr. art.º 198.º, n.º 1, do CPC). Estas nulidades da citação só podem ser conhecidas na sequência de arguição dos interessados, que, em sintonia com o preceituado no art.º 198.º, n.º 2, do CPC, deve ser feita no prazo que tiver sido indicado para deduzir oposição, equivalente à contestação em processo declarativo, ou, nos casos de citação edital ou quando não tiver sido indicado prazo para deduzir oposição, na primeira intervenção do citado no processo. A arguição só é atendida se a falta cometida puder prejudicar a defesa do citado (cfr. art.º 198.º, n.º 4, do CPC), solução esta que sempre resultaria, por maioria de razão, do preceituado no art.º 165.º, n.º 1, al. a), do CPPT.

III. A citação dos responsáveis subsidiários deve conter os elementos essenciais da liquidação (ou liquidações) que está subjacente à execução fiscal, incluindo a respetiva fundamentação, a fim de lhes assegurar a possibilidade de reclamarem graciosamente ou impugnarem contenciosamente o mesmo ato tributário, direitos que lhe são assegurados pelo art.º 22.º, n.º 4, da LGT (cfr. art.º 23.º, n.º 4, da LGT). Sem tais indicações, o ato tributário não será eficaz relativamente aos responsáveis subsidiários (cfr. art.º 77.º, n.º 6, da LGT; art.º 36.º, n.º 1, do CPPT), pelo que essa falta constituirá, além do mais, um fundamento autónomo de oposição à execução fiscal, enquadrável no art.º 204.º, n.º 1, al. i), do CPPT.



IV. Dispõe o art.º 77.º, n.º 2, da LGT, que a fundamentação dos atos tributários pode ser efetuada de forma sumária, mas deve sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo.

V. A exigência legal de que a falta seja susceptível de prejudicar a defesa do citado, constitui a garantia de o regime instituído ser utilizado para realizar o seu escopo (evitar a restrição ou supressão prática do direito de defesa) e não para finalidades puramente formais ou dilatórias, assim constituindo um corolário do princípio geral previsto no art.º 201.º, n.º 1, do CPC, quanto à nulidade dos atos processuais. Como “defesa” do executado, para este efeito, não se poderá considerar apenas a possibilidade de dedução de oposição, mas sim o uso de todas as faculdades que a lei atribui ao executado/revertido no processo executivo, nomeadamente a mencionada possibilidade de reclamação graciosa ou impugnação judicial dos atos tributários que constituem a dívida exequenda. O que é relevante, para a ocorrência da nulidade em apreciação consiste na mera possibilidade de prejuízo para a defesa do executado e não a demonstração da existência de efetivo prejuízo, atenta a expressão utilizada pelo legislador no art.º 198.º, n.º 4, do CPC - “puder prejudicar a defesa do citado” - expressão equivalente à utilizada no art.º 165.º, n.º 1, al. a), do CPPT. Por outras palavras, será necessário demonstrar a existência de prejuízo para a defesa do citado, no âmbito dos direitos processuais que podem ser exercidos na sequência dessa citação.

VI. O regime de sanção da insuficiência da comunicação de “decisões em matéria tributária” previsto no art.º 37.º do CPPT é de aplicação no âmbito do procedimento tributário, que não do processo judicial tributário, como é o processo de execução fiscal (cfr. art.º 103.º, da LGT)”.

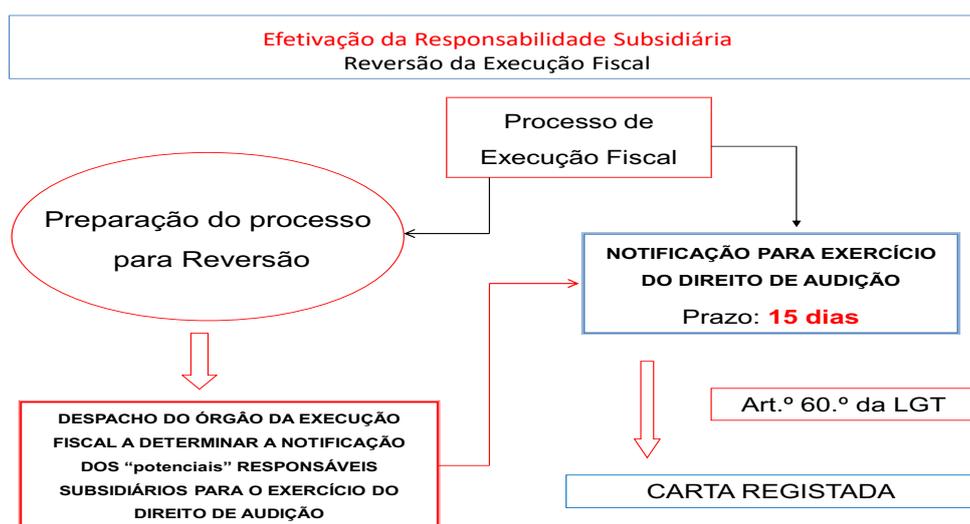
A identificação da dívida, quer no que respeita à proveniência e valor, quer no que concerne ao período de tributação, é de enorme relevância para que os responsáveis subsidiários possam decidir qual a posição a adoptar na sequência da sua citação.



Independentemente de efetuarem ou não o pagamento da dívida exequenda no prazo para a oposição judicial, em face do prescrito no normativo do n.º 5 do artigo 22.º da LGT (antes da alteração introduzida pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de Dezembro, era o n.º 4 do art.º 22.º), as pessoas subsidiariamente responsáveis podem reclamar ou impugnar, nos termos do artigo 68.º e seguintes e artigo 99.º e seguintes do CPPT, as dívidas cuja responsabilidade lhes seja atribuída e, neste caso, o prazo para acionar os respetivos meios de defesa conta-se a partir da data da citação no processo de execução fiscal – artigo 70.º e alínea c) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT.

Se a dívida exequenda for uma coima, a identificação dos responsáveis subsidiários tem de ser feita em função, e de acordo com o momento em que os factos constitutivos do direito se tenham verificado, das normas do artigo 7.º-A do RJFNA, do artigo 112.º da LGT e do artigo 8.º do RGIT e não das normas do artigo 24.º da LGT ou do artigo 13.º do Código de Processo Tributário.

A reversão da execução fiscal concretiza-se através da citação dos responsáveis subsidiários, porém, previamente à sua efetivação é imperiosa a realização da audição dos hipotéticos responsáveis subsidiários – n.º 4 do artigo 23.º da LGT – tendo os mesmos de ser notificados para o efeito através de carta registada.





O direito de audição no processo de execução fiscal, exercido no âmbito da reversão da execução, é realizado nos termos do artigo 60.º da LGT em articulação com o artigo 45.º do CPPT e o órgão da execução fiscal deve ainda atender à disciplina administrativa constante da circular n.º 13/99, de 8 de Julho, da Direcção de Serviços de Justiça Tributária da DGCI (atual AT).

O momento da ocorrência do facto gerador da responsabilidade subsidiária é que determina qual a disposição legal a aplicar. É, portanto, fundamental atender às regras sobre a aplicação das leis no tempo – artigo 12.º do Código Civil e artigo 12.º da LGT, de modo a determinar se os responsáveis subsidiários são chamados à execução com base no artigo 13.º do CPT ou no artigo 24.º da LGT, no tocante às dívidas tributárias, e/ou com base no artigo 7.º-A do RJFNA, no artigo 112.º da LGT e/ou no artigo 8.º do RGIT, em relação às dívidas de coimas.

Quanto a esta matéria é indispensável observar a doutrina plasmada no ofício-circulado n.º 60 058, de 17 de Abril de 2008, da Direcção de Serviços de Justiça Tributária da DGCI (atual AT).

Na preparação do processo de execução fiscal para efetivação da responsabilidade subsidiária, o órgão da execução não pode deixar de observar com rigor um conjunto de aspetos materiais e formais de entre os quais se destacam os seguintes:

- Identificar os tributos e o período ou períodos de tributação a que as dívidas se referem;
- Determinar qual o normativo a aplicar – artigo 13.º do CPT e/ou artigo 24.º da LGT ou, no caso das coimas, o artigo 7.º-A do RJFNA, o artigo 112.º da LGT ou o artigo 8.º do RGIT;
- Identificar a(s) pessoa(s) que, nos segmentos temporais em causa, tenha(m) exercido as funções de administração, direcção, gerência, ainda que somente de facto, ou de gestão;
- A identificação desta(s) pessoa(s) apurada em função dos elementos existentes nos serviços deve ser confrontada com o teor da certidão da Conservatória do Registo Comercial;



- Notificar, através de carta registada, o(s) potencial(ais) responsável(eis) subsidiário(s) para o exercício do direito de audição, nos termos do artigo 60.º da LGT. Esta notificação deve ser efetuada em cumprimento de despacho do órgão da execução previamente proferido no processo;
- Analisar e levar em conta, nos termos do n.º 7 do artigo 60.º da LGT, os novos elementos suscitados na audição do(s) potencial(ais) revertido(s);
- Agir em conformidade com o que resultar do referido na alínea anterior, isto é, notificar a(s) pessoa(s) que – em face do direito de audição – vier(em) a revelar-se como podendo ser o(s) efetivo(s) responsável(eis) subsidiário(s), ou, caso o direito de audição não suscite nada de novo, deve o órgão da execução concretizar a reversão na(s) pessoa(s) inicialmente identificada(s);
- Citar, através de carta registada com aviso de receção ou transmissão eletrónica de dados, o(s) responsável(eis) subsidiário(s). Esta diligência deve ser realizada em cumprimento de despacho previamente proferido no processo;
- A citação deve conter todos os elementos referidos nas alíneas a), c), d) e e) do n.º 1 do artigo 163.º do CPPT ou, em alternativa, ser acompanhada de cópia do título executivo, bem como deve conter a fundamentação dos pressupostos e extensão da reversão e fazer menção aos elementos essenciais da liquidação ou liquidações em causa, incluindo a respetiva fundamentação. A citação deve também indicar quais os meios de defesa que o revertido pode acionar para atacar vícios de legalidade da liquidação – n.º 5 do artigo 22.º da LGT;
- A citação tem ainda de referir, conforme previsto no n.º 2 do artigo 190.º do CPPT, que, nos casos referidos no artigo 169.º do CPPT e no artigo 52.º da LGT, a suspensão da execução e a regularização da situação tributária dependem da efetiva existência de garantia idónea, cujo valor deve ser indicado na citação, ou, em alternativa, da obtenção de autorização da sua dispensa.



De modo a garantir a observância do princípio da legalidade, bem como os direitos e interesses do credor tributário e dos respetivos contribuintes, é essencial que a reversão do processo de execução fiscal seja praticada de acordo com os procedimentos prescritos na lei, sob pena das pessoas chamadas à execução fiscal o serem indevidamente e tal circunstância ser geradora de potenciais conflitos inúteis e indesejáveis.

Porém, é de sublinhar que qualquer pessoa que seja chamada ao processo de execução fiscal a título de responsável subsidiário, caso entenda que tal responsabilidade tributária lhe está a ser atribuída indevidamente, não pode deixar de, no prazo de 30 dias após a citação, deduzir oposição judicial com fundamento na alínea b) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT.

Importa referir o novo normativo ínsito no n.º 2 do artigo 208.º do CPPT, introduzido pela Lei n.º 118/2019, de 17 de Setembro, a estabelecer que “[q]uando for invocada, como fundamento da oposição à execução, a ilegitimidade da pessoa citada por não ter exercido funções de administração ou gestão em pessoas coletivas e entes fiscalmente equiparados, o órgão de execução fiscal identifica todos contra quem tenha sido revertida a execução, os que foram citados, os que deduziram oposição com idêntico fundamento e o estado em que se encontram as referidas oposições”.

Era tradição a reversão da execução fiscal só ser realizada após a aplicação do produto da venda dos bens penhorados, porque, em rigor, só após este momento é que é possível conhecer com precisão o montante da dívida a pagar pelo responsável subsidiário. Todavia, na maioria das situações, efetuar a reversão da execução fiscal só neste momento equivale a contribuir, ainda que involuntariamente, para que os créditos se tornem incobráveis, dado que, na maioria dos casos, os responsáveis subsidiários pela dívida já cuidaram de colocar os seus bens em “posição jurídica” inatingível pela penhora e, em consequência, o credor tributário fica numa situação muito difícil para realizar a cobrança dos créditos tributários e o mais certo é cair numa situação de frustração de créditos.

A tomada de consciência desta situação por parte dos credores tributários, bem como a eficácia e eficiência introduzida, nos últimos anos, nos sistemas de



cobrança coerciva conduziu a que o órgão da execução fiscal tivesse passado a determinar a reversão em tempo útil e oportuno, o mesmo é dizer, em momento imediato à verificação de que os bens penhoráveis do devedor originário são insuficientes para pagamento da dívida exequenda e acrescido. Porquanto, a lei – n.º 2 do artigo 23.º da LGT e al. b) do n.º 2 do artigo 153.º do CPPT – permite que o órgão da execução fiscal, logo que verifique que os bens do originário devedor são insuficientes para pagamento da dívida exequenda e acrescido, proceda à reversão da execução contra o(s) responsável(eis) subsidiário(s). Daqui decorre que sempre que, findo o prazo posterior à citação, e o originário devedor não proceda ao pagamento, e os serviços tributários procedam à penhora do seu património e este se revele insuficiente para pagar a dívida exequenda e acrescido, podem de imediato ser accionados os procedimentos com vista à concretização da reversão do processo de execução fiscal.

Independentemente do momento em que o órgão da execução fiscal proceda à efetivação da responsabilidade subsidiária e das pessoas contra quem a mesma seja direcionada, a reversão só se concretiza com a realização da citação, sendo que esta só pode ocorrer em momento posterior ao decurso do prazo para o exercício do direito de audição. O destinatário da reversão para defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos só tem ao seu dispor a oposição judicial, a qual, sob pena de ver os seus interesses irremediavelmente prejudicados, não pode deixar de deduzir no prazo de 30 dias a contar da citação – artigos 203.º a 213.º do CPPT.

Sobre a efetivação da responsabilidade subsidiária, bem como a ação das pessoas chamadas à execução fiscal, designadamente no sentido de demonstrar a ausência de culpa, importa analisar a jurisprudência firmada no acórdão do TCA Sul, tirado no processo n.º 03249/09, datado de 23.04.2015, 2.º juízo, em que se dispõe o seguinte:

“1. O princípio da livre apreciação entrecruza-se, necessariamente, com o da imediação e o da aquisição processual por força dos quais os materiais (afirmações e provas) aduzidos por uma das partes ficam adquiridos para o processo, sendo atendíveis mesmo que sejam desfavoráveis à parte contrária.



II. Os pressupostos da responsabilidade criminal por fraude fiscal não são os mesmos da responsabilidade tributária dos membros de corpos sociais decorrente da culpa na insuficiência do património das sociedades geridas para a satisfação dos créditos fiscais. E, assim sendo, ainda que em processo-crime nada se tenha apurado no sentido da prática de crime fiscal, tal não significa que no processo de oposição à execução fiscal se deva ter como afastada a presunção de culpa prevista no art.º 13.º do Código de Processo Tributário, e no art.º 24.º da Lei Geral Tributária, que nada tem que ver com a prática de um crime, mas sim com uma gestão desadequada à manutenção do património da sociedade gerida.

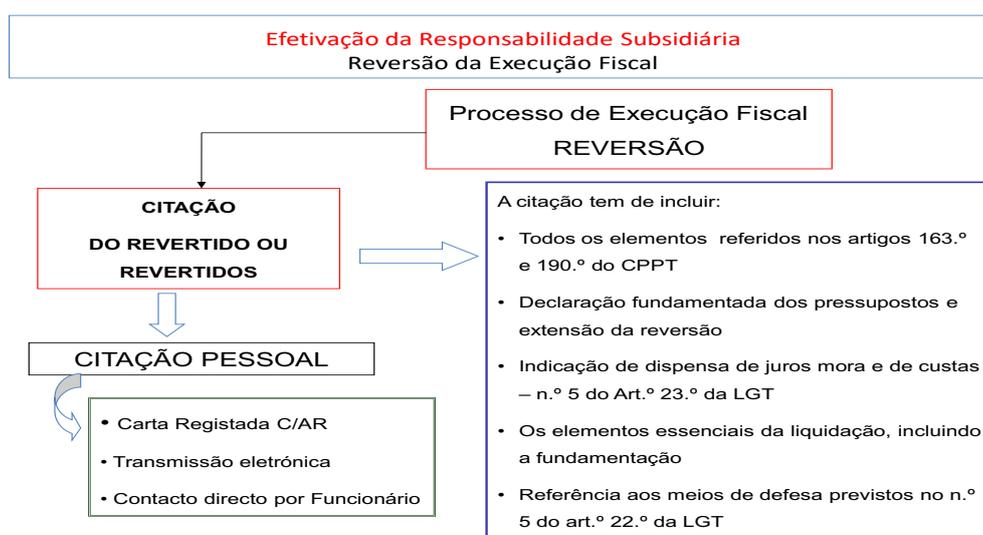
III. Quer no âmbito do CPT, quer no âmbito da LGT, a responsabilidade dos gerentes pode ser afastada por estes, desde que provem que não foi por culpa sua que o património da sociedade se tornou insuficiente para a satisfação dos créditos fiscais, sendo a culpa relevante para efeitos dessa responsabilidade a que se refere à inobservância culposa das disposições legais e contratuais destinadas à proteção dos credores que tenha como efeito, à luz dos princípios da causalidade adequada, a insuficiência do património para pagamento das dívidas da sociedade, e não a que respeita ao incumprimento da obrigação de pagamento.

IV. Tal culpa afere-se, em abstrato, pela diligência de um administrador ou gerente pressuposto medianamente diligente e respeitador das boas práticas comerciais (*bonus pater familiae*, na tradição jurídica), operando com a teoria da causalidade, seguindo um processo lógico de prognose póstuma, por forma a averiguar se a atuação daquele, enquanto representante da sociedade originária devedora, concretizada quer em atos positivos quer em omissões, foi adequada à insuficiência do património societário para a satisfação dos créditos fiscais.

V. Feita prova de que alguém, enquanto gerente de uma sociedade, se viu confrontado com o agravamento da situação económica desta, impõe-se que alegue, e demonstre, que adoptou medidas no sentido de obviar ou, pelo menos, minorar, a previsível situação de insuficiência do património social, designadamente mediante a apresentação da sociedade à falência, em



tempo útil, ou a processo de recuperação de empresas, por forma a permitir aos credores a cobrança dos seus créditos à custa do património social, sob pena de não se poder decidir, em processo de oposição à execução fiscal contra si revertida, que conseguiu ilidir a presunção de culpa que sobre ele impendia.”



9. EXTINÇÃO DA EXECUÇÃO FISCAL

A proibição de concessão de moratórias indevidas – n.º 3 do artigo 36.º da LGT – conduz a que o órgão da execução fiscal seja obrigado a tramitar com a máxima celeridade possível, no sentido de fazer jus ao normativo do artigo 177.º do CPPT. Contudo, a celeridade processual não permite atropelos aos princípios ordenadores do exercício da atividade tributária e a qualquer disposição legal sobre a execução do património do devedor. Não obstante a consciência que os serviços da Administração Pública possam ter sobre esta realidade, é fundamental que o executado esteja atento à evolução processual da execução fiscal, por forma a, perante a prática de qualquer ilegalidade, poder oportuna e utilmente acionar o respetivo meio processual de defesa.



A execução fiscal extingue-se em face do pagamento da dívida exequenda e acrescido, quer este seja realizado pelo devedor originário, quer seja feito por terceiro ou pelo responsável subsidiário.

Na ausência de pagamento voluntário, o órgão da execução fiscal, caso existam bens penhoráveis, concretiza a efetiva cobrança coerciva através da penhora e venda dos bens do executado, sendo, assim a execução extinta.

Não obstante a instauração da execução pode acontecer que a liquidação do tributo seja anulada em resultado de contencioso apresentado pelo contribuinte ou por iniciativa da entidade liquidadora, em virtude de ter sido reconhecido erro na liquidação. A execução fiscal é extinta por anulação da liquidação, independentemente do erro reconhecido ser imputável aos serviços ou ao sujeito passivo da relação jurídica tributária/contributiva.

A execução fiscal que tenha por finalidade a cobrança de uma coima pode ser extinta em virtude do falecimento do devedor, visto que a morte do infrator extingue a obrigação de pagamento da coima – artigo 62.º do RGIT.

Por fim, a extinção da execução fiscal pode ocorrer por efeito da prescrição da dívida exequenda.

De modo a apreender o sentido e os efeitos de cada uma destas formas de extinção do processo de execução fiscal – artigo 176.º do CPPT – vamos proceder à abordagem e análise de cada uma das razões de extinção da execução fiscal.

9.1 PAGAMENTO VOLUNTÁRIO

O pagamento voluntário é aquele que acontece por iniciativa do executado ou aquele que outra pessoa realiza por ele. Se o executado ou um terceiro, independentemente deste ser ou não sub-rogado, proceder ao pagamento da dívida exequenda e acrescido, a execução fiscal extingue-se e o processo é arquivado, devendo o órgão da execução fiscal promover o levantamento da(s) penhora(s) caso esta(s) exista(m).

O pagamento voluntário pode não ser integral, na medida em que, como já se referiu no ponto 3.3.3 deste manual, o executado pode, sem prejuízo do



andamento do processo, fazer a todo o tempo pagamentos por conta, desde que o valor entregue não seja inferior a uma unidade de conta – artigo 264.º do CPPT. A unidade de conta é atualmente de € 102,00. Na Segurança Social este tipo de pagamento não está condicionado a qualquer limite mínimo.

Após a marcação da venda e até à sua realização, o executado pode realizar um pagamento por conta no valor de 20% da dívida instaurada. Este pagamento suspende o procedimento de venda dos bens penhorados que esteja marcada no processo de execução fiscal, por um período de 15 dias, findo o qual a dívida deve estar integralmente paga, caso contrário, o órgão da execução fiscal deve concretizar a venda dos bens.

A execução fiscal extingue-se por via deste tipo de pagamento voluntário logo que a dívida e acrescido estejam integralmente pagos.

Este pagamento voluntário pode ser da inteira iniciativa do executado ou, então, ocorrer na sequência da citação do devedor. Quando o pagamento for parcial, a imputação do montante pago é feita nos termos previstos no artigo 262.º do CPPT em articulação com o n.º 4 do artigo 40.º da LGT, sendo aplicado o n.º 2 deste artigo nas dívidas à Administração Fiscal e o n.º 4 quando o titular do crédito não for a Fazenda Pública. Na Segurança Social a imputação do pagamento é feita de acordo com a regra do n.º 4 do artigo 262.º do CPPT o que implica que o valor pago seja direcionado para o pagamento das custas processuais, da dívida exequenda e dos juros de mora. Na Administração Fiscal, quando a dívida se refere a tributos administrados pela AT, a sequência da imputação é feita pela seguinte ordem: juros de mora, custas processuais e dívida exequenda – n.º 2 do artigo 262.º do CPPT.

Efetuada o pagamento voluntário, de uma só vez, ou através de vários pagamentos por conta, o órgão da execução fiscal onde o processo correr termos deve declarar a extinção da execução fiscal.

Importa sublinhar que atualmente estes pagamentos podem ser feitos diretamente na secção de cobrança dos serviços, nos CTT, por transferência bancária ou no multibanco.

O pagamento voluntário implica o pagamento da dívida exequenda, dos juros de mora e das custas processuais. Acontece que o não pagamento da dívida no



prazo de 30 dias posteriores à citação determina a liquidação de novos juros de mora, porquanto, estes são correspondentes ao número de dias de atraso no pagamento, bem como o processo pode evoluir de fase processual e haver lugar a liquidação de mais custas processuais. Por esta razão, pode acontecer que o processo de execução fiscal não seja extinto devido á persistência de um remanescente dívida relativo a juros de mora ou as custas processuais. De modo a resolver este problema, o legislador, através da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março – Orçamento do Estado para o ano de 2016 – introduziu alterações no artigo 269.º do CPPT, tendo passado a existir um novo n.º 2 deste artigo a dispor que “[é] ainda extinta a execução se, após o pagamento voluntário da totalidade da dívida exequenda e acrescido, em conformidade com o respetivo documento de pagamento integral, se verifique serem devidos juros de mora ou custas, desde que o seu valor total não seja superior a € 10”. Por sua vez, o n.º 3 do artigo 269.º do CPPT, refere que a extinção da execução fiscal nos termos do n.º 2 determina, para todos os efeitos legais, a extinção da dívida de juros de mora ou custas, não podendo esta ser mais exigida ao executado nem ser levada em consideração para efeitos de passagem de certidões sobre a regularidade da situação tributária, nos termos em que é definida no artigo 177-A do CPPT.

Este artigo estabelece que o contribuinte tem a situação tributária regularizada quando se verificar uma das circunstâncias seguintes:

- Não ser devedor de quaisquer impostos ou outras prestações tributárias e respetivos juros;
- Ter sido autorizado o pagamento da dívida em prestações, e existir garantia constituída, nos termos legais;
- Estar pendente meio contencioso adequado à discussão da legalidade ou exigibilidade da dívida exequenda e o processo de execução fiscal ter garantia constituída, nos termos legais;
- Estar a execução fiscal suspensa, nos termos do n.º 2 do artigo 169.º do CPPT, por haver garantia constituída, nos termos legais.



De modo a evitar qualquer equívoco em relação à real situação do processo de execução fiscal e quanto à regularidade ou não da situação tributária do contribuinte, o legislador fez constar no n.º 2 do artigo 177-A do CPPT que “[à] constituição de garantia é equiparada, para estes efeitos, a sua dispensa e a sua caducidade”.

9.2 PAGAMENTO COERCIVO

O pagamento coercivo ocorre quando a execução fiscal é extinta através do produto da venda dos bens penhorados ou da penhora de dinheiro ou valores depositados – artigo 259.º do CPPT.

Sempre que seja ou possa ser reclamado no processo de execução fiscal um crédito tributário existente e o produto da venda dos bens penhorados não seja suficiente para o seu pagamento, o processo continua seus termos até integral execução dos bens do executado e responsáveis solidários e/ou subsidiários.

Quando o fim da execução for a cobrança de contribuições, impostos ou outros rendimentos em dívida à Fazenda Pública e se, em virtude da penhora ou da venda dos bens, as quantias arrecadadas forem insuficientes para solver a dívida exequenda e acrescido, serão aplicadas, em primeiro lugar, na amortização dos juros de mora, seguindo-se os encargos legais e a quantia exequenda – n.º 2 do artigo 262.º do CPPT. Esta é a ordem de imputação prevista no n.º 4 do artigo 40.º da LGT. Se o processo de execução fiscal tiver por objeto a cobrança de uma receita que não constitua um tributo ou outro rendimento em dívida à Fazenda Pública são pagos, sucessivamente, as custas, a dívida exequenda e os juros de mora – n.º 4 do artigo 262.º do CPPT.

Verificamos que no caso dos pagamentos parciais, sejam estes de natureza voluntária ou coerciva, os valores pagos são imputados de acordo com a mesma ordem de preferência.

Quando o pagamento for coercivo, os juros de mora são devidos, relativamente à parte que for paga, até ao mês, inclusive, em que se tiver concluído a venda dos bens ou, se a penhora for de dinheiro, até ao mês em que esta se efetuou – n.º 8



do artigo 262.º do CPPT. Também neste caso não existe prazo máximo para a contagem dos juros de mora devidos à Administração Fiscal e, agora, à Segurança Social, visto que os juros são liquidados até aos momentos previstos no n.º 8 do artigo 262.º do CPPT, sem observância do prazo máximo previsto no n.º 1 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março – diploma que aprovou o regime dos Juros de mora devidos ao Estado e a outras pessoas de direito público.

Pode acontecer que, em função da graduação dos créditos, o produto atribuído à entidade exequente seja suficiente para pagamento da dívida exequenda e acrescido e uma vez extinta toda a dívida persista remanescente do produto dos bens vendidos. Neste caso, bem como se resultar remanescente das importâncias penhoradas em processo de execução fiscal, pode o mesmo ser aplicado, no prazo de 30 dias após conclusão do processo, no pagamento de quaisquer dívidas tributárias do executado à Fazenda Pública/Segurança Social. Se não existirem dívidas e findo o prazo acima referido, deve ser o remanescente restituído pelo órgão da execução fiscal ao executado ou aos seus sucessores – artigo 81.º do CPPT.

9.3 COMPENSAÇÃO DAS DÍVIDAS

A compensação de créditos foi introduzida no Código de Processo Tributário através do Decreto-Lei n.º 20/97, de 21 de Janeiro, que aditou ao código os artigos 110.º-A e 110.º-B que regulamentavam a compensação de dívidas de impostos por iniciativa da Administração Tributária ou do contribuinte.

No Código de Procedimento e de Processo Tributário a compensação de dívidas de tributos está prevista nos artigos 89.º, 90.º e 90.º-A.

A compensação de créditos está prevista no artigo 197.º do Código Contributivo, ao abrigo do qual, através de requerimento do interessado ou oficiosamente, sempre que, no âmbito da relação jurídica contributiva, um contribuinte seja simultaneamente credor e devedor da segurança social pode a dívida ser compensada.



Assim, quando, em virtude de qualquer liquidação que dê origem a reembolso ou restituição, ou de revisão oficiosa, de reclamação graciosa ou impugnação judicial de ato tributário, resultar um crédito a favor do beneficiário que seja simultaneamente devedor de tributos, e tenha sido ultrapassado o prazo de pagamento voluntário, o crédito deve ser aplicado na compensação das referidas dívidas, exceto se estiver a correr prazo para interposição de reclamação graciosa, recurso hierárquico, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição à execução. A compensação também não pode ser feita se estiver pendente qualquer um daqueles meios graciosos ou judiciais ou a dívida estiver a ser paga em prestações, desde que a dívida exequenda se mostre garantida nos termos dos artigos 169.º e 199.º do CPPT.

Quando a dívida estiver a ser exigida em processo de execução fiscal, a compensação deve ser efectuada através da emissão de um título de crédito destinado a ser aplicado no pagamento da quantia exequenda e acrescido. Se desta aplicação resultar o pagamento integral, a execução deve ser declarada extinta por compensação. Quando a importância do crédito for insuficiente para o pagamento da totalidade da dívida e acrescido, o crédito é aplicado sucessivamente no pagamento de juros de mora, de outros encargos legais e do capital em dívida, aplicando-se o disposto no n.º 3 do artigo 262.º do CPPT.

As normas dos n.ºs 3 e 4 do artigo 89.º do CPPT prescrevem a ordem de preferência a observar na aplicação do valor da compensação.

A compensação é realizada após terminar o prazo de pagamento voluntário, logo, deve considerar-se, sempre, concretizada no processo de execução fiscal, sendo, em consequência, um ato do órgão da execução fiscal, ainda que realizada através de meios informáticos ou eletrónicos.

Se o contribuinte - executado – considerar que a compensação realizada é ilegal e pretender reagir contra a decisão que determinou a sua concretização, uma vez que se trata de um ato do órgão da execução fiscal, pode acionar a reclamação prevista no artigo 276.º do CPPT, dirigida ao juiz do Tribunal Tributário de 1.ª instância, no prazo de 10 dias, a contar da compensação ou do conhecimento desta pelo interessado.



Em caso de compensação, os juros de mora são contados até à data da sua concretização, salvo se o crédito compensador for originário de reembolso, situação em que os juros de mora serão calculados até à data limite para o reembolso do crédito se anterior ao dia da efetivação da compensação – n.º 6 do artigo 89.º do CPPT.

Nos casos em que a Administração Tributária está legalmente impedida de efetuar a compensação de créditos, esta pode ocorrer por iniciativa do contribuinte, nos termos previstos no artigo 90.º do CPPT. Ao abrigo deste artigo também pode ser feita, em processo de execução fiscal, a compensação com créditos sobre o Estado de natureza não tributária de que o contribuinte seja titular, desde que a dívida correspondente a esses créditos seja certa, líquida e exigível e tenha cabimento orçamental.

O artigo 90.º-A do CPPT regulamenta a compensação de dívidas tributárias com créditos não tributários, isto é, por iniciativa do contribuinte pode ocorrer a compensação com créditos de qualquer natureza sobre a administração direta do Estado de que o contribuinte seja titular, caso se verifiquem cumulativamente as seguintes condições:

- A dívida tributária esteja em fase de cobrança coerciva;
- As dívidas da administração direta do Estado que o contribuinte indique para compensação sejam certas, líquidas e exigíveis.

Porém, este tipo de compensação encontra-se inoperante por inexistência da Portaria do Ministro das Finanças, a qual deve estabelecer as condições e os procedimentos a observar na sua efetivação, conforme previsto no n.º 7 do artigo 90.º-A do CPPT.

Na Segurança Social, em face da norma do n.º 2 do artigo 197.º do Código Contributivo, a compensação de créditos pode ser efetuada oficiosamente ou a requerimento do interessado, dispondo o n.º 1 do artigo 77.º do Decreto Regulamentar n.º 1-A/2011, de 3 de Janeiro – Regulamentação do Código Contributivo – que a instituição da segurança social competente deve proceder à



compensação oficiosa de créditos sempre que detecte a sua existência. Feita a compensação de créditos é dado conhecimento ao contribuinte.

A realização da compensação nos termos descritos, quer na Administração Fiscal, quer na Segurança Social, se abranger a totalidade da dívida exequenda e acrescido conduz à extinção do processo de execução fiscal, o que só deve ocorrer depois de decorrido o prazo de 10 dias que o contribuinte tem para reagir, nos termos do artigo 276.º do CPPT, contra o ato de compensação.

9.4 ANULAÇÃO DA DÍVIDA EXEQUENDA

A anulação da dívida exequenda conduz à extinção do processo de execução fiscal. Com efeito, se a entidade que procedeu à extração da certidão de dívida proceder à anulação da dívida, deve verificar-se a extinção da execução fiscal, salvo se a anulação for parcial e, conseqüentemente, não abranger a totalidade da dívida exequenda.

Quando no órgão da execução fiscal for recebida uma comunicação – nota de anulação, nota de crédito – relativa à anulação da dívida, o órgão da execução fiscal deve declarar extinta a execução e ordenar o levantamento da penhora, caso esta já exista, e o cancelamento do respectivo registo – artigos 270.º e 271.º do CPPT.

A anulação da dívida exequenda deve ser processada pela entidade que procedeu à sua liquidação, devendo esta comunicar ao órgão da execução fiscal a respetiva anulação, indicando todos os elementos que permitam identificar a dívida exequenda.

Se a anulação apenas for parcial, o processo deve prosseguir normalmente tendo em vista os fins da execução.

A anulação pode ter na sua origem um ato da iniciativa da entidade liquidadora – anulação oficiosa – ou resultar de decisão proferida em processo contencioso, de natureza administrativa ou judicial, interposto pelo contribuinte. Este tipo de anulação também pode abranger a totalidade da dívida ou ser apenas parcial. Quanto à decisão proferida em processo contencioso importa atentar no artigo



100.º da LGT que dispõe que “[a] administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei”.

Em relação às decisões de natureza judicial – sentenças e acórdãos – as entidades exequentes têm de observar o normativo do n.º 2 do artigo 102.º da LGT que dispõe que, “[e]m caso de a sentença implicar a restituição de tributo já pago, são devidos juros de mora a partir do termo do prazo da sua execução espontânea”, prazo este que é de 30 dias a contar do trânsito em julgado da decisão.

Sempre que a execução destas decisões implicar a anulação total da liquidação a sua concretização tem por efeito a extinção do processo de execução fiscal.

A propósito da anulação da dívida exequenda e, designadamente, quando a entidade exequente (credora do crédito) for uma entidade externa à Administração Tributária, a anulação total ou parcial da dívida, implica que aquela tenha de ressarcir a Autoridade Tributária e Aduaneira dos encargos que forem apurados no respectivo processo de execução fiscal, conforme previsto no n.º 5 do artigo 20.º do RCPT.

9.5 PRESCRIÇÃO DA DÍVIDA

Como já se referiu, a extinção da execução fiscal deve verificar-se dentro de um ano contado da instauração, exceto a ocorrência de causas insuperáveis – artigo 177.º do CPPT. Acontece que, muitas vezes, as causas insuperáveis são de difícil remoção e os anos passam sem que o órgão da execução fiscal consiga efetuar a cobrança dos valores em dívida.

Não obstante a interrupção ou suspensão do prazo de prescrição – artigo 49.º da LGT – este decorre e a prescrição ocorre, sendo, nos termos do artigo 175.º do CPPT, a prescrição de conhecimento oficioso pelo juiz se o órgão da execução fiscal o não tiver feito anteriormente.



Nos termos do n.º 1 do artigo 48.º da LGT, as dívidas tributárias prescrevem no prazo de 8 anos, se em lei especial não for fixado outro, começando o prazo a contar-se desde o início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, no caso dos impostos de obrigação periódica, e a partir da data em que o facto tributário ocorrer no caso dos impostos de obrigação única, exceto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efetuada por retenção na fonte a título definitivo, situações em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificar, respectivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário.

Esta exceção para a contagem do prazo de prescrição, em relação ao imposto sobre o valor acrescentado e ao imposto sobre o rendimento quando a tributação for efetuada por retenção na fonte a título definitivo, foi introduzida na LGT através da Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro – Lei que aprovou o Orçamento do Estado para 2005. Esta regra é relevante, porquanto o IVA é um imposto de obrigação única e o IR retido na fonte a título definitivo também assume a caracterização de tributo de obrigação única.

O artigo 34.º do CPT estabelecia que as dívidas fiscais prescreviam no prazo de 10 anos e, independentemente de se tratar de impostos de obrigação periódica ou de obrigação única, o prazo contava-se desde o início do ano seguinte àquele em que tivesse ocorrido o facto tributário.

Esta alteração de prazo de 10 para 8 anos implicou que para reconhecimento da prescrição se tivesse de considerar o normativo do n.º 1 do artigo 297.º do Código Civil, aplicável por força do n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, diploma que aprovou a LGT.

Em relação às dívidas da Segurança Social estabelecia o artigo 14.º do Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio, que as contribuições e juros de mora prescreviam no prazo de 10 anos. Através da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, passou a vigorar o normativo do n.º 2 do artigo 63.º que dispunha que “[a] obrigação de pagamento das cotizações e das contribuições prescreve no prazo de cinco anos a contar da data em que aquela obrigação deveria ter sido cumprida.”

Por sua vez, aquela Lei foi revogada pela Lei n.º 32/2002, de 20 de Dezembro – Lei de bases da Segurança Social – a qual através da norma do n.º 1 do artigo



49.º dispunha, de igual modo, que “[a] obrigação do pagamento das cotizações e das contribuições prescreve no prazo de cinco anos a contar da data em que aquela obrigação deveria ter sido cumprida.”

A Lei n.º 4/2007, de 16 de Janeiro – nova Lei de bases da Segurança Social – no n.º 3 do seu artigo 60.º dispõe que “[a] obrigação do pagamento das quotizações e das contribuições prescreve no prazo de cinco anos a contar da data em que aquela obrigação deveria ter sido cumprida”. O normativo do n.º 4 daquele artigo dispõe que “[a] prescrição interrompe-se por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida”.

Esta Lei não foi revogada, mas a partir do dia 1 de Janeiro de 2011 entrou em vigor o Código Contributivo, aprovado pela Lei n.º 110/2009, de 16 de Setembro, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 119/2009, de 30 de Dezembro. O prazo de prescrição das dívidas está agora regulado no artigo 187.º do Código Contributivo, cujos normativos dispõem que a obrigação do pagamento das contribuições e das quotizações, respetivos juros de mora e outros valores devidos à segurança social, no âmbito da relação jurídica contributiva, prescreve no prazo de cinco anos a contar da data em que aquela obrigação deveria ter sido cumprida. O n.º 2 deste artigo estabelece que o prazo de prescrição se interrompe pela ocorrência de qualquer diligência administrativa realizada, da qual tenha sido dado conhecimento ao responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida e pela apresentação de procedimento extrajudicial de conciliação. Dever-se-á entender que a apresentação de requerimento no âmbito do SIREVE²⁰ - Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial ou no atual RERE – Regime Extrajudicial de Recuperação de Empresas, aprovado pela Lei n.º 8/2018, de 02 de Março, também interrompem o prazo de prescrição das dívidas à Segurança Social.

A prescrição das quotizações e das contribuições em dívida à Segurança Social depende da data legal para cumprimento da obrigação e da data de entrada em vigor daquelas leis, sendo que, para efeitos de determinação da prescrição, ainda

²⁰ O SIREVE foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 178/2012, de 3 de Agosto, e alterado pelo Decreto-Lei n.º 26/2015, de 6 de Fevereiro.



poderá ser indispensável atender ao disposto no n.º 1 do artigo 297.º do Código Civil, designadamente, para identificar alguma situação em que, em virtude do prazo de prescrição ter estado suspenso, se tenha de aplicar o prazo de dez anos, por ser este a terminar em primeiro lugar e não o prazo de cinco anos, conforme previsto na parte final do n.º 1 do artigo 297.º do Código Civil.

Serão muito raras ou pontuais as situações deste tipo, visto que desde a entrada em vigor da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, o prazo passou a ser de cinco anos. Este novo prazo passou a ser efetivo a partir do dia 4 de Fevereiro de 2006, data em que se concluíram cinco anos sobre a entrada em vigor do prazo de cinco anos para prescrição das dívidas à Segurança Social por contribuições e quotizações.

As dívidas de coimas ou por outra sanção pecuniária prescrevem no prazo de cinco anos a contar da data da sua aplicação, sem prejuízo das causas de interrupção e de suspensão previstas na lei – n.º 1 do artigo 36.º do CPT, artigo 120.º da LGT e artigo 34.º do RGIT, este último aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho. O artigo 246.º do Código Contributivo estabelece que “[s]em prejuízo das causas de suspensão e interrupção da prescrição previstas no regime geral das contra-ordenações, as coimas prescrevem no prazo de cinco anos contados a partir do carácter definitivo ou do trânsito em julgado da decisão condenatória”.

Quanto às causas de interrupção e de suspensão o artigo 34.º do RGIT remete para a lei geral, o mesmo é dizer para o regime do ilícito de mera ordenação social – RGCO – aprovado através do Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro.

Nas coimas o prazo de prescrição conta-se a partir do carácter definitivo da decisão condenatória ou do seu trânsito em julgado e as situações de suspensão estão previstas no artigo 30.º e as causas de interrupção no artigo 30.º-A daquele regime geral.

No tocante às dívidas tributárias as causas de interrupção estão previstas no n.º 1 do artigo 49.º da LGT e são “[a] citação, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação”.

A citação susceptível de provocar a interrupção do prazo de prescrição é qualquer uma das formas de citação previstas no artigo 191.º do CPPT.



Uma vez contabilizada a interrupção do prazo de prescrição e as causas de suspensão, logo que aquele prazo de prescrição decorrer, a entidade exequente já não pode exercer o direito de cobrança e, conseqüentemente, a execução fiscal deve ser declarada extinta por prescrição da dívida.

Quanto à interrupção do prazo de prescrição importa sublinhar a diferença substancial que existe entre o regime da prescrição das dívidas fiscais e das dívidas à Segurança Social. A interrupção, nos termos do artigo 326.º do Código Civil, inutiliza para a prescrição todo o tempo decorrido anteriormente, começando a correr de novo o prazo a partir do ato interruptivo. Isto é, após um ato interruptivo, o prazo de 8 anos (Administração Fiscal) ou de 5 anos (Segurança Social) começa a contar de novo de início. No entanto, na Administração Fiscal, a interrupção do prazo de prescrição apenas ocorre uma vez, visto que o n.º 3 do artigo 49.º da LGT estabelece que a interrupção tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar. Pelo contrário, na Segurança Social, o regime é bastante mais vantajoso para o credor, na medida em que existem vários atos interruptivos, conforme prescrito na norma do n.º 2 do artigo 187.º do Código Contributivo. Este normativo dispõe que “[o] prazo de prescrição interrompe-se pela ocorrência de qualquer diligência administrativa realizada, da qual tenha sido dado conhecimento ao responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida e pela apresentação de procedimento extrajudicial de conciliação”. As diligências em causa, são formalidades que sejam relevantes e adequadas a obter a liquidação dos tributos ou a sua cobrança, das quais o devedor tem de ser validamente notificado. No tocante à fase da cobrança, a jurisprudência vem afirmando que têm efeito interruptivo a citação, a notificação da penhora ou da venda dos bens, a notificação do responsável subsidiário para exercer o direito de audição em sede de reversão do processo de execução fiscal. Este diferente regime quanto à interrupção do prazo de prescrição conduz a que o prazo de prescrição das dívidas à Segurança Social, aparentemente mais curto que o das dívidas fiscais, se torne mais extenso que o prazo de oito anos para prescrição das dívidas à Administração Fiscal.

No tocante às causas de suspensão, elas constam do n.º 4 do artigo 49.º da LGT que dispõe que o prazo de prescrição legal suspende-se em virtude de pagamento



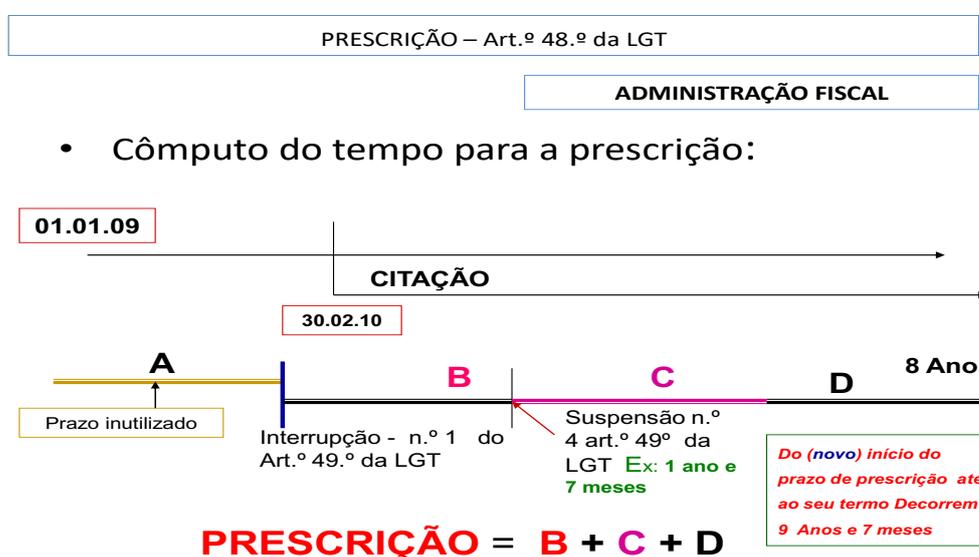
de prestações legalmente autorizadas, enquanto não houver decisão definitiva ou passada em julgado, que puser termo ao processo, nos casos de reclamação, impugnação, recurso ou oposição, quando determinem a suspensão da cobrança da dívida, e ainda desde a instauração até ao trânsito em julgado da ação de impugnação pauliana intentada pelo Ministério Público. Há que referir ainda que a alínea d), do n.º 4 do artigo 49.º da LGT, normativo introduzido pela Lei n.º 13/2016, de 23 de Maio, estabelece que o prazo legal de prescrição se suspende “[d]urante o período de impedimento legal à realização da venda de imóvel afeto a habitação própria e permanente”. Por sua vez, o n.º 5 do mesmo artigo da LGT estabelece que “[o] prazo de prescrição legal suspende-se, ainda, desde a instauração de inquérito criminal até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença”. O n.º 3 do artigo 187.º do Código Contributivo refere que o prazo de prescrição se suspende nos termos previstos nos seus normativos e na lei geral. Daqui decorre que, quando as causas de suspensão não estiverem previstas no Código Contributivo, por força da norma da alínea a) do seu artigo 3.º, se aplica o regime previsto nos n.ºs 4 e 5 do artigo 49.º da LGT. A suspensão determina que para o cômputo do prazo da prescrição da dívida não se conte o tempo decorrido entre o início e o termo da causa suspensiva.

No tocante aos processos de contencioso previstos no n.º 4 do artigo 49.º da LGT, a sua apresentação só determina a suspensão do prazo de prescrição caso os mesmos sejam acompanhados da prestação/constituição de garantia ou de despacho que autorize a dispensa da sua prestação.

O n.º 2 do artigo 48.º da LGT estabelece que “[a]s causas de suspensão ou interrupção da prescrição aproveitam igualmente ao devedor principal e aos responsáveis solidários ou subsidiários”. Já em relação à interrupção o n.º 3 do artigo 48.º da LGT prescreve que “[a] interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário se a citação deste, em processo de execução fiscal, não tiver sido efetuada até ao termo do 5.º ano posterior ao da liquidação”. Em face desta norma pode acontecer que a dívida prescreva em relação ao responsável subsidiário e, em relação ao devedor originário, a prescrição só ocorra muito mais tarde.



Importa ainda referir que através da Lei n.º 64-B/2012, de 30 de Dezembro, foi aditado um n.º 4 ao artigo 48.º da LGT, cuja norma prescreve que "(...) dívidas tributárias em que o respectivo direito à liquidação esteja abrangido pelo disposto no n.º 7 do artigo 45.º, o prazo referido no n.º 1 é alargado para 15 anos". Estas dívidas referem-se a situações muito específicas, pelo que terão muito pouca relevância no volume global das receitas tributárias, e o impacto deste prazo de 15 anos em vez de 8 anos é muito reduzido.



No termos do artigo 175.º do CPPT a prescrição é de conhecimento oficioso, mas se tal não tiver ocorrido, sempre que o executado for citado não deve perder o prazo de 30 dias após a citação pessoal, para através de oposição judicial invocar a prescrição da dívida, visto que, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, a prescrição é um dos fundamentos a utilizar na dedução de oposição à execução fiscal.

O devedor pode ainda invocar, através de requerimento atípico, a prescrição perante o órgão da execução fiscal. Caso este não reconheça a prescrição deve indeferir o requerimento, mediante decisão devidamente fundamentada. Esta decisão tem de ser notificada ao devedor e este, no prazo de 10 dias a contar da



concretização da notificação, pode reclamar para o juiz do Tribunal Tributário de 1.^a instância, da decisão do órgão da execução fiscal, com vista a demonstrar a efetiva prescrição da dívida exequenda – artigo 276.º do CPPT.

Para saber se já ocorreu ou não a prescrição de uma dívida tributária é fundamental ter em consideração, designadamente, os seguintes aspetos:

- Qual o prazo de prescrição – 10 anos; 8 anos; 5 anos;
- Saber quando teve início o prazo de prescrição e para tal é fundamental saber se se trata de um tributo de obrigação periódica ou de um tributo de obrigação única – n.º 1 do artigo 48.º da LGT e, no caso da Segurança Social, atender à regra específica constante do n.º 1, *in fine*, do artigo 187.º do Código Contributivo;
- Para as dívidas por coimas o prazo consta do artigo 34.º do RGIT ou do artigo 246.º do Código Contributivo;
- Apurar da existência de motivos de suspensão e causas de interrupção do prazo de prescrição – artigo 49.º da LGT, n.º 3 do artigo 34.º do CPT e 34.º do RGIT; n.º 3 do artigo 187.º e artigo 246.º do Código Contributivo;
- Caso tenha existido alteração do prazo de prescrição, tem de ser aplicada a norma do n.º 1 do artigo 297.º do Código Civil. Esta norma prescreve que “[a] lei que estabelecer, para qualquer efeito, um prazo mais curto do que o fixado na lei anterior é também aplicável aos prazos que já estiverem em curso, mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar”;
- As causas de suspensão implicam que os períodos de suspensão sejam incrementados no respetivo prazo, pelo que irão protelar a prescrição da dívida para mais tarde;
- A interrupção do prazo de prescrição tem por efeito inutilizar todo o prazo decorrido anteriormente, começando a correr novo prazo a partir do ato interruptivo – n.º 1 do artigo 326.º do Código Civil;



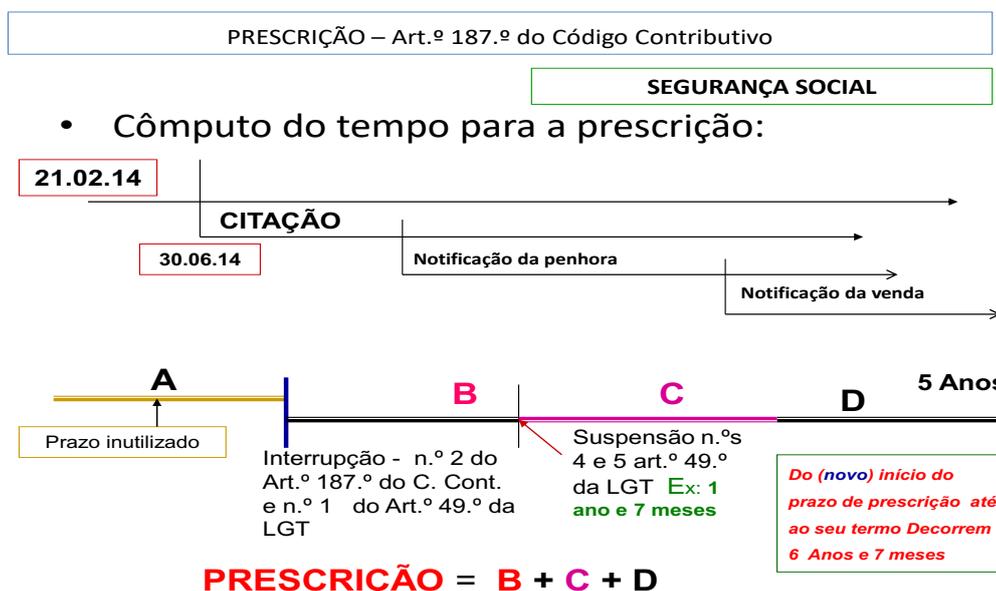
- O efeito da interrupção não cessa, sendo que a interrupção só tem lugar uma única vez e ocorre com o facto que se verificar em primeiro lugar – n.º 3 do artigo 49.º da LGT, na redacção introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro;
- Para as dívidas à Segurança Social, o efeito da interrupção não cessa e podem ocorrer vários atos interruptivos – n.º 2 do artigo 187.º do Código Contributivo. Cada vez que for praticado um ato que tenha relevância interruptiva, começa a contar de novo e desde o início o prazo de prescrição.

O Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas – aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de Março – no seu artigo 100.º prescreve que “[a] sentença de declaração da insolvência determina a suspensão de todos os prazos de prescrição e de caducidade oponíveis pelo devedor, durante o decurso do processo”.

A anterior disciplina normativa do Processo Especial de Recuperação da Empresa e de Falência (CPEREF) já continha uma norma expressa relativa ao instituto da prescrição – artigo 29.º do CPEREF. Assim, deve considerar-se que a solução agora consagrada em letra de lei era já aquela que decorria do anterior código. Deste modo, e sob pena de violar os direitos e interesses do credor, deve ser entendido que, enquanto o processo de execução fiscal estiver suspenso – sustado na terminologia do artigo 180.º do CPPT, o prazo de prescrição se encontra suspenso. Com efeito, sempre que a execução fiscal estiver impossibilitada de prosseguir a sua normal tramitação, decorrendo este facto de preceito legal e por motivo não imputável ao credor, o prazo de prescrição deve ser considerado suspenso, influenciando esta suspensão o cômputo do prazo de prescrição da dívida tributária ou contributiva. Há, todavia, que referir a jurisprudência firmada no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 362/2015 do, de 9 de Julho de 2015 (DR, II Série, n.º 186, 23 de Setembro de 2015, que a propósito da suspensão da prescrição por força do artigo 100.º do CIRE, este tribunal decidiu “[j]ulgar inconstitucional, por violação do artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição, a norma do artigo 100.º do Código da Insolvência e da Recuperação



de Empresas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de Março, interpretada no sentido de que a declaração de insolvência aí prevista suspende o prazo prescricional das dívidas tributárias imputáveis ao responsável subsidiário no âmbito do processo tributário”. Nesta conformidade, o normativo do artigo 100.º do CIRE apenas determina a suspensão do prazo de prescrição em relação ao devedor originário.



Como sublinhámos, a prescrição é de conhecimento oficioso, mas o executado não está impedido de suscitar o conhecimento da prescrição sempre que em seu entendimento a dívida se encontra prescrita. A invocação da prescrição por parte do devedor deve ser feita mediante requerimento dirigido ao órgão da execução fiscal e a este diretamente apresentado, sem prejuízo de poder ser utilizada a oposição judicial caso esteja a decorrer o prazo para a sua dedução. No entanto, se já estiver precludido o prazo para apresentar a oposição judicial, a qualquer momento o executado pode invocar perante o órgão da execução fiscal a prescrição da dívida, mediante requerimento devidamente fundamentado. Este pedido do executado tem de ser apreciado pelo órgão da execução e deve ser



atendido caso efetivamente a dívida exequenda já se encontre prescrita, com o inerente reconhecimento da prescrição e subsequente extinção da execução fiscal. Caso a dívida não se encontre prescrita ou apenas o esteja em parte, o órgão da execução fiscal deve proferir decisão em conformidade devidamente fundamentada e notificá-la ao executado, podendo este, no prazo de 10 dias a contar da notificação, caso não concorde com o entendimento do órgão da execução fiscal, reclamar, nos termos do artigo 276.º do CPPT, para o juiz do Tribunal Tributário de 1.ª instância.

A descrição efetuada contempla, em nossa opinião, o quadro normativo da prescrição das dívidas tributária e das dívidas por coimas. No tocante às dívidas tributárias, sublinha-se que nos últimos anos os Tribunais Tributários superiores (STA e TCA) têm vindo a firmar uma jurisprudência que assenta na aplicação do artigo 327.º do Código Civil para efeitos de determinação da prescrição, fazendo assim apelo a causas de interrupção com efeito instantâneo e com efeito duradouro. Não estamos de acordo com este entendimento, porquanto, em nossa opinião, à determinação da prescrição das dívidas tributárias não é aplicável o artigo 327.º do Código Civil, visto que o legislador da LGT estabeleceu no artigo 49.º da LGT causas específicas de interrupção e de suspensão. Portanto, se existe lei específica ou especial a regular a matéria não pode ser aplicada a lei geral (artigo 327.º do Código Civil – n.º 3 do artigo 7.º do Código Civil). A jurisprudência do STA e do TCA sobre a prescrição das dívidas tributárias tem o efeito prático de eliminar ou impor a inexistência de um prazo legal de prescrição, o que se traduz num inusitado absurdo, porquanto, a ação e vontade do legislador tem sido no sentido de reduzir o prazo legal de prescrição das dívidas tributárias, visto que no CPCI o prazo era de 20 anos, no CPT de 10 anos e na LGT de 8 anos. Como compreender então a jurisprudência dos Tribunais Tributários? Em nossa opinião, existe uma conceção demasiado estrita do imperativo constitucional traduzido no dever de pagar impostos e um enorme equívoco quando à necessidade da aplicação do artigo 327.º do Código Civil. De modo a dar expressão à jurisprudência firmada, por todos, refere-se o acórdão do STA, proferido no processo n.º 01121/16, de 23.11.2016, 2.ª secção, em que se refere que



“I. Pese embora não seja possível, no domínio das obrigações tributárias, chamar à colação as normas do direito civil que regem o prazo de prescrição, a determinação do seu *dies a quo*, e a definição dos atos interruptivos e suspensivos – por se tratar de matéria taxativamente fixada na LGT e rigorosamente sujeita ao princípio da legalidade tributária de reserva da lei formal, integrando-se nas “garantias dos contribuintes” – deve, contudo, ir aí buscar-se tanto o significado como o alcance e efeitos do conceito jurídico de “prescrição”, de “interrupção” e de “suspensão” da prescrição, pois quando nas normas fiscais se empreguem termos próprios de outros ramos de direito devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer diretamente da lei (art.º 11.º da LGT).

II. Deste modo, e apesar de em relação às dívidas fiscais e parafiscais (como as resultantes de contribuições e cotizações para a Segurança Social) a prescrição só possa ser aceite enquanto prevista nas normas de direito tributário que admitam a sua existência, definam o seu prazo e tipifiquem os seus atos interruptivos, tal não significa que o efeito dos atos interruptivos (*instantâneo* ou *duradouro*) não possam ser colhidos no Código Civil, atenta a circunstância de, atualmente, inexistir nessa legislação e na LGT qualquer previsão ou regulamentação da matéria. Com efeito, embora a Lei de Bases da Segurança Social fixe, de forma taxativa, os atos interruptivos da prescrição, ela não define nem esclarece se eles têm efeito *instantâneo* ou *duradouro*; e, por outro lado, a LGT também não contém, atualmente, essa definição.

III. É certo que durante muitos anos a legislação tributária continha essa definição – cfr. o art.º 27.º do CPCI, o art.º 34.º do CPT e o art.º 48.º da LGT até à alteração introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29/12 – sempre no sentido de conferir *efeito duradouro* a todos os atos interruptivos, já que a prescrição não corria após esses atos e só voltava a correr caso cessasse esse efeito duradouro por mor da paragem do processo por facto não imputável ao contribuinte (acrescentando-se, então, ao prazo que a partir daí se iniciava, todo o prazo que decorrera até à instauração do processo, o que, na prática, equivalia a converter ou “desgraduar”, nesse específico caso, a *interrupção* em *suspensão* da prescrição).



IV. Contudo, após a alteração introduzida no art.º 49.º da LGT pela Lei n.º 53-A/2006, de 29/12, esse regime desapareceu e deixou de haver norma a definir os efeitos dos atos interruptivos da prescrição relativamente a obrigações tributárias. Razão por que não há como deixar de aplicar as normas contidas no Código Civil, onde o artigo 326.º estabelece que *«a interrupção inutiliza para a prescrição todo o tempo decorrido anteriormente, começando a correr novo prazo a partir do ato interruptivo, sem prejuízo do disposto nos n.ºs 1 e 3 do artigo seguinte»* e o artigo seguinte dispõe que *«1. Se a interrupção resultar de citação, notificação ou ato equiparado, ou de compromisso arbitral, o novo prazo de prescrição não começa a correr enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo»*.

V. Razão por que, atualmente, o ato interruptivo da citação tem efeito duradouro”.

O processo de execução fiscal só poderá ser extinto em resultado de pagamento da dívida (qualquer forma de pagamento legalmente prevista), de anulação da liquidação ou por prescrição da dívida. Quando a jurisprudência determina que a citação tem efeito interruptivo duradouro e que o novo prazo de prescrição só começa a correr após o trânsito em julgado ou o termo do processo, isto é equivalente a afirmar que não existe prescrição das dívidas tributárias, sendo que este instituto tem por finalidade sancionar a inércia do credor. Com efeito, se o devedor tiver bens ou rendimentos penhoráveis é dever do credor exercer o seu direito de crédito no prazo de prescrição, sendo que a fixação de um prazo de prescrição visa permitir a reintegração social do devedor caso este durante um lapso de tempo significativo não detenha qualquer tipo de bens suscetíveis de solver a dívida do credor. A inexistência de um prazo de prescrição viola os princípios da legalidade, da certeza e da segurança jurídicas, princípios fundamentais em qualquer Estado de Direito. O acórdão do STA que vimos de referir é, outrossim relevante, porquanto não foi aprovado por unanimidade dos juízes conselheiros, dado que um conselheiro lavrou voto de vencido, no qual são evidenciados aspetos assaz relevantes para demonstrar a inconsistência da linha jurisprudencial firmada maioritariamente e que a seu tempo será destronada pelas



boas razões jurídicas evidenciadas no voto de vencido de que infra se transcreve uma parte significativa

“Não acompanho a decisão proferida, pelas razões que passo a expor:

O recorrente considera que prescreveram as dívidas relativas às contribuições não pagas dos períodos de Setembro de 2000 a Fevereiro de 2008, tendo a sentença recorrida entendido que prescreveram as dívidas respeitantes ao período de 09/2000, e de 01/2002 a 10/05/2005

A divergência decorre da interpretação dada ao disposto no art.º 49.º da Lei Geral Tributária.

A dívida exequenda é constituída por quotizações e contribuições para a segurança social sendo prestações pecuniárias de carácter obrigatório e definitivo, afetas ao financiamento de uma ampla categoria de despesas do sistema previdencial de segurança social e de outras (designadamente das políticas ativas de emprego e de formação profissional), pagas a favor de uma entidade de natureza pública e tendo em vista a realização de um fim público de proteção social, como definido por Nazaré da Costa Cabral, in Contribuições para a Segurança Social, Natureza, Aspetos de Regime e de Técnica e Perspetivas de Evolução num Contexto de Incerteza, Cadernos do IDEFF, n.º 12, 2010, pág. 81 e seg..

Em face do disposto no art.º 10, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 199/99, de 8 de Junho, o prazo de pagamento voluntário das contribuições, ou quotizações, para a segurança social terminava no dia quinze do mês seguinte àquele a que diziam respeito. Atualmente o mesmo prazo decorre entre o dia dez e o dia vinte do mês seguinte àquele a que dizem respeito por força do disposto no art.º 43.º, do Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social, aprovado pela Lei n.º 110/2009, de 16/9, e que entrou em vigor no pretérito dia 1/1/2011.

Há muito que o legislador vem consagrando um regime específico para as quotizações/contribuições à Segurança Social: Decreto-Lei n.º 103/80, de 9/5; Lei n.º 28/84, de 14/8; Lei n.º 17/2000, de 8/8; Lei n.º 32/2002, de 20/12; Lei n.º 4/2007, de 16/1; Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social, aprovado pela Lei n.º 110/2009, de 16/9.



As dívidas (contribuições ou quotizações) à Segurança Social e respetivos juros de mora prescreviam em dez anos, face ao disposto no art.º 14.º, do Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Março, art.º 53, n.º 2 da Lei n.º 28/84, de 14 de Agosto. Tal prazo de prescrição foi encurtado para cinco anos, com o art.º 63.º, n.º 2 da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, que aprovou as bases gerais do sistema de solidariedade e de segurança social:

«2 - A obrigação de pagamento das cotizações e das contribuições prescreve no prazo de cinco anos a contar da data em que aquela obrigação deveria ter sido cumprida.

3 - A prescrição interrompe-se por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida».

O mesmo prazo de prescrição vem sendo repetido:

- Lei de Bases da Segurança Social, aprovada pela L. n.º 32/2002 de 20 de Dezembro, art.º 49.º, n.º 2, cujo art.º 132.º revogou a Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto;
- Lei n.º 4/2007, de 16 de Janeiro, que instituiu «As Bases Gerais do Sistema de Segurança Social», art.º 60.º, n.º 3, cujo art.º 109.º revogou a Lei n.º 32/2002 de 20 de Dezembro.

O prazo de prescrição computa-se a partir da data em que a mesma obrigação deveria ser cumprida, sendo que a prescrição se interrompe com a prática de qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou cobrança da dívida, nomeadamente a instauração de processo de execução fiscal.

A Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, entrou em vigor no dia 4/2/2001, como estabelece o seu art.º 119.º, sendo que algumas contribuições aqui em causa lhe são anteriores.

O regime de prescrição consagrado nos citados art.ºs 14.º, do Decreto-Lei n.º 103/80, de 9/3, e art.º 53, n.º 2, da Lei n.º 28/84, de 14/8, estava sujeito às regras de contabilização previstas no anterior art.º 34.º, do CPT, e, em seguida nos art.ºs 48.º e 49.º, da Lei Geral Tributária. Não nos debruçaremos sobre este



regime porque a entidade exequente definiu já a prescrição das dívidas anteriores à entrada em vigor da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto.

O limite temporal das dívidas exequendas permite-nos circunscreve-las, assim, a um prazo de prescrição de cinco anos, contados da data em que aquela contribuição deveria ter sido cumprida, isto é, até ao dia 15 do mês seguinte àquele a que disser respeito.

Será ainda oportuno recordar que o Decreto-Lei n.º 42/2001, de 09 de Fevereiro, que criou as secções de processo executivo do sistema de solidariedade e segurança social, definiu as regras especiais daquele processo e adequou a organização e a competência dos tribunais administrativos e tributários, tendo estabelecido, no seu art.º 6.º que:

«Artigo 6.º, Legislação aplicável

Ao processo de execução das dívidas à segurança social aplica-se, em tudo o que não estiver regulado no presente diploma, a legislação específica da segurança social, a Lei Geral Tributária e o Código de Procedimento e de Processo Tributário.»

Pese embora o próprio regime aplicável à Segurança social indique ser de aplicação subsidiária quer a Lei Geral Tributária quer o Código de Processo e Procedimento Tributário, de forma inequívoca e reiterada o legislador se afastou quanto à prescrição da regulamentação aplicável à generalidade dos demais tributos.

Assim, estabeleceu desde logo um prazo prescricional mais curto - cinco em vez de oito anos - e um diverso tipo de atos interruptivos que em abstrato podem levar a uma proliferação de atos interruptivos, mas que, de todo o modo sempre ultrapassam os taxativamente fixados no art.º 49.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária, na medida em que optou por uma formulação genérica, obviamente não taxativa, de que ao prazo de prescrição se interromperá por qualquer diligência administrativa realizada com o conhecimento do responsável pelo pagamento conducente a liquidação ou a cobrança da dívida.

Creemos que tanto basta para que se possa afirmar, sem sombra de dúvida, que as dívidas à Segurança Social têm legislativamente consagrado um regime próprio no qual quer a Lei Geral Tributária quer o Código de Processo e



Procedimento Tributário serão aplicáveis subsidiariamente, o que se verificará apenas na ausência de regulamentação concreta sobre a matéria nos diplomas atinentes à Segurança Social.

A sentença recorrida considerou que a notificação do executado do deferimento do pedido de pagamento em prestações é um facto interruptivo do prazo de prescrição, o que é conforme com as disposições legais antes citadas por ser uma diligência administrativa tendente à cobrança da dívida. Porém, ao abrigo do disposto no art.º 49.º, n.º 4, 1.ª parte da Lei Geral Tributária, aqui aplicada subsidiariamente, por nada ser regulado sobre esta questão nas leis atinentes à Segurança Social, sem que daí possa inferir que o prazo de prescrição de tais dívidas nunca sofre qualquer suspensão, conclui-se que durante o período em que esse plano vigorou ficou suspenso o prazo de prescrição. (...)

A sentença recorrida considera que apenas uma pequena parte das dívidas prescreveu assente na circunstância de que o prazo não se completou porque, em seu entender, a citação interrompeu o prazo de prescrição fazendo perder todo o período anterior decorrido e mostra-se suspenso até ao final do processo de execução ao abrigo do disposto no art.º 327.º n.º 1 do Código Civil.

Porém, esta análise dos preceitos jurídicos não se mostra, em meu entender, ajustada.

A Lei Geral Tributária é a lei subsidiariamente aplicável na falta de regulamentação específica da Segurança social em matéria de prescrição. Nada se definindo nem na legislação específica da Segurança social, nem na Lei Geral Tributária ou no Código de Processo e Procedimento Tributário sobre qual o efeito da interrupção da prescrição, haverá que buscar-se tal efeito no Código Civil, art.º 326.º, n.º 1 do Código Civil, por ser este de aplicação subsidiária aos dois últimos referidos diplomas, isto é, *«inutiliza para a prescrição todo o tempo decorrido anteriormente começando a correr novo prazo a partir do ato interruptivo»*. Esta é a parte do referido preceito que define as consequências da interrupção do prazo de prescrição e é só esta questão que ao Código Civil é preciso ir buscar regulamentação, porque apenas quanto ao efeito da interrupção se verifica uma falta de regulamentação na legislação tributária. Tudo o mais que consta do referido artigo se reporta a uma causa de



suspensão da prescrição que opera no direito civil mas que no direito tributário só poderia ser aplicada, caso a lei o determinasse. Ora é essa falta de estatuição das leis tributárias de que os prazos de suspensão da prescrição em direito civil, quando haja ocorrido citação, se aplicarão, também ao prazo de prescrição das dívidas tributárias que encerra a grande divergência com o acórdão proferido.

Em tudo, neste caso quanto à suspensão do prazo de prescrição, que encontre regulação na Lei Geral Tributária ou no Código de Processo e Procedimento Tributário, por estarmos perante dívidas tributárias, não haverá que recolher regulamentação no Código Civil diploma que regula as relações jurídico-privadas. O art.º 327.º do Código Civil consagra as causas de suspensão do prazo de prescrição pelo que a sua aplicação no domínio tributário implica que não haja regime próprio de suspensão da prescrição. O art.º 326.º do Código Civil fixa os efeitos da interrupção da prescrição, acrescentando que eles se verificam sem prejuízo do disposto nos n.ºs 1 a 3 do artigo seguinte onde estatui sobre as condições em que opera uma suspensão do prazo de prescrição. Tal só pode significar que a interrupção inutiliza para a prescrição todo o tempo decorrido anteriormente começando a correr novo prazo a partir do ato interruptivo, por regra, mas, quando estivermos face a um evento a que a lei civil atribuiu, para efeitos civis, efeito suspensivo, o prazo só pode começar a correr quando a suspensão terminar.

A interrupção e suspensão do prazo de prescrição mostram-se regulados na Lei Geral Tributária, art.º 49.º, que no seu n.º 4 apenas admite a suspensão do prazo de prescrição nas seguintes circunstâncias:

1. Pagamento em prestações legalmente autorizadas,
2. Nos casos de reclamação, impugnação, recurso ou oposição, quando determinem a suspensão da cobrança da dívida, enquanto não houver decisão definitiva ou transitada em julgado.

A reclamação, impugnação, recurso são também factos interruptivos da prescrição, mas a oposição não é facto interruptivo, sendo que todos estes processos são originados pelo contribuinte que aí esgrime as suas razões para não pagar o tributo.



Nada na Lei Geral Tributária ou no Código de Processo e Procedimento Tributário indica que o processo de execução fiscal, com a citação do executado, determinará uma suspensão do prazo de prescrição até ao encerramento do processo de execução, a acrescer o efeito interruptivo da prescrição. Aquele n.º 4 indicia, até o inverso. Nos processos tributários só há citação no processo de execução fiscal, sendo que nos demais, que são instaurados pelo contribuinte, a entidade liquidadora é notificada para contestar a pretensão. O processo de oposição só ocorre nos processos de execução fiscal e o prazo para a sua dedução abre-se depois da citação do executado. Não sendo de todo ilegal que seja deduzida oposição antes da citação, sempre será praticado um ato com antecipação ao momento processual para ele reservado por lei. Assim, que necessidade teria o legislador de indicar que o prazo de prescrição se suspenderia, com a dedução de oposição, nos casos em que determine a suspensão da cobrança da dívida, enquanto não houver decisão definitiva ou transitada em julgado, se o prazo de prescrição estivesse suspenso desde a citação, que lhe é processualmente anterior, e até ao termo do processo de execução? E que sentido terá a circunstância de que o prazo de caducidade não se suspenderá quando for apresentada oposição, desacompanhada de meios que determinem a suspensão da cobrança da dívida se esse prazo de prescrição estiver suspenso por força da citação efetuada no processo de execução?

A interpretação do preceito tendo em conta o sentido expresso com apoio na letra da lei é que a citação interrompe o prazo de prescrição inutilizando todo o tempo antes decorrido, tão só. Mas inicia-se logo nova contagem de novo prazo, porque nada na legislação tributária indicia o contrário e o prazo e prescrição na situação normal está por natureza em curso, a menos que o legislador de forma clara e inequívoca indique o inverso.

A circunstância de a instauração do processo de execução fiscal ser o meio mais forte pelo qual o credor manifesta a sua vontade de cobrar o crédito não nos parece argumento bastante, sem suporte na letra da lei, para essa suspensão. Desencadeada a cobrança coerciva, num processo que corre perante a Administração Tributária, muitas vezes também a entidade credora,



ou perante os serviços de execução da entidade liquidadora, suspender até ao fim do processo de execução o prazo de prescrição não se apresenta com suporte na letra da lei, mas seria mesmo um contrassenso permitindo que a partir da citação não mais houvesse prazo de prescrição pois ele só poderia completar-se depois de extinta a execução ou com a satisfação dos interesses do credor ou com a constatação da impossibilidade dessa satisfação nos casos em que o executado não tenha bens.

O art.º 327.º do Código Civil não tem aqui aplicação seja porque não estamos em face de uma lacuna, seja porque o seu texto está vocacionado para relações jurídico privadas em que o titular do direito carece de título executivo que obterá com a sentença, situação muito diversa da que existe numa execução fiscal, em que o título é emitido pelo credor - certidão de dívida -. Para além disso no domínio das relações jurídico-privadas, uma vez obtido o título, com a sentença proferida no processo que deu causa à suspensão do prazo de prescrição dispõe o credor de novo prazo de prescrição alargado a prazo geral para executar o título obtido, ao abrigo do art.º 311.º do Código Civil. Diversamente, nas relações jurídico tributárias o credor emite o título executivo, pode executá-lo quando entender utilizando os seus próprios serviços, ou a Administração Tributária, consoante os casos, e o legislador por razões de segurança jurídica entendeu que a prescrição, nesta matéria não devia ultrapassar oito anos, período muito inferior ao do prazo geral de prescrição das dívidas privadas cuja cobrança é sempre efetuada por entidades absolutamente independentes do credor. Se a prescrição de oito anos é para valer apenas até à citação do executado em processo de execução fiscal, e a partir daí não corre até à cobrança da dívida demore ela um ou 30 anos, poderá dizer-se que há prescrição das dívidas tributárias?

Que conteúdo resta para a prescrição se o contribuinte, uma vez citado para o processo de execução fiscal só poderá opor-se à sua cobrança com base na prescrição depois da cobrança ter sido efetuada? Que segurança jurídica se recolhe deste entendimento, num sistema jurídico em que o legislador vem encurtando sucessivamente os prazos de prescrição?



Atendendo à unidade do sistema jurídico faz sentido que o legislador para punir a inércia do credor em cobrar a sua dívida estabeleça como limite 20 anos para executar, nas situações previstas no art.º 311.º do Código Civil mas não haja estabelecido qualquer prazo de prescrição para as dívidas tributárias a partir da citação do executado em processo de execução fiscal quando está em causa um valor muito superior - a segurança jurídica? Creio que não.

Em teoria, é possível que ocorra prescrição da dívida antes de ser instaurada execução fiscal, ou pelo menos antes de ser efetuada a citação do executado, sobretudo quando falamos de um executado que seja devedor originário, mas essa possibilidade ocorrerá em situações patológicas em que a execução, hoje em dia instaurada informaticamente, foi muito tardiamente instaurada, ou em que o executado conseguiu, com sucesso, furtar-se por prolongado tempo à citação, ou a citação foi nula.

O art.º 49.º da Lei Geral Tributária apresenta opções coerentes, expressas na sua letra, indicando os factos interruptivos no n.º 1, a impossibilidade de quanto ao mesmo prazo de prescrição funcionarem dois factos interruptivos, no n.º 3, tudo sem prejuízo de se verificarem um ou mais factos suspensivos da prescrição, indicados no n.º 4, desde que determinem a suspensão da cobrança da dívida. O caminho percorrido pelo legislador até chegar a este texto teve muitos incidentes, delineou avanços e recuos vários, sofreu, necessariamente inflexões, alterações, influências da doutrina e da jurisprudência que se defrontava com as dificuldades «*por o modelo em funcionamento*». Mas a história do preceito que enriquece a sua interpretação não pode, de modo nenhum ultrapassar a sua letra, face ao disposto no art.º 9.º, n.º 2 do Código Civil, aqui aplicável subsidiariamente por força do disposto no art.º 2.º do Código de Processo e Procedimento Tributário dado que o legislador tributário não estabeleceu regras de interpretação da lei próprias.

A matéria de prescrição está sujeita ao princípio da legalidade, não sendo possível adotar sobre a matéria interpretações que, sem apoio no texto da lei, art.º 9.º, n.º 2 do Código Civil, criem efeitos suspensivos do prazo de prescrição, importados do direito civil sem que para eles haja remissão expressa, ou se verifique qualquer lacuna a preencher.



Os efeitos suspensivos do prazo de prescrição são situações excepcionais que têm que resultar inequivocamente de opções do legislador expressas, não deduzidas e sem acolhimento mínimo no texto ou lógica dos preceitos, sob pena de, neste caso, esvaziarem de conteúdo útil qualquer estabelecimento de limites temporais para a cobrança da dívida, como acontece com a interpretação professada pela sentença recorrida.

Como tem definido de forma unânime a jurisprudência Supremo Tribunal Administrativo de que é exemplo o Acórdão de 14 de Outubro de 2009, proc.º n.º 528/09, que *“As normas que regulam o regime da prescrição da obrigação tributária, inclusivamente as relativas ao regime da sua suspensão, inserem-se nas «garantias dos contribuintes», pelo que se inclui na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República legislar sobre essa matéria”*, jurisprudência também constante do Tribunal Constitucional de que é exemplo o Acórdão de 5 de Julho de 2010, proc.º n.º 133/10.

Sendo as causas de suspensão do prazo de prescrição uma das garantias dos contribuintes, quando referidas às relações jurídico-tributárias, estão estritamente subordinadas ao princípio da legalidade tributária de reserva de lei formal, consagrado no n.º 2 do art.º 103.º da Constituição da República, pelo que, acompanhando as palavras de Benjamim Rodrigues, in *“A Prescrição no Direito Tributário”*, Problemas Fundamentais do Direito Tributário, Vislis Editores, 1999, pp. 261 e 266, diremos que hão de elas englobar, *“(…) todo o critério de decisão ou de qualificação de quaisquer efeitos concernentes à prescrição tem de constar da norma de tributação emitida nos sobreditos termos”, incluindo, por conseguinte, “a enunciação das suas causas de interrupção ou suspensão”*. A interpretação das causas de suspensão expressas na sentença recorrida quanto à suspensão do processo de execução após a citação do executado apresenta-se, pois, em meu entender, ferida de inconstitucionalidade, por violação dos art.ºs 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição da República Portuguesa. (...)



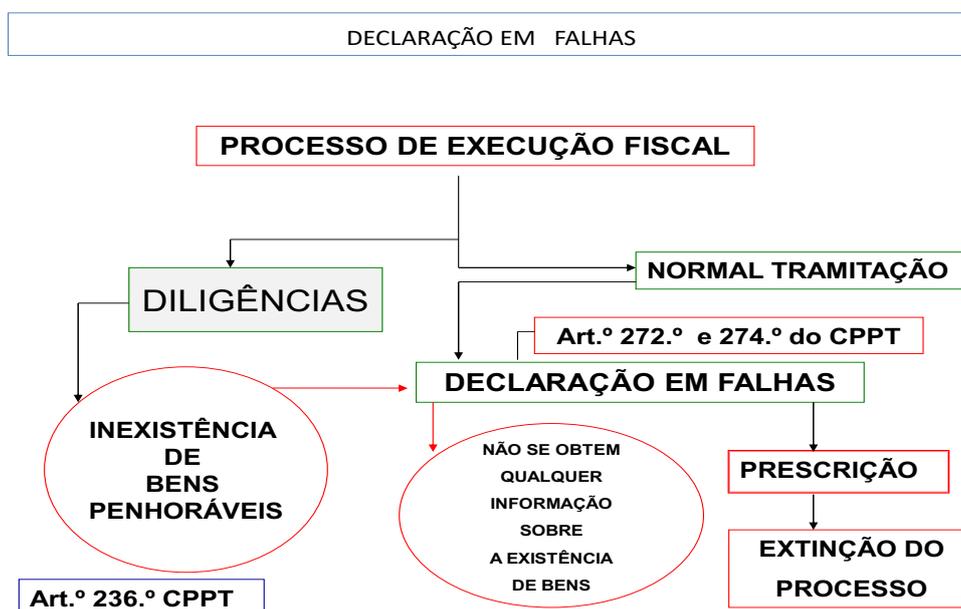
9.6 DECLARAÇÃO EM FALHAS

A execução deve ser declarada em falhas pelo órgão da execução fiscal quando, em auto de diligências – n.º 2 do artigo 194.º do CPPT, elaborado depois de esgotar todos os meios ao seu alcance, incluindo a consulta dos arquivos informáticos da Administração Tributária/Segurança Social, se se verificar uma das circunstâncias seguintes – artigo 272.º do CPPT:

- Estar demonstrada a falta de bens penhoráveis do executado – artigo 236.º do CPPT – dos sucessores e responsáveis solidários ou subsidiários;
- Ser desconhecido o executado e não ser possível identificar o prédio, quando a dívida exequenda for de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI);
- Encontrar-se ausente em parte incerta o devedor do crédito penhorado e não ter o executado outros bens penhoráveis.

A declaração em falhas corresponde como que a uma suspensão forçada da execução fiscal, pois, esta deve prosseguir, sem necessidade de nova citação e a todo o tempo, salvo prescrição da dívida, logo que houver conhecimento de que o executado, seus sucessores ou outros responsáveis possuem bens penhoráveis ou, no caso previsto na alínea b) do artigo 272.º do CPPT, logo que se identificar o executado ou o prédio – artigo 274.º do CPPT.

A declaração em falhas não é uma forma de extinção da obrigação tributária. Este ato processual é de certa forma um procedimento que visa otimizar e operacionalizar o acervo de processos susceptíveis de efetiva cobrança coerciva, procedendo, assim, o órgão da execução fiscal ao saneamento da carteira de dívidas, de modo a permitir uma melhor gestão e coordenação dos processos dos executados ainda com bens suscetíveis de penhora, o mesmo é dizer das dívidas cobráveis.



A finalidade do instituto da declaração em falhas implica que seja feita uma gestão dos processos de execução fiscal que se encontrem nesta fase processual, por forma a que seja possível identificar bens ou rendimentos em nome do devedor originário, dos responsáveis solidários e/ou subsidiários, bem como se deve consultar sempre o registo dos processos declarados em falhas previamente à emissão de qualquer certidão de situação tributária/contributiva regularizada.

Sempre que os responsáveis subsidiários procedam ao pagamento da dívida exequenda nos 30 dias posteriores à citação, ficando em dívida, face à dispensa de que aqueles beneficiam, os juros de mora e as custas, o processo não pode ser considerado extinto por pagamento, visto que persistem valores em dívida.

Face ao disposto no n.º 6 do artigo 23.º da LGT, o processo deve ser declarado em falhas e aplicando-se tudo o que se disse sobre este instituto, salvo quando existirem bens penhorados ao devedor originário e o responsável subsidiário proceda ao pagamento da dívida exequenda no prazo para a oposição. Nesta situação só após a aplicação do produto da venda dos bens é que o processo deve ser declarado em falhas, a não ser que tenha sido extinto por pagamento dos



juros mora e das custas processuais. Pode, eventualmente, nestes casos existir remanescente, cuja restituição fica sujeita ao regime previsto no artigo 81.º do CPPT.

Os processos declarados em falhas devem ser extintos por prescrição, caso, após aquela declaração e durante o prazo de exercício do direito à cobrança – prazo de prescrição – o órgão da execução fiscal não lograr obter qualquer informação sobre a existência de bens ou rendimentos penhoráveis em nome do executado.



www.occ.pt

ORDEM DOS CONTABILISTAS CERTIFICADOS

Avenida Barbosa du Bocage, 45 | 1049-013 Lisboa | Tel. 21 799 97 00 Fax. 21 795 73 32 Email geral@occ.pt