



Margarida Isabel da Costa Rodrigues

O PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL NAS AUTARQUIAS LOCAIS

Dissertação de Mestrado na Área de Especialização: Ciências Jurídico-Políticas,
Menção em Direito Fiscal, apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra
Orientadora: Professora Doutora Suzana Tavares da Silva

Coimbra, setembro de 2014



UNIVERSIDADE DE COIMBRA



FDUC FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE COIMBRA

Margarida Isabel da Costa Rodrigues

O PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL NAS AUTARQUIAS LOCAIS

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra no âmbito do 2.º Ciclo de Estudos em Direito, conducente ao grau de Mestre, na Área de Especialização em Ciências Jurídico-Políticas / Menção em Direito Fiscal

Orientadora: Professora Doutora Suzana Tavares da Silva

Coimbra, setembro de 2014

Índice

Índice.....	3
Lista de Siglas e Abreviaturas.....	4
INTRODUÇÃO	6
1. Âmbito e Pressupostos da Execução Fiscal nas Autarquias Locais	8
1.1. Finalidade, objecto e âmbito	8
1.2. Natureza e competências.....	22
1.3. Legitimidade.....	28
1.4. Exercício das competências do CPPT nas autarquias locais.....	38
1.5. Título executivo.....	56
2. Tramitação do processo de Execução Fiscal nas Autarquias Locais	60
2.1. Instauração e citação	60
2.2. Pagamento	65
2.3. Oposição.....	74
2.4. Suspensão	79
2.5. Prestação de garantia	81
2.6. Providências cautelares	85
2.7. Penhora	88
2.8. Embargos de terceiro	100
2.9. Reclamação, verificação e graduação de créditos	101
2.10. Venda	107
2.11. Extinção da execução.....	120
2.12. Reclamação dos actos do órgão da execução fiscal.....	124
2.13. Reversão da execução fiscal.....	127
CONCLUSÃO	142
Bibliografia	143
Jurisprudência	145

Lista de Siglas e Abreviaturas

Ac. – acórdão

Acs. – acórdãos

art. – artigo

arts. – artigos

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CC – Código Civil

CIMI – Código do Imposto Municipal sobre Imóveis

CIRE – Código da Insolvência e Recuperação de Empresas

CPA – Código de Procedimento Administrativo

CPC – Código de Processo Civil

CPC (2013) – Código de Processo Civil de 2013.

CPPT – Código de Processo e Procedimento Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

DL – Decreto-lei

DUC – Documento Único de Cobrança

ETAF- Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais

LAL – Lei das Autarquias Locais

LFL – Lei das Finanças Locais

LGT – Lei Geral Tributária

LSPE – Lei dos Serviços Públicos Essenciais

RFAL – Regime Financeiro das Autarquias Locais

RCP – Regulamento das Custas Processuais

RCPT – Regime das Custas no Processo Tributário

RGTAAL – Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais

RJAL – Regime Jurídico das Autarquias Locais

ROSAL – Regime de Organização dos Serviços das Autarquias Locais

ss – seguintes

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TAF – Tribunal Administrativo e Fiscal

TC – Tribunal Constitucional

TCAN – Tribunal Central Administrativo do Norte

TCAS – Tribunal Central Administrativo do Sul

UC – Unidade de Conta

INTRODUÇÃO

As autarquias locais dispõem de autonomia financeira, constitucionalmente garantida pelo disposto no art. 238.º da CRP. Autonomia financeira que se traduz na possibilidade de, não só disporem de receitas tributárias, como também, na possibilidade de procederem à cobrança coerciva das dívidas por meio do processo de execução fiscal, previsto no CPPT.

Ora, o processo de execução de fiscal resulta das prerrogativas de “jus imperii” que o Estado e demais entidades públicas possuem de executarem coercivamente os seus actos, que aqui é a cobrança de impostos e outros tributos, mais célere e sem necessidade de decisão judicial para o efeito. Privilégios que se fundamentam no interesse público na cobrança de tais receitas tributárias que visam custear as despesas públicas resultantes do exercício dos poderes e serviços públicos. Mas tais privilégios, também, justificam uma maior cautela no que diz respeito às garantias dos contribuintes.

O processo de execução fiscal é, assim, um processo especial com consideráveis diferenças em relação, não só ao processo de execução comum, como também, ao próprio processo administrativo. Acresce que a legislação tributária, nomeadamente, a LGT e o próprio CPPT, pretende aplicar-se, sobretudo aos serviços da AT, que tem ferramentas que mais nenhuma outra entidade pública, nomeadamente as autarquias locais, têm. Aliás, denota-se que, muitas alterações a esses diplomas, mais não é do que a tentativa de resolução de litígios e/ou dificuldades que vão surgindo à AT, na aplicação da aludida legislação. A que acresce a dificuldade de compatibilização do processo de execução fiscal com a demais legislação especial aplicada às autarquias locais, prejudicando busca de soluções jurídicas concretas adequadas. Dificuldade agravada pela ausência de jurisprudência relativa à cobrança coerciva dos tributos autárquicos, seja através da execução fiscal, seja mesmo através do processo de execução comum. Isto sem olvidar que, embora exista diversa doutrina sobre o processo de execução fiscal em geral, poucos são os autores que se debruçam sobre as questões específicas do processo de execução fiscal das autarquias locais.

Este estudo surge, assim, como uma tentativa de procura de soluções jurídicas fundamentadas no âmbito dos problemas jurídicos concretos que vão surgindo no âmbito do processo de execução fiscal autárquico. Tarefa dificultada, não só pela inúmera e

diversa legislação que se aplica ao mesmo, como também pelas sucessivas alterações legislativas que não contribuem para a estabilidade jurídica das soluções encontradas.

Não se aspira a qualquer estudo exaustivo e sistemático do processo fiscal nas autarquias locais, mas tão só proporcionar uma ferramenta de apoio aos vários intervenientes na execução fiscal autárquica, que, no seu dia-a-dia, têm de lidar com os problemas e, seja porque trabalham em serviços de execução fiscal das autarquias locais, seja porque têm que reagir perante os actos coercivos destes serviços e respectivos funcionários. Pretende-se, sobretudo, evidenciar algumas especificidades da execução fiscal das autarquias locais, em relação ao processo de execução fiscal geral, sem, contudo, deixar de tentar descrever minimamente tal processo, quando as aludidas especificidades não existam.

Iniciar-se-á este estudo pela análise do âmbito da execução fiscal autárquica, referindo-se a sua finalidade e objecto da mesma, sem descuidar uma breve referência aos vários tipos de tributos, e mais concretamente aos tributos autárquicos. Seguir-se-á o estudo da natureza jurídica do processo de execução fiscal autárquico, referindo-se alguma doutrina e jurisprudência que se pronunciou sobre o assunto.

Após uma breve referência à legitimidade, proceder-se-á à análise das competências do órgão de execução fiscal autárquico, e quem, dentro da autarquia compete o exercício de tais tarefas, atendendo ao disposto no art. 7.º do DL 433/99, de 26-10, que aprovou o CPPT, sem esquecer o problema da competência para designar o responsável pelas execuções fiscais nas autarquias. Aqui, já será um estudo mais exaustivo, face à frequência com que tal problema vai surgindo, sendo que as dificuldades em adaptar a legislação tributária à realidade autárquica, levando, por vezes, os serviços a optar por soluções mais simples, ainda que não sejam as juridicamente mais correctas. De seguida, far-se-á, ainda uma referência aos títulos executivos, à sua formação e respectivos requisitos.

Finalmente, proceder-se-á ao estudo dos vários momentos relevantes da tramitação do processo de execução fiscal, nomeadamente, quanto à instauração e citação, ao pagamento, seja voluntário, em prestações, por conta ou por dação em pagamento, à oposição, à suspensão do processo, à prestação de garantia, à penhora, à convocação, reclamação e verificação de créditos, à venda, à extinção da execução, incluindo, aqui, a prescrição, à reclamação dos actos do órgão de execução fiscal e à reversão deste processo.

1. Âmbito e Pressupostos da Execução Fiscal nas Autarquias Locais

1.1. Finalidade, objecto e âmbito

O processo de execução fiscal tem como finalidade primordial a cobrança coerciva de créditos tributários, de qualquer natureza¹, que o preceituado no n.º 1, do art. 148.º, do CPPT, elenca o estatuir que são abrangidas por este processo “as seguintes dívidas: a) tributos, incluindo impostos aduaneiros, especiais e extrafiscais, taxas, demais contribuições financeiras a favor do Estado, adicionais cumulativamente cobrados, juros e outros encargos legais; b) coimas e outras sanções pecuniárias fixadas em decisões, sentenças ou acórdãos relativos a contra-ordenações tributárias, salvo quando aplicadas pelos tribunais comuns; c) coimas e outras sanções pecuniárias decorrentes da responsabilidade civil determinada nos termos do Regime Geral das Infracções Tributárias”. Sendo que por força do n.º 2, do mesmo preceito, podem, ainda, ser exigidas, através de execução fiscal, dívidas não tributárias, nos casos e termos expressamente previstos na lei, como sejam: a) outras dívidas ao Estado e a outras pessoas colectivas de direito público que devam ser pagas por força do acto administrativo²; b) Reembolsos ou reposições³.

Assim, “o processo de execução fiscal destina-se à cobrança coerciva de uma dívida, tributária ou não, pressupondo a reparação do direito à sua cobrança que foi violado pelo

¹ Vide SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e Comentado*, Vol. III, 6ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2011, anotação 2 ao art. 148.º, p. 28.

² Só se poderá recorrer ao processo de execução fiscal para cobrança destas dívidas quando tal esteja consagrado em lei prévia, sendo que, geralmente, esta possibilidade especial de cobrança é admitida pelo diploma legal que aprova a lei orgânica da pessoa colectiva de Direito público em causa, que poderá ser um serviço municipalizado, uma instituição de crédito, uma empresa pública, etc., como defende Joaquim Freitas da Rocha, in *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra Editora, 2004, p. 238.

³ Cf. NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 7ª ed., Almedina, 2012, pág. 310; MACHADO, Jónatas E. M. e COSTA, Paulo Nogueira da, *Curso de Direito Tributário*, 2ª ed., Coimbra Editora, 2012, p. 508; e SOUSA, Domingos Pereira de, *Direito Fiscal e Processo Tributário*, Coimbra, Coimbra Editora, 2013, p. 378.

devedor quando não fez o pagamento dentro do prazo de cobrança voluntário⁴. Trata-se, assim, de “uma adaptação do processo de execução comum”, estando estruturado de forma mais simples e célere do que este, visando a concretização do privilégio da execução prévia⁵ que tradicionalmente é atribuído ao Estado⁶ e a consagração de uma maior celeridade⁷ na cobrança dos créditos, aconselhada pelos fins de interesse público das receitas que através dele se pretendem cobrar⁸. Sem olvidar o fato de, como bem sublinha Paulo Marques, a “Administração Tributária não apenas lançar mão no processo de execução fiscal a meios coercivos para arrecadar receitas tributárias no interesse patrimonial do credor fiscal mas igualmente tutelando o interesse de outras ‘vítimas’ do incumprimento fiscal: os contribuintes cumpridores da obrigação de imposto. Em conformidade com os princípios da legalidade e da igualdade, incumbe ao Estado tudo fazer no quadro legal vigente para trazer também para o sistema os contribuintes devedores. Diferentemente de outros credores, não se trata de uma mera faculdade mas antes um imperativo *irrenunciável*, em face da indisponibilidade do crédito tributário (artigos 30.º, n.º 2, e 36.º, n.º 3, da LGT, e 85.º, n.º 2, do CPPT), justamente porque não está em causa a mera tutela egoísta e restrita do direito do credor fiscal”⁹.

Os tributos públicos (objecto do processo de execução fiscal) constituem prestações pecuniárias e coactivas exigidas por entidades públicas, com o propósito de angariação de receita. Do ponto de vista objectivo são prestações (i. é constituem o objecto de uma

⁴ In VALENTIM, Carlos e CARDOSO, Paulo, *Roteiro de Justiça Fiscal – Os poderes da Administração Tributária versus as garantias dos contribuintes*, Porto, Vida Económica, 2011, p. 275.

⁵ “Entendido aqui na dimensão de lhe caber fazer executar coercivamente os seus próprios actos administrativos”, dispondo “de uma autotutela executiva” in MORAIS, Rui Duarte, *A Execução Fiscal*, 2ª ed., Coimbra, Almedina, 2010, p. 39. Ou como refere António Francisco de Sousa “o privilégio de execução prévia permite que o acto administrativo possa ser executado pela própria autoridade que o praticou (auto-execução), sem necessidade de para tal obter previamente do tribunal um título executivo” in *Direito Administrativo*, Lisboa, Prefácio, 2009, p. 489.

⁶ Privilégio este que permite ao órgão administrativo decidir unilateralmente e executar o acto sem necessidade de decisão judicial prévia.

⁷ Celeridade que está patente na previsão, no n.º 1, do art. 177.º, do CPPT, de um prazo máximo para a tramitação da execução fiscal que deverá extinguir-se no prazo de um ano a contar da sua instauração no órgão de execução fiscal. Este prazo é, contudo, meramente indicativo, não determinando a extinção da execução pelo seu decurso.

⁸ Com idêntico entendimento vejam-se: SOUSA, Domingos Pereira de, *Direito Fiscal e Processo Tributário*, cit., p. 377; VALENTIM, Carlos e CARDOSO, Paulo, *Roteiro de Justiça Fiscal – Os poderes da Administração Tributária versus as garantias dos contribuintes*, cit., p. 275; e PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, 2ª ed., Coimbra, Almedina, 2013, p. 137.

⁹ In *Elogio do Imposto – A relação do Estado com os contribuintes*, Coimbra, Coimbra Editora, 2011, p. 146-147.

obrigação jurídica obrigacional em que uma pessoa se encontra adstrita à realização de um comportamento no interesse de outra, ficando sujeito a sanções várias quando não o realize) pecuniárias (i. é que devem ser satisfeitas por pagamento em dinheiro ou por meio equivalente) e coactivas (i. é que se formam pelo mero preenchimento de um pressuposto legal, constituindo obrigações *ex lege*), do ponto de vista subjectivo são prestações devidas a entidades públicas (quer as de base territorial, como o Estado, as regiões autónomas e as autarquias locais, quer aquelas sem base territorial a quem foram cometidas funções públicas, ainda que possuam forma privada) e do ponto de vista finalístico definem-se pelo objectivo da angariação da receita, servindo para trazer às entidades públicas os meios necessários ao exercício das suas funções¹⁰. Em termos latos, os tributos públicos são, assim, “as receitas cobradas pelo Estado ou por outros entes públicos para a satisfação de necessidades públicas, sem função sancionatória”¹¹.

De acordo com o disposto no n.º 2, do art. 3.º, da LGT, “os tributos compreendem os impostos, incluindo os aduaneiros e especiais, e outras espécies tributárias criadas por lei, designadamente as taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas”.

O imposto é uma prestação pecuniária, singular ou reiterada, coactiva, unilateral e definitiva, sem carácter de sanção, exigida a detentores, individuais ou colectivos, de capacidade contributiva, a favor de entidades que exerçam funções ou tarefas públicas, com vista à angariação de receitas utilizada, exclusiva ou principalmente, para a cobertura de despesas públicas com a realização dessas funções públicas¹². Por força do estabelecido no n.º 1, do art. 4.º, da LGT, “os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património”.

¹⁰ Neste sentido veja-se VASQUES, Sérgio, *O Princípio da Equivalência como Critério da Igualdade Tributária*, Coimbra, Almedina, 2008, p. 132-135. Ainda, nas palavras deste autor, os tributos públicos constituem “uma ablação coactiva do património privado” in VASQUES, Sérgio, *Regime das Taxas Locais – Introdução e Comentário*, Cadernos IDEFF, N.º 8, Coimbra, Almedina, 2009, p. 33-34

¹¹ In SANCHES J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª ed, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p. 21.

¹² Acerca do conceito de imposto vejam-se: RIBEIRO, José Joaquim Teixeira, *Lições de Finanças Públicas*, 5ª ed. refundida e actualizada, Coimbra, Coimbra Editora, 1997, p. 258; FRANCO, Sousa, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Lisboa, Associação Académica de Lisboa, 1980, p. 28 e 160; SANCHES J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, cit., p. 22; NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, cit., p. 38-45; MACHADO, Jónatas E. M. e COSTA, Paulo Nogueira da, cit., p. 11-13; VASQUES, Sérgio, *O Princípio da Equivalência como Critério da Igualdade Tributária*, cit., p. 135; e SOUSA, Domingos Pereira de, *Direito Fiscal e Processo Tributário*, cit., p. 37-46.

Já “a ‘taxa’ constitui uma prestação pecuniária e coactiva exigida por uma entidade pública em contrapartida de uma prestação administrativa efectivamente provocada ou aproveitada pelo sujeito passivo”¹³, tendo, assim, um carácter sinalagmático, porquanto, atento o estatuído no n.º 2, do art. 4.º, da LGT, “assentam na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares”. Como tal, a qualificação de um tributo passa, desde logo, pela análise do seu pressuposto, sendo que só poderá considerar-se tributo como taxa quando no seu pressuposto conste uma prestação administrativa de que o sujeito passivo seja efectivo causador ou beneficiário¹⁴.

Tratando-se de um tributo bilateral comutativo, “o facto tributário da taxa deve ser adequado a revelar uma contraprestação específica (individualizada) para o respectivo sujeito passivo por parte do sujeito público que a liquida. A primeira decorrência é, pois, a de que as taxas apenas estarão aptas a financiar tarefas públicas que se exteriorizem em prestações divisíveis, ao passo que os impostos podem abranger os dois tipos de contraprestações: as indivisíveis por natureza e as divisíveis sempre que o respectivo financiamento deva assentar neste tipo de tributos como forma de garantir a coesão social e a solidariedade dentro de uma comunidade, como acontece com os serviços de saúde e de ensino, quando o respectivo financiamento é suportado por impostos”¹⁵.

Face à grande diversidade de contornos apresentados pelas prestações administrativas que servem de pressuposto às taxas; pressupostos esses que permitem à doutrina, ao legislador e à jurisprudência catalogar tais figuras, é comum discriminarem-se os seguintes tipos de taxas: as taxas devidas pela prestação de serviços públicos; as taxas devidas pela utilização privativa de bens do domínio público; e as taxas devidas pela

¹³ In VASQUES, Sérgio, *O Princípio da Equivalência como Critério da Igualdade Tributária*, cit., p. 138.

¹⁴ Neste sentido veja-se GIANINNI, Achille Donato, *Il concetto giuridico di tassa*, RDFSF, vol. I, 1937, p. 7 e ss.

¹⁵ In SILVA, Suzana Tavares da, *As taxas no Estado fiscal*, Coimbra, p. 1, 2013, disponível em <http://www.fd.uc.pt/~stavares/FDUC/Direito_Fiscal_2012_2013/Arquivo.html>.

remoção de obstáculos jurídicos ao comportamento de particulares, também chamadas de “taxas de licença”¹⁶.

Por sua vez, “as contribuições constituem prestações pecuniárias e coactivas exigidas por uma entidade pública em contrapartida de uma prestação administrativa presumivelmente provocada ou aproveitada pelo sujeito passivo”¹⁷. “Neste tipo de tributos, há características homogêneas de certos sujeitos passivos (homogeneidade de grupo) que justificam que a tributação incida especialmente sobre eles, quer pela ligação especial do grupo ao fim público cuja tributação pretende especificamente concretizar (responsabilidade de grupo), quer pelo aproveitamento potencial pelo grupo daquele tributo, diferente do dos outros membros da comunidade (aproveitamento de grupo)”¹⁸. Têm de comum “não se reportarem seja a normais detentores de capacidade contributiva como nos impostos, nem a destinatários de específicas contraprestações como nas taxas, mas antes a grupos de pessoas ligados seja por uma particular manifestação de capacidade contributiva decorrente do exercício de uma actividade administrativa (nas contribuições especiais), seja pela partilha de uma específica contraprestação de natureza grupal (nas demais contribuições financeiras)”^{19 20}.

¹⁶ Para maiores desenvolvimentos sobre o conceito e a classificação das taxas vejam-se: SILVA, Suzana Tavares da, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, Braga, Cejur, 2008, p. 21-44; VASQUES, Sérgio, *O Princípio da Equivalência como Critério da Igualdade Tributária*, cit., p. 138-171; FRANCO, Sousa, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, cit., p. 161-162; XAVIER, Alberto, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. I, Lisboa, 1981, p. 42; RIBEIRO, José Joaquim Teixeira, *Lições de Finanças Públicas*, cit., p. 252-257; RIBEIRO, Teixeira, *Noção jurídica de taxa*, RLJ 117.º, p. 289-292; SANCHES, J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, cit., p. 30-37; NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, cit., p. 39-41; MACHADO, Jónatas E. M. e COSTA, Paulo Nogueira da, cit., p. 13-20; SOUSA, Domingos Pereira de, *Direito Fiscal e Processo Tributário*, cit., p. 30-33; e CAMPOS, Diogo Leite de, RODRIGUES, Benjamim Silva, e SOUSA, Jorge Lopes de Sousa, *Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada*, 4ª ed., Lisboa, Encontro da Escrita, 2012, anotação 6 ao art. 4.º, p. 85.

¹⁷ In VASQUES, Sérgio, *O Princípio da Equivalência como Critério da Igualdade Tributária*, cit., p. 138.

¹⁸ Cf. SANCHES, J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, cit., p. 53.

¹⁹ Cf. NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, cit., p. 51.

²⁰ Para maiores desenvolvimentos acerca das contribuições vejam-se: SILVA, Suzana Tavares da, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, cit., p. 44-53; VASQUES, Sérgio, *O Princípio da Equivalência como Critério da Igualdade Tributária*, cit., p. 172-190; SANCHES, J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, cit., p. 53-65; NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, cit., p. 51-57; MACHADO, Jónatas E. M. e COSTA, Paulo Nogueira da, cit., p. 20-22; SOUSA, Domingos Pereira de, *Direito Fiscal e Processo Tributário*, cit., p. 33-36; e SILVA, Suzana Tavares da, *As contribuições no Estado fiscal*, Coimbra, 2013, disponível em <http://www.fd.uc.pt/~stavares/FDUC/Direito_Fiscal_2012_2013/Arquivo.html>, acedido em 24-09-2013.

Quanto à sua classificação os tributos podem ser fiscais ou parafiscais, nos termos da al. a), do n.º 1, do art. 3.º, da LGT, e estaduais, regionais ou locais, nos termos da al. b) do mesmo preceito.

Os tributos locais são os tributos elencados no art. 14.º, do Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais (RFAL)²¹, nomeadamente, nas suas als. a), b) e c), que constituem receitas das autarquias locais. Efectivamente, além das receitas fiscais respeitantes aos impostos a que têm direito (IMI, IMT, IMV, derrama, etc.), “os municípios dispõem de outras receitas tributárias, entre as quais se contam, pela sua importância, as taxas e os preços”²².

Com efeito, as autarquias dispõem de poderes tributários, constitucionalmente consagrados nos arts. 238.^{º23}, e 288.º, al. n), da CRP, que se encontram elencados no art. 15.º do RFAL, destacando-se a possibilidade de liquidação e cobrança, voluntária e ou coerciva, dos impostos e outros tributos a cuja receita tenham direito, nos termos a definir por diploma próprio, previstas nas als. b) e c) do mesmo artigo.

Desde logo, atendendo ao disposto no n.º 1, do art. 20.º, do RFAL, “os municípios podem criar taxas nos termos do regime geral das taxas das autarquias locais”, sendo que por força do n.º 2 do mesmo artigo, “a criação de taxas²⁴ pelos municípios está subordinada aos princípios da equivalência jurídica²⁵, da justa repartição dos encargos públicos²⁶ e da

²¹ Aprovado pela Lei n.º 73/2013, de 03-09 (na redacção introduzida pela Declaração de Rectificação n.º 46-B/2013, de 01-11), que entrou em vigor em 01-01-2014 e revogou a anterior Lei das Finanças Locais (LFL), aprovada pela Lei n.º 2/2007, de 15-01 e alterada pela Declaração de Rectificação n.º 14/2007, publicada no Diário da República, Série I, nº 33, de 15 de Fevereiro e pelas Leis n.ºs 22-A/2007, de 29-06; 67-A/2007, de 31-12; 3-B/2010, de 28-04; 55-A/2010, de 31-12; 64-B/2011, de 30-12; e 22/2012, de 30-05.

²² Assim, NABAIS, José Casalta, *A Autonomia Financeira das Autarquias Locais*, Almedina, Coimbra, 2007, p. 46.

²³ De acordo com o n.º 3, do art. 238.º, da CRP, “as receitas próprias das autarquias locais incluem obrigatoriamente as provenientes da gestão do seu património e as cobradas pela utilização dos seus serviços”, sendo que segundo o seu n.º 4, “as autarquias locais podem dispor de poderes tributários, nos casos e nos termos previstos na lei”.

²⁴ As taxas das autarquias locais devem ser criadas por regulamento aprovado pelo órgão deliberativo respectivo, nos termos do art. 8.º do RGTAL.

Sobre este artigo veja-se VASQUES, Sérgio, *Regime das Taxas Locais – Introdução e Comentário*, cit., p. 131-151.

²⁵ Por força do princípio da equivalência jurídica, o valor das taxas das autarquias locais é fixado de acordo com o princípio da proporcionalidade, não deve ultrapassar o custo da actividade pública local ou o benefício auferido pelo particular (cf. art. 4.º, n.º 1, do RGTAL), e pode ser fixado com base em critérios de

publicidade, incidindo sobre utilidades prestadas aos particulares, geradas pela actividade dos municípios ou resultantes da realização de investimentos municipais”.

Ora, de acordo com o plasmado no art. 3.^o²⁷, do Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (RGTA)²⁸, “as taxas das autarquias locais são tributos que assentam na prestação concreta de um serviço público local, na utilização privada de bens do domínio público e privado das autarquias locais ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares, quando tal seja atribuição das autarquias locais, nos termos da lei”²⁹.

Quanto à sua incidência objectiva³⁰, “as taxas municipais incidem sobre utilidades prestadas aos particulares ou geradas pela actividade dos municípios, designadamente: a) pela realização, manutenção e reforço de infra-estruturas urbanísticas primárias e secundárias; b) pela concessão de licenças, prática de actos administrativos e satisfação administrativa de outras pretensões de carácter particular; c) pela utilização e aproveitamento de bens do domínio público e privado municipal; d) pela gestão de tráfego e de áreas de estacionamento; e) pela gestão de equipamentos públicos de utilização colectiva; f) pela prestação de serviços no domínio da prevenção de riscos e da protecção civil; g) pelas actividades de promoção de finalidades sociais e de qualificação urbanística,

desincentivo à prática de certos actos ou operações, respeitando a necessária proporcionalidade (cf. art. 4.^o, n.^o 1, do RGTA).

Sobre este artigo veja-se VASQUES, Sérgio, *Regime das Taxas Locais – Introdução e Comentário*, cit., p. 93-100.

²⁶ Por força do princípio da justa repartição dos encargos públicos “a criação de taxas pelas autarquias locais respeita o princípio da prossecução do interesse público local e visa a satisfação das necessidades financeiras das autarquias locais e a promoção de finalidades sociais e de qualificação urbanística, territorial e ambiental (cf. art. 5.^o, n.^o 1, do RGTA), sendo que “as autarquias locais podem criar taxas para financiamento de utilidades geradas pela realização de despesa pública local, quando desta resultem utilidades divisíveis que beneficiem um grupo certo e determinado de sujeitos, independentemente da sua vontade” (cf. art. 5.^o, n.^o 2, do RGTA).

Sobre este artigo veja-se VASQUES, Sérgio, *Regime das Taxas Locais – Introdução e Comentário*, cit., p. 101-108.

²⁷ Que concretiza, para as autarquias locais, o estatuído no *supra* citado art. 4.^o, n.^o 2, da LGT.

²⁸ Aprovado pela Lei n.^o 53-E/2006, de 29-12, alterada pelas Leis n.^{os} 64-A/2008, de 31-12 e 117/2009, de 29-12.

²⁹ Sobre este artigo veja-se VASQUES, Sérgio, *Regime das Taxas Locais – Introdução e Comentário*, cit., p. 83-92.

³⁰ Relativamente a esta questão, veja-se VASQUES, Sérgio, *Regime das Taxas Locais – Introdução e Comentário*, cit., p. 109-123.

territorial e ambiental; h) pelas actividades de promoção do desenvolvimento e competitividade local e regional”³¹, podendo, “também incidir sobre a realização de actividades dos particulares geradoras de impacto ambiental negativo”³².

Os municípios podem, também, nos termos do art. 21.º, n.º 3, do RFAL, cobrar preços e demais instrumentos de remuneração, relativos aos serviços prestados e aos bens fornecidos em gestão directa pelas unidades orgânicas municipais, pelos serviços municipalizados e por empresas locais no que respeita, nomeadamente, às actividades de exploração de sistemas municipais ou intermunicipais de: a) abastecimento público de água; b) saneamento de águas residuais; c) gestão de resíduos sólidos; d) transportes colectivos de pessoas e mercadorias; e) distribuição de energia eléctrica em baixa tensão. Preços esses que, atento o estatuído no n.º 3 do mesmo preceito legal, não devem ser inferiores aos custos directa e indirectamente suportados com a prestação desses serviços e com o fornecimento desses bens que são medidos em situação de eficiência produtiva e, quando aplicável, de acordo com as normas do regulamento tarifário em vigor, por força do previsto no n.º 2, do mesmo artigo. Relativamente às *supra* citadas actividades, os preços a cobrar pelos municípios, no âmbito das mesmas, devem, face ao disposto no n.º 4, do mesmo art. 21.º, da RFAL, ser previstos em regulamento tarifário a aprovar. Acresce que, os tarifários de água, saneamento e resíduos³³ devem, para além de “observar o estabelecido no artigo 82.º da Lei da Água³⁴, aprovada pela Lei n.º 58/2005, de 29 de Dezembro, e no regulamento tarifário aprovado pela entidade reguladora dos sectores de abastecimento público de água, de saneamento de águas residuais e de gestão de resíduos sólidos”³⁵, bem como ser publicitados, nos termos do art. 79.º, n.º1, al. d), do RFAL³⁶, quer o prestador do serviço seja o município, um serviço municipalizado, uma empresa local,

³¹ Cf. art. 6.º, n.º 1, do RGTAL.

³² Cf. art. 6.º, n.º 2, do RGTAL.

³³ Aplicáveis à prestação pelos municípios das actividades mencionadas nas alíneas a) a c) do n.º 3, do *supra* aludido art. 21.º, do RFAL.

³⁴ Aprovada pela Lei n.º 58/2005, de 29-12, e alterada por: Declaração de Rectificação n.º 11-A/2006, de 23-02; DL n.º 245/2009, de 22-09, e DL n.º 130/2012, de 22-06.

³⁵ Cf. art. 21.º, n.º 5, do RFAL.

³⁶ I. é, deverão ser disponibilizados pelos municípios, quer em formato papel em local visível nos edifícios da câmara municipal e da assembleia municipal quer na página principal do respectivo sítio electrónico. Forma de publicitação idêntica à prevista no art. 13.º, do RGTAL, para publicitar os regulamentos que criam taxas.

intermunicipal, concessionária ou um parceiro privado no âmbito de uma parceria público-privada.

Como tal, apesar do actual RFAL ter, à semelhança do já sucedido com a anterior LFL³⁷, deixado cair o termo “tarifas”, referindo-se, nos seus arts. 14.º, al. c) e 21.º, apenas a “preços”³⁸, considera-se que, atenta a constante referência à sua aprovação mediante regulamento tarifário, tais receitas devem continuar a ser consideradas como “tarifas”, mantendo a sua natureza tributária³⁹. Efectivamente, embora seja uma questão controversa na generalidade da doutrina, os preços referidos nos *supra* aludidos preceitos legais são devidos pela prestação de serviços semi-públicos, pelo que preenchendo um dos pressupostos do art. 3.º, do RGTAL, e, concomitantemente, do art. 4.º, n.º 2, da LGT⁴⁰, pode considerar-se que os mesmos integram o conceito tarifas ou de taxa *lato sensu*⁴¹.

³⁷ O novo RFAL revogou a anterior LFL, mas mantém muitas das normas deste anterior diploma com poucas alterações ao nível do seu conteúdo, correspondendo os arts 11.º e 12.º da anterior LFL aos arts. 20.º e 21.º do actual RFAL.

³⁸ Sobre a questão, veja-se NABAIS, José Casalta, *A Autonomia Financeira das Autarquias Locais*, Almedina, Coimbra, 2007, p. 46.

³⁹ Concorde-se, por isso, com António Malheiro de Magalhães, quando este refere que “os agora designados ‘preços’ cobrados por serviços prestados e bens fornecidos pelos Municípios não perdem o sentido e o alcance que anteriormente lhes eram assacados pela doutrina e pela jurisprudência em face da Lei das Finanças Locais aprovada pela lei n.º 42/98, já que mantém a mesma natureza das ‘tarifas e preços’ a que se referia o art.º 20º daquele diploma.

Com efeito, apesar da supressão do termo “tarifa”, quer as taxas quer os preços agora previstos como receitas municipais nos arts. 15º e 16º, respectivamente, da Lei nº 2/2007, continuam a integrar o conceito de “taxa lato sensu” porque autoritariamente fixados pela prestação de bens semi-públicos, integrando-se, por isso, no conceito dado pelo art.º 4º da LGT”, in MAGALHÃES, António Malheiro de, *O Regime Jurídico dos Preços Municipais*, Almedina, Coimbra, 2012.

Apesar da LFL, a que este autor se refere, já não estar em vigor, por ter sido revogada pelo RFAL, mantêm-se válidos os argumentos aduzidos, porquanto este novo diploma mantém os invocados preceitos legais com poucas alterações em relação anterior, correspondendo os arts 15.º e 16.º da anterior LFL aos arts. 20.º e 21.º do actual RFAL.

⁴⁰ Que é a prestação concreta de um serviço público.

⁴¹ Analisando a questão pode ver-se NABAIS, Casalta, *Cadernos de Justiça Administrativa*, nº 6, Coimbra, 1997, p. 48 e ss, do qual se transcreve, pela sua importância, o seguinte excerto:

“E aqui temos as tarifas em sentido tributário, constituídas assim pelos preços dos serviços públicos autoritariamente fixados. Em nossa opinião, este devia ser o sentido reservado para as tarifas, um sentido que, como vamos ver, de algum modo está subjacente à Lei das Finanças Locais (arts. 11º e 12º). Neste último sentido as tarifas, como dissemos, constituem um especial tipo de taxas ou preços públicos. Um especial tipo de taxas que tem de específico o facto de não dizerem respeito a serviços públicos que sejam por essência da titularidade do Estado, uma vez que não correspondem às funções institucionais fundamentais próprias da Administração Pública nem visam, por conseguinte, a realização dos fins estaduais primários. Por isso, podem tais serviços ser objecto de oferta e procura e susceptíveis, assim, de uma avaliação em termos de mercado. Por outras palavras, trata-se de taxas equivalentes, de taxas cujo montante não deve, assim, ser inferior ao efectivo custo do correspondente serviço. Um sentido que, acentue-se, está patente no mencionado art.º. 12º da Lei das Finanças Locais,

Ora, o que distingue as taxas *stricto sensu* das tarifas, ou preços públicos⁴², é que estes últimos, “por um lado, correspondem a bens e serviços que não são por essência da titularidade do Estado, de acordo com a concepção política dominante numa determinada sociedade”, e, por outro lado, “são susceptíveis de avaliação em termos de mercado, de modo que o seu montante não é independente do critério objectivo por que se rege a formação dos correspondentes preços”⁴³. Pelo que as tarifas se apresentam como taxas em que entre elas e as correspondentes contraprestações específicas se verifica não só uma equivalência jurídica, como é característica de todas as taxas, mas também uma equivalência económica⁴⁴. É precisamente esta equivalência económica, reflectida no já referido art. 21.º, n.º 1, do RFAL⁴⁵, o que aproxima essas taxas em sentido lato do conceito de preço. Porém, já se afastam do conceito de preço e se aproximam do de taxas no que toca à sua fixação, que não resulta de um “acordo de vontades”, mas sim de um acto de autoridade⁴⁶, como resulta do disposto no *supra* referido art. 21.º, n.º 4, do RFAL, e na al. e) do n.º 1 do artigo 33.º do novo Regime Jurídico das Autarquias Locais (RJAL)⁴⁷,

ao dispor, no n.º 1, que as tarifas respeitam às actividades de abastecimento de água, de recolha, tratamento e depósito de lixos, de ligação, conservação e tratamento de esgotos e de transportes urbanos colectivos de pessoas e de mercadorias, e ao estabelecer, no n.º 2, o princípio de que os montantes das tarifas não devem ser inferiores aos respectivos encargos provisionais de exploração e de administração, acrescidos do montante necessário à reintegração do equipamento.”

Tenha-se em conta que os normativos citados neste trecho dizem respeito à anterior LFL, aprovada pela Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro e revogada pela LFL, aprovada pela Lei n.º 2/2007, de 15-01, e que foi agora, também, revogada pelo actual RFAL. Contudo, mantêm-se válidos os argumentos aduzidos, porquanto os arts 11.º e 12.º dessa anterior LFL, de 1987, têm alguma correspondência como os arts. 15.º e 16.º da LFL, de 2007, e, actualmente, com os arts. 20.º e 21.º do, ainda, recente RFAL.

⁴² Referindo-se a estes “preços públicos”, veja-se NABAIS, José Casalta, *O regime das finanças locais em Portugal*, BFDC, vol. LXXX, Coimbra, 2004, p. 40.

⁴³ Cf. Parecer da CCDRC n.º 140/2006, de 23-05-2006, sobre “Serviços Municipalizados. Contrato de fornecimento de água. Falta de pagamento. Execução fiscal. Recusa de ligação por existência de dívidas” disponível para consulta em <http://www.ccdrc.pt/index.php?option=com_pareceres&view=details&id=1813&Itemid=45&lang=pt>, acedido em 23-09-2014.

⁴⁴ Acerca desta “equivalência económica”, veja-se NABAIS, José Casalta, *O regime das finanças locais em Portugal*, *cit.*, p. 40-41.

⁴⁵ Ao estabelecer que os preços públicos em causa não devem ser inferiores aos custos directa e indirectamente suportados com a prestação desses serviços e com o fornecimento desses bens

⁴⁶ Distinguindo taxa de preço, veja-se RIBEIRO, José Joaquim Teixeira, *Lições de Finanças Públicas*, *cit.*, p. 252-257.

⁴⁷ Segundo a qual “compete à câmara municipal: (...) fixar os preços da prestação de serviços ao público pelos serviços municipais ou municipalizados, sem prejuízo, quando for caso disso, das competências legais das entidades reguladoras”.

aprovado pela Lei n.º 75/2013, de 12-09, que revogou parcialmente a anterior Lei das Autarquias Locais (LAL)⁴⁸. Sem olvidar que tais tarifas, preços públicos ou taxas *lato sensu* visam custear são serviços públicos essenciais em que não existem condições de concorrência, estando o particular “obrigado” ao seu consumo, seja porque não existem outras entidades em condições de prestá-los, seja porque não pode abdicar dos mesmos sem grande prejuízo para a sua vida⁴⁹. Efectivamente, “ainda que as taxas sejam exigidas em virtude da prestação de bens ou serviços, dando corpo a uma relação de troca com os contribuintes, elas não deixam de possuir natureza coactiva, característica de todos os tributos públicos”, sendo que “dois critérios materiais relevantes para a distinção entre preços e taxas são o do regime económico em que é realizada a prestação administrativa e o da indispensabilidade que essa prestação administrativa reveste para o particular”⁵⁰.

Acresce que, a natureza tributária deste tipo de preços não é posta em causa pelo fato de tais serviços de fornecimento de água, de recolha e tratamento de águas residuais e de

⁴⁸ Aprovada pela Lei n.º 169/99, de 18-09, na redacção introduzida pelas Lei n.º 5-A/2002, de 11-01, Rect. n.º 4/2002, de 06-02, Rect. n.º 9/2002, de 05-03, Lei n.º 67/2007, de 31-12, e Lei Orgânica n.º 1/2011, de 30-11.

⁴⁹ Sobre esta questão pode ver-se o Ac. do Pleno da Seção de Contencioso Administrativo do STA, de 10-04-2013, (Proc. 015/12), disponível em www.dgsi.pt, do qual se transcreve, pela sua importância, o seguinte excerto:

“Aliás, já Marcello Caetano - Manual de Direito Administrativo, Vol. II, págs. 1067 a 1084 ensinava que de acordo com o critério do objecto os serviços públicos se classificavam como serviços públicos económicos, sociais ou de segurança social e culturais, sendo serviços públicos económicos aqueles que visam a satisfação das necessidades colectivas de carácter económico produzindo bens materiais, facilitando a circulação das pessoas, das coisas ou das ideias ou fornecendo bens para consumo, incluindo no primeiro grupo, nomeadamente, os serviços de produção e distribuição de água.

E acrescentava ainda que podendo alguns desses serviços ser gratuitos ou onerosos, o pagamento de um preço pelos serviços prestados a título oneroso por pessoas colectivas de direito público revestia a natureza de taxa, nessa qualidade ficando sujeito ao regime da cobrança das recitas fiscais.

E justificava ainda a fixação autoritária de tais “preços” porque os mesmos não podiam ser adaptados pelo empresário no decurso da exploração às vicissitudes da procura, às conveniências da oferta ou aos encargos imprevisto, tal como pode suceder com os preços do mercado. (...)

Assim, estaremos perante uma taxa quando, por razões de direito ou de facto, não se encontrem no mercado prestações sucedâneas daquelas que a administração realize e o particular se veja por isso verdadeiramente coagido ao seu consumo (ou, por outras palavras, quando o aproveitamento da prestação administrativa se revela imprescindível para a sobrevivência condigna do particular, atentos os padrões sociais de cada momento e da cada lugar); já, pelo contrário, estaremos perante preço se o particular dispuser de liberdade de escolha entre prestações asseguradas pelo sector público e pelo sector privado (isto quando a administração realize essas prestações em condições de concorrência), ou por outras palavras também, quando o particular possa prescindir da prestação administrativa sem sacrifício relevante para a sua qualidade de vida.”

⁵⁰ Com tal entendimento com que se concorda, veja-se VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2011, p. 208.

gestão de resíduos sólidos urbanos se tratarem de serviços públicos essenciais, cujos utentes cujos utentes beneficiam da protecção que lhes é conferida pela Lei dos Serviços Públicos Essenciais (LSPE)⁵¹, encontrando-se enumerados nas alíneas a), f) e g), do n.º 1, do seu art. 1.º, respectivamente⁵².

Assim, não obstante tratem-se de serviços que podem ser prestados pelas autarquias locais, por empresas públicas municipais ou por empresas concessionárias, as suas receitas são da titularidade dos municípios, de acordo com o disposto no art. 14.º, al. c), do RFAL, com remissão para os artigos 20.º (taxas) e 21.º (preços), do mesmo diploma legal.

Ademais, o entendimento de que, ainda que as referidas receitas possam, na fase de pagamento voluntário, ser cobradas directamente pelas empresas concessionárias que prestam os serviços em causa, não constituem receitas próprias destas, mas sim receitas municipais, sai reforçado com a redacção do n.º 8, do artigo 21.º, da RFAL, em que se prevê a sua transferência para a empresa concessionária⁵³.

Como tal, tais receitas, independentemente do nome que lhes seja atribuído – taxas, tarifas ou preços⁵⁴ –, são receitas de natureza tributária⁵⁵, constando o seu regime geral da LGT, cujo art. 3.º⁵⁶ as inclui, na categoria de tributos locais, prevista na al. b), do seu n.º 1,

⁵¹ Aprovado pela Lei n.º 23/96, de 26-07, na redacção introduzida pelas Leis n.ºs 12/2008, de 26-02; 24/2008, de 02-06; 6/2011, de 10-03; 44/2008, de 22-06; e 10/2013, de 28-01.

⁵² Neste sentido, veja-se o Parecer da Provedoria da Justiça, de 14-10-2010, sobre “Prescrição das dívidas às Autarquias Locais, por taxas de fornecimento de água, de recolha e tratamento de águas residuais e de serviços de gestão de resíduos sólidos urbanos”, disponível em <http://www.provedorjus.pt/archive/doc/PAR_14102010.pdf>, acedido em 22-09-2014, p. 3.

⁵³ Em idêntico sentido, veja-se o Parecer da Provedoria da Justiça, de 14-10-2010, sobre “Prescrição das dívidas às Autarquias Locais, por taxas de fornecimento de água, de recolha e tratamento de águas residuais e de serviços de gestão de resíduos sólidos urbanos”, *cit.*, p. 4.

⁵⁴ Tanto a LSPE como o DL n.º 194/2009, de 20-08, usam, cumulativamente, as três designações.

⁵⁵ Concorde-se, por isso, com o entendimento de que “no domínio de vigência da Lei das Finanças Locais de 2007 (Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro) e do DL n.º 194/2009, de 20 de Agosto, cabe na competência dos tribunais tributários a apreciação de litígios emergentes da cobrança coerciva de dívidas a uma empresa municipal provenientes de abastecimento público de águas, de saneamento de águas residuais urbanas e de gestão de resíduos urbanos, uma vez que, o termo “preços” utilizado naquela Lei equivale ao conceito de “tarifas” usado nas anteriores Leis de Finanças Locais e a que a doutrina e jurisprudência reconheciam a natureza de taxas, pelo que podem tais dívidas ser coercivamente cobradas em processo de execução fiscal”, defendido pelo Pleno da Seção de Contencioso Administrativo do STA, no seu Acórdão de 10-04-2013 (Proc. 015/12), disponível em www.dgsi.pt, considerando-se que os argumentos aduzidos no mesmo permanecem válido, não obstante a revogação da LFL pelo RGTAL.

⁵⁶ Com a epígrafe “Classificação dos tributos”.

embora sujeitas ao regime de lei especial, a que se refere o seu n.º 3. Lei especial esta que, no que diz respeito à generalidade das taxas das autarquias locais, é o RGTAL; todavia, relativamente aos serviços públicos essenciais, a sua regulamentação específica é a que decorre da já citada LSPE, complementada por outros diplomas legais, de que se destaca o DL n.º 194/2009, de 20-08, cujo objecto é, de acordo com o seu artigo 1.º, “o de estabelecer o regime jurídico dos serviços municipais de abastecimento público de água, de saneamento de águas residuais urbanas e de gestão de resíduos urbanos”⁵⁷.

Ora, um dos poderes tributários que os municípios dispõem é a possibilidade de cobrança coerciva de impostos e outros tributos a cuja receita tenham direito, nos termos a definir por diploma próprio, prevista na al. c) do art. 15.º, do RFAL. Cobrança coerciva essa que, por força do estatuído no n.º 2, do art. 12.º, do RGTAL⁵⁸, seguirá a tramitação do processo de execução fiscal, nos termos do CPPT. Sendo que, atendendo ao preceituado no art. 7.º, do DL n.º 433/99, de 26-10, que aprovou o CPPT, “as competências atribuídas no código aprovado pelo presente decreto-lei a órgãos periféricos locais serão exercidas, nos termos da lei, em caso de tributos administrados por autarquias locais, pela respectiva autarquia”.

Assim, da leitura conjugada do disposto nos arts. 15.º, al. c), 20.º e 21.º do RFAL, art. 12.º, n.º 2, e art. 7.º do DL n.º 433/99, de 26-10, resulta que os municípios têm poderes tributários para cobrarem coercivamente as dívidas tributárias decorrentes, não só das taxas municipais, como também, dos preços das actividades de exploração de sistemas municipais ou intermunicipais de abastecimento público de água, de saneamento de águas residuais e de gestão de resíduos sólidos urbanos, que constituem tributos para efeitos da LGT, aplicando-se-lhes o CPPT, que regula o processo de execução fiscal⁵⁹.

⁵⁷ Com idêntico entendimento, veja-se o Parecer da Provedoria da Justiça, de 14-10-2010, sobre “Prescrição das dívidas às Autarquias Locais, por taxas de fornecimento de água, de recolha e tratamento de águas residuais e de serviços de gestão de resíduos sólidos urbanos”, *cit.*, p. 5.

⁵⁸ Segundo o qual “as dívidas que não forem pagas voluntariamente são objecto de cobrança coerciva através de processo de execução fiscal, nos termos do Código de Procedimento e de Processo Tributário”.

⁵⁹ Acerca da competência das autarquias locais para a cobrança de tributos autárquicos em sede de processo de execução fiscal veja-se *vide* SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e Comentado*, Vol. I, 6.ª Edição, 2011, Áreas Editora., anotações ao art. 7.º do DL n.º 433/99, págs. 53 a 57.

Acresce referir que, não obstante da leitura conjunta do disposto na al. a), do n.º 2, do art. 148.º, do CPPT, com o estatuído no n.º 1, do art. 155.º, do CPA⁶⁰, resultar a possibilidade de cobrar coercivamente mediante o processo de execução fiscal, previsto no CPPT, as dívidas decorrentes de acto administrativo, parece que as autarquias não possuem tal competência. Com efeito, a *supra* referida al. c), do art. 15.º, do RFAL, apenas se refere a “outros tributos” no que respeita ao poder tributário dos municípios para procederem à cobrança coerciva das suas dívidas. Também o uso da expressão “tributos administrados por autarquias locais”, tanto na epígrafe como no corpo, do art. 7.º do DL n.º 433/99, de 26-10, é demonstrativo de que as autarquias locais só podem recorrer ao processo de execução fiscal, previsto no CPPT, para cobrarem coercivamente as dívidas que provenham das receitas tributárias a que têm direito. Por outro lado, também o disposto no n.º 2, do art. 155.º, do CPA⁶¹, ao referir a remessa da certidão de dívida para a repartição de finanças, parece indiciar que os municípios não podem cobrar coercivamente, através de processo de execução fiscal, as dívidas não tributárias decorrentes de acto administrativo⁶².

Assim, são, apenas, susceptíveis de serem cobradas coercivamente pelos municípios, mediante o processo de execução fiscal, previsto no CPPT, as dívidas decorrentes das receitas municipais tributárias⁶³, sendo este o âmbito e objecto do processo de execução Fiscal das autarquias locais.

Alerta-se, aqui, para o fato de que, até ao momento, é o Estado, e não os municípios, quem procede à cobrança das receitas fiscais respeitantes aos impostos municipais (IMI, IMT, IMV, derrama, etc.) a que os mesmos têm direito, por força do estabelecido no art. 14.º, n.º RFAL. Como tal, de momento, os municípios apenas cobram coercivamente mediante processo de execução fiscal as receitas relativas cobrança de taxas e demais

⁶⁰ Segundo o qual “quando por força de um acto administrativo devam ser pagas a uma pessoa colectiva pública, ou por ordem desta, prestações pecuniárias, seguir-se-á, na falta de pagamento voluntário no prazo fixado, o processo de execução fiscal regulado no Código de Processo Tributário”.

⁶¹ Que prevê que, “para o efeito, o órgão administrativo competente emitirá nos termos legais uma certidão, com valor de título executivo, que remeterá, juntamente com o processo administrativo, à repartição de finanças do domicílio ou sede do devedor”.

⁶² No mesmo sentido mas mais desenvolvido, *vide* SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e Comentado*, Vol. III, *cit.*, anotação 11 ao art. 148.º, p. 34-35.

⁶³ Nos termos dos arts. 15.º, al. c), 20.º e 21.º do RFAL, art. 12.º, n.º 2, e art. 7.º do DL n.º 433/99, devidamente conjugados.

tributos a que tenham direito⁶⁴. Ora, do ponto de vista conceitual, na doutrina, o termo “tributário” é, utilizado para a referência à generalidade das receitas coactivas de natureza contributiva, ou seja aos tributos em geral, e o termo “fiscal” é utilizado para a referência somente às receitas coactivas unilaterais ou impostos, que são apenas uma das categorias de tributos⁶⁵. Pelo que, do ponto de vista conceitual, seria mais correto utilizar-se a expressão “processo de execução tributária nas autarquias locais” em detrimento da expressão “processo de execução fiscal nas autarquias locais”. Todavia, a expressão “execução fiscal” tem sido utilizada, pelo legislador, pela jurisprudência e até pela doutrina em geral, para se referir à cobrança coerciva não só dos impostos, mas também dos demais tributos estaduais, sendo mesmo esta a expressão utilizada no art. 12.º, n.º 2, do próprio RGTAL, quando este prevê que “as dívidas que não forem pagas voluntariamente são objecto de cobrança coerciva através de processo de execução fiscal, nos termos do Código de Procedimento e de Processo Tributário”. Motivo pelo qual se opta por, também aqui, utilizar a expressão “execução fiscal” para referir o processo de execução coerciva dos tributos administrados pelas autarquias locais, embora reconhecendo que o mais adequado seria chamar-lhe “processo de execução tributária nas autarquias locais”.

1.2. Natureza e competências

O processo de execução fiscal é constituído por uma série encadeada de actos tendo em vista fundamentalmente obter a cobrança da dívida tributária e o seu pagamento ao credor tributário, em que, atento o previsto no n.º 1, do art. 103.º, da LGT, os actos de natureza não jurisdicional são executados pela administração fiscal⁶⁶, apesar de a lei atribuir ao processo de execução fiscal natureza judicial.

⁶⁴ Isto sem prejuízo de, atendendo ao disposto no art. 17.º, n.º 2, do RFAL, poderem vir a ser os próprios municípios a cobrarem as suas receitas provenientes de impostos municipais. Possibilidade, mas não obrigatoriedade, também reconhecida por Jorge Lopes de Sousa, in *Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e Comentado*, Vol. III, *cit.*, nota 4 da anotação 3 ao art. 152.º, p. 61.

⁶⁵ Com semelhante entendimento, mas referindo-se à distinção entre “direito tributário” e “direito fiscal”, veja-se *Manual de Direito Fiscal*, *cit.*, p. 34.

⁶⁶ Recorde-se que, atento o estatuído no n.º 1 do art. 7.º, do DL n.º 433/99, de 26-10, que aprovou o CPPT, as competências atribuídas pelo CPPT aos órgãos periféricos locais (agora serão exercidas, no que respeita aos tributos administrados por autarquias locais, pela respectiva autarquia.

Com efeito, de acordo com o estatuído no *supra* referido art. 103.º, n.º 1, da LGT, “o processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional”⁶⁷. Este preceito legal revela, assim, “uma opção clara do legislador pela natureza do processo de execução fiscal, como processo que decorre debaixo de um apertado controlo de legalidade do tribunal e em que a intervenção da administração tributária está conformada como de simples participação na realização do seu escopo judicial”⁶⁸. Como tal, o sentido da norma do art. 103.º, n.º 1, da LGT “é o de que a execução fiscal actua através da forma de processo, entendido como um conceito moldado a partir do modelo que fornece o processo judicial, e não através da forma de procedimento administrativo, entendido como modo de realização do direito administrativo”⁶⁹.

Todavia, não obstante a natureza judicial do processo de execução fiscal, este não tem que obrigatoriamente que tramitar nos tribunais tributários, até porque, por força do previsto na al. j), do n.º 1, do art. 10.º, do CPPT, é aos serviços da administração tributária que cabe “instaurar os processos de execução fiscal e realizar os actos a estes respeitantes, salvo os previstos no n.º 1”, do art. 151.º do mesmo código, que são, esses sim, competência dos tribunais tributários. Ora, de acordo com este preceito legal, “compete ao

⁶⁷ Acerca do problema da (in) constitucionalidade das normas que, na legislação tributária, atribuem à administração tributária a competência para instauração e prática de outros actos no âmbito da execução fiscal, já o Tribunal Constitucional se pronunciou, no seu Acórdão n.º 80/2003, de 12-03-2013, disponível em www.tribunalconstitucional.pt, expondo o seguinte:

“O que a Constituição da República garante (art.º 103.º, n.º 3) é que ‘ninguém pode ser obrigado a pagar impostos ... cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei’, nela se compreendendo, evidentemente, tanto a cobrança voluntária, como a coerciva. Os actos de cobrança têm, pois, de fazer-se a coberto da lei.

Mas dessa exigência constitucional não resulta que os actos que integram o processo de execução fiscal hajam de ser sempre praticados por um juiz.

Ao incluir-se este tipo de processo entre os processos de natureza judicial, apenas se pretende afirmar que os conflitos de interesses que dentro dele se suscitem – mesmo que sejam emergentes, não só da actuação das partes ou até de terceiros no processo, como também de qualquer decisão que nele seja tomada pela administração fiscal, relativamente aos actos para cuja prática a lei lhe atribui competência –, serão sindicados, *no próprio processo*, sempre pelo juiz tributário.

Sendo assim, a prática dos actos do processo de execução fiscal, de natureza não jurisdicional, bem pode ser confiada, segundo os próprios termos daquele art. 103.º, n.º 3 da Constituição à administração fiscal. Daí a razão de ser da ressalva feita no referido art.º 103º, n.º 2 da Lei Geral Tributária [o processo de execução fiscal tem natureza judicial,] *sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional.*”

⁶⁸ In CAMPOS, Diogo Leite de, RODRIGUES, Benjamim Silva, e SOUSA, Jorge Lopes de Sousa, *Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada*, cit., anotação 1 ao art. 103.º, p. 890.

⁶⁹ Assim veja-se o Acórdão STA, de 07-03-2012 (Proc. 0185/2012), disponível em www.dgsi.pt.

tribunal tributário de 1.^a instância da área do domicílio ou sede do devedor, depois de ouvido o Ministério Público nos termos do presente Código, decidir os incidentes, os embargos, a oposição, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária, e a reclamação dos actos praticados pelos órgãos da execução fiscal”. Estas matérias são as que exigem uma decisão de carácter jurisdicional, por envolverem a resolução de um verdadeiro conflito de interesses, pelo que seria inconstitucional a prática de tais actos de decisão por um órgão que não fosse um tribunal⁷⁰. Contudo, a enumeração, no art. 151.º, n.º 1, do CPPT, dos actos materialmente jurisdicionais do processo de execução fiscal é taxativa, pelo que só estes actos devem ser decididos pelos tribunais tributários⁷¹, devendo os demais actos correr na administração tributária⁷².

O processo de execução fiscal é, assim, um processo misto e de características especiais, por nele concorrerem uma fase administrativa ou pré-jurisdicional⁷³ e uma fase jurisdicional⁷⁴, “sendo distintos quanto à sua natureza e efeitos os actos praticados”⁷⁵ em cada uma dessas fases. Na fase administrativa, do ponto de vista objectivo, verifica-se a

⁷⁰ Efectivamente, “está constitucionalmente vedada, em virtude do *princípio da reserva da função jurisdicional* (art. 202.º da CRP), a prática de actos de natureza jurisdicional por órgãos administrativos pelo que se pode afirmar a regra de que *qualquer* resolução de um conflito de pretensões – em matéria tributária ou qualquer outra matéria – deve ser efectuada, em última palavra, por um tribunal”. in ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, cit., p. 243-244.

Até porque, nas palavras de Jorge Lopes de Sousa (in *Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e Comentado*, Vol. III, cit., anotação 3 ao art. 151.º, p. 51) “a função jurisdicional caracteriza-se por consistir na resolução de um conflito de interesses, tendo como fim específico a realização do direito e da justiça e destinando-se a dar satisfação ao interesse público da composição dos conflitos, não sendo o órgão competente para decidir interessado no conflito, estando perante o mesmo numa situação de indiferença e neutralidade”.

⁷¹ Em idêntico sentido veja-se: SOUSA, Alfredo de, e PAIXÃO, Silva, *Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e Comentado*, Coimbra, Almedina, 2000, p. 372.

⁷² Está-se, assim, perante uma das características do processo de execução fiscal: “a *desjurisdicalização* exigindo-se a intervenção do juiz ou Tribunal apenas para aquelas situações em que, em geral, se está perante a existência de um litígio”, afastando-se, deste modo, “a ideia de que o processo declarativo e o processo executivo constituem uma ‘unidade’, que deverá, toda ela, decorrer perante um Tribunal”, in ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, cit., p. 243-244.

⁷³ Com “momentos ou operações não jurisdicionais que podem e devem ser atribuídos a funcionários, até para libertar os juizes de tarefas de índole meramente burocrática que não são sua função”, in MORAIS, Rui Duarte, *A Execução Fiscal*, cit., p. 41.

⁷⁴ Com “momentos de cunho jurisdicional em que o Juiz é chamado a proferir o Direito, a decidir”, in MORAIS, Rui Duarte, *A Execução Fiscal*, cit., p. 41.

⁷⁵ Assim, NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, cit., p. 379.

existência de “actos de natureza administrativa⁷⁶, de aplicação da norma ao caso em concreto, mas sem a resolução de qualquer litígio”, que, do ponto de vista subjectivo, são actos “praticados pelos órgãos da administração tributária como, por exemplo, a instauração da execução (art. 150.º do CPPT), a citação do executado (art. 188.º), a autorização para pagamento em prestações (art. 197.º) ou para a dação em pagamento (art. 201.º)”⁷⁷. Por sua vez, na fase jurisdicional, verifica-se, objectivamente, a existência de “actos de natureza jurisdicional de aplicação da norma ao caso concreto, mas resolvendo um litígio ou um conflito de pretensões”, que, subjectivamente “são actos praticados pelo tribunal, como sejam, nos termos do art. 151.º, n.º 1, decidir a oposição à execução “arts. 203.º e ss. do CPPT), os incidentes (arts. 127.º e ss.) ou os embargos (art. 237.º)”⁷⁸.

Todavia, o processo de execução fiscal só passará para a fase jurisdicional se, e na medida em que tenha sido suscitada no mesmo alguma das situações elencadas no já citado art. 151.º, n.º 1, do CPPT, sendo que, se tal não suceder, “este tramitará *exclusivamente no órgão de execução fiscal*, onde será proferida a declaração de extinção da execução”⁷⁹. Deste modo, pode mesmo acontecer, e até é a situação mais comum, “que o processo de execução fiscal se inicie e decorra por inteiro no âmbito da administração tributária esgotando-se com a intervenção do” órgão de execução fiscal “e sem que haja qualquer acto praticado por um juiz, sem intervenção do tribunal, por não se ter suscitado a prática de um acto jurisdicional. Não obstante, o processo de execução fiscal não deixa de ser um processo judicial, com todas as consequências que daí decorrem no plano das garantias dos contribuintes”⁸⁰.

Efectivamente, “a circunstância dos actos executivos poderem ser praticados por um órgão administrativo não lhe retira a natureza de processo nem o transforma parcialmente

⁷⁶ Nas palavras de Rui Duarte Morais (*in* MORAIS, Rui Duarte, *A Execução Fiscal*, cit., p. 41), “a prática de actos de natureza administrativa acontece em todos os tipos de processos judiciais, porventura com maior relevo nos de execução (pense-se, p. ex. nas diligências de penhora). A especialidade do processo de execução fiscal consistiria, assim, apenas no facto de tais actos serem da competência (...) da administração fiscal, serem praticados por agentes administrativos externos ao Tribunal e não por funcionários destes”.

⁷⁷ Cf. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, cit., p. 241-242.

⁷⁸ Assim ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, cit., p. 241-242.

⁷⁹ Cf. SOUSA, Alfredo de, e PAIXÃO, Silva, *Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e Comentado*, Coimbra, Almedina, 2000, p. 372.

⁸⁰ *In* SOUSA, Domingos Pereira de, *Direito Fiscal e Processo Tributário*, cit., p. 379.

em procedimento administrativo”, pelo que “os actos materialmente administrativos praticados na execução fiscal pelos órgãos da administração tributária sejam os que definem posições subjectivas processuais e que por isso se caracterizam por uma natureza formal ou instrumental”⁸¹. Como tal, “a prática de actos pela Administração Tributária na execução fiscal não significa que todos eles sejam de qualificar como actos administrativos (ou actos administrativos em matéria tributária)”, já “que, na execução fiscal, a Administração é chamada a praticar actos administrativos, enquanto exequente, mas também outros actos processuais, enquanto órgão da execução fiscal, para os quais tem competência nos termos previstos no artigo 10º, nº1, al. f) do CPPT”⁸².

Assim, “o processo de execução fiscal constitui um processo judicial ou meio processual utilizado pelo Estado para a arrecadação coerciva das receitas previstas no artigo 148.º do CPPT através da actuação, ainda que ‘tutelar’, de um tribunal tributário, que é um órgão do poder judicial”, uma vez que o órgão da execução fiscal “que instaura, conduz e tramita a execução fiscal constitui um sujeito processual que age como interlocutor no diálogo processual, ‘substituindo’ o juiz e praticando nele todos os actos que, não contendendo com qualquer composição de interesses, sejam legalmente necessários para a obtenção do fim a que o processo se destina”, sendo que a competência que este órgão de execução “detém no processo não brota, em princípio, da função tributária exercida pela Administração Fiscal nem emana de um poder de autotutela executiva da Administração, resultando, antes, de uma competência que a lei lhe confere para intervir no processo judicial como órgão auxiliar ou colaborador operacional do Juiz”⁸³. Esta relação tutelar é, desde logo, corroborada pelo estabelecido no n.º 2, do citado art. 103.º, da LGT, segundo o qual “é garantido aos interessados o direito de reclamação para o juiz da execução fiscal dos actos materialmente administrativos praticados por órgãos da administração tributária, nos termos do número anterior”.

Relativamente à competência territorial para a execução fiscal, atento o previsto no n.º 1, do art. 150.º, do CPPT, esta pertence à administração tributária, devendo a

⁸¹ Neste sentido, veja-se o Acórdão do STA, de 07-03-2012 (Proc. 0185/2012), disponível em www.dgsi.pt.

⁸² Assim veja-se o Acórdão do TAF do Porto, de 02-09-2012 (Proc. 02220/08.0BEPRT), disponível em www.dgsi.pt.

⁸³ Cf. o Acórdão do STA (2ª secção), de 23-02-2012 (Proc. 059/2012), disponível em www.dgsi.pt.

instauração e os actos da execução ser praticados no órgão da administração tributária designado, mediante despacho, pelo dirigente máximo do serviço, de acordo com o estabelecido no n.º 2, do mesmo artigo. Se, porém, faltar tal designação, actos da execução devem ser “praticados no órgão periférico local da sede do devedor, da situação dos bens ou da liquidação, salvo tratando-se de coima fiscal e respectivas custas, caso em que é competente o órgão periférico local da área onde tiver corrido o processo da sua aplicação”, conforme prevê o n.º 3, do *supra* citado art. 150.º, do CPPT.

Acresce, ainda, referir que, nos termos do art. 149.º, do CPPT, “considera-se, para efeitos do presente Código, órgão da execução fiscal⁸⁴ o serviço da administração tributária onde deva legalmente correr a execução ou, quando esta deva correr nos tribunais comuns, o tribunal competente”, sendo que, por força do disposto no já citado art. 7.º, n.º 1, do DL 433, de 26-10, que aprovou o CPPT, “as competências atribuídas no código aprovado pelo presente decreto-lei a órgãos periféricos locais serão exercidas, nos termos da lei, em caso de tributos administrados por autarquias locais, pela respectiva autarquia”⁸⁵.

Assim, o processo de execução fiscal nas autarquias locais tem natureza judicial, sendo competente para o mesmo os serviços da autarquia a que pertencem os tributos em dívida⁸⁶, salvo quando ocorram incidentes, embargos, oposição, incluindo a que incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária, e reclamação dos actos praticados pelos órgãos da execução fiscal, casos em que já será competente para decidir os tribunais tributários de 1.ª instância da área da autarquia local em causa⁸⁷. Só não será assim “quando a execução fiscal deva correr nos tribunais comuns, caso em que cabe a estes tribunais o integral conhecimento” de tais questões, conforme prevê o n.º 2, do já aludido art. 151.º, do CPPT.

⁸⁴ Sobre o significado da expressão “órgão da execução fiscal”, *vide* SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e Comentado*, Vol. III, *cit.*, anotação 6 ao art. 149.º, p. 45.

⁸⁵ A redacção do art. 149.º, do CPPT, anterior à introduzida pela Lei n.º 3-B/2010, de 28-04, era a seguinte: “Considera-se, para efeito do presente Código, órgão da execução fiscal o serviço periférico local da administração tributária onde deva legalmente correr a execução ou, quando esta deva correr nos tribunais comuns, o tribunal competente”. Como tal a referência, neste n.º 1, do art. 7.º, do DL 433/99, de 26-10, a órgão periférico local, deve ser entendida como correspondendo, actualmente, a órgão da execução fiscal.

⁸⁶ Cf. art. 149.º do CPPT, conjugado com art. 7.º, n.º 1, do DL 433/99, de 26-19, que aprovou o CPPT.

⁸⁷ Cf. art. 151.º, n.º 1, do CPPT.

A natureza judicial do processo de execução fiscal nas autarquias locais tem, desde logo como consequência que a contagem dos prazos se faça nos termos do CPC, por força do estatuído no n.º 2, do art. 20.º do CPPT, segundo o qual “os prazos para a prática de actos no processo judicial contam-se nos termos do Código de Processo Civil. “O prazo é assim contínuo, suspendendo-se, no entanto durante as férias judiciais, salvo se a sua duração for igual ou superior a seis meses ou se se tratar de actos a praticar em processos que a lei considere urgentes”, sendo que quando o prazo para a prática do acto processual terminar em dia em que os tribunais, ou o órgão de execução fiscal, estiverem encerrados, ou for dada tolerância de ponto, “transfere-se o seu termo para o primeiro dia útil seguinte”⁸⁸.

1.3. Legitimidade

A legitimidade processual nas execuções deriva provém da condição de credor e de devedor, constantes do título executivo⁸⁹, sendo que na “execução fiscal é na certidão de dívida, que se encontra a identificação das partes activa e passiva, em razão das quais irá ser instaurado o processo de execução e incrementados os procedimentos tendo por finalidade a cobrança da dívida tributária”⁹⁰.

No que respeita à legitimidade para intervir como exequente no processo de execução fiscal, o n.º 1, do art. 152.º, prevê que “tem legitimidade para promover a execução das dívidas referidas no artigo 148.º o órgão de execução fiscal”, sendo, assim, este quem tem legitimidade activa para intervir em tal processo. Salvaguardam-se os casos em que a execução fiscal corre nos tribunais comuns, pois nesses casos, atendendo ao estipulado no n.º 2, do citado art. 152.º, do CPPT, “a legitimidade para promoção da execução é, nos termos da lei, do Ministério Público”⁹¹. Deste modo, é a Administração Tributária que, “enquanto representante do Estado, assume na relação jurídica processual, a

⁸⁸ Neste sentido veja-se VALENTIM, Carlos e CARDOSO, Paulo, *Roteiro de Justiça Fiscal – Os poderes da Administração Tributária versus as garantias dos contribuintes*, cit., p. 279.

⁸⁹ Cf. art. 53.º, n.º 1, do CPC (2013)

⁹⁰ Vide, PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 140.

⁹¹ Em idêntico sentido, veja-se SOUSA, Domingos Pereira de, *Direito Fiscal e Processo Tributário*, cit., p. 380-381.

qualidade de sujeito de direito público”, porquanto “intervém na relação jurídica em razão do interesse público que prossegue. Confrontamo-nos assim, com um exercício do poder tributário do Estado sobre os cidadãos, integrando aquele, o conjunto de poderes públicos, que se manifestam através de actos unilaterais e impositivos, v. g. ‘*Jus Imperii*’”⁹². “Trata-se, assim, de uma legitimidade por inerência, que apenas sofre um desvio compreensível”, nos já referidos “casos em que a execução corre nos tribunais comuns, situação em que tal legitimidade repousa no Ministério Público”⁹³.

Porém, se for suscitado qualquer incidente, ou forem deduzidos embargos de terceiro ou oposição, ou for deduzida reclamação de actos praticados pela administração tributária, no processo de execução fiscal, por força do já referido art. 151.º, n.º 1, do CPPT, caberá ao tribunal tributário de 1.ª instância decidir tais questões. “Nessa fase judicial do processo a legitimidade para intervir em representação da administração tributária cabe ao representante da Fazenda Pública, como resulta do preceituado nos arts. 53.º do ETAF de 2002 e 9.º, n.º 4 e 15.º, n.º 1, alínea b), do CPPT”⁹⁴.

Conforme já explanado no ponto anterior, de acordo com o n.º 1 do *supra* referido do disposto no já citado art. 7.º, n.º 1, do DL 433, de 26-10, que aprovou o CPPT, no que respeita às autarquias locais, as competências atribuídas no CPPT ao órgão de execução fiscal serão exercidas, nos termos da lei, pela respectiva autarquia”, prevendo o n.º 3, do mesmo artigo. que as competências atribuídas por esse código “ao representante da Fazenda Pública serão exercidas, nos termos da lei, por licenciado em Direito desempenhando funções de mero apoio jurídico”. Assim, no que respeita aos tributos administrados por autarquias são os serviços destas que têm a legitimidade para promover a execução fiscal, pertencendo a legitimidade para exercer as funções de representante da Fazenda Pública no que respeita à fase judicial do processo de execução fiscal a licenciado

⁹² Cf. PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 140-141.

⁹³ Assim veja-se ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, cit., p. 244.

⁹⁴ Cf. SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e Comentado*, Vol. III, cit., anotação 2 ao art. 152.º, p. 61.

em Direito, que exerça funções de mero apoio jurídico na respectiva autarquia e seja designado para o efeito⁹⁵.

Já no que respeita à legitimidade passiva, o n.º 1, do art. 153.º, do CPPT, estabelece que “podem ser executados no processo de execução fiscal os devedores originários e seus sucessores dos tributos e demais dívidas referidas no artigo 148.º, bem como os garantes que se tenham obrigado como principais pagadores, até ao limite da garantia prestada”. Assim, serão executados, em primeira linha, os devedores originários que “são aqueles em nome de quem, foi liquidada a prestação tributária e cuja nota de cobrança, por não ter sido atempadamente paga, deu origem à emissão da certidão de dívida e consequente instauração da execução”⁹⁶.

Contudo, atendendo ao previsto no *supra* aludido art. 153.º, n.º 1, do CPPT, além do dos devedores originários, também, poderão ser executados os seus sucessores, até porque, de acordo com o estatuído no n.º 2, do art. 29.º, da LGT, “as obrigações tributárias originárias e subsidiárias transmitem-se, mesmo que não tenham sido ainda liquidadas, em caso de sucessão universal por morte, sem prejuízo do benefício do inventário”⁹⁷. Efectivamente, quando se verifique que o devedor constante título executivo faleceu, são chamados à execução os seus sucessores⁹⁸, cuja responsabilidade se encontra limitada ao valor dos bens herdados⁹⁹, já que, de acordo com o disposto no art. 2014.º do Código Civil (CC), a sucessão é “o chamamento de uma ou mais pessoas à titularidade das relações jurídicas patrimoniais de uma pessoa falecida e a consequente devolução dos bens que a esta pertenciam”. Porém, “os sucessores, investidos na totalidade das relações jurídicas,

⁹⁵ Também assim entendendo, veja-se SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e Comentado*, Vol. III, *cit.*, anotação 3 ao art. 152.º, p. 61.

⁹⁶ *Vide*, PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, *cit.*, p. 142.

⁹⁷ Em idêntico sentido veja-se, PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, *cit.*, p. 143.

⁹⁸ A este propósito veja-se o Ac. do STA, de 20-10-1996, Proc. 021026, disponível em www.dgsi.pt, segundo o qual:

“I - Sendo a responsabilidade de herdeiro limitada às "forças" da herança, aquele só responde pelo pagamento das dívidas do "de cujus" se e na exacta medida em que houver bens da herança.

II - De modo que, provada a inexistência de bens herdados, é de proceder a oposição que o herdeiro do primitivo executado deduziu à execução contra ele mandada prosseguir, pois, pese embora a sua qualidade de sucessor do devedor originário, não figura no título e não é responsável pelo pagamento da dívida exequenda.”

⁹⁹ Cf. art. 2071.º do Código Civil (CC).

antes tituladas pelo autor da herança, não o são nas relações de natureza pessoal e aquelas que, legalmente devam considerar-se extintas, por morte do autor da herança”, como seja o caso em que, a execução tiver por objecto, dívida decorrente de decisão de condenação em coima ou sanção acessória, aplicada pela prática de contra ordenação”¹⁰⁰.

Deste modo, por força do estatuído no art. 155.º, do CPPT, o órgão de execução fiscal dirigirá “a execução contra os sucessores do *de cuius*, que figurar no título como devedor”, mas será “distinto o procedimento, em razão, de ter havido ou não partilha da herança ou estiver pendente inventário”. Como tal, se já tiverem ocorrido as partilhas, “será mandado citar cada um dos herdeiros, para pagar o que, proporcionalmente, lhe competir na dívida exequenda”¹⁰¹. Diversamente¹⁰², se não tiver havido partilha, será citado “respectivamente, consoante esteja ou não a correr inventário, o cabeça de casal ou qualquer dos herdeiros para pagar toda a dívida sob cominação de penhora em quaisquer bens da herança, fazendo-se a citação dos herdeiros incertos por editais”¹⁰³. Ademais, quanto à legitimidade do cabeça de casal, o art. 154.º, do CPPT, determina que “se no decurso do processo de execução fiscal falecer o executado, são válidos todos os actos praticados pelo cabeça-de-casal, independentemente da habilitação de herdeiros”, verificando-se, assim, “uma extrapolação dos poderes do cabeça de casal, validando qualquer ato praticado, mas apenas e só no âmbito do processo de execução fiscal, porquanto fora dele, valem as regras gerais do direito civil”¹⁰⁴.

Quanto à legitimidade passiva do cônjuge do executado no âmbito do processo de execução fiscal, esta decorre directamente do tipo de dívidas que lhe deram origem, já que, por força do estabelecido no n.º 1, do art. 1695, do CC, “pelas dívidas que são da responsabilidade de ambos os cônjuges respondem os bens comuns do casal, e, na falta ou insuficiência deles, solidariamente, os bens próprios de qualquer dos cônjuges”. Acresce que, de acordo com o previsto na al. d), do n.º 1, do art. 1691.º, do CC, “são da responsabilidade de ambos os cônjuges: (...) as dívidas contraídas por qualquer dos

¹⁰⁰ Assim veja-se, PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 143.

¹⁰¹ Cf. PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 143.

¹⁰² Fundamentando esta distinção vejam-se os arts. 2079.º, 2097.º e 2098.º, n.º 1, todos do CC.

¹⁰³ Vide SOUSA, Domingos Pereira de, *Direito Fiscal e Processo Tributário*, cit., p. 381.

¹⁰⁴ Cf. PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 144.

cônjuges no exercício do comércio, salvo se se provar que não foram contraídas em proveito comum do casal, ou se vigorar entre os cônjuges o regime de separação de bens”¹⁰⁵.

Por outro lado, como refere Carlos Paiva, “diferente é a condição do devedor subsidiário, isto porque, trata-se de alguém a quem a lei atribui legitimidade processual para, face à incapacidade do devedor originário, em solver a dívida, ser chamado à execução numa posição em tudo idêntica à daquele”¹⁰⁶. Trata-se, aqui, de um caso de “legitimidade superveniente”, já que, nas palavras de Domingos Pereira de Sousa, “resulta da reversão da execução contra os responsáveis tributários, colocados, na posição de sujeitos passivos não originários, uma vez que “quando o património do sujeito passivo originário é insuficiente para a satisfação da dívida exequenda, então, havendo responsáveis tributários a execução reverte contra estes, seguindo-se a penhora de bens do património destes responsáveis de forma a garantir o crédito tributário”¹⁰⁷.

Ora, como devedores subsidiários destacam-se, desde logo, “os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados” que, atento o disposto no n.º 1, do art. 24.º, do CPPT, “são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si: a) pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da pessoa colectiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação; b) pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de

¹⁰⁵ A este propósito veja-se o Ac. do STA, de 25-05-2004 (Proc. 0476/04), disponível em www.dgsi.pt, segundo o qual:

“As dívidas de impostos, quer estes incidam sobre certos e determinados bens, quer sobre actividades lucrativas, são da responsabilidade de ambos os cônjuges.

Nos termos do artº 1695º nº 1 do C. Civil, pelas dívidas que são da responsabilidade de ambos os cônjuges respondem os bens comuns do casal, e, na falta ou insuficiência deles, solidariamente, os bens próprios de qualquer dos cônjuges.

Tratando-se de execução com fundamento na responsabilidade tributária de ambos os cônjuges, não logra aplicação o disposto no art.825º do CPC.

A citação do cônjuge do executado apenas lhe confere a qualidade de co-executado, com todos os poderes que a lei processual confere àquele.”

¹⁰⁶ In *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 145.

¹⁰⁷ In *Direito Fiscal e Processo Tributário*, cit., p. 381.

pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento”. Sendo que, tal responsabilidade subsidiária aplica-se, também, “aos membros dos órgãos de fiscalização e revisores oficiais de contas nas pessoas colectivas em que os houver, desde que se demonstre que a violação dos deveres tributários destas resultou do incumprimento das suas funções de fiscalização”, e, ainda “aos técnicos oficiais de contas desde que se demonstre a violação dos deveres de assunção de responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilística e fiscal ou de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos”, por força do estatuído nos n.ºs 2 e 3, do mesmo artigo¹⁰⁸.

Ora, atendendo preceituado no n.º 2, do já citado art. 153.º, do CPPT, “o chamamento à execução dos responsáveis subsidiários depende da verificação de qualquer das seguintes circunstâncias: a) inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores; b) 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 satisfação da dívida exequenda e acrescido¹⁰⁹. Ora, por força do n.º 1, do art. 23.º, da LGT, “a responsabilidade subsidiária efectiva-se por reversão do processo de execução fiscal”. Porém, “a reversão contra o responsável subsidiário depende da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão”, conforme prevê o n.º 2, do mesmo preceito legal. Acresce que o despacho de reversão que permite o chamamento à execução dos responsáveis subsidiários, deve, atento o disposto no n.º 4, do mesmo art. 23.º, ser precedido de audição e declaração fundamentada dos seus pressupostos e extensão, a incluir na citação, sendo que a ausência de tal audição gera vício de forma a arguir em sede de oposição.

Ademais, como defende Carlos Paiva, por força do disposto *supra* aludido art. 29.º, n.º 2, da LGT, “também as obrigações tributárias subsidiárias se transmitem aos sucessores, em caso de sucessão por morte”, sendo que esta “questão da responsabilidade

¹⁰⁸ A LGT refere, ainda, outros tipos de responsabilidade subsidiária, como a do titular de estabelecimento individual de responsabilidade limitada, a dos liquidatários das sociedades, a de gestores de bens ou direitos de não residentes, e a que ocorre em caso de substituição tributária, previstas nos seus arts. 25.º, 26.º, 27.º, e 28.º, respectivamente.

¹⁰⁹ Cf. também o art. 23.º, n.º 2 da LGT.

dos sucessores, dos responsáveis subsidiários, não deixa, porém, de ser algo controversa”, desde logo, porque “uma tal responsabilidade é indissociável da existência de culpa, na falta de cumprimento da obrigação tributária”¹¹⁰.

Por sua vez a legitimidade do liquidatário judicial está prevista no art. 156.º, do CPPT, segundo o qual “se o funcionário ou a pessoa que deva realizar o acto verificarem que o executado foi declarado em estado de falência, o órgão da execução fiscal ordenará que a citação se faça na pessoa do liquidatário judicial” Tenha-se aqui em conta que o Código de Insolvência de Recuperação de Empresas (CIRE)¹¹¹, veio substituir a figura do liquidatário judicial, prevista no Código dos Processos Especiais de Recuperação de Empresa e de Falência (CPEREF), que revogou, pela figura do administrador da insolvência, pelo que deve entender-se que as menções ao liquidatário judicial são, actualmente, feitas ao administrador da insolvência, aliás, na senda do disposto no art. 11.º, n.º 1, do DL n.º 53/2004, de 18-03¹¹². Como tal, sempre que quem realiza a citação se aperceba de que foi declarada a insolvência de executado, deva ser ordenada pelo órgão de execução fiscal a citação do executado na pessoa do administrador da insolvência. Justifica-se que seja o administrador da insolvência a ser citado para a execução, uma vez que, nos termos do art. 81.º, n.ºs 4 e 5 do CIRE, é este quem “assume a representação do devedor para todos os efeitos de carácter patrimonial que interessem à insolvência, com excepção da intervenção do devedor no âmbito do próprio processo de insolvência, seus incidentes e apensos, salvo expressa disposição em contrário”, e até porque “nos casos de falência e insolvência quem tem personalidade tributária e capacidades tributária é a massa falida ou insolvente”¹¹³. Para além da citação para a execução, também, é na pessoa do administrador da insolvência que devem ser efectuadas todas as notificações que devam ser feitas à executada insolvente, já que o n.º 3 do art. 41.º do CPPT, estabelece uma excepção ao regime regra das notificações e/ou notificações das pessoas colectivas.

¹¹⁰ In *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 150.

¹¹¹ Aprovado pelo DL n.º 53/2004, de 18-03, e alterado pelos seguintes diplomas: DL n.º 200/2004, de 18-08; pelo DL n.º 76-A/2006, de 29-03; DL n.º 282/2007, de 07-08; DL n.º 116/2008, de 04-07; DL n.º 185/2009, de 12-08; Lei n.º 16/2012, de 20-04; e Lei n.º 66-B/2012, de 31-12.

¹¹² Neste sentido veja-se Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e comentado*, Vol. III, 6.ª Edição, 2011, Áreas Editora, anotação 2 ao art. 156.º, pág. 88.

¹¹³ In Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e comentado*, cit., anotação 3 ao art. 156.º, pág. 89.

Têm, também, legitimidade passiva para intervir na execução fiscal os terceiros adquirentes dos bens, já que, de acordo com o n.º 1, do art. 157.º, do CPPT, “na falta ou insuficiência de bens do originário devedor ou dos seus sucessores e se se tratar de dívida com direito de sequela sobre bens que se tenham transmitido a terceiros, contra estes reverterá a execução, salvo se a transmissão se tiver realizado por venda em processo a que a Fazenda Pública devesse ser chamada a deduzir os seus direitos”. Contudo, por força do n.º 2, do mesmo artigo, “os terceiros só respondem pelo imposto relativo aos bens transmitidos e apenas estes podem ser penhorados na execução, a não ser que aqueles nomeiem outros bens em sua substituição e o órgão da execução fiscal considere não haver prejuízo. Ora, “a reversão contra terceiros adquirentes de bens, tem subjacente uma relação entre privilégios creditórios e cobrança de um imposto” mas “apenas quanto aos privilégios imobiliários”¹¹⁴. Trata-se, assim, de uma situação, em que o credor tributário tem o direito de sequela, ou seja, “de ‘perseguir’ o bem onde quer que ele se encontre”, no que respeita “a determinados bens que constituem a base de um tributo”¹¹⁵.

O art. 158.º do CPPT estabelece a legitimidade passiva dos possuidores, ao prever no seu n.º 1, que “se, nos impostos sobre a propriedade mobiliária ou imobiliária, se verificar que a dívida liquidada em nome do actual possuidor, fruidor ou proprietário dos bens respeita a um período anterior ao início dessa posse, fruição ou propriedade, a execução reverterá, nos termos da lei, contra o antigo possuidor, fruidor ou proprietário”, e no seu n.º 2, que “se, nas execuções referidas no número anterior, se verificar que os títulos de cobrança foram processados em nome do antigo possuidor, fruidor ou proprietário, o funcionário ou outra pessoa que deva realizar a citação informará quem foi o possuidor, fruidor ou proprietário dos bens durante o período a que respeita a dívida exequenda, para que o órgão da execução fiscal o mande citar, se for caso disso, segundo as leis tributárias”. Esta reversão contra “os possuidores, de bens móveis e imóveis, visa obter daqueles que exerceram de fato, o direito de propriedade, utilizando esses bens, os impostos a que deram origem nos correspondentes períodos de tempo”, pressupondo, “assim, que o imposto devido tenha sido liquidado, a pessoa diferente, daquela que efectivamente tenha exercido a posse do bem, relativamente ao qual tenha sido liquidado o

¹¹⁴ Em idêntico sentido veja-se PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 151.

¹¹⁵ Cf. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, cit., p. 248.

imposto, que bem pode ser chamado de contribuinte de facto”¹¹⁶. Quando se verifique esta situação de discrepância entre o possuidor e o titular, poder-se-á pôr em causa a questão da legitimidade já que, “por um lado, o que figurar como devedor não reconhecerá a dívida, e o que figurar como devedor, não reconhecerá a posse e ao invés o possuidor, não se reconhecerá como proprietário”¹¹⁷. Daí que se trate de uma situação que surge, frequentemente, no seguimento de uma oposição à execução com fundamento, no art. 204.º, n.º 1, al. b), do CPPT. Nestas circunstâncias, “em que uma execução tenha sido instaurada contra determinado contribuinte, e em que este se opôs alegando que não era à data o possuidor dos bens”, “verifica-se como que uma ‘correção, por via executiva, do ato tributário, quanto ao respectivo sujeito passivo”¹¹⁸.

Por outro lado, o art 159.º, do CPPT, prevê a possibilidade de reversão contra os responsáveis subsidiários, ao estatuir que “no caso de substituição tributária e na falta ou insuficiência de bens do devedor, a execução reverterá contra os responsáveis subsidiários”. De acordo com o disposto no n.º 1, do art. 20.º do CPPT, “a substituição tributária¹¹⁹ verifica-se quando, por imposição da lei, a prestação tributária for exigida a pessoa diferente do contribuinte”, devendo efectivar-se “através do mecanismo da retenção na fonte do imposto devido”, por força do n.º 2 do mesmo artigo. Deste modo, “a substituição tributária é um instituto que tem subjacente a imposição legal de retenção na fonte, por parte do devedor do rendimento sujeito a imposto”, encontrando-se, “assim perfeitamente, definida, a posição do contribuinte de direito”, ou seja o substituto, “a quem legalmente é imposta a obrigação de retenção do imposto e subsequente entrega nos cofres do Estado, dos montantes retidos e o contribuinte de facto”, ou seja, “o substituído, que efectivamente suporta o imposto que lhe é retido”¹²⁰ “Nesse caso, o contribuinte de direito

¹¹⁶ Assim, PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 152.

¹¹⁷ Neste sentido veja-se, PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 152

¹¹⁸ Veja-se ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, cit., p. 249.

¹¹⁹ A este propósito veja-se o Ac. do STA, de 15-02-2006 (Proc. 026622), disponível em www.dgsi.pt, segundo o qual:

“I - Autoliquidação é a liquidação de um tributo que não é feita pela Administração Tributária, mas pelo sujeito passivo, seja ele o contribuinte directo, o substituto legal ou o responsável legal (arts. 82º, nº 1, 84º, nº 2, e 18º, nº 3, da Lei Geral Tributária);

II - Retenção na fonte do imposto devido é o único mecanismo pelo qual se efectiva a substituição tributária prevista na lei (art.º 20º, n.º 2, da LGT).”

¹²⁰ Com este entendimento, vide PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 151.

obrigado à retenção “é responsável pelas importâncias retidas e não entregues nos cofres do Estado, ficando o substituído desonerado de qualquer responsabilidade no seu pagamento”¹²¹. Todavia, “se a retenção for efectuada a título de pagamento por conta do imposto devido a final, cabe ao substituído a responsabilidade originária pelo imposto não retido e ao substituto a responsabilidade subsidiária. Nos restantes casos, o substituído é apenas subsidiariamente responsável pelo pagamento da diferença entre as importâncias que deveriam ter sido deduzidas e as que efectivamente o foram”¹²².

Finalmente, cumpre, ainda, referir a legitimidade passiva dos funcionários, prevista no art. 161.º, do CPPT, cujo n.º 1, prevê que “os funcionários que intervierem no processo ficarão subsidiariamente responsáveis, pela importância das dívidas que não puderam ser cobradas, por qualquer dos seguintes actos, desde que dolosamente praticados: a) quando, por terem dado causa à instauração tardia da execução, por passarem mandado para penhora fora do prazo legal ou por não o terem cumprido atempadamente, não forem encontrados bens suficientes ao executado ou aos responsáveis; b) quando, sendo conhecidos bens penhoráveis, lavrarem auto de diligência a testar a sua inexistência; c) quando possibilitem um novo estado de insolvência por não informarem nas execuções declaradas em falhas que os devedores ou responsáveis adquiriram posteriormente bens penhoráveis”. Porém, por força do disposto no n.º 2, do mesmo artigo, “a responsabilidade subsidiária do funcionário só poderá ser exercida após condenação em processo disciplinar pelos factos referidos no número anterior”. Como tal, esta reversão “visa, directamente os funcionários, afectos à tramitação dos processos de execução” fiscal, que neles tenham intervindo e praticado algum dos factos elencados no *supra* citado art. 161.º, n.º 1, do CPPT, sendo, porém, necessário, para que se possa efectivar a sua responsabilização, “que a sua actuação seja considerada dolosa”, na sequência de condenação em processo disciplinar pela prática de tais factos¹²³.

¹²¹ Neste sentido veja-se VALENTIM, Carlos e CARDOSO, Paulo, *Roteiro de Justiça Fiscal – Os poderes da Administração Tributária versus as garantias dos contribuintes*, cit., p. 288.

¹²² Assim, VALENTIM, Carlos e CARDOSO, Paulo, *Roteiro de Justiça Fiscal – Os poderes da Administração Tributária versus as garantias dos contribuintes*, cit., p. 289.

¹²³ Com semelhante opinião veja-se PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 155.

1.4. Exercício das competências do CPPT nas autarquias locais

Conforme já melhor *supra* explanado, atento o estatuído nos arts. 1.º, n.º 3, e 3.º, n.ºs 1, al. b) e 2 da LGT, conjugado com os arts. 15.º, al. c), do RFAL e 12.º, n.º 2, do RGTAL, as autarquias locais, nomeadamente os municípios, podem recorrer ao processo de execução fiscal, previsto no CPPT, para exigir o pagamento coercivo dos tributos que administrem e lhes sejam devidos. Sendo que o processo de execução fiscal está regulado nos arts 148.º e ss do CPPT, cujo art. 149.º prevê que, em termos de competência, “considera-se, para efeitos do presente Código, órgão da execução fiscal o serviço da administração tributária onde deva legalmente correr a execução ou, quando esta deva correr nos tribunais comuns, o tribunal competente”, estabelecendo, por sua vez, o art. 150.º, n.º 1, que “É competente para a execução fiscal a administração tributária”.

A adaptação às autarquias locais das competências previstas no processo e procedimento tributário, designadamente no processo de execução fiscal, é efectuada pelo art. 7.º do DL n.º 433/99, de 26-10, de cujo n.º 1 decorre, desde logo, que as atribuições que suportam as competências relativas à cobrança coerciva dos tributos devidos às autarquias locais, competem a estas, e não ao Estado central, através dos seus serviços tributários¹²⁴. O afastamento da competência dos serviços estaduais da administração tributária relativamente aos tributos administrados pelas autarquias locais é reforçado pelo n.º 2 do mesmo artigo quando atribuí ao presidente da autarquia o exercício das competências atribuídas no CPPT, ao dirigente máximo do serviço ou a órgãos executivos da administração tributária¹²⁵. Efectivamente, por força do citado art. 7.º, n.º 2, do DL n.º 433/99, as competências atribuídas ao director-geral dos impostos, que é o dirigente máximo da DGCI, serão exercidas em cada município pelo respectivo Presidente da Câmara, que se torna, assim, no dirigente máximo, i. é no topo da hierarquia dos serviços

¹²⁴ Neste sentido veja-se o Parecer n.º 79/2004 da Procuradoria-Geral da República (PGR), publicado no DR, 2.ª Série, n.º 93, de 15-05-2007.

¹²⁵ Neste sentido veja-se o entendimento do Prof. Doutor Casalta Nabais defendido no Parecer sobre Execuções Fiscais, solicitado pela Associação dos Técnicos Administrativos Municipais (ATAM), publicado em “O Municipal”, n.º 269, Junho, 2003, págs. 10 a 16.

de execuções fiscais do respectivo município¹²⁶. Para reforço deste entendimento contribui tanto a própria natureza da competência em causa como a sua similitude com diversas das competências atribuídas ao presidente da câmara¹²⁷, constantes do art. 35.º (Competências do presidente da câmara municipal) do novo Regime Jurídico das Autarquias Locais (RJAL) aprovado pela Lei n.º 75/2013, de 12-09, que revogou parcialmente a anterior Lei das Autarquias Locais (LAL)¹²⁸, nomeadamente o seu art. 68.º que se referia anteriormente às competências do Presidente da Câmara Municipal.

Todavia, é distinto o âmbito de actos materialmente administrativos que se enquadra no n.º 1 do art. 7.º do DL n.º 433/99, daquele que se enquadra no n.º 2 do mesmo artigo. Com efeito, o legislador atribuiu ao órgão periférico local, referido no n.º 1 do art. 7.º do DL n.º 433/99, a competência para desempenhar a generalidade dos actos administrativos necessários à normal tramitação dos processos de execução fiscal, reservando para o dirigente máximo do serviço, ou seja, o Presidente da Câmara nos municípios, apenas um poucos actos que exijam um maior grau de decisão¹²⁹. “Assim, parece dever entender-se que as referências feitas a órgãos periféricos locais no CPPT, no que concerne aos tributos administrados pelas autarquias locais, deverão ser entendidas como sendo feitas aos serviços destas a que sejam atribuídas competências correspondentes às dos serviços da Administração fiscal estadual.”^{130 131}.

E se o legislador, no n.º 1, do art. 7.º do DL n.º 433/99, não precisou quais os órgãos ou serviços das autarquias locais que devem actuar como órgãos periféricos, terá sido por força da autonomia organizatória das autarquias locais – cf. art. 243.º da CRP – que, sendo um dos vectores em que se manifesta o princípio da autonomia, se traduz na liberdade que

¹²⁶ Neste sentido veja-se Casalta Nabais no Parecer sobre Execuções Fiscais, cit.

¹²⁷ Neste sentido, mas referindo-se ao art. 68.º da Lei n.º 169/99, de 18-09, alterada pela Lei n.º 5-A/2002, de 11-01, Rectificação n.º 4/2002, de 06-02, Rectificação n.º 9/2002, de 05-03, Lei n.º 67/2007, de 31-12, e Lei Orgânica n.º 1/2011, de 30-11; que foi revogado pela Lei n.º 75/2013, de 12-09, veja-se Casalta Nabais, in Parecer sobre Execuções Fiscais, cit.

¹²⁸ Lei n.º 169/99, de 18-09, na redacção introduzida pelas Lei n.º 5-A/2002, de 11-01, Rect. n.º 4/2002, de 06-02, Rect. n.º 9/2002, de 05-03, Lei n.º 67/2007, de 31-12, e Lei Orgânica n.º 1/2011, de 30-11.

¹²⁹ Com idêntico entendimento veja-se J. L. Saldanha Sanches e André Salgado de Matos, Introdução ao Processo de Execução Fiscal Municipal, in Revista “Fiscalidade”, n.º 24, pág. 61 a 71.

¹³⁰ In Parecer n.º 79/2004 da PGR, cit.

¹³¹ Este entendimento é também defendido, em anotação ao art. 7.º do DL n.º 433/99, por Jorge Lopes de Sousa, in Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado e comentado, Vol. I, 6.ª Edição, 2011, Áreas Editora, pág. 53, e por Casalta Nabais, no Parecer sobre Execuções Fiscais, cit.

assiste às mesmas de definirem a estrutura orgânica dos respectivos serviços e a disponibilidade de mapas de pessoal próprio, nos limites da lei¹³².

Ora, relativamente aos municípios, é a assembleia municipal que compete aprovar o modelo de estrutura orgânica e o mapa de pessoal do respectivo município¹³³ – cf. art. 25.º, n.º 1, als. m) e o) do RJAL, conjugado com o art. 6.º do ROSAL –, cabendo, por sua vez, à câmara municipal definir as unidades orgânicas flexíveis – cf. art. 7.º do ROSAL –, e ao respectivo presidente a coordenação dos serviços municipais e a gestão e direcção dos recursos humanos, com afectação do pessoal aos respectivos serviços – cf. art. 8.º do ROSAL, conjugado com os artigos 35.º, n.º 2, al. a) e 37.º do RJAL.

Como tal, a competência para a realização dos actos materialmente administrativos, no âmbito do processo de execução fiscal, que o CPPT atribui ao órgão periférico local, referido no n.º 1 do art. 7.º do DL n.º 433/99, pertencerá à unidade orgânica, permanente ou flexível, a que os respectivos órgãos municipais atribuam tal competência, nas respectivas estruturas orgânicas municipais.

Por outro lado, a necessidade de designação do responsável pelas execuções fiscais estava, anteriormente, expressamente, prevista no art. 58.º do DL n.º 247/87, de 17-06¹³⁴, cujo n.º 1 estabelecia que “Após a reorganização dos serviços de harmonia com o disposto no Decreto-Lei n.º 116/84, de 6 de Abril, com a redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 44/85, de 13 de Setembro, e quando as funções notariais e de juiz auxiliar nos processos de execução fiscal não sejam desempenhadas pelo assessor autárquico, serão as mesmas, por deliberação do órgão executivo, cometidas aos titulares de cargos de direcção ou chefia de serviços de apoio instrumental, sem prejuízo, quanto às funções notariais, do recurso aos notários públicos”; e que foi, entretanto, expressamente revogado pela al. q) do art. 116.º, da Lei de Vínculos, Carreiras e Remunerações dos Trabalhadores que exercem funções públicas (LVCR)^{135 136}, não existindo, actualmente, outro normativo legal que se refira

¹³² Neste sentido veja-se o Parecer n.º 79/2004 da PGR, cit.

¹³³ Neste sentido veja-se Jorge Lopes de Sousa, cit., pág. 53.

¹³⁴ Neste sentido veja-se o Parecer n.º 79/2004 da PGR, cit.

¹³⁵ Aprovada pela Lei n.º 12-A/2008, 27-02, na redacção introduzida pelos seguintes diplomas: Declaração de Rectificação n.º 22-A/2008, de 24-04; Lei n.º 64-A/2008, de 31-12; DL n.º 269/2009, de 30-09; Lei n.º 3-B/2010, de 28-04; Lei n.º 34/2010, de 02-09; Lei n.º 55-A/2010, de 31-12; Lei n.º 64-B/2011, de 30-11; Lei n.º 66/2012, de 31-12; Lei n.º 66-B/2012, de 31-12; e DL n.º 47/2013, de 05-04.

expressamente, a tal designação. Assim, não existindo, actualmente, previsão expressa da competência para designação do responsável pelo órgão de execução fiscal, está-se, salvo melhor opinião, no caso em análise, perante um caso omissis na ordem jurídica que necessita de adequada previsão jurídica, isto é, estamos perante uma lacuna da lei¹³⁷.

Ora, “O artigo 10.º, C. C., determina que as lacunas sejam integradas pelo recurso à analogia, isto é, pela norma jurídica existente no sistema e aplicável aos casos análogos (...)”¹³⁸. Efectivamente, estabelece o art. 10.º, n.º 1, do CC que “Os casos que a lei não preveja são regulados segundo a norma aplicável aos casos análogos”, dispondo o seu n.º 2 que “Há analogia sempre no caso omissis procedam razões justificativas da regulamentação do caso previsto na lei” (nossos negrito e sublinhado). Ou seja, “Quando, na regulação de um caso omissis – ou lacuna – na ordem jurídica, valham as mesmas razões que justificam determinado regime dado pela lei (ou outra norma vigente) a outro caso, diz-se que há analogia entre os dois. Assim sendo, deve aplicar-se a lei existente ao caso omissis (artigo 10.º, C. C.)”¹³⁹. Deste modo, “A aplicabilidade da lei por analogia funda-se em ser de presumir que, se a lei prevê determinado caso e o regula de certa maneira, da mesma maneira teria regulado os outros casos relativamente aos quais procedam as razões justificativas daquela regulamentação e em que devesse evitar-se dissonâncias nos sistema jurídico.”¹⁴⁰ Como refere Oliveira Ascensão “A analogia repousa na exigência, a que o pensamento actual é extremamente sensível, do tratamento igual de casos semelhantes (...)”, porém, “Não basta uma semelhança de descrição exterior da situação: é necessário que haja semelhança sob o ponto de vista daquele efeito jurídico.”¹⁴¹.

Ora, não obstante não existir, actualmente, previsão legal expressa da competência para a designação do responsável pelas execuções fiscais, existe, contudo, estatuição legal

¹³⁶ Referindo tal revogação veja-se a Informação n.º 5145, de 10-08-2009 (Proc. n.º: 2009.04.17.97), da Comissão de Coordenação e Desenvolvimento Regional do Norte (CCDRN), e as Soluções Interpretativas Uniformes n.ºs 9 e 10, homologadas em 29-09-2009 pelo Sr. Secretário de Estado Adjunto e da Administração Local.

¹³⁷ Para Ana Prata (in Dicionário Jurídico, Vol. I, 5.ª edição, Almedina, pág. 855), “Lacunas são, pois, os casos omissis na disciplina legal que devem ser juridicamente regulados (...)” (nossos negrito e sublinhado).

¹³⁸ Ana Prata, ob. cit., pág. 855.

¹³⁹ Ana Prata, ob. cit., pág. 119.

¹⁴⁰ In Revista de Legislação e Jurisprudência (RLJ), 103.º-360.

¹⁴¹ In O Direito, 7.ª edição, pág. 435.

aplicável a idêntica situação, caso se tratasse da designação do oficial público para lavrar os contratos em que as autarquias sejam parte. Com efeito, actualmente, o art. 35.º, n.º 2, al. b), do RJAL prevê, expressamente, que “Compete ainda ao presidente da câmara municipal: (...) Designar o trabalhador que serve de oficial público para lavrar todos os contratos nos termos da lei”; competência esta que é em tudo semelhante à designação do responsável pelas execuções fiscais. Ora, para o presente caso omissis valem, em nosso entendimento, as mesmas razões justificativas subjacentes à solução jurídica legalmente prevista para o caso da designação do oficial público responsável pela elaboração de todos os contratos do município, sendo que não vislumbramos motivos que justifiquem uma solução distinta. Até porque, ambos os casos têm subjacentes idênticas razões e interesses, que são, desde logo, os princípios gerais da actividade administrativa, como sejam, os princípios da legalidade, da prossecução do interesse público no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos particulares, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade, da transparência e da boa fé¹⁴².

Como tal, considera-se existir analogia entre o caso omissis e o caso legalmente previsto, pelo que, nos termos do art. 10.º, n.º 1, do CC, deverá ser aplicado analogicamente o previsto no art. 35.º, n.º 2, al. b) do RJAL, competindo, assim, ao presidente da câmara designar o responsável pelas execuções fiscais. Esta aplicação analógica não está vedada pelo disposto no art. 11.º, do CC, segundo o qual “As normas excepcionais não comportam aplicação analógica, mas admitem interpretação extensiva”, porquanto, face à análise de diversa doutrina sobre a distinção entre normas excepcionais e normas especiais¹⁴³, em nossa opinião, é forçoso concluir-se que a norma cuja aplicação analógica se pretende, é uma norma especial, e não norma excepcional.

¹⁴² Isto porque são estes os princípios e motivos que devem presidir à actuação das entidades públicas, sejam estas o Estado ou sejam estas as autarquias locais

¹⁴³ Acerca da definição de normas excepcionais, e respectiva distinção das normas especiais, consideramos revestir alguma relevância, o extracto do Parecer n.º 78/91 da PGR, de 05-12-1991, (in DR, II, n.º 111, Supl., de 14-05-1992, págs. 4286-(11) e seg.), a seguir transcrito:

“A doutrina considera disposições, normas ou mesmo leis ‘excepcionais’ aquelas que regulam, por modo contrário ao estabelecido na lei geral, certos factos ou relações jurídicas que, por sua natureza, estariam compreendidos nela (José Tavares); aquelas que precisamente se desviam dos princípios gerais, contrariando as últimas consequências que de tais princípios deveriam logicamente derivar, referindo-se a certas relações sociais que, por sua vez, também se desviam do tipo comum, assumindo uma índole especial, ou seja, o direito ‘comum’ é o direito de um ‘género’ de relações jurídicas e o ‘excepcional’ ou anómalo o de uma espécie dentro do género (Cabral de Moncada); aquelas que consagram, para certos casos, soluções contrárias às dos ‘princípios gerais’ de direitos admitidos em determinado sistema,

Efectivamente, não se trata de norma com o mesmo objecto da lei geral, que se aplica a factos ou situações do âmbito desta, consagrando para esses casos uma disciplina contrária ou oposta aos preceitos do regime comum, que seriam os preceitos aplicáveis se não existissem tal norma excepcional. Ao invés, trata-se de norma que, regulando um caso restrito, relativos a uma particular relação da vida, consagra uma disciplina diferente, pretendendo ajustar-se tanto quanto possível às peculiares exigências da matéria regulada, mas não está em directa oposição com a disciplina geral ou comum, antes constituindo um sistema autónomo. Como tal, aplicando-se, analogicamente, ao responsável pelas execuções fiscais o previsto para o oficial público para lavar todos os contratos, compete ao presidente da câmara municipal designar o trabalhador e/ou dirigente responsável pelo serviço de execuções fiscais, a quem competirá realizar os actos materialmente

revelando-se o carácter excepcional da norma algumas vezes do seu próprio contexto, outras resultando do comando que a contém (Rodrigues Bastos); ou aquelas que, regulando um sector restrito de relações com uma configuração particular, consagram uma disciplina oposta à que vigora para o comum das relações do mesmo tipo, fundada em razões especiais, privativas daquele sector de relações (Pires de Lima e Antunes Varela).

Há um certo parentesco entre as normas (ou leis) excepcionais e as normas (ou leis) especiais, mas também existem diferenças profundas.

O que distingue a lei geral da especial é que esta regula matérias ou assuntos ‘diversos’ dos regulados por aquela, podendo deixar de ser opostas e incompatíveis as respectivas disposições. Pelo contrário, o objecto da lei excepcional é o mesmo da lei geral; simplesmente esta deixa de ser aplicada em ‘certos e determinados casos’ que, sem a lei excepcional, seriam regulados pela lei geral; de modo que o preceito da lei excepcional é o ‘oposto’ ou ‘contrário’ ao da lei geral (José Tavares).

Adentro de todos os grupos mais ou menos vasto de relações jurídicas, há outros institutos ou grupos menos vastos dessas relações cujas normas especiais se afastam das normas do tipo comum em que entram sem constituírem por isso um direito ‘excepcional’. Para achar o conceito de ‘direito excepcional’, devemos sempre atender não às particularidades técnicas da regulamentação de cada instituto, ou figura jurídica, dentro de um grupo mais vasto de relações jurídicas, mas à ‘índole especial’ dos grandes grupos de relações sociais que, por razões de utilidade pública, exigem uma regulamentação e um direito também ‘excepcionais’. (Cabral Moncada).

Enfim, as ‘normas especiais’ representam, dentro da classificação tripartida (gerais, excepcionais, especiais), “os preceitos que regulando um sector relativamente restrito de casos, consagram uma disciplina nova, mas não está em directa oposição com a disciplina geral” (Pires de Lima e Antunes Varela”.

Também, Batista Machado (in Introdução ao Direito, 1983, pág. 95) ajuda a distinguir entre normas excepcionais e normas especiais referindo que “Para se poder dizer que uma norma é ‘excepcional’ importa verificar se se está ou não perante um regime ‘oposto’ ao regime-regra. Distinta é a figura da ‘norma especial’, a qual, não consagrando uma disciplina directamente oposta à do direito comum, consagra uma disciplina nova ou diferente para círculos mais restritos de pessoas, coisas ou relações.”

Por sua vez, Galvão Teles (in Introdução ao Estudo do Direito, vol. 2, reimpressão, 1990, págs. 455 a 457) entende que o direito especial, reportando-se “a uma zona mais ou menos restrita, existe para particulares relações da vida ou para certas classes de pessoas ou coisas, com um jus próprio que procura ajustar-se tanto quanto possível às peculiares exigências da matéria regulada. Destaca-se assim do direito geral, assumindo uma fisionomia específica (...) Não sendo as leis especiais excepções, elas constituem um direito normal, um sistema autónomo que tem em si as suas regras e as suas excepções (...)”.

administrativos, no âmbito do processo de execução fiscal, que o CPPT atribui ao órgão periférico local, referido no n.º 1 do art. 7.º do DL n.º 433/99. Acresce que, ainda que não se conclua por esta interpretação analógica, sempre se terá que concluir que a competência para designar o responsável pelas execuções fiscais pertence ao presidente da câmara¹⁴⁴ atendendo a que, por força do disposto nos artigos 35.º, n.º 1, al. a) e 37.º do RJAL, e no art. 8.º do ROSAL, é a este que compete coordenar os serviços municipais, bem como afectar e reafectar o pessoal do respectivo mapa, gerindo e dirigindo os respectivos recursos humanos. Assim, o presidente da câmara municipal deve, por força de interpretação analógica do art. 35.º, n.º 2, al. b) do RJAL e no âmbito das suas competências de coordenação gestão de recursos humanos, nomeadamente as previstas quer nos artigos 35.º, n.º 2, al. a) e 37.º do RJAL, quer no art. 8.º do ROSAL, designar o responsável pelo serviço de execuções fiscais, a quem competirá realizar os actos materialmente administrativos imputados pelo CPPT ao órgão da execução fiscal.

Contudo, tal designação deve recair ou no dirigente que for nomeado para dirigir a unidade orgânica, ou em outro trabalhador da mesma, à qual tenha sido atribuída no respectivo regulamento orgânico a competência para cobrar coercivamente as dívidas tributárias da respectiva autarquia, mediante processo de execução fiscal, sendo esta unidade orgânica o órgão da execução fiscal no que respeita às dívidas tributárias da autarquia em causa. Até porque, da análise do elenco de actos materialmente administrativos do processo de execução fiscal, previstos no CPPT, facilmente se percebe que os mesmos são de responsabilidade semelhante ao elenco de competências dos titulares de cargos dirigentes, constante dos artigos 7.º e 8.º do Estatuto do Pessoal Dirigente dos Serviços e Órgãos da Administração Central, Regional e Local do Estado (EPD)¹⁴⁵, e art. 15.º da Adaptação à Administração Local do Estatuto do Pessoal Dirigente (AALEPD)¹⁴⁶. Acresce que, face à especificidade do tipo de competências, tramitação e

¹⁴⁴ Entendendo que “na falta de deliberação da assembleia municipal sobre a organização dos serviços tributários autárquicos e respectivo quadro de pessoal, a designação (...) compete ao presidente da câmara municipal” veja-se Jorge Lopes de Sousa, cit., pág. 53.

¹⁴⁵ Aprovado pela Lei n.º 2/2004, de 15-01, na redacção introduzida pelas Leis n.ºs 51/2005, de 30-08; 64-A/2008, de 31-12; 3-B/2010, de 28-04, 64/2011, de 22-12, e 68/2013, de 29-08.

¹⁴⁶ Aprovada pela Lei n.º 49/2012, de 29-0, que revogou o DL n.º 93/2004, de 20-04, na redacção introduzida pelos Decretos-lei n.ºs 104/2006, de 07-06, e 305/2009, de 23-10

tarefas em causa, quer aos curtos prazos para realização das mesmas¹⁴⁷, sem esquecer o elevado número de processos de execução fiscal, actualmente, em tramitação¹⁴⁸, torna-se fundamental que o dirigente que seja designado responsável pelo serviço de execuções fiscais tenha conhecimentos suficientes sobre a tramitação dos processos em causa (percebendo a importância das decisões que toma e tarefas que realiza), proximidade do respectivo serviço e, sobretudo, disponibilidade para proferir os inúmeros, e por vezes urgentes, despachos necessários à tramitação processual das execuções fiscais, com vista à boa cobrança das dívidas ao município. Parece-nos que o entendimento por nós defendido, nos termos *supra* expendidos, é o mais condizente com os princípios constantes do art. 3.º do ROSAL segundo o qual “A organização, a estrutura e o funcionamento dos serviços da administração autárquica devem orientar-se pelos princípios da unidade e eficácia da acção, da aproximação dos serviços aos cidadãos, da desburocratização, da racionalização de meios e da eficiência na afectação de recursos públicos, da melhoria quantitativa e qualitativa do serviço prestado e da garantia de participação dos cidadãos, bem como pelos demais princípios constitucionais aplicáveis à actividade administrativa e acolhidos no” CPA, bem como com o princípio da desburocratização e da eficiência, previsto no art. 10.º do CPA. De resto, seria, também, aconselhável que ao designar o responsável pelo serviço de execuções fiscais, designasse, também, o substituto deste na sua ausência ou impedimentos, para que seja possível continuar tal tramitação processual das execuções fiscais independentemente de tais vicissitudes.

Ora, é ao órgão de execução fiscal, i é, ao órgão periférico local¹⁴⁹ onde deva legalmente correr a execução, que compete realizar a grande maioria dos actos materialmente administrativos do processo de execução fiscal, previstos no CPPT, nomeadamente os seguintes:

¹⁴⁷ Por exemplo, o prazo para efectuar o despacho de instauração da execução é de 24 horas a contar do recebimento dos títulos executivos (cf. art. 188.º, n.º 1, do CPPT); a extinção da execução deve verificar-se no dentro de um ano contado da instauração, salvo causas insuperáveis, devidamente justificadas (cf. art. 177.º, do CPPT); etc.

¹⁴⁸ Encontram-se, actualmente, em tramitação cerca de 32.818 processos, com um valor de quantia exequenda global no montante de 1.979.108,38€, sendo que só neste ano de 2013, já foram instaurado 12.031 novos processos de execução fiscal.

¹⁴⁹ A que se refere o art. 7.º, n.º 1, do DL 433/99.

- 1) “Instaurar os processos de execução fiscal e realizar os actos a estes respeitantes, salvo os previstos no n.º 1, do artigo 151.º do” CPPT – cf. arts. 10.º, n.º 1, al. f), 149.º e 150.º, n.º 1;
- 2) Determinar a “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”, para efeitos de chamamento à execução dos responsáveis subsidiários – cf. art. 153.º, n.º 1, al. b);
- 3) Ordenar, “para efeito de citação dos herdeiros, a destrinça da parte que cada um deles deva pagar”, no caso de se ter verificado a partilha entre os sucessores da pessoa que no título figurar como devedor – cf. art. 155.º, n.º 1;
- 4) Ordenar “que a citação se faça na pessoa do liquidatário judicial”, no caso de “o funcionário ou a pessoa que deva realizar o acto verificarem que o executado foi declarado em estado de falência” – cf. art. 156.º;
- 5) Determinar a inexistência de prejuízo na nomeação à penhora, por terceiros, de outros bens que não os transmitidos – cf. art. 157.º, n.º 2;
- 6) Ordenar, segundo as leis tributárias, a citação do “possuidor, fruidor ou proprietário dos bens durante o período a que respeita a dívida exequenda”, no caso de “se verificar que os títulos de cobrança foram processados em nome do antigo possuidor, fruidor ou proprietário” – cf. art. 158.º, n.º 2;
- 7) Ordenar a citação de todos os responsáveis subsidiários, “depois de obtida informação no processo sobre as quantias por que respondem” – cf. art. 160.º, n.º 1;
- 8) Decidir, no prazo de 10 dias após a sua apresentação, os pedidos de “dispensa de prestação de garantia” – cf. art. 170.º, n.ºs 1 e 4;
- 9) Conhecer officiosamente da prescrição ou duplicação da colecta – cf. art. 175.º;
- 10) Comunicar a “inexistência ou fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor para o pagamento da dívida exequenda e acrescido” ao representante do Ministério Público competente, para que este apresente o pedido da declaração da falência no tribunal competente – cf. art. 182.º, n.º 2;
- 11) Receber a prestação da garantia a que haja lugar, sob qualquer forma – cf. art. 183.º, n.º 1;

- 12) Promover, “no prazo de cinco dias, o cancelamento da garantia”, “em caso de deferimento expresso ou tácito”, de requerimento do interessado para verificação da caducidade de tal garantia – cf. art. 183.º-A, n.º 5;
- 13) Assinar o termo de abertura e de encerramento dos livros de registo de execuções, bem como rubricar “todas as folhas depois de numeradas, podendo fazê-lo por chancela” – cf. art. 184.º, n.º 4;
- 14) Ordenar a citação do executado depois de “instaurada a execução, mediante despacho a lavrar no ou nos respectivos títulos executivos ou em relação destes, no prazo de 24 horas após o recebimento, e efectuado o competente registo” – cf. art. 188.º, n.º 1;
- 15) Solicitar a “confirmação das autoridades policiais ou municipais” da informação de que o executado reside em parte incerta – cf. art. 192.º, n.º 4;
- 16) Efectuar a citação ou notificação por meio de éditos, se for “desconhecida a residência, prestada a informação de que o interessado reside em parte incerta ou devolvida a carta ou postal com a nota de não encontrado” – cf. art. 192.º, n.º 4;
- 17) “Constituir hipoteca legal ou penhor”, “quando o interesse da eficácia da cobrança o torne recomendável” – cf. art. 195.º, n.º 1;
- 18) Autorizar o “pagamento em prestações” da dívida exequenda – cf. art. 197.º;
- 19) “Apreciar as garantias a prestar nos termos do” artigo 199.º – cf. art. 199.º, n.º 9;
- 20) Ordenar ao executado o reforço da garantia prestada ou a prestação de nova garantia idónea, “no prazo de 15 dias”, “em caso de diminuição significativa do valor dos bens” que a constituem – cf. art. 199.º, n.º 10;
- 21) Enviar ao dirigente máximo do serviço, isto é, ao Presidente da Câmara, “no prazo de 10 dias, cópia do requerimento” de dação em pagamento, “bem como o resumo do processo e dos encargos que incidam sobre os bens” – cf. art. 201.º, n.º 2;
- 22) Comunicar “o pagamento da dívida exequenda ao tribunal tributário de 1ª instância onde pender a oposição, para efeitos da sua extinção” – cf. art. 203.º, n.º 5;
- 23) Remeter, no prazo de 20 dias após a autuação da petição de oposição à execução, “o processo ao tribunal de 1ª instância competente com as informações que reputar convenientes”, bem como no mesmo prazo, “pronunciar-se sobre o mérito da oposição e revogar o acto que lhe tenha dado fundamento” – art. 208.º;

- 24) Apensar ao processo de execução “a sentença que decidir a oposição”, depois de transitada em julgado e pagas as custas que forem devidas – cf. art. 213.º;
- 25) Admitir a penhora, “nos termos da lei, nos bens indicados pelo executado, desde que daí não resulte prejuízo” – cf. art. 215.º, n.º 4;
- 26) Penhorar “os bens apreendidos por qualquer tribunal, não sendo a execução, por esse motivo, sustada nem apensada” – cf. art. 218.º, n.º 3;
- 27) Comunicar a venda de veículo automóvel licenciado para o exercício da indústria de transporte de aluguer “às autoridades competentes para efeito de eventual concessão de nova licença” – cf. 222.º, n.º 2;
- 28) Fixar, antes da venda de partes sociais ou de quotas em sociedade, “o valor do último balanço”, se não for possível indicá-lo no auto da penhora – cf. art. 225.º, n.º 2;
- 29) Providenciar “no sentido de os serviços competentes lhe remeterem segunda via do título” de crédito emitido por entidades públicas, quando não seja possível a sua apreensão, “e considerar nulo o seu original” – cf. art. 226.º, al. c);
- 30) Promover a cobrança do penhorado título de crédito emitido por entidades públicas, “fazendo entrar o produto em conta da dívida exequenda e do acrescido” – cf. art. 226.º, al. d);
- 31) Requerer o registo da penhora de móveis, quando esta “estiver sujeita a registo” – cf. art. 230.º, n.º 1;
- 32) Comunicar, à conservatória do registo predial competente, “a penhora de imóveis ou de figuras parcelares do respectivo direito de propriedade” – cf. art. 231.º, n.º 1;
- 33) Nomear o depositário de imóveis ou de figuras parcelares do respectivo direito de propriedade penhorados – cf. art. 231.º, n.º 1, al. c);
- 34) Comunicar ao respectivo tribunal a efectuação de penhora no direito a herança indivisa, correndo inventário, e solicitar-lhe “que oportunamente informe quais os bens adjudicados ao executado, podendo, neste caso, a execução ser suspensa por período não superior a 1 ano” – cf. art. 232.º, al. c);
- 35) Remover oficiosamente os depositários dos bens penhorados – cf. art. 233.º, al. b);
- 36) Nomear “um perito, se for necessário”, na prestação de contas, e decidir “segundo o seu prudente arbítrio” – cf. art. 233.º, al. c);

- 37) Assegurar “por todos os meios ao seu alcance, incluindo a consulta dos arquivos informáticos da administração tributária, de que o executado não possui bens penhoráveis” – cf. art. 236.º, n.º 3;
- 38) Proceder “à convocação de credores quando dos autos conste a existência de qualquer direito real de garantia” – cf. art. 240.º, n.º 3;
- 39) Proceder “à verificação e graduação de créditos, notificando dela todos os credores que reclamaram créditos” – cf. art. 245.º, n.º 2;
- 40) Fornecer ao tribunal tributário de 1ª instância, no prazo que este lhe fixe, os elementos necessários para poder efectuar a liquidação – art. 247.º, n.º 2;
- 41) Promover “oficiosamente a avaliação dos prédios urbanos ainda não avaliados nos termos do CIMI, que estará concluída no prazo máximo de 20 dias e será efectuada por verificação directa, sem necessidade dos documentos previstos no artigo 37.º do respectivo Código” – cf. art. 250.º, n.º 2;
- 42) Estar presente na abertura das propostas em caso de “venda por proposta em carta fechada” – cf. art. 253.º, al. a);
- 43) Determinar a aquisição dos bens penhorados, para o município, “quando não houver propostas que satisfaçam o valor base do artigo 248º”, “até ao valor da dívida exequenda e do acrescido, salvo se o valor real dos bens for inferior ao total da dívida, caso em que o preço não deverá exceder dois terços desse valor” – cf. art. 255.º, al. a);
- 44) “Solicitar o auxílio das autoridades policiais para a entrega do bem adjudicado ao adquirente” – cf. art. 256.º, n.º 3;
- 45) Ordenar “o levantamento da penhora e o cancelamento dos registos dos direitos reais que caducam, nos termos do nº 2 do artigo 824º do Código Civil”, “se anteriormente não tiverem sido requeridos pelo adquirente dos bens” – cf. art. 260.º;
- 46) Declarar extinta a execução, depois de feitos os pagamentos, “se, em virtude da penhora ou da venda, forem arrecadadas importâncias suficientes para solver a execução, e não houver lugar a verificação e graduação de créditos”, declarando no mesmo despacho, que não será notificado, “se foram cumpridas as formalidades legais, designadamente as da conta e dos pagamentos” – cf. art. 261.º;

- 47) Declarar extinta a execução quando “efectuado o pagamento voluntário”, “procedendo de imediato à comunicação desse facto ao executado por via electrónica” – cf. art. 269.º;
- 48) “Declarar extinta a execução, oficiosamente, quando se verifique a anulação da dívida exequenda” – cf. art. 270.º, n.º 1;
- 49) Declarar em falhas “a dívida exequenda e acrescido quando, em face de auto de diligência”, se verifique alguma das situações legalmente previstas – art. 272.º;
- 50) Receber as reclamações das suas decisões, podendo, no prazo de 10 dias, revogar ou não o acto reclamado – art. 277.º, n.º 2.

Recorda-se que, por força do art. 7.º, n.º 1, do DL n.º 433/99, parece dever entender-se que as referências feitas a órgãos periféricos locais no CPPT, no que concerne aos tributos administrados pelas autarquias locais, deverão ser entendidas como sendo feitas aos serviços destas a que sejam atribuídas competências correspondentes às dos serviços da Administração fiscal estadual¹⁵⁰.

Contudo, há que ter em conta que, por força do transcrito art. 7.º do DL n.º 433/99, é distinto o âmbito de actos materialmente administrativos que se enquadra no n.º 1, daquele que se enquadra no n.º 2 do mesmo artigo, porquanto o legislador atribuiu ao órgão periférico local competência para realizar a generalidade dos actos administrativos necessários à normal tramitação dos processos de execução fiscal, tendo reservado para o dirigente máximo do serviço, referido no n.º 2 do art. 7.º, ou seja, o Presidente da Câmara nos municípios, apenas um núcleo duro de competências actos que exijam um maior grau de decisão política¹⁵¹.

Assim, é necessário não confundir os *supra* elencados actos processuais, referidos no n.º 1, do art. 7.º do DL n.º 433/99, cuja competência o CPPT atribui ao órgão periférico local¹⁵², com as competências, referidas no n.º 2 do mesmo artigo, que o mesmo diploma

¹⁵⁰ Neste sentido veja-se o entendimento do Prof. Doutor Casalta Nabais defendido no Parecer sobre Execuções Fiscais, solicitado pela Associação dos Técnicos Administrativos Municipais (ATAM), publicado em “O Municipal”, n.º 269, Junho, 2003, págs. 10 a 16 e o Parecer n.º 79/2004 da Procuradoria-Geral da República (PGR), publicado no DR, 2.ª Série, n.º 93, de 15-05-2007.

¹⁵¹ Com semelhante entendimento veja-se J. L. Saldanha Sanches e André Salgado de Matos, Introdução ao Processo de Execução Fiscal Municipal, *in* Revista “Fiscalidade”, n.º 24, pág. 61 a 71.

¹⁵² Actos esses que já elencámos na nossa Informação n.º 41/2013, de 28-10.

atribui ao dirigente máximo do órgão de execução fiscal, i. é. ao presidente da câmara municipal e que são, designadamente, as seguintes¹⁵³:

- 1) Resolver “os conflitos positivos ou negativos de competência entre diferentes serviços do mesmo órgão da administração tributária” – cf. art. 11.º, n.º 1;
- 2) Emitir, exclusivamente, “orientações genéricas visando a uniformização da interpretação e aplicação das normas tributárias pelos serviços”, vinculativas da administração tributária, que, devendo constar obrigatoriamente de circulares administrativas, se aplicam “exclusivamente à administração tributária que procedeu à sua emissão” – cf. art. 55.º, n.ºs 1 a 3;
- 3) Proceder à regulamentação, que se mostre necessária, da forma de compensação de dívidas de tributos por iniciativa da administração tributária municipal – cf. art. 89.º, n.º 7;
- 4) Remeter o processo de dação em pagamento para deliberação da Câmara Municipal, “com fundamento no desinteresse da dação, ou solicitar a avaliação dos bens oferecidos em pagamento, através de comissão cuja constituição será promovida pelo órgão de execução fiscal”, nos termos legalmente previstos – cf. art. 201.º, n.º 3;
- 5) Solicitar, em situações de especial complexidade técnica, a avaliação dos bens oferecidos em pagamento, “conforme os casos, à Direcção-Geral do Património do Estado, à Direcção-Geral do Tesouro e ao Instituto de Gestão do Crédito Público ou a entidade especializada designada por despacho do Ministro das Finanças” – cf. art. 201.º, n.º 4;
- 6) Decidir o requerimento de dação em pagamento – cf. art. 201.º, n.º 7;
- 7) Determinar, no despacho que autorizar a dação em pagamento, “a venda, por proposta em carta fechada, dos bens dados em pagamento, em prazo a fixar” – cf. art. 202.º, n.º 1;
- 8) Determinar que a venda seja efectuada por negociação particular, “em caso de urgência na venda dos bens, designadamente pelo seu risco de desvalorização, ou de estes serem de valor reduzido, ou quando seja essa a solução mais adequada à continuidade da utilização produtiva dos bens” – cf. art. 202.º, n.º 2;

¹⁵³ Refira-se que no CPPT são ainda referidas outras competências do dirigente máximo do serviço ou dos órgãos executivos que não incluímos neste elenco por considerarmos que as mesmas não são relevantes para o processo de execução fiscal, nomeadamente porque se referem a fase tributária anterior à execução.

- 9) “Autorizar os serviços sob a sua dependência a locarem ou a onerarem, nos termos previstos na lei, os bens dados em pagamento ou a com eles realizarem capital ou outras prestações sociais” – cf. 202.º, n.º 3;
- 10) “Determinar a venda em outra modalidade prevista no Código de Processo Civil” – cf. artigos 248.º, n.º 5 e 252.º, n.º 1, al. e);
- 11) Determinar, no caso da venda por proposta em carta fechada, a aquisição dos bens penhorados, por não houver propostas que satisfaçam os requisitos legais, quando “se tratar de prédio ou outro bem que esteja onerado com encargos mais privilegiados do que as dívidas ao Estado”, e “quando o montante daqueles encargos for inferior a dois terços do valor real do prédio” – cf. art. 255.º, al. b).

Por outro lado, de acordo com o disposto no n.º 3 deste artigo, as competências atribuídas ao representante da Fazenda Pública, no que respeita às receitas tributárias autárquicas, serão exercidas, nos termos da lei por licenciado em Direito desempenhando funções de mero apoio jurídico. Porém, o n.º 3 deste artigo tem que ser conjugado com o art. 54.º, n.º 2, do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF)¹⁵⁴ “que veio reconhecer expressamente a possibilidade de as autarquias locais se fazerem representar não só por licenciados em Direito, mas também por advogados”¹⁵⁵. Com efeito, este normativo prevê que “Quando estejam em causa receitas fiscais lançadas e liquidadas pelas autarquias locais, a Fazenda Pública é representada por licenciado em Direito ou por advogado designado para o efeito pela respectiva autarquia”. “Porém, deverá interpretar-se esta referência a licenciado em Direito como restringindo-se àqueles que na respectiva autarquia desempenhem funções de mero apoio jurídico, como se prevê o n.º 3 do referido art. 7.º do DL n.º 433/99.”¹⁵⁶ Esta interpretação restritiva do n.º 2 do art. 54.º do ETAF é “a interpretação mais razoável, pois, se se compreende, por razões de economia de recursos afectos à satisfação de necessidades públicas, resultantes do facto de muitas autarquias

¹⁵⁴ Aprovado pela Lei n.º 13/2002, de 19-02, na redacção introduzida pelos seguintes diplomas: Declaração de Rectificação n.º 14/2002, de 20-03; Declaração de Rectificação n.º 18/2002, de 12-04; Lei n.º 4-A/2003, de 19-02; Lei n.º 107-D/2003, de 31-12; Lei n.º 1/2008, de 14-01; Lei n.º 2/2008, de 14-01; Lei n.º 26/2008, de 27-06; Lei n.º 52/2008, de 28-08; Lei n.º 59/2008, de 11-09; Decreto-Lei n.º .166/2009, de 31-07 e Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro.

¹⁵⁵ Jorge Lopes de Sousa, in Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e comentado, Vol. I, 6.ª Edição, 2011, Áreas Editora, anotação 3 ao art. 7.º do DL 433/99, de 26-10, pág. 55.

¹⁵⁶ In Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e comentado, cit., anotação 6 ao art. 15.º, pág. 205.

terem ao seu serviço licenciados em Direito desempenhando funções de apoio jurídico, que se admita que elas utilizem os seus próprios elementos para se representarem nos processos tributários, apesar de eles não reunirem os requisitos genericamente exigidos para o exercício do mandato judicial, já não se compreenderia que se admitisse que fossem recrutados remuneradamente para esse efeito elementos estranhos aos serviços das autarquias, com dispensa dos requisitos gerais exigidos para o exercício da advocacia” (nosso negrito)¹⁵⁷.

Assim, da leitura conjugada do art. 7.º, n.º 3, do DL 433/99 com o art. 54.º, n.º 2, do ETAF, resulta que, relativamente aos tributos administrados pelas autarquias locais, as funções atribuídas no CPPT ao representante da Fazenda Pública poderão ser desempenhadas por licenciado em Direito desempenhando funções de mero apoio jurídico na própria autarquia ou por advogado pela mesma designado para o efeito.

Ademais, a legitimidade para o representante da Fazenda Pública intervir no processo tributário consta do art. art. 9.º, n.º 4, do CPPT, segundo o qual “Têm legitimidade no processo judicial tributário, além das entidades referidas nos números anteriores, o Ministério Público e o representante da Fazenda Pública”. Ora, tal normativo restringe ao processo judicial tributário a legitimidade para intervir, quer do Ministério Público, quer do representante da Fazenda Pública, pelo que estes “apenas têm competência e legitimidade para intervir nos processos judiciais e não também nos procedimentos tributários”^{158 159}.

Relativamente às competências do representante da Fazenda Pública, o art. 15.º do CPPT estatui no seu n.º 1 que “Compete ao representante da Fazenda Pública nos tribunais tributários: a) Representar a administração tributária e, nos termos da lei, quaisquer outras entidades públicas no processo judicial tributário e no processo de execução fiscal; b) Recorrer e intervir em patrocínio da Fazenda Pública na posição de recorrente ou recorrida;

¹⁵⁷ In Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e comentado, cit., anotação 6 ao art. 15.º, pág. 205.

¹⁵⁸ In Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e comentado, cit., anotação 7 ao art. 15.º, pág. 205.

¹⁵⁹ Sobre a legitimidade do Ministério Público e do representante da Fazenda Pública para intervenção no procedimento tributário e no processo judicial tributário veja-se Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e comentado, cit., anotações 19 e 20 ao art. 9.º, págs. 124 e 125.

c) Praticar quaisquer outros actos previstos na lei”. Por sua vez, o seu n.º 2, prevê que “No exercício das suas competências, deve o representante da Fazenda Pública promover o rápido andamento dos processos, podendo requisitar às repartições públicas os elementos de que necessitar e solicitar, nos termos da lei, aos serviços da administração tributária as diligências necessárias”, dispondo o seu n.º 3, que “Quando a representação do credor tributário não for do representante da Fazenda Pública, as competências deste são exercidas pelo mandatário judicial que aquele designar”

No *supra* aludido artigo, nomeadamente na al. a) do seu n.º 1, “prevê-se a competência genérica do representante da Fazenda Pública para intervir apenas em processos de impugnação judicial e de execução fiscal”¹⁶⁰.

Todavia, esta competência genérica para representar a administração tributária no âmbito do processo de execução fiscal não abrange a totalidade de tal processo, uma vez que o *supra* aludido n.º 4 do art. 9.º do CPPT, restringe a legitimidade de intervenção do representante da Fazenda Pública ao processo judicial tributário.

Ora, o art. 97.º, n.º 1, do CPPT que elenca os tipos de processo aos quais é atribuída a qualificação de processos judiciais tributários, não refere o processo de execução fiscal na sua globalidade, “fazendo referência apenas aos processos conexos ou fases processuais do processo de execução fiscal que correm termos perante os tribunais, designadamente, o recurso de actos praticados na execução fiscal, a oposição, os incidentes, incluindo os embargos de terceiro”¹⁶¹, e reclamação da decisão da verificação e graduação de créditos.

Como bem refere Jorge Lopes de Sousa, “O processo de execução fiscal, embora tenha natureza judicial na sua totalidade (art. 103.º, n.º1, da LGT), não vem indicado entre os tipos de processo judicial tributário, decerto por parte da sua tramitação ser dirigida pelos órgãos da administração tributária.”¹⁶² Efectivamente, o processo de execução fiscal é instaurado e corre termos no respectivo órgão de execução fiscal que, por força do estatuído no n.º 1 do transcrito art. 7.º do DL n.º 433/99, relativamente aos tributos

¹⁶⁰ In Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e comentado, cit., anotação 11 ao art. 15.º, pág. 209.

¹⁶¹ In Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e comentado, cit., anotação 22 ao art. 9.º, pág. 127.

¹⁶² In Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e comentado, Vol. II, cit., anotação 13 ao art. 97.º, pág. 37.

administrados por autarquias locais, são “os serviços destas a que sejam atribuídas competências correspondentes à administração tributária estadual”¹⁶³ (fase administrativa), só havendo necessidade de intervenção do tribunal tributário competente quando surja algum conflito de interesses (fase jurisdicional).

Como tal, só na fase jurisdicional do processo, em que é competente o próprio tribunal tributário, “a legitimidade para intervir em representação da administração tributária cabe ao representante da Fazenda Pública, o que está em sintonia com o preceituado no art. 54.º do ETAF de 2002, que apenas indica quem exerce funções de representante da Fazenda Pública perante tribunais e não perante a administração tributária”¹⁶⁴. Assim, “a legitimidade do representante da Fazenda Pública para intervir em processos de execução fiscal limita-se à fase dos processos que deve correr perante os tribunais tributários”¹⁶⁵, nos termos dos art. 151.º, n.º 1, do CPPT.

Por outro lado, “a competência atribuída ao representante da Fazenda Pública para intervenção em processos de execução fiscal estende-se a todos os processos que, embora formalmente autónomos, estão com aquele conexions, designadamente os de oposição (art. 210.º do CPPT), embargos de terceiro (art. 237.º, n.º 1, com referência àquele artigo)”¹⁶⁶ e reclamação da decisão da verificação e graduação de créditos (art. 245.º, n.º 4, do CPPT). De resto Além do mais, atento o disposto na *supra* transcrita al. b) do n.º 1 do art. 15.º do CPPT, o representante da Fazenda pública tem, também, competência para recorrer e intervir em patrocínio da Fazenda Pública na posição de recorrente ou recorrida.

Por fim, a al. c) do n.º 1 do aludido art. 15.º do CPPT prevê a competência residual do representante da Fazenda Pública para praticar quaisquer outros actos previstos na lei, sendo que os relativos ao processo de execução fiscal previstos nas demais disposições do CPPT são, designadamente, os seguintes:

- 1) Contestar a oposição à execução – cf. art. 210.º;

¹⁶³ In Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e comentado, cit., anotação 1 ao art. 7.º do DL n.º 433/99, pág. 53.

¹⁶⁴ In Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e comentado, cit., anotação 9 ao art. 15.º, pág. 207.

¹⁶⁵ In Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e comentado, cit., anotação 9 ao art. 15.º, pág. 207.

¹⁶⁶ In Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e comentado, cit., anotação 10 ao art. 15.º, pág. 208.

- 2) Requerer o arresto em bens suficientes para garantir a dívida exequenda e o acrescido, quando haja justo receio de insolvência ou de ocultação ou alienação de bens – cf. art. 214.º;
- 3) Promover a acção declaratória em caso de litigiosidade do crédito reclamado, “suspendendo-se entretanto a execução se o executado não possuir outros bens penhoráveis – cf. art. 224.º, n.º 2;
- 4) Responder às reclamações das decisões proferidas pelo órgão de execução fiscal no prazo de 8 dias – cf. art. 278.º, n.º 2;
- 5) Interpor, no prazo de 10 dias, recurso das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, para o Tribunal Central Administrativo, ou para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, quando a matéria for exclusivamente de direito – cf. art. 280.º, n.º 1.

1.5. Título executivo

Toda a execução tem por base um título¹⁶⁷, pelo qual se determinam o fim e os limites da acção executiva¹⁶⁸, considerando-se abrangidos pelo título executivo os juros de mora, à taxa legal, da obrigação dele constante¹⁶⁹ (art. 703.º, n.º 2

De acordo com o disposto no n.º 1, do art. 703.º, do CPC (2013) apenas podem servir de base à execução: “a) as sentenças condenatórias; b) os documentos exarados ou autenticados, por notário ou por outras entidades ou profissionais com competência para tal, que importem constituição ou reconhecimento de qualquer obrigação; c) os títulos de crédito, ainda que meros quirógrafos, desde que, neste caso, os factos constitutivos da relação subjacente constem do próprio documento ou sejam alegados no requerimento executivo; d) os documentos a que, por disposição especial, seja atribuída força executiva”.

Já por força do art. 162.º, do CPPT, “só podem servir de base à execução fiscal os seguintes títulos executivos: a) certidão extraída do título de cobrança relativa a tributos e outras receitas do Estado; b) certidão de decisão exequível proferida em processo de

¹⁶⁷ “Nulla executio sine titulo” refere Guiseppa Chiovenda “Instituciones de Derecho Procesal Civil (Istituzioni de Diritto Processuale Civile)”, 2ª edição, 1948, TomoI, p.317

¹⁶⁸ Cf. art.º 10.º, n.º 5, do CPC (2013).

¹⁶⁹ Cf. art.º 703.º, n.º 2, do CPC (2013).

aplicação das coimas; c) certidão do acto administrativo que determina a dívida a ser paga; d) qualquer outro título a que, por lei especial, seja atribuída força executiva”.

Acresce que, atendendo ao estabelecido no art. 163.º, n.º 1, do CPPT, os requisitos essenciais do título executivo são: a) “menção da entidade emissora ou promotora da execução; assinatura da entidade emissora ou promotora da execução que poderá ser efectuada por chancela nos termos do presente Código ou, preferencialmente, através de oposição de assinatura electrónica avançada; c) Data em que foi emitido”, devendo, também, de acordo com o n.º 2, do mesmo preceito, “indicar-se 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 competente”. Ora, por força do previsto na al. a), do n.º 1, do art. 165.º, do CPPT, “a falta de requisitos essenciais do título executivo, quando não puder ser suprida por prova documental” constitui nulidade insanável do processo de execução fiscal, que é de conhecimento oficioso e pode ser arguida até ao trânsito em julgado da decisão final, atento o previsto no n.º 4, do mesmo artigo. Nos termos do art. 165.º, n.º 2, do CPPT, “as nulidades dos actos têm por efeito a anulação dos termos subsequentes do processo que deles dependam absolutamente, aproveitando-se as peças úteis ao apuramento dos factos”.

De resto, atento o preceituado no art. 164.º, do CPPT, “a entidade promotora da execução pode juntar ao título executivo, se o entender necessário, uma nota de que conste o resumo da situação que serviu de base à instauração do processo”. Sem olvidar que, nos termos do n.º 3, do art. 163.º, “os títulos executivos são emitidos por via electrónica e, quando provenientes de entidades externas, devem, preferencialmente, ser entregues à administração tributária por transmissão electrónica de dados, valendo nesse caso como assinatura a certificação de acesso, sendo que, por força do n.º 4, “a aposição da assinatura electrónica avançada deve ser realizada de acordo com os requisitos legais e regulamentares exigíveis pelo Sistema de Certificação Electrónica do Estado - Infra-Estrutura de Chaves Públicas”.

Ora, os mais relevantes títulos executivos da execução fiscal, são as certidões extraídas dos títulos de cobrança relativa a tributos e outras receitas do Estado, prevista na al. a), do n.º 1, do art. 163.º, do CPPT, também chamadas de certidões de dívida, que atento o estabelecido no n.º 5, do art. 88.º, do CPPT, “servirão de base à instauração do processo

de execução fiscal a promover pelos órgãos periféricos locais, nos termos do título IV”. “Findo o prazo de pagamento voluntário estabelecido nas leis tributárias, será extraída pelos serviços competentes certidão de dívida com base nos elementos que tiverem ao seu dispor”, podendo, a extracção das mesmas “ser cometida, pelo órgão dirigente da administração tributária, aos serviços que disponham dos elementos necessários para essa actividade”¹⁷⁰. Podem ser emitidas por via electrónica, sendo autenticadas pela assinatura electrónica avançada da entidade emitente, nos termos do Sistema de Certificação Electrónica do Estado – Infra-Estrutura de Chaves Públicas¹⁷¹.

Nos termos do n.º 2, do art. 88.º, do CPPT, as certidões de dívida serão assinadas e autenticadas e conterão, sempre que possível e sem prejuízo do disposto no presente Código, os seguintes elementos:

- a) Identificação do devedor, incluindo o número fiscal de contribuinte;
- b) Descrição sucinta, situações e artigos matriciais dos prédios que originaram as colectas;
- c) Estabelecimento, local e objecto da actividade tributada;
- d) Número dos processos;
- e) Proveniência da dívida e seu montante;
- f) Número do processo de liquidação do tributo sobre a transmissão, identificação do transmitente, número e data do termo da declaração prestada para a liquidação;
- g) Rendimentos que serviram de base à liquidação, com indicação das fontes, nos termos das alíneas b) e c);
- h) Nomes e moradas dos administradores ou gerentes da empresa ou sociedade executada;
- i) Nomes e moradas das entidades garantes da dívida e tipo e montante da garantia prestada;
- j) Nomes e moradas de outras pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis;
- k) Quaisquer outras indicações úteis para o eficaz seguimento da execução.

A assinatura das certidões de dívida poderá ser efectuada por chancela ou outro meio de reprodução devidamente autorizado por quem as emitir, podendo a autenticação ser

¹⁷⁰ Cf. art. 88.º, n.ºs. 1 e 6, do CPPT.

¹⁷¹ Cf. art. 88.º, n.º 4, do CPPT.

efectuada por oposição do selo branco ou por qualquer outra forma idónea de identificação da assinatura e do serviço emitente¹⁷².

¹⁷² Cf. art. 88.º, n.º 3, do CPPT.

2. Tramitação do processo de Execução Fiscal nas Autarquias Locais

2.1. Instauração e citação

“O processo de execução fiscal inicia-se com a respectiva *instauração*”, que se trata “de um acto de natureza administrativa”, isto é, de uma ‘simples operação material’, que vai desencadear “toda a tramitação subsequente em que o processo se vai materializar”, mais não sendo do que “a remessa do título executivo ao órgão de execução”¹⁷³

Atento o estatuído, no n.º 1, do art. 188.º “instaurada a execução, mediante despacho a lavrar ou nos respectivos títulos executivos ou em relação destes, no prazo de 24 horas após o recebimento e efectuado o competente registo, o órgão de execução fiscal ordenará a citação do executado”. De acordo com entendimento do STA, “o prazo fixado no art. 188.º, n.º 1, do CPPT, tem natureza ordenadora ou disciplinar, pelo que da sua violação não resulta qualquer efeito sobre a obrigação exequenda”¹⁷⁴. Por sua vez, o n.º 3, do mesmo art. 188.º, do CPPT, determina que “nos processos informatizados, a instauração é efectuada electronicamente, com a emissão do título executivo, sendo de imediato efectuada a citação.

Acresce que, atendendo ao previsto no n.º 3, *supra* aludido art. 188.º, do CPPT, “serão autuadas conjuntamente todas as certidões de dívidas que se encontrem no órgão da execução fiscal à data da instauração e que tenham sido extraídas contra o mesmo devedor”.

Ademais, quando já estejam a correr várias execuções contra o mesmo executado, elas poderão, quando estejam na mesma fase, ser apensadas officiosamente pelo órgão de

¹⁷³ Assim ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, cit., p. 250-251.

¹⁷⁴ In Acórdão do STA, de 16-11-2011, Proc. 0662/2011, disponível em www.dgsi.pt, que também defende que “a norma ínsita nesse mesmo artigo, que atribui competência ao órgão de execução fiscal para ordenar a citação, não é inconstitucional pois não atribui aos órgãos da administração competências que a Constituição da República Portuguesa reserva aos tribunais”.

execução fiscal, ou a requerimento do próprio executado¹⁷⁵. Apensação essa que, por força do n.º 2, do mesmo preceito legal “será feita à mais adiantada dessas execuções”, mas não já não se poderá fazer, tendo em conta o seu n.º 3, quando puder “prejudicar o cumprimento de formalidades especiais ou, por qualquer outro motivo, possa comprometer a eficácia da execução”.

Já no que respeita à dispensação, esta será realizada, de acordo com o estipulado no n.º 4, do citado art. 179.º, do CPPT, sempre que, em relação a qualquer das execuções apensadas, se verificarem circunstâncias de que possa resultar prejuízo para o andamento das restantes.

Uma vez instaurada a execução, deve ser ordenada, mediante despacho, a citação, para que o devedor tenha conhecimento da mesma¹⁷⁶. Ora, de acordo com a definição constante do n.º 2, do art. 35.º, do CPPT, “a citação é o ato destinado a dar conhecimento ao executado de que foi proposta contra ele determinada execução ou a chamar a esta, pela primeira vez, pessoa interessada”¹⁷⁷. Ora, atendendo ao n.º 4, de tal artigo, “qualquer funcionário da administração tributária, no exercício das suas funções” tem competência para promover, tanto a notificação¹⁷⁸, como a própria citação.

Por força do disposto no n.º 1, do art 189.º, do CPPT, a citação tem, desde logo, como função comunicar ao devedor os prazos (art.º 189.º) para: a oposição à execução fiscal (203.º) e a dação em pagamento (201.º) e que o pedido de pagamento em prestações pode ser requerido até à marcação da venda (196.º), sendo que de acordo com o n.º 8, da mesma norma, “nos casos de suspensão da instância, pela pendência de reclamação graciosa, impugnação, recurso judicial ou oposição sobre o objecto da dívida exequenda, pode o executado, no prazo de 15 dias após a notificação da decisão neles proferida, requerer o pagamento em prestações ou solicitar a dação em pagamento.

Atendendo ao previsto no n.º 1, do art. 190.º, do CPPT, a citação deve conter os elementos previstos nas alíneas a), c), d) e e) do n.º 1 do art.º 163.º do CPPT, que são:

¹⁷⁵ Cf. o n.º1, do art. 179.º, do CPPT, segundo o qual “correndo contra o mesmo executado várias execuções serão apensadas, oficiosamente ou a requerimento dele, quando se encontrarem na mesma fase”.

¹⁷⁶ Cf. o *supra* referido art. 188.º, n.º 1, do CPPT.

¹⁷⁷ *Vide*, também, o art. 219.º, n.º 1, do CPC (2013).

¹⁷⁸ Atento o preceituado no n.º 1, do art. 35.º, do CPPT, “notificação o acto pelo qual se leva um facto ao conhecimento de uma pessoa ou se chama alguém a juízo”.

menção da entidade emissora ou promotora da execução, data em que foi emitido, nome e domicílio do ou dos devedores, natureza e proveniência da dívida e indicação do seu montante, podendo, em alternativa, ser acompanhada de cópia do título executivo. Além disso, de acordo com estipulado no n.º 2, do mesmo normativo legal, deve ser “sempre acompanhada da nota indicativa do prazo para oposição, ou para dação em pagamento, nos termos do presente título, bem como da indicação de que, nos casos referidos no artigo 169.º e no artigo 52.º da lei geral tributária, a suspensão da execução e a regularização da situação tributária dependem da efectiva existência de garantia idónea, cujo valor deve constar da citação, ou em alternativa da obtenção de autorização da sua dispensa”.

“Quando a citação for por mandado, entregar-se-á ao executado uma nota nos termos do número anterior, de tudo se lavrando certidão, que será assinada pelo citando e pelo funcionário encarregado da diligência”¹⁷⁹, sendo que se, “por qualquer motivo, a pessoa citada não assinar ou a citação não puder realizar-se, intervirão duas testemunhas, que assinarão se souberem e puderem fazê-lo”¹⁸⁰. Sem olvidar que, atendendo ao estipulado no n.º 5, do aludido art.190.º, a citação poderá, também, “ser feita na pessoa do legal representante do executado, nos termos do Código de Processo Civil”.

Não obstante o *supra* exposto, só há “falta de citação quando o respectivo destinatário alegue e demonstre que não chegou a ter conhecimento do ato por motivo que lhe não foi imputável”, conforme prevê o n.º 6, do art. 190.º, do CPPT.

Nos processos de execução fiscal, a citação pode ser por via postal (art. 191.º, do CPPT), pessoal ou edital (art. 192.º).

A citação por via postal, efectuar-se-á mediante simples carta, quando a quantia exequenda for inferior a 10 UC (€1.020,00 com a UC em €102) ou através de carta registada quando a tal quantia se situar entre 10 UC e 250 UC (€25.500,00)¹⁸¹. A citação deverá, porém, ser pessoal quando exceda 250 UC, “nos casos de efectivação de responsabilidade subsidiária, ou quando houver necessidade de proceder à venda de bens, a citação é pessoal”¹⁸².

¹⁷⁹ Cf. art. 190.º, n.º 3, do CPPT.

¹⁸⁰ Cf. art. 190.º, n.º 4, do CPPT.

¹⁸¹ Cf. art. 191.º, n.ºs 1 e 2, do CPPT.

¹⁸² Cf. art. 191.º, n.ºs 3 e 4, do CPPT.

Por força do previsto no n.º 4, do art. 191.º, do CPPT, as citações por via postal “podem ser efectuadas por transmissão electrónica de dados, que equivalem, consoante os casos, à remessa por via postal simples ou registada ou por via postal registada com aviso de recepção”, considerando-se “feitas no momento em que o destinatário aceda à caixa postal electrónica”¹⁸³, de acordo com o n.º 5, ou “no 25.º dia posterior ao seu envio caso o contribuinte não aceda à caixa postal electrónica em data anterior”, por via do n.º 6, ambos da mesma norma legal. Neste último caso, está-se perante uma presunção de recebimento da citação por parte do contribuinte, que atento o art. 191.º, n.º 7, do CPPT, presunção essa que “só pode ser ilidida pelo citado quando, por facto que não lhe seja imputável, a citação ocorrer em data posterior à presumida e nos casos em que se comprove que o contribuinte comunicou a alteração daquela nos termos do artigo 43.º”, do mesmo diploma. De resto, “as citações efectuadas por transmissão electrónica de dados são sempre autenticadas com a assinatura electrónica avançada certificada nos termos previstos pelo Sistema de Certificação Electrónica do Estado - Infra-Estrutura de Chaves Públicas, da entidade competente”¹⁸⁴.

Já relativamente às citações pessoais, estas serão efectuadas nos termos do CPC, nomeadamente dos arts. 225.º e ss¹⁸⁵, conforme prevê o n.º 1, do art. 192.º, do CPPT.

De acordo com o preceituado no n.º 2, do mesmo art. 192.º, “no caso de a citação pessoal ser efectuada mediante carta registada com aviso de recepção e este vier devolvido ou não vier assinado o respectivo aviso 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, é repetida a citação, enviando-se nova carta registada com aviso de recepção ao citando, advertindo-o da cominação prevista no número seguinte”, que determina que “a citação considera-se efectuada na data certificada pelo distribuidor do serviço postal ou, no caso de ter sido deixado aviso, no 8.º dia posterior a essa data”¹⁸⁶.

¹⁸³ Caso em que a citação por meio electrónico considera-se equivalente à efectuada através de carta registada com aviso de recepção (citação pessoal).

¹⁸⁴ Cf. art. 191.º, n.º 8, do CPPT.

¹⁸⁵ Do CPC (2013).

¹⁸⁶ Cf. art. 192.º, n.º 3, do CPPT.

Caso seja “desconhecida a residência, prestada a informação de que o interessado reside em parte incerta ou devolvida a carta ou postal com a nota de não encontrado, será solicitada, caso o órgão da execução fiscal assim o entender, confirmação das autoridades policiais ou municipais e efectuada a citação ou notificação por meio de éditos”¹⁸⁷, sendo que “o funcionário que verificar” tais factos, previstos no diapositivo anterior, “passará certidão, que fará assinar pela pessoa de quem tenha recebido a informação respectiva”¹⁸⁸.

Ora, por força do estatuído no n.º 7, do citado art. 192.º, “as citações editais serão feitas por éditos afixados no órgão da execução fiscal da área da última residência do citando”¹⁸⁹, devendo constar dos éditos, conforme o caso, a natureza dos bens penhorados, o prazo do pagamento e de oposição e a data e o local designados para a venda sendo os éditos 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”¹⁹⁰. Se tiver sido expedida carta precatória para citação e se verificar “a ausência em parte incerta do executado, compete à entidade deprecante ordenar a citação edital”, quando seja caso disso”¹⁹¹, já que é onde está o processo de execução fiscal,

Em caso de citação postal ou por transmissão electrónica de dados, se este não vier devolvido ou, sendo devolvido, não indicar a nova morada do executado e ainda em caso de não acesso à caixa postal electrónica, procede-se à penhora (art.º 193.º/1). Porém, a realização da venda depende de prévia citação pessoal (art.º 193.º/2), sendo que se não for conhecida a morada do executado, proceder-se-á à citação edital (art.º 193.º/3). De todo o modo, a venda não poderá ter lugar antes de decorridos 30 dias sobre o termo do prazo da oposição à execução e será comunicada nos termos dos números anteriores (art.º 193.º/4).

Tendo em conta o previsto no n.º 1, do art. 193.º, do CPPT, quando “a citação for efectuada por via postal ou por transmissão electrónica de dados, conforme previsto no artigo 191.º, e o postal não vier devolvido ou, sendo devolvido, não indicar a nova morada do executado e ainda em caso de não acesso à caixa postal electrónica, procede-se à

¹⁸⁷ Cf. art. 192.º, n.º 4, do CPPT.

¹⁸⁸ Cf. art. 192.º, n.º 5, do CPPT.

¹⁸⁹ Desapareceu a redacção que o anterior n.º 7, do art. 192.º, do CPPT tinha: “só haverá lugar a citação edital quando for efectuada a penhora dos bens do executado e continuar a não ser conhecida a sua residência, nos termos dos artigos 193.º e 194.º”.

¹⁹⁰ Cf. art. 192.º, n.º 8, do CPPT.

¹⁹¹ Cf. art. 192.º, n.º 6, do CPPT.

penhora”. Todavia, por força do n.º 2, da mesma norma, “a realização da venda depende de prévia citação pessoal”, devendo proceder-se à citação edital, nos termos do art. 192.º, do CPPT, quando não seja “conhecida a morada do executado”¹⁹². Contudo, “a venda não poderá ter lugar antes de decorridos 30 dias sobre o termo do prazo da oposição à execução e será comunicada nos termos dos números anteriores, conforme prevê o n.º 4, do aludido art. 193.º, do CPPT.

Acresce que, nas execuções de valor superior a 250 UC (€25.500,00), em que o executado não seja encontrado, “o funcionário encarregado da citação começará por averiguar se é conhecida a actual morada do executado e se possui bens penhoráveis”¹⁹³. Caso não sejam conhecidos bens penhoráveis e “não houver responsáveis solidários ou subsidiários, lavrar-se-á certidão da diligência, a fim de a dívida exequenda ser declarada em falhas, sem prejuízo de quaisquer averiguações ou diligências posteriores”¹⁹⁴. Mas, caso sejam “encontrados bens penhoráveis, proceder-se-á logo à penhora, seguindo-se as diligências previstas nos n.ºs 2 e seguintes do art.º 193.º”¹⁹⁵.

2.2. Pagamento

Uma vez citado nos termos *supra* referidos, o executado pode optar por proceder ao pagamento integral da dívida exequenda, acrescida de juros de mora e custa nos termos do RCTP. Efectivamente, “embora a execução fiscal pressuponha a coercibilidade da cobrança, tal não invalida que, depois de instaurada, possa ser efectuado o pagamento da dívida de um modo voluntário”¹⁹⁶, mas já com o acréscimo de juros moratórios e das custas do processo. De um modo geral, n.º 1, do art. 40.º da LGT, preceitua que “as prestações tributárias são pagas em moeda corrente ou por cheque, débito em conta, transferência conta a conta e vale postal ou por outros meios utilizados pelos serviços dos correios ou pelas instituições de crédito que a lei expressamente autorize”, sendo que, atento o disposto n.º 3, do art. 264.º, “na execução fiscal são admitidos sem excepção os

¹⁹² Cf. art. 193.º, n.º 3, do CPPT.

¹⁹³ Cf. art. 194.º, n.º 1, do CPPT

¹⁹⁴ Cf. art. 194.º, n.º 2, do CPPT.

¹⁹⁵ Cf. art. 194.º, n.º 3, do CPPT.

¹⁹⁶ Neste sentido veja-se PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 180.

meios de pagamento previstos na fase do pagamento voluntário das obrigações tributárias”, ou seja, antes de instaurada a execução fiscal.

Acresce que o n.º 1, do art. 265.º do CPPT prevê a possibilidade de o pagamento voluntário poder ser efectuado a qualquer tempo, mediante a emissão do respectivo DUC. Todavia, por força do n.º 3 do mesmo normativo legal, “o pagamento não sustará o concurso de credores se for requerido após a venda e só terá lugar, na parte da dívida exequenda não paga, depois de aplicado o produto da venda ou o dinheiro penhorado no pagamento dos créditos graduados”. Sem olvidar o facto de se estar no âmbito da execução fiscal, considera-se que “este pagamento (voluntário e integral) é aquele cuja informalidade proporciona a mais célere extinção da execução”¹⁹⁷, uma vez que, nos termos do n.º 1, do aludido art. 264.º do CPPT, “a execução extinguir-se-á no estado em que se encontrar se o executado, ou outra pessoa por ele, pagar a dívida exequenda e o acrescido, salvo o que, na parte aplicável, se dispõe neste Código sobre a sub-rogação”.

Quando tiver sido expedida carta precatória, o pagamento poderá, nos termos do art. 266.º, ser feito no órgão de execução fiscal deprecado ou no deprecante. Se for no deprecante, mandará depositar à sua ordem, em operações de tesouraria e, sendo suficiente para o pagamento da dívida e do acrescido¹⁹⁸. Efectuado o depósito, solicitar-se-á de imediato a devolução da carta precatória no estado em que se encontrar, e, recebida esta, o funcionário, dentro de 24 horas, contará o processo e processará uma guia de operações de tesouraria, que remeterá à Direcção-Geral do Tesouro, com cópia para o processo¹⁹⁹. Se for no deprecado, juntará à carta precatória o documento comprovativo do pagamento e, após o pagamento integral do débito, devolvê-lo-á de imediato ao órgão da execução fiscal deprecante²⁰⁰.

Há que ter em conta que, sendo a dívida extinta por pagamento voluntário, o órgão da execução fiscal onde correr o processo declara extinta a execução, procedendo de imediato à comunicação desse facto ao executado, por via electrónica, conforme estatuído no art. 269.º do CPPT.

¹⁹⁷ Assim, PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 180.

¹⁹⁸ Cf. art. 267.º, n.º 1, do CPPT.

¹⁹⁹ Cf. art. 267.º, n.º 2, do CPPT.

²⁰⁰ Cf. art. 268.º do CPPT.

Pagamento em prestações

Caso não possa proceder ao pagamento da dívida de uma só vez, o executado tem à sua disposição a modalidade de pagamento em prestações, cuja disponibilização visa “proporcionar ao executado, a possibilidade de solver a dívida exequenda, não integralmente, mas fazendo-o através de um montante mensal, em tantas vezes quantas as prestações, que legalmente forem permitidas e lhe forem concedidas. Trata-se de uma forma de pagamento, que não é exclusiva da cobrança, encontrando-se prevista, de um modo genérico”²⁰¹, no art. 42.º, n.º 1, da LGT, segundo o qual “devedor que não possa cumprir integralmente e de uma só vez a dívida tributária pode requerer o pagamento em prestações, nos termos que a lei fixar”.

No âmbito das execuções fiscais, o n.º 1, do art. 196.º do CPPT, admite a possibilidade de pagamento em prestações ao prever que “as dívidas exigíveis em processo executivo podem ser pagas em prestações mensais e iguais, mediante requerimento a dirigir, até à marcação da venda, ao órgão da execução fiscal”. Contudo, tal possibilidade “não é aplicável às dívidas de recursos próprios comunitários e às dívidas resultantes da falta de entrega, dentro dos respectivos prazos legais, de imposto retido na fonte ou legalmente repercutido a terceiros, salvo em caso de falecimento do executado”²⁰², sendo, porém admitida, “sem prejuízo da responsabilidade contra-ordenacional ou criminal que ao caso couber, quando:

a) 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

b) Se demonstre a dificuldade financeira excepcional e previsíveis consequências económicas gravosas, não podendo o número das prestações mensais exceder 24 e o valor de qualquer delas ser inferior a 1 unidade de conta no momento da autorização”²⁰³.

²⁰¹ Assim, PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 181-182.

²⁰² Cf. art. 196.º, n.º 2, do CPPT.

²⁰³ Cf. art. 196.º, n.º 3, do CPPT.

Por força do plasmado no art. 196, n.º 5, do CPPT, “o pagamento em prestações pode ser autorizado desde que se verifique que o executado, pela sua situação económica, não pode solver a dívida de uma só vez, não devendo o número das prestações em caso algum exceder 36 e o valor de qualquer delas ser inferior a 1 unidade de conta no momento da autorização”. Todavia, “nos casos em que se demonstre notória dificuldade financeira e previsíveis consequências económicas para os devedores, poderá ser alargado o número de prestações mensais até 5 anos, se a dívida exequenda exceder 500 unidades de conta no momento da autorização, não podendo então nenhuma delas ser inferior a 10 unidades de conta. Ademais, “quando, no âmbito de 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, com a observância das condições previstas na parte final do número anterior”.

Para efeitos de cálculo do montante das prestações mensais, há que ter em conta que, atento o estatuído no n.º 7, do mesmo art. 196.º do CPPT, “a importância a dividir em prestações não compreende os juros de mora, que continuam a vencer-se em relação à dívida exequenda incluída em cada prestação e até integral pagamento, os quais serão incluídos na guia passada pelo funcionário para pagamento conjuntamente com a prestação”.

“Outro aspecto particular, de que se reveste o pagamento em prestações é, o que se prende com a utilização desta forma de pagamento por terceiros”, prevista no art. 196.º, n.º 8, do CPPT, sendo necessário, para além da autorização, “que se verifiquem cumulativamente as seguintes condições: *a) obtenham autorização do devedor ou provem interesse legítimo; b) prestem garantia através dos meios previstos no n.º 1 do artigo 199.*”²⁰⁴ Contudo, a assunção da dívida por terceiro “não exonera o antigo devedor, respondendo este solidariamente com o novo devedor, e, em caso de incumprimento, o processo de execução fiscal prosseguirá os seus termos contra o novo devedor”²⁰⁵. De acordo com o preceituado nos n.ºs 10 e 11, do art. 196.º do CPPT, “o despacho de aceitação de assunção de dívida e das garantias apresentadas pelo novo devedor para

²⁰⁴ Vide PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 183.

²⁰⁵ Cf. art. 196.º, n.º 9, do CPPT.

suspensão da execução fiscal pode determinar a extinção das garantias constituídas e ou apresentadas pelo antigo devedor” ficando o novo devedor “sub-rogado nos direitos referidos no n.º 1 do artigo 92.º após a regularização da dívida, nos termos e condições previstos no presente artigo”. Não obstante, por força do art. 196.º, n.º 12, do CPPT, “o disposto neste artigo não poderá aplicar-se a nenhum caso de pagamento por sub-rogação”.

No que respeita à competência para a autorização de pagamento em prestações, esta, atendendo ao art. 197.º do CPPT, “pertence ao órgão da execução fiscal, excepto se o valor da dívida” exequenda for superior a 500 UC, “caso em que a competência será do órgão periférico regional”²⁰⁶, que poderá proceder à sua delegação em funcionário qualificado.

Quanto ao prazo para apresentação do requerimento, este pode ser formulado até à marcação da venda²⁰⁷, pelo que “o executado pode apresentar o pedido em qualquer momento desde que seja antes da marcação da venda”²⁰⁸.

Relativamente aos requisitos, o requerimento para pagamento em prestações deve indicar a forma como o executado se propõe efectuar o pagamento e respectivos fundamentos da proposta²⁰⁹, bem como oferecer garantia idónea para efeitos de suspensão da execução fiscal ou invocar e provar para a respectiva isenção, para efeitos de dispensa de garantia²¹⁰.

Os pedidos de pagamento em prestações são imediatamente apreciados pelo órgão da execução fiscal, após a recepção e instrução dos pedidos com todas as informações de que se disponha, devendo o pagamento da primeira prestação “ser efectuado no mês seguinte àquele em que for notificado do despacho”²¹¹.

Se o pedido de pagamento em prestações obedecer a “todos os pressupostos legais, deve o mesmo ser objecto de imediata autorização pelo órgão” da execução fiscal competente, “notificando-se o requerente desse facto e de que, caso pretenda a suspensão da execução e a regularização da sua situação tributária, deve ser constituída ou prestada

²⁰⁶ Com idêntico entendimento, veja-se PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 183.

²⁰⁷ Cf. art. 196.º, n.º 1, do CPPT.

²⁰⁸ Assim, PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 183.

²⁰⁹ Cf. art. 198.º, n.º 1, do CPPT.

²¹⁰ Cf. art. 199.º, n.ºs 1 e 3, do CPPT.

²¹¹ Cf. art. 198.º, n.º 2, do CPPT.

garantia idónea nos termos do artigo seguinte ou, em alternativa, obter a autorização para a sua dispensa”²¹². Porém, “caso se apure que o pedido de pagamento em prestações não obedece aos pressupostos legais de que depende a sua autorização, o mesmo será indeferido de imediato, com notificação ao requerente dos fundamentos do mesmo indeferimento”²¹³.

O processo de execução fiscal fica suspenso em virtude de pagamento em prestações legalmente autorizado e prestação de garantia idónea ou isenção da sua prestação²¹⁴. Todavia, após o decurso do prazo concedido para a prestação de garantia, sem que a mesma tenha sido prestada, nem declarada a sua isenção, fica sem efeito a autorização para pagar a dívida em prestações²¹⁵. Caso se vençam as prestações ou logo que notificado o indeferimento do pedido de pagamento em prestações, prossegue de imediato o processo de execução fiscal²¹⁶.

De acordo com o previsto no n.º 1, do art. 200.º do CPPT, “a falta de pagamento sucessivo de três prestações, ou de seis interpoladas, importa o vencimento das seguintes se, no prazo de 30 dias a contar da notificação para o efeito, o executado não proceder ao pagamento das prestações incumpridas, prosseguindo o processo de execução fiscal os seus termos”²¹⁷. Neste caso, se tiver sido prestada garantia, a entidade que a tiver prestado “será citada para, no prazo de 30 dias, efectuar o pagamento da dívida ainda existente e acrescido até ao montante da garantia prestada, sob pena de ser executada no processo”²¹⁸, fazendo-se constar neste os bens que foram dados em garantia²¹⁹.

²¹² Cf. art. 198.º, n.º 3, do CPPT.

²¹³ Cf. art. 198.º, n.º 4, do CPPT.

²¹⁴ Cf. art. 52.º da LGT.

²¹⁵ Cf. art. 199.º, n.º 7, do CPPT.

²¹⁶ Cf. art. 189.º, n.º 6, do CPPT.

²¹⁷ A este propósito veja-se o Ac. do STA, de 08-02-2012 (Proc. 054/12), disponível em www.dgsi.pt, segundo o qual:

“I – O art. 200.º, n.º 1, do CPPT, na redacção da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, estatui que a falta de pagamento sucessivo de três prestações, ou seis interpoladas, importa o vencimento das seguintes se, no prazo de 30 dias a contar da notificação para efeito, o executado não proceder ao pagamento das prestações incumpridas, prosseguindo o processo de execução fiscal seus termos.

II – Na referida redacção da lei admite-se como possível o pagamento de uma prestação sem que esteja paga a anterior, sendo que só nessa interpretação é possível retirar efeito útil da referência a *seis prestações interpoladas em falta*.”

²¹⁸ Cf. art. 200.º, n.º 2, do CPPT.

²¹⁹ Cf. art. 200.º, n.º 3, do CPPT.

Pagamento por conta

O pagamento por conta, “constitui-se como uma amortização voluntária, do montante da dívida exequenda, sendo de extrema importância para o exequente e para o executado, que com alguma informalidade, pode assim ver diminuído o valor da dívida”²²⁰. Tratando-se “portanto de um pagamento parcial do débito em execução”, caracteriza-se “por poder ser efectuado a qualquer tempo e em qualquer fase do processo, não dependendo, nomeadamente, da citação do executado”. Pode, assim, ser requerido verbalmente pelo executado ou por outra pessoa por ele, e efectuado em qualquer altura do processo, mediante a emissão de DUC. Não obstante, o art. 264.º, n.ºs 2 e 4, do CPPT, estabelece, as seguintes especificidades deste meio de pagamento:

- cada uma das entregas não pode ser inferior a 3 UC (€ 306,00);
- “o montante do pagamento por conta é aplicado nos termos dos pagamentos parciais, tal como se encontra previsto” no art. 262.º, n.ºs 2 a 6, do CPPT;
- “não é impeditivo do normal andamento do processo, salvo se for de valor correspondente a um mínimo de 20% do valor da dívida instaurada, caso em que suspende o procedimento de venda por um período de 15 dias”.

Quando forem arrecadadas importâncias insuficientes para solver a dívida exequenda e o acrescido, serão sucessivamente aplicadas, em primeiro lugar, na amortização dos juros de mora, de outros encargos legais e da dívida tributária mais antiga, incluindo juros compensatórios²²¹. Porém, o montante aplicado no pagamento dos juros de mora não pode, em caso algum, ser superior ao de metade do capital da dívida a amortizar²²².

Se a execução não for por tributos ou outros rendimentos em dívida à Fazenda Pública, pagar-se-ão, sucessivamente, as custas, a dívida exequenda e os juros de mora²²³.

Se a dívida exequenda abranger vários títulos de cobrança e a quantia arrecadada perfizer a importância de um deles, será satisfeito esse documento, que se juntará ao processo²²⁴.

²²⁰ Neste sentido, veja-se PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 189.

²²¹ Cf. art. 262.º, n.º 2, do CPPT.

²²² Cf. art. 262.º, n.º 3, do CPPT.

²²³ Cf. art. 262.º, n.º 4, do CPPT.

²²⁴ Cf. art. 262.º, n.º 5, do CPPT.

Se a quantia não chegar para pagar um título de cobrança ou se, pago um por inteiro, sobrar qualquer importância, dar-se-á pagamento por conta ao documento mais antigo; se forem da mesma data, imputar-se-á no documento de menor valor e, em igualdade de circunstâncias, em qualquer deles²²⁵.

Dação em Pagamento

“A dação em pagamento, enquanto forma de extinção da prestação tributária, só é admitida, nos casos expressamente previstos na lei”, conforme dispõe o art. 40.º, n.º 2, da LGT, “podendo ter lugar antes ou depois da instauração da execução fiscal. Todavia, independentemente do pedido ser apresentado, antes ou depois, da instauração da execução fiscal, o pedido de dação em pagamento dá origem à instauração de um procedimento tributário tendente à sua autorização, que, no caso de estar pendente execução fiscal, corre paralelamente a ela, no termos”²²⁶ dos arts. 201.º e 202.º do CPPT.

No âmbito da execução fiscal municipal, o requerimento para dação em pagamento deve ser entregue, após a citação²²⁷ e no prazo de oposição²²⁸, no órgão de execução fiscal, dirigido ao Presidente da Câmara Municipal, com descrição pormenorizada dos bens dados em pagamento, que não devem ter valor superior à dívida exequenda e acrescido, excepto nos casos de se demonstrar a possibilidade de imediata utilização dos referidos bens para fins de interesse público ou social, ou de a dação se efectuar no âmbito do processo conducente à celebração de acordo de recuperação de créditos do Estado²²⁹.

Apresentado o requerimento, o órgão da execução fiscal remete ao Presidente da Câmara Municipal, no prazo de 10 dias, cópia do requerimento, bem como o resumo do processo e dos encargos que incidam sobre os bens²³⁰. Caso este

Depois de receber o processo, o Presidente da Câmara pode remetê-lo para deliberação da Câmara Municipal, com fundamento no desinteresse da dação. Mas, caso considere que esta tem interesse deve solicitar a avaliação dos bens oferecidos, por meio de

²²⁵ Cf. art. 262.º, n.º 6, do CPPT.

²²⁶ Neste sentido, vide PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 184-185.

²²⁷ Cf. art. 189.º, n.º 3, do CPPT.

²²⁸ Que nos termos do art. 203.º, n.º 1, do CPPT é de 30 dias.

²²⁹ Cf. art. 201.º, n.º 1, do CPPT.

²³⁰ Cf. art. 201.º, n.º 2, do CPPT.

uma comissão, promovida pelo órgão de execução fiscal, que preside, e dois louvados por ele designados que serão, no caso de bens imóveis, peritos avaliadores das listas regionais e, no caso de bens móveis, pessoas com especialização técnica adequada, devendo a comissão efectuar a avaliação no prazo máximo de 30 dias após ser determinada a sua realização²³¹. Tal avaliação é efectuada pelo valor de mercado dos bens, tendo em conta a maior ou menor possibilidade da sua realização²³², sendo que em situações de especial complexidade técnica, o Presidente da Câmara solicitará a avaliação dos bens, conforme os casos, à Direcção-Geral do Património do Estado, à Direcção-Geral do Tesouro e ao Instituto de Gestão do Crédito Público ou a entidade especializada designada por despacho do Ministro das Finanças²³³.

Ademais, as despesas com as avaliações entram em regra de custas do processo de execução fiscal, devendo o devedor efectuar o respectivo preparo no prazo de 5 dias a contar da notificação, sob pena de não prosseguimento do pedido²³⁴.

Uma vez reunidos os elementos referidos nos números anteriores, o processo será remetido para despacho do Presidente da Câmara, que poderá, antes de decidir, determinar a junção de outros elementos no prazo de 10 dias, sob pena de o pedido não ter seguimento, salvo se o atraso não for imputável ao contribuinte²³⁵.

O despacho que autorizar a dação em pagamento definirá os termos de entrega dos bens oferecidos, podendo seleccionar, entre os propostos, os bens a entregar em cumprimento da dívida exequenda e acrescido, bem como determinará a venda, por proposta em carta fechada, e o prazo²³⁶. Em caso de aceitação da dação em pagamento de bens de valor superior à dívida exequenda e acrescido, o despacho que a autoriza deverá igualmente, constituir, a favor do devedor, um crédito no montante desse excesso, a utilizar em futuros pagamentos, no prazo de 5 anos, desde que as receitas correspondentes estejam sob a administração do município²³⁷. Este crédito constituído a favor do devedor é

²³¹ Cf. art. 201.º, n.º 3, do CPPT.

²³² Cf. art. 201.º, n.º 5, do CPPT.

²³³ Cf. art. 201.º, n.º 4, do CPPT.

²³⁴ Cf. art. 201.º, n.º 6, do CPPT.

²³⁵ Cf. art. 201.º, n.º 7, do CPPT.

²³⁶ Cf. arts. 201.º, n.º 8, e 202.º, n.º 1, do CPPT.

²³⁷ Cf. art. 201.º, n.º 9, do CPPT.

intransmissível e impenhorável, dependendo, a sua utilização, da prévia comunicação, no prazo de 30 dias, à entidade a quem deva ser efectuado o pagamento²³⁸.

No caso de cessão da actividade por parte do devedor, poderá, nos 60 dias posteriores solicitar o pagamento em numerário, o qual será pago se fizer prova da inexistência de dívidas tributárias ao município²³⁹.

A dação em pagamento opera-se por meio de auto lavrado no processo, o qual constitui, para todos os efeitos legais, o título de transmissão, sendo que tratando-se de bens imóveis lavrar-se-á um auto por cada prédio²⁴⁰.

Autorizada a dação em pagamento, o funcionário competente, quando for caso disso, promove o registo na conservatória, gozando aí de prioridade no atendimento em termos idênticos aos dos advogados ou solicitadores, e envia todos os documentos ao imediato superior hierárquico que comunica a aquisição à Direcção-Geral do Património²⁴¹.

O executado poderá desistir da dação desde que, até 5 dias após a notificação do despacho, efective o integral pagamento da totalidade da dívida, incluindo as custas da avaliação²⁴².

Acresce que, o pedido de dação em pagamento poderá ser cumulativo com o do pagamento em prestações, ficando este suspenso até aquele ser decidido pelo ministro ou órgão executivo competente, sendo que se os bens oferecidos em dação não forem suficientes para o pagamento da dívida exequenda, pode o excedente beneficiar do pagamento em prestações nos termos do presente título²⁴³.

2.3. Oposição

²³⁸ Cf. art. 201.º, n.º 10, do CPPT.

²³⁹ Cf. art. 201.º, n.º 11, do CPPT.

²⁴⁰ Cf. art. 201.º, n.ºs 12, 13 e 14, do CPPT.

²⁴¹ Cf. art. 201.º, n.º 16, do CPPT.

²⁴² Cf. art. 201.º, n.º 15, do CPPT.

²⁴³ Cf. art. 189.º, n.ºs 4 e 5, do CPPT.

Outra possibilidade que o executado tem ao seu dispor na sequência da citação, é a dedução de oposição²⁴⁴, visando a extinção da execução, no todo ou em parte.

Ora, de acordo com o estatuído no n.º 1, do art. 203.º, do CPPT, “a oposição deve ser deduzida no prazo de 30 dias a contar: a) da citação pessoal ou, não a tendo havido, da primeira penhora; b) da data em que tiver ocorrido o facto superveniente ou do seu conhecimento pelo executado”, considerando-se, atento o n.º 3, do mesmo preceito, superveniente, para este efeito, “não só o facto que tiver ocorrido posteriormente ao prazo da oposição, mas ainda aquele que, embora ocorrido antes, só posteriormente venha ao conhecimento do executado, caso em que deverá ser este a provar a superveniência”. Não obstante, nos termos do n.º 4, do mesmo artigo, “a oposição deve ser deduzida até à venda dos bens, sem prejuízo do disposto no n.º 3 do artigo 257.º”²⁴⁵. Caso existam vários

²⁴⁴ Acerca da oposição, o Ac. do STA, de 25-01-2012 (Proc. 0802/2011), disponível em www.dgsi.pt, argumenta que:

“I- Porque a oposição à execução fiscal, embora com tramitação processual autónoma, funciona como uma contestação à execução fiscal, não pode aquele que foi citado em várias execuções fiscais que não se encontram apensadas deduzir uma única oposição, ainda que os fundamentos por que se opõe sejam os mesmos.

II - Nessa situação, a instauração de uma única oposição constitui excepção dilatória inominada, a determinar o indeferimento liminar da petição inicial ou a absolvição da instância, consoante seja verificada em fase liminar ou na sentença (cf. arts. 234.º-A, n.º 1, 288.º, n.º 1, alínea e), 493.º, n.ºs 1 e 2, 495.º e 660.º, n.º 1, todos do CPC).

III - No entanto, sempre pode o oponente prevalecer-se do disposto nos arts. 234.º-A e 476.º do CPC, se houve indeferimento liminar, ou do disposto no art. 289.º do CPC, se houve absolvição da instância.

IV - Relativamente aos pressupostos processuais que visam acautelar, não o interesse das partes, mas o interesse público da boa administração da justiça, não pode funcionar o princípio contido no n.º 3 do art. 288.º do CPC.

E o Acórdão do STA, de 29-02-2012 (Proc. 0885/2011), disponível em www.dgsi.pt, defende que:

“I - Nada obsta a que após a declaração de insolvência sejam instauradas execuções fiscais contra a sociedade insolvente, possibilidade que constitui um regime especial para os processos de execução fiscal (afastando a regra geral do art. 88.º, n.º 1, do CIRE), sendo que

- se para cobrança de créditos vencidos antes da declaração de insolvência, deverão ser imediatamente sustadas e avocadas pelo tribunal judicial para apensação ao processo de falência (art. 180.º, n.ºs 1 e 2, do CPPT, e art. 85.º, n.ºs 1 e 2, do CIRE);

- se para cobrança de créditos vencidos após a declaração de insolvência, prosseguindo a execução, mas apenas se forem penhorados bens não apreendidos no processo de insolvência (cf. art. 180.º, n.º 6, do CPPT, interpretado tendo em conta a unidade do sistema jurídico, como imposto pelo art. 9.º, n.º 1, do CC).

II - Um crédito considera-se vencido quando puder ser exigido pelo credor.”

²⁴⁵ Que prevê a possibilidade de ser requerida a anulação da venda, 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”.

executados, os prazos para deduzir oposição “correrão independentemente para cada um deles”²⁴⁶.

Acresce que, por força do preceituado no n.º 5, do aludido art. 203.º, do CPPT, “o órgão de execução fiscal tem o dever de comunicar “o pagamento da dívida exequenda ao tribunal tributário de 1ª instância onde pender a oposição, para efeitos da sua extinção.

No que respeita aos fundamentos da execução fiscal, o n.º 1, do art. 204.º, do CPPT, prevê que esta “só poderá ter algum dos seguintes fundamentos:

a) Inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação ou, se for o caso, não estar autorizada a sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respectiva liquidação;

b) Ilegitimidade da pessoa citada por esta não ser o próprio devedor que figura no título ou seu sucessor ou, sendo o que nele figura, não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram, ou por não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida;

c) Falsidade do título executivo, quando possa influir nos termos da execução;

d) Prescrição da dívida exequenda;²⁴⁷

e) Falta da notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade;

f) Pagamento ou anulação da dívida exequenda;

g) Duplicação de colecta;

h) Ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação;²⁴⁸

²⁴⁶ Cf. art. 203.º, n.º 2, do CPPT.

²⁴⁷ Sobre este fundamento, o Ac. da 2.ª secção do STA, de 13-07-2005, (Proc. n.º 0504/05), disponível em www.dgsi.pt, defendeu que:

“I – É a oposição à execução fiscal e não o processo de impugnação judicial ou a reclamação prevista no art. 276.º do C.P.P.T., o meio processual adequado para o revertido impugnar contenciosamente o despacho que ordena a reversão, com fundamento em falta de fundamentação e falta de audiência prévia, fundamentos estes que se enquadram na alínea i) do n.º 1 do art. 204.º do C.P.P.T..

II – A oposição à execução fiscal é o meio processual adequado para apreciar se se verificam os requisitos da responsabilidade subsidiária, designadamente se ocorreu exercício da gerência de facto e a excussão prévia dos bens do executado originário, questões estas que se enquadram na alínea b) do n.º 1 do mesmo artigo.

III – Sendo a citação um acto do processo de execução fiscal, é nesse processo que devem ser apreciadas as questões relativas à sua validade.

IV – A prescrição da dívida exequenda é fundamento de oposição à execução fiscal, previsto na alínea d) do n.º 1 do art. 204.º.”

i) Quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores, a provar apenas por documento, desde que não envolvam apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representem interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título”.

Contudo, atendendo ao disposto no n.º 2 do mesmo artigo, quando a oposição tenha como fundamento o previsto da alínea h), do n.º 1 (i é, ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação) e “ não seja baseada em mera questão de direito”, reger-se-á pelas disposições relativas ao processo de impugnação, nomeadamente o prazo da mesma.

Desta forma, a oposição à execução fiscal assume um carácter residual, já que na impugnação judicial ou na acção administrativa especial os fundamentos são muito mais amplos. Contudo, o n.º 5, do art. 16.º do RGTAL, prevê que “a impugnação judicial depende da prévia dedução de reclamação.

Relativamente ao fundamento previsto na al. a), do n.º 1, do art. 204.º, do CPPT, que é de conhecimento oficioso, a “inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação, diz respeito situações em que a lei em vigor à data dos factos não previa o tributo que deu origem à dívida exequenda, ou seja, refere-se exclusivamente à ilegalidade do próprio tributo e já não à ilegalidade do acto de tributação, pelo que questionar a legalidade em concreto da liquidação não constitui fundamento de oposição à execução fiscal²⁴⁹.

Já no que respeita ao fundamento da duplicação de colecta, o n.º 1, do art. 205.º, do CPPT, determina que esta existirá “quando, estando pago por inteiro um tributo, se exigir da mesma ou de diferente pessoa um outro de igual natureza, referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo”. Como, por força do n.º 2, do CPPT, “a duplicação de colecta só poderá ser alegada uma vez, salvo baseando-se em documento superveniente demonstrativo do pagamento ou de nova liquidação”, sendo que, atento o n.º 3, do mesmo artigo, uma vez alegada tal duplicação, ”obter-se-á informação sobre se este

²⁴⁸ Sobre este fundamento, o Ac. STA, de 29-02-2012 (Proc. 01161/2011), disponível em www.dgsi.pt, defendeu que “em abstracto, a alegação de que não era possível a instauração de uma execução fiscal após a sociedade ter sido declarada insolvente constitui fundamento válido de oposição à execução fiscal, subsumível à alínea i) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT”.

²⁴⁹ Neste sentido veja-se o Ac. do STA, 23-02-2012 (Proc. 0956/11), disponível em www.dgsi.pt.

fundamento já foi apreciado noutra processo e sobre as razões que originaram a nova liquidação”, devendo para tal, a alegação ser de “imediato anotada pelos serviços competentes da administração tributária nos respectivos elementos de liquidação”, conforme prevê o n.º 4, ainda, do mesmo preceito legal.

O art. 206.º, do CPPT, estabelece que “com a petição em que deduza a oposição, que será elaborada em triplicado, oferecerá o executado todos os documentos, arrolará testemunhas e requererá as demais provas da e apresentada em triplicado”, prevendo, por sua vez o n.º 1, do art. 207.º, do CPPT, que deve ser “apresentada no órgão da execução fiscal onde pender a execução”, podendo, quando exista carta precatória, “ser apresentada no órgão da execução fiscal deprecado, devolvendo-se a carta, depois de contada, para seguimento da oposição”, de acordo com o n.º 2 deste último artigo. Como tal, relativamente aos seus requisitos, a petição de oposição deve ser deduzida em documento articulado, apresentado em triplicado, com indicação do pedido e do valor da causa e apresentação de documentos, rol de testemunhas e comprovativo do pagamento da taxa de justiça inicial.

Por força do previsto no n.º 1, do art. 208.º, do CPPT, a oposição é autuada no órgão de execução fiscal, que remeterá “ao tribunal de 1ª instância competente com as informações que reputar convenientes”, no prazo de 20 dias, podendo, de acordo com o n.º 2, da mesma norma, no mesmo prazo, “pronunciar-se sobre o mérito da oposição e revogar o acto que lhe tenha dado fundamento”, excepto se a lei atribuir expressamente essa competência a outra entidade²⁵⁰.

Atento o disposto n.º 1, do art. 209.º, do CPPT, compete ao juiz rejeitar liminarmente a oposição quando: tenha “sido deduzida fora do prazo”; não tenha “sido alegado algum dos fundamentos admitidos no n.º 1 do artigo 204º; ou for “ manifesta a improcedência”, devendo, ainda ser rejeitada, por força do n.º 2, do mesmo preceito “se o fundamento alegado for o da alínea i) do n.º 1 do artigo 204º, mas não se “juntem o documento ou documentos necessários”.

²⁵⁰ O Ac. do STA, de 15-02-2012 (Proc. 098/2012), disponível em www.dgsi.pt., refere que “[n]ão obstante ter havido revogação do despacho de reversão, o órgão de execução fiscal deve proceder ao envio da petição de oposição ao tribunal tributário, nos termos do disposto no art.208º, n.º1, do CPPT, sob pena de nulidade, uma vez que são os tribunais os competentes para decidir o destino a dar à oposição, nos termos das disposições constantes dos arts. 151.º,n.º1, do CPPT e 49º, n.º1, alínea d), e 49º-A, n.ºs 1, alínea c), 2, alínea c), e 3, alínea c), do ETAF de 2002”.

De acordo com o art. 210.º, do CPPT, “recebida a oposição, será notificado o representante da Fazenda Pública para contestar no prazo de 10 dias, o qual poderá ser prorrogado por 30 dias quando haja necessidade de obter informações ou aguardar resposta a consulta feita a instância superior” No caso dos municípios será o Presidente da Câmara que nomeará o representante da Fazenda Pública que poderá ser licenciado em direito ou advogado.

Atento o estatuído no n.º 1, do art. 211.º do CPPT, “cumprido o disposto no artigo anterior, seguir-se-á o que para o processo de impugnação se prescreve a seguir ao despacho liminar”, sendo, por força do n.º 2, “admitidos os meios gerais de prova, salvo as disposições especiais da lei tributária e sem prejuízo do disposto na alínea i) do n.º 1 do artigo 204º,

O art. 212.º, do CPPT, determina que “a oposição só suspende a execução, execução, nos termos do presente Código”, ou seja desde que seja prestada garantia, nos termos do art. 169.º, n.º 2.

Transitada em julgado a sentença que decidiu a oposição e pagas as custas, se forem devidas, será a mesma devolvida ao órgão de execução fiscal para ser apensa ao processo da execução²⁵¹.

2.4. Suspensão

“A dívida tributária que está na génese da execução fiscal, é por natureza, certa, líquida e exigível. Tal facto condiciona sobremaneira todo o desenvolvimento processual, que lhe está associado, daí que a suspensão da cobrança da prestação tributária, encontrando-se sujeita ao princípio da legalidade, apenas pode acontecer no processo de execução fiscal, nas situações expressamente previstas na lei”²⁵², ou seja nos casos de: pagamento em prestações, reclamação, recurso, impugnação da liquidação e oposição à execução que tenham por objecto a ilegalidade ou inexigibilidade da dívida exequenda.

Com efeito, atento o plasmado no art. 52.º, n.º 1, da LGT, “a cobrança da prestação tributária suspendesse no processo de execução fiscal em virtude de pagamento em

²⁵¹ Cf. art. 213.º do CPPT.

²⁵² Assim, PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 194.

prestações ou reclamação, recurso, impugnação e oposição à execução que tenham por objecto a ilegalidade ou inexigibilidade da dívida exequenda, bem como durante os procedimentos de resolução de diferendos no quadro da Convenção de Arbitragem n.º 90/CEE, de 23 de Julho”. Porém, por força do n.º 2 do mesmo artigo, tal suspensão da execução depende da prestação de garantia idónea nos termos das leis tributárias. Em consonância, também o n.º 1, do art. 169.º do CPPT, estabelece que “a execução fica suspensa até à decisão do pleito em caso de reclamação graciosa, a impugnação judicial ou recurso judicial que tenham por objecto a legalidade da dívida exequenda, bem como durante os procedimentos de resolução de diferendos no quadro da Convenção de Arbitragem n.º 90/436/CEE, de 23 de Julho (...), desde que tenha sido constituída garantia nos termos do artigo 195.º ou prestada nos termos do artigo 199.º ou a penhora garantida a totalidade da quantia exequenda e do acrescido, o que será informado no processo pelo funcionário competente”. Sendo que, por força do n.º 2, do mesmo preceito legal, “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 acto, bem como a indicação da intenção de apresentar meio gracioso ou judicial para discussão da legalidade ou da exigibilidade da dívida exequenda”. Este requerimento a que se refere o número anterior dá início a um procedimento, que é extinto se, no prazo legal, não for apresentado o correspondente meio processual e comunicado esse facto ao órgão competente para a execução, aplicando-se o disposto no n.º 2 do artigo 200.º, em caso de extinção do procedimento²⁵³. A execução fica ainda suspensa até à decisão que venha a ser proferida no âmbito dos procedimentos a que se referem os artigos 90.º e 90.º-A²⁵⁴.

Se não houver garantia constituída ou prestada, nem penhora, ou os bens penhorados não garantirem a dívida exequenda e acrescido, é disponibilizada ao executado informação da garantia a prestar, apenas se suspendendo a execução quando da sua efectiva

²⁵³ Cf. art. 169.º, n.ºs 3 e 4.

²⁵⁴ Cf. art. 169.º, n.º 5.

prestação²⁵⁵. Caso a garantia não seja prestada, no prazo de 15 dias a contar da apresentação de qualquer dos meios de reacção, procede-se de imediato à penhora²⁵⁶.

Quando a garantia constituída nos termos do artigo 195.º, ou prestada nos termos do artigo 199.º, se tornar insuficiente é ordenada a notificação do executado dessa insuficiência e da obrigação de reforço ou prestação de nova garantia idónea no prazo de 15 dias, sob pena de ser levantada a suspensão da execução²⁵⁷.

O executado que não der conhecimento da existência de processo que justifique a suspensão da execução responderá pelas custas relativas ao processado posterior à penhora²⁵⁸.

O disposto nos n.ºs 1 a 7, do art. 169.º do CPPT, aplica-se quando for apresentada oposição à execução²⁵⁹. Porém, o disposto no art. 169.º não se aplica às dívidas de recursos próprios comunitários²⁶⁰.

Acresce referir que, de acordo com o plasmado no art. 169.º, n.º 12, do CPPT, considera-se que têm a situação tributária regularizada os contribuintes que obtenham a suspensão do processo de execução fiscal nos termos do presente artigo, sem prejuízo do disposto quanto à dispensa de garantia.

2.5. Prestação de garantia

Nos termos do disposto no n.º 2, do art. 52.º da LGT, a suspensão da execução “depende da prestação de garantia idónea nos termos das leis tributárias”. Assim, caso não se encontre já constituída garantia, com o pedido deverá o executado oferecer garantia idónea, a qual consistirá em garantia bancária, caução, seguro-caução ou qualquer meio susceptível de assegurar os créditos do exequente²⁶¹, podendo, ainda, consistir a requerimento do executado e mediante concordância da administração tributária, em

²⁵⁵ Cf. art. 169.º, n.º 6.

²⁵⁶ Cf. art. 169.º, n.º 7.

²⁵⁷ Cf. art. 169.º, n.º 8.

²⁵⁸ Cf. art. 169.º, n.º 9, do CPPT.

²⁵⁹ Cf. art. 169.º, n.º 10, do CPPT.

²⁶⁰ Cf. art. 169.º, n.º 11, do CPPT.

²⁶¹ Cf. art. 199.º, n.º 1, do CPPT.

penhor ou hipoteca voluntária, aplicando-se o disposto no artigo 195º, com as necessárias adaptações²⁶². Vale, também, como garantia a penhora já feita sobre os bens necessários para assegurar o pagamento da dívida exequenda e acrescido ou a efectuar em bens nomeados para o efeito pelo executado e no prazo que o mesmo disporia para a prestação de garantia, previsto no n.º 7, do art. 199.º do CPPT²⁶³.

Relativamente à competência para apreciar as garantias a prestar nos termos do art. 199.º do CPPT, esta pertence ao órgão da execução fiscal que é a entidade competente para autorizar o pagamento em prestações²⁶⁴.

Já quanto ao prazo, as garantias são constituídas para cobrir todo o período de tempo que foi concedido para efectuar o pagamento, acrescido de três meses, devendo ser apresentadas no prazo de 15 dias a contar da notificação que autorizar as prestações, salvo no caso de garantia que pela sua natureza justifique a ampliação do prazo até 30 dias, prorrogáveis por mais 30, em caso de circunstâncias excepcionais²⁶⁵. Sendo que a falta de prestação de garantia idónea dentro do prazo referido no número anterior, ou a inexistência de autorização para dispensa da mesma, no mesmo prazo, origina a prossecução dos termos normais do processo de execução, nomeadamente para penhora dos bens ou direitos considerados suficientes, nos termos e para os efeitos do n.º 4²⁶⁶.

No que respeita ao valor da garantia, esta é prestada pelo valor da dívida exequenda, juros de mora contados até ao termo do prazo de pagamento voluntário ou à data do pedido, quando posterior, com o limite de cinco anos, e custas na totalidade, acrescida de 25 % da soma daqueles valores, sem prejuízo do disposto no n.º 13 do art. 169.º do CPPT²⁶⁷, segundo o qual “o valor da garantia é o que consta da citação, nos casos em que seja apresentada nos 30 dias posteriores à citação”.

Quando a garantia se torne manifestamente insuficiente para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, a AT pode exigir ao executado o seu reforço, nos termos do art.

²⁶² Cf. art. 199.º, n.º 2, do CPPT.

²⁶³ Cf. art. 199.º, n.ºs 4 e 7, do CPPT.

²⁶⁴ Cf. art. 197.º, n.º 1, *ex vi* art. 199.º, n.º 9, do CPPT.

²⁶⁵ Cf. art. 199.º, n.º 7, do CPPT.

²⁶⁶ Cf. art. 199.º, n.º 8, do CPPT.

²⁶⁷ Cf. art. 199.º, n.º 6, do CPPT.

199.º do CPPT²⁶⁸. Em consonância, também, do estatuído no n.º 10, do art. 199.º, do CPPT, decorre que no caso de diminuição significativa do valor dos bens que constituem a garantia, o órgão da execução fiscal ordena ao executado que a reforce ou preste nova garantia idónea no prazo de 15 dias, com a cominação prevista no n.º 8 deste artigo, que estabelece que a falta de prestação de garantia idónea dentro do prazo estipulado, ou a inexistência de autorização para dispensa da mesma, no mesmo prazo, origina a prossecução dos termos normais do processo de execução, nomeadamente para penhora dos bens ou direitos considerados suficientes, nos termos e para os efeitos do n.º 4 do mesmo artigo.

A garantia poderá, também, ser reduzida, oficiosamente ou a requerimento dos contribuintes, à medida que os pagamentos forem efectuados e se tornar manifesta a desproporção entre o montante daquela e a dívida restante²⁶⁹. Todavia, esta redução da garantia após a sua prestação, só poderá ocorrer nos casos de anulação parcial da dívida exequenda, pagamento parcial da dívida no âmbito de regime prestacional legalmente autorizado ou se se verificar, posteriormente, qualquer das circunstâncias referidas no n.º 4, do art. 52.º, da LGT.

Ademais, a garantia pode, ainda, uma vez prestada, ser excepcionalmente substituída, em caso de o executado provar interesse legítimo na substituição e daí não resulte prejuízo para o credor tributário²⁷⁰.

A AT pode, a requerimento do executado, isentá-lo da prestação de garantia nos casos de a sua prestação lhe causar prejuízo irreparável ou manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, desde que em qualquer dos casos a insuficiência ou inexistência de bens não seja da responsabilidade do executado²⁷¹. Se o executado considerar existirem os pressupostos da isenção da prestação de garantia, deverá invocá-los e prová-los logo na petição²⁷². A isenção concedida pela AT é válida por um ano, salvo se a dívida se encontrar a ser paga em prestações, caso em que é válida durante o período em que esteja a ser

²⁶⁸ Cf. arts. 52.º, n.º 3, da LGT e 199.º, n.º 6, do CPPT.

²⁶⁹ Cf. art. 199.º, n.º 11, do CPPT.

²⁷⁰ Cf. art. 52.º, n.º 7, da LGT.

²⁷¹ Cf. art. 52.º, n.º 4, da LGT.

²⁷² Cf. art. 199.º, n.º 3, do CPPT.

cumprido o regime prestacional autorizado, devendo a administração tributária notificar o executado da data da sua caducidade, até 30 dias antes²⁷³. Se o executado não solicitar novo período de isenção ou a quando a administração tributária o indefira, é levantada a suspensão do processo²⁷⁴.

Por outro lado, de acordo com o previsto no n.º 1, do art. 170.º, do CPPT, quando a garantia possa ser dispensada nos termos previstos na lei, deve o executado requerer a dispensa ao órgão da execução fiscal no prazo de 15 dias a contar da apresentação de meio de reacção previsto no artigo anterior. Porém, sempre que o fundamento da dispensa da garantia seja superveniente ao termo daquele prazo, deve a dispensa ser requerida no prazo de 30 dias após a sua ocorrência²⁷⁵. O pedido a dirigir ao órgão da execução fiscal deve ser fundamentado de facto e de direito e instruído com a prova documental necessária e será resolvido no prazo de 10 dias após a sua apresentação²⁷⁶. A competência para decidir o pedido de dispensa de garantia é do órgão da execução fiscal, excepto quando o valor da dívida exequenda for superior a 500 unidades de conta, caso em que essa competência é do órgão periférico regional, que pode proceder à sua delegação em funcionário qualificado.

Assim, há que distinguir esta isenção de garantia, referida no art. 52.º, da LGT, da dispensa de garantia, referida no art. 170.º, do CPPT, uma vez que, “enquanto a isenção se consubstancia numa não prestação de qualquer garantia, a dispensa pressupõe a existência de garantia, apenas permitindo que o executado seja desobrigado da sua prestação, por qualquer das formas enunciadas como idóneas, por força da equiparação que estabelece entre aquelas e a penhora, já efectuada ou efectuar em bens do executado”²⁷⁷.

Em relação ao local de prestação da garantia, o art. 183.º, n.º 1, do CPPT preceitua, que “se houver lugar a qualquer forma de garantia, esta será prestada junto do tribunal tributário competente ou do órgão da execução fiscal onde pender o processo respectivo, nos termos estabelecidos” no CPPT.

²⁷³ Cf. art. 52.º, n.º 5, da LGT.

²⁷⁴ Cf. art. 52.º, n.º 6, da LGT.

²⁷⁵ Cf. art. 170.º, n.º 2, do CPPT.

²⁷⁶ Cf. art. 170.º, n.ºs 3 e 4, do CPPT.

²⁷⁷ Com este entendimento, veja-se PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 205.

Já relativamente ao seu levantamento, a garantia poderá ser levantada oficiosamente ou a requerimento de quem a haja prestado, logo que no processo que a determinou tenha transitado em julgado decisão favorável ao garantido ou haja pagamento da dívida²⁷⁸. Este levantamento da garantia pode ser total ou parcial, consoante o conteúdo da decisão ou o pagamento efectuado, não sendo exigida prova de quitação com a Fazenda Pública²⁷⁹. Se o levantamento for requerido pelos sucessores de quem tenha prestado a caução, deverão estes provar essa qualidade e que se encontra pago ou assegurado o imposto devido pela transmissão da quantia ou valores a levantar²⁸⁰.

Finalmente, no que respeita à garantia em caso de prestação indevida, o art. 53.º, n.º 1, da LGT, prevê que “o devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a dívida garantida. Porém, este prazo de 3 anos de caducidade da garantia, não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo²⁸¹. A indemnização por prestação de garantia indevida, referida no n.º 1, do aludido art. 53.º da LGT, será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efectuou, tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente²⁸².

2.6. Providências cautelares

Na generalidade, “a utilização de providências cautelares, tem em vista a manutenção a título provisório, de uma situação jurídica que, existindo, ainda não se encontra definida,

²⁷⁸ Cf. art. 183.º, n.º 2, do CPPT.

²⁷⁹ Cf. art. 183.º, n.ºs 3 e 4, do CPPT.

²⁸⁰ Cf. art. 183.º, n.º 2, do CPPT.

²⁸¹ Cf. art. 53.º, n.º 2, do CPPT.

²⁸² Cf. art. 53.º, n.ºs 3 e 4, do CPPT.

categoricamente, no processo principal, no que podem ser entendidas como providências conservatórias”²⁸³.

Ora, a AT pode, nos termos da lei, tomar providências cautelares para garantia dos créditos tributários em caso de fundado receio de frustração da sua cobrança ou de destruição ou extravio de documentos ou outros elementos necessários ao apuramento da situação tributária dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários²⁸⁴. As providências cautelares consistem na apreensão de bens, direitos ou documentos ou na retenção, até à satisfação dos créditos tributários, de prestações tributárias a que o contribuinte tenha direito, devendo ser proporcionais ao dano a evitar e não causar dano de impossível ou difícil reparação²⁸⁵. Nos termos do art. 135.º, n.º 1, do CPPT, “são admitidas em processo judicial tributário as seguintes providências cautelares avulsas a favor da administração tributária: a) o arresto; b) o arrolamento.

O arresto é uma providência cautelar que consiste numa apreensão judicial de bens²⁸⁶, destinada a garantir a cobrança dos créditos tributários e do acrescido (juros e custas), uma vez que após a realização do arresto, os actos de disposição dos bens arrestados são ineficazes em relação ao requerente do arresto²⁸⁷, i. é a administração tributária, sem prejuízo das regras do registo²⁸⁸. O arresto poderá ser requerido antes de instaurada a execução fiscal, dentro do condicionalismo previsto no art. 136.º do CPPT, ou após a instauração da mesma, nos termos do art. 214.º do mesmo código. Quando requerido ao abrigo do art. 214.º do CPPT, a sua realização só se justificará, em regra, na fase preliminar do processo de execução fiscal no período que vai desde a instauração até ao termo do prazo de oposição, nos casos em que não deva efectuar-se a penhora logo no momento em que se procura efectuar a citação²⁸⁹ ²⁹⁰. Todavia, após o termo do prazo de oposição, poderá justificar-se, também, o decretamento de arresto, na pendência do prazo

²⁸³ Assim PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 205.

²⁸⁴ Cf. art. 51.º, n.º 1, da LGT.

²⁸⁵ Cf. art. 51.º, n.ºs 2 e 3, da LGT.

²⁸⁶ Cf. art. 391.º, n.º 2 do Código de Processo Civil (CPC), aprovado pela Lei n.º 41/2013, de 26-06.

²⁸⁷ Cf. art. 622.º, n.º 1, do CC.

²⁸⁸ Cf. art. 819.º, por remissão do art. 622.º, ambos do CC.

²⁸⁹ Conforme previsto no art.º 194.º, n.º 3, do CPPT.

²⁹⁰ Com efeito, quando não é efectuada no momento da citação do executado, a penhora, atento o estatuído no art. 215.º, do CPPT, só pode ser efectuada após o prazo da oposição, podendo surgir no decurso desse prazo uma situação em que seja necessário acautelar os direitos da administração tributária.

de oposição, relativamente a bens de responsáveis subsidiários, nos casos em que venha a ocorrer a reversão na sequência da constatação da insuficiência dos bens do devedor originário e dos responsáveis solidários²⁹¹. Assim, o arresto dos bens do responsável subsidiário pode ser decretado antes do despacho de reversão, devendo, neste caso, o pedido fazer a prova dos restantes pressupostos da reversão, para além da insuficiência de bens do devedor originário. Porém, sempre que seja possível à administração tributária efectuar a penhora por si própria, não deverá recorrer ao arresto, uma vez que não se pode considerar justificado o recurso a tribunal para decretar o arresto que não produz efeitos que não possam ser decretados com a penhora²⁹².

Por outro lado, o arresto depende da existência de justo receio de insolvência do executado ou de ocultação ou alienação de bens, devendo “haver um perigo logicamente fundamentado, uma probabilidade séria, de que venha a ocorrer uma situação de quem deve pagar a dívida (seja executado, responsável subsidiário, solidário ou sucessor) ficar com património insuficiente para pagamento dos créditos fiscais e acrescido ou de que venha a ocultar ou alienar bens²⁹³. Para afastar a possibilidade de arresto, basta que em apenas um dos patrimónios dos responsáveis, que seja suficiente para pagamento da dívida exequenda e acrescido, não se verifique o *supra* aludido perigo.

Por outro lado, o fundado receio de diminuição das garantias de cobrança dos créditos, previsto na alínea a) do n.º 1 do art. 136.º e n.º 1 do art. 214.º, ambos do CPPT, pode ser aferido, designadamente, pela acumulação de dívidas, diligências de alienação ou dissipação de património, recusa de colaboração ou sinais de oposição, sucessivo exercício de funções de gerência em empresas devedoras. Caso seja necessário, o arresto poderá, nos termos do art. 214.º, n.º 3 do CPPT, ser convertido, posteriormente, por despacho do órgão de execução fiscal, em penhora dos mesmos bens, com retroactividade, por força do art. 822.º, n.º 2, do CC, dos seus efeitos à data em que foi efectuado o arresto ou de registo deste.

²⁹¹ O art. 136.º, n.º 1, do CPPT prevê, expressamente, a possibilidade de serem arrestados bens de responsáveis subsidiários.

²⁹² Neste sentido veja-se Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e comentado, Vol. III, cit., anotação 2 ao art. 214.º, pág. 576.

²⁹³ In Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e comentado, Vol. III, cit., anotação 5 ao art. 214.º, pág. 577 e 578.

Nos termos do art. 214.º, n.º 4, do CPPT, para efeitos de arresto ou penhora dos bens do contribuinte, pode ser requerida às instituições bancárias informação acerca do número das suas contas e respectivos saldos.

Quanto ao arrolamento, este pode ser requerido pelo representante da Fazenda Pública, havendo fundado receio de extravio ou de dissipação de bens ou de documentos conexos com obrigações tributárias²⁹⁴. O processo de arrolamento é da competência do tribunal tributário de 1ª instância da área da residência, sede ou estabelecimento estável do contribuinte²⁹⁵. Quanto ao seu regime, segue o CPC, em tudo o que não for especialmente previsto no CPPT²⁹⁶.

Acresce que, tratando-se de procedimentos cautelares, é-lhes aplicável, por força do disposto no n.º 4 do art. 7.º, Regulamento das Custas Processuais (RCP)²⁹⁷, a taxa de justiça estatuída tabela II anexa ao mesmo diploma. De acordo com tal tabela, a taxa de justiça normal para procedimentos cautelares de valor igual ou superior a 300.000,01€²⁹⁸ é de 8 UC, podendo em procedimentos cautelares de especial complexidade ser de 9 a 20 UC. Pelo que, atendendo a que o valor actual da UC é de 102,00€, o valor da taxa de justiça normal a pagar num eventual arresto no âmbito desta execução fiscal é de 816,00€, podendo ser 918,00€ a 2.040,00€, caso o juiz do mesmo venha a considerar que o mesmo reveste especial complexidade. Porém, por via do previsto no art. 15.º, n.º 1, al. a), do RCP, o representante da Fazenda Pública está dispensado do pagamento prévio da taxa de justiça, só sendo a mesma devida à final.

2.7. Penhora

Para a “teoria geral do processo, a penhora consiste num acto de apropriação de bens do património do executado por parte do tribunal”, porém, “dada a configuração

²⁹⁴ Cf. art. 140.º, do CPPT.

²⁹⁵ Cf. art. 141.º, do CPPT.

²⁹⁶ Cf. art. 142.º, do CPPT.

²⁹⁷ Aprovado pelo DL n.º 34/2008, de 26-02, e alterado por: Declaração de Rectificação n.º 22/2008, de 24-08; Lei n.º 43/2008, de 27-08; DL n.º 181/2008, de 28-08; Lei n.º 64-A/2008, de 31-12; Lei n.º 3-B/2010, de 28-04; DL n.º 52/2011, de 13-04; Lei n.º 7/2012, de 13-09; Declaração de Rectificação n.º 16/2012, de 26-03; Lei n.º 66-B/2012, de 31-12; e DL n.º 126/2013, de 30-08.

²⁹⁸ Que seria o caso de um eventual arresto no âmbito desta execução fiscal, uma vez que o valor da quantia exequenda do processo e apensados ascende a 458.651,04€.

administrativo-jurisdicional da execução fiscal”²⁹⁹, nesta é a AT que, na qualidade de exequente, “procede à apreensão dos bens do executado, retirando-os da disponibilidade deste, evitando desse modo a sua dissipação, com vista a poder assegurar o pagamento da dívida”³⁰⁰. Com efeito, o n.º 1, do art. 215.º, do CPPT, estabelece que “findo o prazo posterior à citação sem ter sido efectuado o pagamento, procede-se à penhora”, que, “como reflexo da evolução dos tempos e da cada vez maior disponibilidade de meios tecnológicos”³⁰¹, pode, agora³⁰², por força do n.º 2 do mesmo artigo, “ser efectuada por via electrónica”.

Regra geral, a penhora deve ser efectuada logo que termine o prazo de 30 dias subsequente à citação concedido ao executado para pagar a dívida, deduzir oposição³⁰³ ou requerer a dação em pagamento³⁰⁴, sem que o mesmo proceda ao seu pagamento³⁰⁵ ou suspenda a execução fiscal³⁰⁶. Todavia, na situação prevista no n.ºs 1 e 3, do art. 194.º, do CPPT, em que a execução tem valor superior a 250 UC, e tentando-se proceder à citação pessoal do executado, este não é encontrado, mas são encontrados bens penhoráveis, “a penhora pode ter lugar logo no momento em que se procura efectuar a citação”³⁰⁷. Outrossim, “se a citação for efectuada por via postal ou por transmissão electrónica de dados, conforme previsto no artigo 191.º, e o postal não vier devolvido ou, sendo devolvido, não indicar a nova morada do executado e ainda em caso de não acesso à caixa postal electrónica, procede-se à penhora”³⁰⁸, nos termos previstos no n.º 1, do art. 193.º, do CPPT. Porém, “se o executado não tiver ainda sido citado pessoalmente, nomeadamente pelo valor do processo impor inicialmente outro tipo de citação menos garantístico, após a

²⁹⁹ Neste sentido, *vide* ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, cit., p. 263.

³⁰⁰ *Vide* PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 222.

³⁰¹ Cf. PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 222.

³⁰² Após as alterações introduzidas pela Lei n.º 67-A/2007, de 31-12, a este artigo. Para maiores esclarecimentos sobre estas alterações vejam-se: SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e Comentado*, Vol. III, cit., anotação 3 ao art. 215.º, p. 582, e PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 222.

³⁰³ Cf. art. 203.º, n.º 1, do CPPT.

³⁰⁴ Cf. art. 201.º, n.º 1, do CPPT.

³⁰⁵ Cf. art. 215.º, n.º 1, do CPPT.

³⁰⁶ Nos termos do art. 169.º, do CPPT.

³⁰⁷ Com idêntica posição veja-se SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e Comentado*, Vol. III, cit., anotação 3 ao art. 215.º, p. 582.

³⁰⁸ Assim, veja-se PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 222.

penhora”, o órgão de execução fiscal “está obrigado não só a notificar o executado da penhora mas, também, a citá-lo pessoalmente, informando-o que, se não efectuar o pagamento ou não deduzir oposição no prazo de 30 dias será designado dia para a venda ou será aplicado o montante penhorado na execução. A venda, contudo, não poderá ter lugar antes de decorridos 30 dias sobre o termo do prazo da oposição à execução”³⁰⁹. Deste modo, prevê-se “a possibilidade de a penhora proceder a citação pessoal do executado”. Não obstante tal “regime poder parecer estranho, nomeadamente por serem apreendidos bens a quem não há ainda a certeza que tem conhecimento do processo para se defender, na verdade, em sede das execuções comuns são também várias as situações em que a penhora precede a citação, sendo ‘quase’ a regra”³¹⁰.

Acresce que, atento o disposto no n.º 3, do art. 218.º, do CPPT³¹¹, “a diligência de penhora deverá, também, acontecer se, os bens encontrados já tiverem sido apreendidos, por qualquer outro tribunal, porque esse facto, não impede a efectivação da penhora, pelo órgão de execução fiscal, nem tal implica, a sustação ou apensação da execução”³¹². Como defendem Carlos Valentim e Paulo Cardoso, “a não obrigatoriedade da sustação da execução tem como consequência que pode decorrer no âmbito de um processo judicial civil (se a sua penhora for a primeira) a venda de um determinado bem e, simultaneamente, a venda decorrer, também, no âmbito de um processo de execução fiscal, ou mesmo em várias execuções fiscais simultaneamente, o que em nada abona para a segurança jurídica dos adquirentes”³¹³. Contudo, “a razão de ser para esta norma prende-se com o interesse público no prosseguimento da execução e na cobrança dos valores em dívida”³¹⁴.

³⁰⁹ Neste sentido veja-se VALENTIM, Carlos e CARDOSO, Paulo, *Roteiro de Justiça Fiscal – Os poderes da Administração Tributária versus as garantias dos contribuintes*, cit., p. 328.

³¹⁰ Cf. VALENTIM, Carlos e CARDOSO, Paulo, *Roteiro de Justiça Fiscal – Os poderes da Administração Tributária versus as garantias dos contribuintes*, cit., p. 328.

³¹¹ A este propósito veja-se o Ac. do STA, de 09-04-2003 (Proc. 02929/02), disponível em www.dgsi.pt, segundo o qual:

“O artº 218º 3 do CPPT que estabelece que "podem ser penhorados pelo órgão da execução fiscal os bens apreendidos por qualquer tribunal, não sendo a execução, por esse motivo, sustada nem apensada" não viola o princípio da proporcionalidade emergente dos arts. 13º e 18º da CRP.”

³¹² Vide PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 223.

³¹³ In VALENTIM, Carlos e CARDOSO, Paulo, *Roteiro de Justiça Fiscal – Os poderes da Administração Tributária versus as garantias dos contribuintes*, cit., p. 328.

³¹⁴ Neste sentido vide VALENTIM, Carlos e CARDOSO, Paulo, *Roteiro de Justiça Fiscal – Os poderes da Administração Tributária versus as garantias dos contribuintes*, cit., p. 330.

Tenha-se, também, em conta que, atendendo ao estatuído no n.º 3, do art. 215.º, “se, no ato da penhora, o executado ou alguém em seu nome declarar que os bens a penhorar pertencem a terceiros, deve o funcionário exigir-lhes a declaração do título por que os bens se acham em poder do executado e a respectiva prova, efectuando-se a penhora em caso de dúvida³¹⁵”.

Não menos importante é a questão da penhora dos bens comuns do casal, sendo que, de acordo com o estatuído no art. 220.º do CPPT, “na execução para cobrança de coima fiscal ou com fundamento em responsabilidade tributária exclusiva de um dos cônjuges, podem ser imediatamente penhorados bens comuns, devendo, neste caso, citar-se outro cônjuge para requerer a separação judicial de bens, prosseguindo a execução sobre os bens penhorados se a separação não for requerida no prazo de 30 dias ou se se suspender a instância por inércia ou negligência do requerente em promover os seus termos processuais”. Derrogando a regra, prevista no n.º 1, do art 740.º, do CPC (2013), de que “para satisfazer as dívidas do executado a penhora deveria cingir-se, prioritariamente, aos seus bens próprios e, caso estes se mostrassem insuficientes, prosseguiria pelos bens comuns”, prevê-se, no citado art. 220.º do CPPT, atendendo ao interesse do credor público, “a penhora imediata dos bens comuns, mesmo que a dívida respeita à responsabilidade exclusiva de um dos cônjuges³¹⁶. Todavia, “tal não significa que o cônjuge fique desprotegido perante a penhora³¹⁷, porquanto, na execução fiscal, “o cônjuge de executado terá o mesmo estatuto pessoal que tem no processo civil”, dispondo “de todos os direitos que a lei civil confere ao executado^{318 319}; direitos esses que “vão depender não só dos bens que foram penhorados mas também da sua responsabilidade pelo pagamento da dívida exequenda³²⁰. Aliás, “no âmbito do processo de execução fiscal, o regime

³¹⁵ Neste caso, “o terceiro que se sinta lesado pela penhora poderá fazer valer os seus direitos através de embargos de terceiro, em conformidade com o preceituado nos arts. 167.º e 237.º, do CPPT” (in SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e Comentado*, Vol. III, cit., anotação 5 ao art. 215.º, p. 584), ou reclamar do ato da penhora, nos termos do art.º 276.º do CPPT.

³¹⁶ Com idêntico entendimento veja-se VALENTIM, Carlos e CARDOSO, Paulo, *Roteiro de Justiça Fiscal – Os poderes da Administração Tributária versus as garantias dos contribuintes*, cit., p. 331.

³¹⁷ Vide, VALENTIM, Carlos e CARDOSO, Paulo, *Roteiro de Justiça Fiscal – Os poderes da Administração Tributária versus as garantias dos contribuintes*, cit., p. 331.

³¹⁸ Assim, veja-se PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 243.

³¹⁹ Cf. art 787.º do CPC (2013).

³²⁰ Cf. VALENTIM, Carlos e CARDOSO, Paulo, *Roteiro de Justiça Fiscal – Os poderes da Administração Tributária versus as garantias dos contribuintes*, cit., p. 331.

processual do cônjuge é mais apertado, havendo a obrigatoriedade de citação do cônjuge sempre que se penhorem bens imóveis ou bens móveis sujeitos a registo^{321 322}, independentemente de quem era o proprietário do bem. Deste modo, “independentemente, da dívida ser ou não comum, o cônjuge é sempre citado para a execução, assumindo a posição de um autêntico co-executado, podendo exercer todos os direitos processuais que são atribuídos ao próprio executado, como resulta do³²³ n.º 1, do art. 787.º, do CPC (2013). Relativamente “as dívidas dos cônjuges comerciantes no exercício do comércio, prevê o Código Civil que, a menos que vigore entre os cônjuges o regime da separação de bens, a dívida é da responsabilidade de ambos os cônjuges, a menos que o cônjuge não comerciante prove que esta não foi contraída em proveito comum do casal³²⁴. Não obstante, na opinião de Carlos Valentim e Paulo Cardoso, “são da responsabilidade de ambos os cônjuges: as dívidas que recaiam sobre bens comuns”, bem como “as dívidas de imposto sobre o rendimento (mesmo que os rendimentos não sejam comuns à luz do regime de casamento) sempre que o agregado for constituído por ambos os cônjuges”, mas já “são sempre dívidas próprias: as dívidas referentes à aplicação de sanção”, isto é, de “coimas, multas, etc., “por tal extensão de responsabilidade poder configurar a transmissão

³²¹ Assim, VALENTIM, Carlos e CARDOSO, Paulo, *Roteiro de Justiça Fiscal – Os poderes da Administração Tributária versus as garantias dos contribuintes*, cit., p. 331.

³²² Cf. art. 239.º, n.º 1, do CPPT. Sobre esta questão veja-se o Ac. do STA, de 29-11-2006 (Proc. 0174/06), disponível em www.dgsi.pt, segundo o qual:

“I – Efectuada a penhora, a falta de citação do cônjuge do executado constituirá nulidade insanável de conhecimento oficioso a todo o tempo.

II – Pelo que o meio processual mais adequado para o cônjuge indevidamente não citado defender os seus direitos processuais será a arguição da correspondente nulidade, para, na sequência da citação obrigatória, exercer todos os poderes que a lei lhe confere.

III – Por isso, no processo de execução fiscal, em todos os casos em que tem de ser efectuada a citação referida no art. 239.º, n.º 1 (isto é, sempre que forem penhorados bens imóveis ou móveis sujeitos a registo), a regra do n.º 2 do art. 97.º da L.G.T., impõe a conclusão de que não será permitido ao cônjuge a dedução de embargos de terceiro, mesmo enquanto não tiver sido citado, devendo a defesa dos seus direitos ser efectuada através da arguição da nulidade por falta de citação, com a consequente possibilidade de exercício de todos os direitos processuais, em que se inclui a oposição à penhora, nos termos dos arts. 276.º e 278.º deste Código.

IV – Assim, é de ordenar a convalidação da petição de embargos de terceiro em requerimento de incidente de arguição da nulidade por falta da citação, a juntar ao processo de execução, nos termos do disposto nos arts. 97.º, n.º 3 da LGT e 98.º, n.º 4 do CPPT, para aí ser apreciada pelo chefe da respectiva repartição.”

³²³ Neste sentido, vide PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 243.

³²⁴ Neste sentido vide VALENTIM, Carlos e CARDOSO, Paulo, *Roteiro de Justiça Fiscal – Os poderes da Administração Tributária versus as garantias dos contribuintes*, cit., p. 331

de penas; as dívidas revertidas na qualidade de responsável subsidiário; as dívidas que resultem de responsabilidade civil extracontratual”³²⁵.

Cumpra, também, referir que, por via do estabelecido no n.º 1, do art. 216.º “se o executado for alguma autarquia local ou outra entidade de direito público, empresa pública, associação pública, pessoa colectiva de utilidade pública administrativa ou instituição de solidariedade social, remeter-se-á aos respectivos órgãos de representação ou gestão certidão da importância em dívida e acrescido, a fim de promoverem o seu pagamento ou a inclusão da verba necessária no primeiro orçamento, desde que não tenha sido efectuado o pagamento nem deduzida oposição no prazo posterior à citação”, sendo que, por força do n.º 2, do mesmo artigo, a ineficácia de tais diligências “não impede a penhora em bens dela susceptíveis”.

Por outro lado, de acordo com o disposto no n.º 4, do art. 215.º, do CPPT, “o direito de nomear bens à penhora considera-se sempre devolvido ao exequente”, sendo que “o órgão da execução fiscal poderá admiti-la, nos termos da lei, nos bens indicados pelo executado, desde que daí não resulte prejuízo”. Como tal, não obstante existirem “regras mais ou menos rígidas no que respeita à ordem dos bens a penhorar, o executado tem o direito de nomear à penhora bens que pretenda que respondam pela dívida, desde que da penhora desses bens não resulte prejuízo para a execução, considerando-se sempre devolvido ao exequente o direito de escolha”³²⁶. Assim, além da regra da prioridade a observar na penhora de bens, prevista no art. 219.º, do CPPT, existem, também, limitações, quantitativas e qualitativas, “absolutas e relativas à penhora de certos bens”³²⁷, que não podem ser prejudicadas pela vontade do executado ou do órgão de execução fiscal”³²⁸.

Ora, a penhora tem, desde logo, limites quantitativos uma vez que, por força do disposto art. 217.º, do CPPT, “a penhora é feita nos bens previsivelmente suficientes para o pagamento da dívida exequenda e do acrescido, mas, quando o produto dos bens penhorados for insuficiente para pagamento da execução, esta prossegue em outros bens”.

³²⁵ In *Roteiro de Justiça Fiscal – Os poderes da Administração Tributária versus as garantias dos contribuintes*, cit., p. 333.

³²⁶ Cf. VALENTIM, Carlos e CARDOSO, Paulo, *Roteiro de Justiça Fiscal – Os poderes da Administração Tributária versus as garantias dos contribuintes*, cit., p. 328.

³²⁷ Cf. arts. 736.º a 739.º, do CPC (2003).

³²⁸ Com idêntico entendimento veja-se SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e Comentado*, Vol. III, cit., anotação 4-a) ao art. 215.º, p. 583.

Havendo, assim, “a possibilidade de penhoras subsequentes caso o produto da venda se mostre insuficiente, toma mais acuidade a observação do princípio da proporcionalidade”³²⁹. Deste modo, “a penhora deve limitar-se ao necessário para assegurar o pagamento da dívida exequenda e acrescido (...), podendo ser apresentada reclamação, nos termos dos arts. 276.º e 278.º, n.º 3, alínea a), do CPPT, no caso de ser excessiva a extensão com que foi realizada a penhora”³³⁰. Limitação esta que está em consonância com o princípio da proporcionalidade, que por força do estatuído no art. 5.º, n.º 2, do CPA³³¹, deve ser observado pela AT na globalidade da sua actuação³³². “Corolário do mesmo princípio é que a penhora só se deve efectuar se for necessária e, por isso, não deve ser efectuada se o contribuinte tiver requerido a prestação de garantia e ainda não estiver terminado, sem que tal prestação seja efectuada, o incidente respectivo”³³³.

Já do ponto de vista qualitativo, “podem ser penhorados bens imóveis, bens móveis ou juntamente bens móveis e imóveis”, sem esquecer “neste particular ponto que podem ser penhorados pelo órgão de execução fiscal os bens apreendidos por qualquer tribunal, não sendo a execução, por esse motivo, sustada nem apensada”^{334 335}. Efectivamente, atento o previsto no n.º 1, do art. 735.º, do CPC (2013), “estão sujeitos à execução todos os bens do devedor susceptíveis de penhora que, nos termos da lei substantiva, respondem

³²⁹ Assim, VALENTIM, Carlos e CARDOSO, Paulo, *Roteiro de Justiça Fiscal – Os poderes da Administração Tributária versus as garantias dos contribuintes*, cit., p. 328.

³³⁰ Vide SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e Comentado*, Vol. III, cit., anotação 4-b) ao art. 215.º, p. 583.

³³¹ Segundo o qual “as decisões da Administração que colidam com direitos subjectivos ou interesses legalmente protegidos dos particulares só podem afectar essas posições em termos adequados e proporcionais aos objectivos a realizar”.

³³² Com semelhante entendimento veja-se SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e Comentado*, Vol. III, cit., anotação 4-b) ao art. 215.º, p. 583.

³³³ Cf. SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e Comentado*, Vol. III, cit., anotação 4-b) ao art. 215.º, p. 583.

³³⁴ Neste sentido, vide ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, cit., p. 263.

³³⁵ A este propósito veja-se o Ac. do STA, de 06-10-2005 (Proc. 0417/05), disponível em www.dgsi.pt, segundo o qual:

“I – Nos termos do n. 3 do art. 218º do CPPT podem ser penhorados pelo órgão de execução fiscal os bens apreendidos por qualquer tribunal, não sendo a execução, por esse motivo, sustada nem apensada.

II – Assim, o facto de um bem imóvel estar penhorado em processo executivo comum movido pelo credor hipotecário, não impede este (agora reclamante), que goza de hipoteca sobre o mesmo bem, entretanto penhorado em processo de execução fiscal, de reclamar o seu crédito neste último processo.

III – Na verdade, o processo executivo fiscal prossegue a sua tramitação com inteira independência.”

pela dívida exequenda”, regra esta que confirma o disposto no art. 601.º do CC, segundo o qual “pelo cumprimento da obrigação respondem todos os bens do devedor susceptíveis de penhora, sem prejuízo dos regimes especialmente estabelecidos em consequência da separação de patrimónios”³³⁶. Porém, quanto “aos bens pertencentes ao executado, para além das limitações genéricas à penhorabilidade de bens, previstas nos arts. 736.º a 739.º, do CPC (2013), “apenas podem ser penhorados bens que, nos termos da lei civil, devam responder pela dívida”³³⁷. Desde logo, por força do estatuído no art. 736.º do CPC (2013), “são absolutamente impenhoráveis, além dos bens isentos de penhora por disposição especial: a) as coisas ou direitos inalienáveis; b) os bens do domínio público do Estado e das restantes pessoas colectivas públicas; c) os objectos cuja apreensão seja ofensiva dos bons costumes ou careça de justificação económica, pelo seu diminuto valor venal; d) os objectos especialmente destinados ao exercício de culto público; e) os túmulos; f) os instrumentos e os objectos indispensáveis aos deficientes e ao tratamento de doentes. E existem, também, os bens relativamente impenhoráveis plasmados no art. 737.º do CPC (2013), cujo n.º 1 prevê que “estão isentos de penhora, salvo tratando-se de execução para pagamento de dívida com garantia real, os bens do Estado e das restantes pessoas colectivas públicas, de entidades concessionárias de obras ou serviços públicos ou de pessoas colectivas de utilidade pública, que se encontrem especialmente afectados à realização de fins de utilidade pública. Já o n.º 2, do mesmo normativo estabelece que “estão também isentos de penhora os instrumentos de trabalhos e os objectos indispensáveis ao exercício da actividade ou formação profissional do executado, salvo se: a) o executado os indicar para penhora; b) a execução se destinar ao pagamento do preço da sua aquisição ou do custo da sua reparação; c) forem penhorados como elementos corpóreos de um estabelecimento comercial”, sendo que, de acordo com o seu n.º 3, “estão ainda isentos de penhora os bens imprescindíveis a qualquer economia doméstica que se encontrem na casa de habitação efectiva do executado, salvo quando se trate de execução destinada ao pagamento do preço da respectiva aquisição ou do custo da sua reparação”. A estes acrescem os bens parcialmente penhoráveis previstos no art. 738.º do CPC (2013),

³³⁶ Também, com este entendimento veja-se SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e Comentado*, Vol. III, *cit.*, anotação 6 ao art. 215.º, p. 584.

³³⁷ Vide SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e Comentado*, Vol. III, *cit.*, anotação 6 ao art. 215.º, p. 584.

cujo n.º 1 estatui que “são impenhoráveis dois terços da parte líquida 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”, sendo que, atento o seu n.º 2, “para efeitos de apuramento da parte líquida” de tais prestações, “apenas são considerados os descontos legalmente obrigatórios”. Impenhorabilidade esta que, por força do n.º 3, do mesmo preceito legal, “tem 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, o montante equivalente a um salário mínimo nacional”³³⁸. Porém, de acordo com o n.º 4, do aludido art. 738.º, do CPC (2013), tais limites mínimos de impenhorabilidade não se aplicam “quando o crédito exequendo for de alimentos, caso em que é impenhorável a quantia equivalente à totalidade da pensão social do regime não contributivo”. Acresce que, nos termos do n.º 5, da mesma norma, “na penhora de dinheiro ou de saldo bancário, é impenhorável o valor global correspondente ao salário mínimo nacional ou, tratando-se de obrigação de alimentos, o previsto no número anterior”, Todavia, todas estas impenhorabilidades parciais, dos n.ºs 1 a 5, não são cumuláveis, por força do previsto no n.º 7, do *supra* citado art. 738.º do CPC (2013). Tenha-se, ainda, em conta que, de acordo com o seu n.º 6 deste preceito legal, “ponderados o montante e a natureza do crédito exequendo, bem como as necessidades do executado e do seu agregado familiar, pode o juiz, excepcionalmente e a requerimento do executado, reduzir, por período que considere razoável, a parte penhorável dos rendimentos e mesmo, por período não superior a um ano, isentá-los de penhora”. Finalmente, cumpre referir que, atendendo ao estatuído, no art 739.º do CPC (2013), são, ainda, “impenhoráveis a quantia em dinheiro ou o depósito bancário resultantes da satisfação de crédito impenhorável, nos mesmos termos em que o era o crédito originariamente existente”³³⁹. Se, porém, forem “penhorados bens do executado que não deviam ser abrangidos pela penhora ele poderá reclamar do acto nos termos dos arts. 276.º, 277.º, e 278.º, n.º 3, al. a), do CPPT”³⁴⁰.

³³⁸ Que, actualmente, tem o valor de € 485,00.

³³⁹ Cumpre referir que existem, ainda, bens impenhoráveis contantes de diversa legislação avulsa e que se encontram melhor elencados em . VALENTIM, Carlos e CARDOSO, Paulo, *Roteiro de Justiça Fiscal – Os poderes da Administração Tributária versus as garantias dos contribuintes*, cit., p. 335-336.

³⁴⁰ Neste sentido, vide SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e Comentado*, Vol. III, cit., anotação 6 ao art. 215.º, p. 584.

Por outro lado, “sob o ponto de vista da sucessão temporal”³⁴¹, o art. 219.º do CPPT prevê vários critérios para a ordem da penhora, sendo que o primeiro, “semelhante ao que se passa no processo comum”³⁴², consta do n.º 4 de tal preceito normativo, segundo o qual “caso a dívida tenha garantia real onerando bens do devedor por estes começará a penhora que só prosseguirá noutros bens quando se reconheça a insuficiência dos primeiros para conseguir os fins da execução”³⁴³. Na falta de tais bens e caso se trate de dívida com privilégio, “a penhora começa pelos bens a que este respeitar, se ainda pertencerem ao executado e sem prejuízo do disposto no n.º 2 do artigo 157.º”, atendendo ao preceituado no n.º 2 do citado art. 219.º, do CPPT. Caso a dívida não tenha nem garantia real, nem privilégios, então deve-se seguir a regra geral de que “a penhora começa pelos bens cujo valor pecuniário seja de mais fácil realização e se mostre adequado ao montante do crédito do exequente”, constante do n.º 1, do *supra* referido art. 219.º do CPPT. “Os critérios são cumulativos”, pelo que “em princípio, os bens de mais fácil realização são aqueles em que não é necessário recorrer à figura da venda, por se traduzirem em valores que são depositados à ordem do processo como vencimentos, pensões, créditos ou saldos de contas bancárias”³⁴⁴. Contudo, “atendendo aos limites da impenhorabilidade ou ao valor dos bens, não faria sentido que apenas se penhorassem aqueles quando existe uma manifesta desproporção entre o seu valor e o valor da dívida, daí que, pela conjugação dos dois critérios, se admite a penhora de bens de mais difícil realização desde que o seu valor seja comparável à dívida”, existindo, “assim, uma certa margem de discricionariedade na ordem da penhora, ao conjugar o critério da facilidade da realização com a proporção entre o valor dos bens e o valor da dívida”³⁴⁵.

Ora, obedecendo a execução fiscal, a regras próprias, também a penhora reveste características particulares”, pelo que o CPPT prevê formalidades especiais a observar na

³⁴¹ Cf. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, cit., p. 264.

³⁴² Assim, veja-se SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e Comentado*, Vol. III, cit., anotação 6 ao art. 215.º, p. 584.

³⁴³ Como referem, Carlos Valentim e Paulo Cardoso (in, *Roteiro de Justiça Fiscal – Os poderes da Administração Tributária versus as garantias dos contribuintes*, cit., p. 328), “são garantias reais: o arresto, a hipoteca (legal, voluntária ou judicial), o penhor, os privilégios creditórios (mobiliários ou imobiliários, gerais ou especiais)”.

³⁴⁴ Neste sentido veja-se VALENTIM, Carlos e CARDOSO, Paulo, *Roteiro de Justiça Fiscal – Os poderes da Administração Tributária versus as garantias dos contribuintes*, cit., p. 329.

³⁴⁵ Cf. VALENTIM, Carlos e CARDOSO, Paulo, *Roteiro de Justiça Fiscal – Os poderes da Administração Tributária versus as garantias dos contribuintes*, cit., p. 329.

penhora de bens no âmbito do processo de execução fiscal, que deverão ser complementadas com as normas subsidiárias do CPC (2013) em tudo o que não esteja especificamente previsto, nomeadamente no que respeita aos seguintes bens:

- móveis (arts. 221.º do CPPT, e 764.º a 767.º do CPC);
- veículos automóveis de aluguer (arts. 222.º do CPPT);
- dinheiro ou valores depositados (arts. 223.º do CPPT, e 780.º e 788.º do CPC);
- créditos (art. 224.º do CPPT e 773.º do CPC);
- partes sociais ou de quotas em sociedades (arts. 225.º do CPPT e 781.º do CPC);
- títulos de crédito emitidos por entidades públicas (arts. 226.º do CPPT e 774.º do CPC);
- abonos ou vencimentos (arts. 227.º do CPPT e 779.º do CPC);
- rendimentos periódicos (arts. 228.º do CPPT e 779.º do CPC);
- rendimentos (arts. 229.º do CPPT);
- móveis sujeito a registo (arts. 230.º do CPPT e 768.º a 772.º do CPC);
- imóveis (arts. 231.º do CPPT e 755.º a 763.º do CPC);
- direito a bens indivisos (arts. 232.º do CPPT e 781.º do CPC);
- direitos (arts. 234.º do CPPT, e 778.º e 783.º do CPC)³⁴⁶.

Acresce, ainda, referir que, no entendimento de Carlos Paiva, “embora não se encontre expressamente prevista, a possibilidade de substituição dos bens inicialmente penhorados na execução fiscal”, nada parece obstar, “a que tal possa acontecer, afigurando-se “possível que, mesmo após a efectivação da penhora, nos termos legalmente estabelecidos, se ao executado é reconhecida a possibilidade de nomear bens à penhora³⁴⁷, haverá que equacionar a susceptibilidade desse mesmo executado suscitar a substituição dos bens penhorados. Ainda que a decisão sobre uma tal substituição, se encontre sempre condicionada à inexistência de prejuízo para o exequente”, já que “a penhora é na sua essência uma garantia dos créditos do Estado”³⁴⁸, podendo, enquanto tal, “ser reforçada ou reduzida”^{349 350}.

³⁴⁶ Com semelhante entendimento, veja-se PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 225.

³⁴⁷ Cf. art. 215.º, n.º 4, do CPPT.

³⁴⁸ Cf. art. 199.º, n.º 4, do CPPT.

³⁴⁹ Vide PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 241.

Relativamente ao levantamento da penhora, parece resultar, do preceituado no n.º 2, do art. 235.º, do CPPT, que enquanto o processo execução fiscal se mantiver, a penhora que no mesmo “tenha sido efectuada *não será levantada qualquer que seja o tempo por que se mantiver parada a execução, ainda que o motivo não seja imputável ao executado*”³⁵¹. Todavia obstante, existem determinadas circunstâncias que podem levar ao levantamento da penhora, como seja, a situação prevista no n.º 3, do *supra* aludido art. 235.º, do CPPT, segundo o qual “quando a execução tiver sido paga por terceiro subrogado e o processo, por motivo que lhe seja imputável, se encontre parado há mais de 6 meses, a penhora poderá ser levantada a requerimento do executado ou de qualquer credor”. E, como é óbvio, tem, também, de haver levantamento da penhora, quando a execução for extinta, seja por ter ocorrido o pagamento voluntário da dívida exequenda e acrescido, nos termos do art. 270.º do CPPT, seja por tal dívida tributária ter sido anulada nos termos do art. 271.º do CPPT. No entendimento de Jorge Lopes de Sousa, com o qual se concorda, “a penhora deverá também ser levantada se ocorrer a prescrição, que deverá ser officiosamente conhecida, nos termos do art. 175.º do CPPT”³⁵². Distinto destas situações é o caso de levantamento de penhora previsto no n.º 1, do art. 218.º, do CPPT, segundo o qual “no processo de recuperação da empresa e quando a medida for extensiva aos credores em idênticas circunstâncias da Fazenda Pública, o juiz poderá levantar a penhora, a requerimento do gestor judicial, fundamentado nos interesses da recuperação, com parecer favorável da comissão de credores, bem como no processo de falência”, já que, por força do n.º 2, do mesmo artigo, tal levantamento de penhora depende, “sempre que possível, (...) da sua substituição por garantia idónea”³⁵³.

Finalmente, há que referir que, atento o plasmado no n.º 1, do art. 236.º, do CPPT, “se ao executado não forem encontrados bens penhoráveis, o funcionário competente lavrará auto de diligência, perante duas testemunhas idóneas que ratifiquem o facto, devendo uma delas, sempre que possível, ser o presidente da junta de freguesia”. Auto de diligência esse que, de acordo com o previsto no n.º 2 do mesmo preceito legal, deverá ser

³⁵⁰ Cf. art. 199.º, n.ºs 5, 10 e 11, do CPPT.

³⁵¹ Neste sentido, veja-se PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 241.

³⁵² In *Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e Comentado*, Vol. III, cit., anotação 8 ao art. 235.º, p. 650.

³⁵³ Com semelhante entendimento, veja-se PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 241.

“assinado pelas testemunhas, se souberem e puderem fazê-lo, e pelo funcionário competente”. Sem prejuízo de, por força do n.º 3, do mesmo preceito legal, ser sempre, imprescindível, que o órgão da execução fiscal se assegure, “por todos os meios ao seu alcance, incluindo a consulta dos arquivos informáticos da administração tributária, de que o executado não possui bens penhoráveis”. “A verificação da inexistência de bens dará lugar à reversão contra os responsáveis subsidiários, se os houver, ou à declaração em falhas, em caso contrário, nos termos do art.º 272.º do CPPT”³⁵⁴.

2.8. Embargos de terceiro

Uma vez realizada a penhora de bens, “o meio de reacção próprio depende da posição processual do interessado”: se “este for o executado, o meio de reacção será o de reclamação dos actos do órgão de execução fiscal”, se já tiver ocorrido a citação pessoal, ou a oposição à execução se esta só se realizar com a penhora; mas se o interessado for “externo à execução, o meio próprio serão os embargos de terceiro”³⁵⁵. Efectivamente, de acordo com o preceituado no n.º 1, do art. 237.º, do CPPT, “quando o arresto, a penhora ou qualquer outro acto judicialmente ordenado de apreensão ou entrega de bens ofender a posse ou qualquer outro direito incompatível com a realização ou o âmbito da diligência, de que seja titular um terceiro, pode este fazê-lo valer por meio de embargos de terceiro”, que, por força do n.º 2, da mesma norma, devem ser “deduzidos junto do órgão da execução fiscal”. “O prazo para dedução de embargos de terceiro é de 30 dias contados desde o dia em que foi praticado o acto ofensivo da posse ou direito ou daquele em que o embargante teve conhecimento da ofensa, mas nunca depois de os respectivos bens terem sido vendidos”, nos termos do n.º 3, do mesmo normativo legal³⁵⁶. Acresce referir que, nos termos do art. 238.º do CPPT, “a decisão de mérito proferida nos embargos de terceiro

³⁵⁴ Neste sentido *vide* VALENTIM, Carlos e CARDOSO, Paulo, *Roteiro de Justiça Fiscal – Os poderes da Administração Tributária versus as garantias dos contribuintes*, cit., p. 351.

³⁵⁵ Com idêntico entendimento veja-se VALENTIM, Carlos e CARDOSO, Paulo, *Roteiro de Justiça Fiscal – Os poderes da Administração Tributária versus as garantias dos contribuintes*, cit., p. 351.

³⁵⁶ Os Acs. do TC n.ºs 468/01 (Proc. n.º 191/01) e 469/01 (Proc. n.º 192/01), de 24-10-2001, julgaram inconstitucional a norma do art. 237.º, n.º 3, do CPPT, “interpretada como determinando interpretada como determinando o início da contagem do prazo para dedução de embargos de terceiro da data de realização da penhora, arresto ou qualquer acto judicialmente ordenado de apreensão ou entrega de bens, mesmo nos casos em que o terceiro só toma conhecimento do acto ofensivo da posse ou direito subsequentemente à realização deste, mas antes da venda do bem”.

constitui caso julgado no processo de execução fiscal quanto à existência e titularidade dos direitos invocados por embargante e embargado”.

Acresce referir que se concorda com o entendimento de alguns tribunais para os quais, “o meio processual de oposição à penhora previsto no CPC não é aplicável por remissão ao contencioso tributário, sendo o meio próprio para a oposição a reclamação dos actos do órgão da execução fiscal prevista no art.º 276.º do CPPT”, pelo que, deste modo, o executado deverá, no prazo de 10 dias “opor-se ao acto lesivo mediante apresentação junto ao órgão de execução fiscal de reclamação dirigida ao” tribunal, “que deve ter subida imediata em caso de prejuízo irreparável”³⁵⁷. Para se saber o prazo e meio de reacção à penhora do cônjuge do executado é importante conhecer a sua posição processual resultante do dever da sua citação: “se for terceiro, deverá embargar, se for executado deverá opor-se à penhora por via da reclamação do acto”³⁵⁸.

2.9. Reclamação, verificação e graduação de créditos

Após “a penhora e ainda antes que possa ser efectuada a venda ou aplicado o seu produto no seu processo torna-se necessária a verificação de duas condicionantes: se a citação pessoal do executado já ocorreu e o prazo de oposição já precluiu e se são conhecidos credores com garantia real sobre os bens penhorados”. Caso sejam conhecidos tais credores, o órgão de execução fiscal “tem o dever de os citar pessoalmente, podendo, estes reclamar os seus créditos no prazo subsequente de 15 dias”³⁵⁹. Com efeito, o n.º 1, do art. 239.º, do CPPT, estabelece que “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 220º ou quando a penhora incida sobre bens imóveis ou bens móveis sujeitos a registo, sem o que a execução não prosseguirá”. Por sua vez, o n.º 1, do art. 240.º, do CPPT, estatui que “podem reclamar os seus créditos no prazo de 15 dias após a citação nos termos do artigo anterior os credores que gozem de garantia real

³⁵⁷ Com semelhante entendimento vide VALENTIM, Carlos e CARDOSO, Paulo, *Roteiro de Justiça Fiscal – Os poderes da Administração Tributária versus as garantias dos contribuintes*, cit., p. 352.

³⁵⁸ Cf. VALENTIM, Carlos e CARDOSO, Paulo, *Roteiro de Justiça Fiscal – Os poderes da Administração Tributária versus as garantias dos contribuintes*, cit., p. 352

³⁵⁹ Neste sentido veja-se VALENTIM, Carlos e CARDOSO, Paulo, *Roteiro de Justiça Fiscal – Os poderes da Administração Tributária versus as garantias dos contribuintes*, cit., p. 353.

sobre os bens penhorados”, não carecendo o crédito exequendo de ser reclamado, nos termos do n.º 2, do mesmo preceito legal.

Contudo, “não sendo conhecidos credores com garantia real, o órgão de execução fiscal não deverá proceder à convocação de credores desconhecidos”³⁶⁰, porquanto o n.º 3, do *supra* aludido art. 240.º, do CPPT, preceitua que “o órgão da execução fiscal só procede à convocação de credores quando dos autos conste a existência de qualquer direito real de garantia”. Porém, tal “não obsta a que o credor com garantia real reclame espontaneamente o seu crédito na execução, até à transmissão dos bens penhorados”, conforme dispõe o n.º 4, do mesmo art. 240.º, do CPPT. De acordo com Joaquim Freitas da Rocha, “constata-se aqui que o CPPT rejeitou a ideia de que todos os credores devem ser chamados, em posição paritária, ao processo de execução para reclamar os seus créditos. Pelo contrário: não apenas se constata que o exequente, por via da penhora efectuada, beneficia de uma *preferência* em relação aos demais, como também que apenas são chamados à execução determinados credores ‘especiais’, e não os credores comuns”³⁶¹.

Por força do plasmado no n.º 2, do já referido art. 239.º do CPPT, “os credores desconhecidos, bem como os sucessores dos credores preferentes, são citados por éditos de 10 dias”, devendo afixar-se “um só edital no órgão da execução fiscal onde correr a execução”, nos termos do art. 242.º, do CPPT.

Caso dos autos não conste a existência de qualquer direito real de garantia, “serão citados os chefes dos serviços periféricos locais da área do domicílio fiscal da pessoa a quem foram penhorados os bens e da situação dos imóveis ou do estabelecimento comercial ou industrial onde não corra o processo para, no prazo de 15 dias, apresentarem certidão das dívidas que devam ser reclamadas”, conforme previsto no n.º 1, do art. 241.º, do CPPT. Nos termos do n.º 2, do mesmo artigo, “se a certidão tiver de ser passada pelo serviço local ou periférico da administração tributária onde correr o processo, será junta a este, sem mais formalidades, no prazo de 10 dias a contar da penhora”, sendo que, por força do seu n.º 3 “às certidões e à citação a que se refere este artigo é aplicável o disposto nos n.ºs 2, 3 e 4 do artigo 80.º do presente Código”.

³⁶⁰ Assim, VALENTIM, Carlos e CARDOSO, Paulo, *Roteiro de Justiça Fiscal – Os poderes da Administração Tributária versus as garantias dos contribuintes*, cit., p. 353.

³⁶¹ *In Lições de Procedimento e Processo Tributário*, cit., p. 266.

Ora, “verificando-se a apresentação de reclamações de créditos³⁶² ³⁶³ e eventual junção das certidões”, referidas no art. 241.º do CPPT, o órgão de execução fiscal autuará as reclamações num único apenso ao processo de execução fiscal “para efeitos de verificação e graduação dos créditos, que hajam sido reclamados, para que estes possam ser liquidados, na conta do processo executivo, ou seja, possam ser pagos pelo produto da venda do bem penhorado”³⁶⁴. Apesar de, atento o estatuído no art. 244.º do CPPT, a venda só poder “ter lugar após o termo do prazo de reclamação de créditos”, “pode considerar-se que, o processo de reclamação, verificação e graduação de créditos, constitui um incidente do processo de execução fiscal que lhe deu causa, correndo autonomamente em relação a este”³⁶⁵, daí que, nos termos do n.º 1, do art. 245.º, do CPPT, “a verificação e graduação dos créditos tem efeito suspensivo quanto ao seu objecto, sem prejuízo do andamento da execução fiscal até à venda dos bens”³⁶⁶. Por força do disposto no art. 246.º do CPPT, nas reclamações de créditos observar-se-ão as disposições do novo CPC, nomeadamente o art. 788.º e ss do CPPT, mas com os meios de prova limitados à prova documental. Ora, “findo o prazo para a reclamação de créditos são notificadas todas as reclamações ao executado, aos credores reclamantes e ao cônjuge do executado caso se tenha oposto à execução ou à penhora e podem ser impugnadas quer pelo exequente quer pelo executado no prazo de 15

³⁶² No entendimento de Carlos Paiva (in *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 254), “a reclamação de crédito obedece a três requisitos essenciais: a) a tempestividade da petição; b) o credor estar munido de título executivo, e c) o credor gozar de garantia real sobre o bem penhorado”. A este propósito veja-se o Ac. do STA, de 25-01-2012 (Proc. 0868/11), disponível em www.dgsi.pt, segundo o qual:

“(…)

II - Na petição inicial de reclamação de créditos deve o requerente expor os factos em que se baseia a pretensão e as razões de direito que o fundamentam, devendo indicar, designadamente, a garantia de que goza o seu crédito e qual a fonte da obrigação do executado.

III - A falta de alegação necessária dos factos constitutivos do direito que o recorrente se arroga - garantia decorrente de duas hipotecas registadas - acarreta como consequência que não se possa reconhecer a existência do direito que os tem como pressuposto.”

³⁶³ Sobre os meios de apresentação, requisitos da petição de reclamação de créditos e regime de custas, veja-se SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e Comentado*, Vol. IV, 6ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2011, anotações 7 e 8 ao art. 240.º, p. 45-53.

³⁶⁴ Cf. PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 289.

³⁶⁵ Assim, veja-se PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 289.

³⁶⁶ Não obstante, como defendem Carlos Valentim e Paulo Cardoso (in *Roteiro de Justiça Fiscal – Os poderes da Administração Tributária versus as garantias dos contribuintes*, cit., p. 355), “é prática corrente” do órgão de execução fiscal “efectuar a convocação de credores em simultâneo com os anúncios da venda, o que é legalmente admissível desde que a data da venda seja posterior à do término do prazo de reclamação de créditos”.

dias”³⁶⁷. Quanto aos restantes credores, estes podem, “no mesmo prazo, a contar da respectiva notificação (...) impugnar os créditos garantidos por bens sobre os quais tenham invocado também qualquer direito real de garantia, podendo a impugnação ter por fundamento qualquer das causas” extintivas ou modificativas da obrigação ou impeditivas da sua existência³⁶⁸. Por sua vez, “qualquer credor que veja a sua reclamação de créditos impugnada pode responder, por exceção, nos 10 dias seguintes à notificação”³⁶⁹.

Após a verificação e confirmação dos créditos reclamados o órgão de execução fiscal procederá à respectiva graduação, fixando “a ordem pela qual o produto da venda será distribuído”, que “resultará da preferência de cada um dos créditos a graduar em face da antiguidade da garantia e da preferência de umas garantias em relação às outras”, “sendo certo que as custas sairão precípuas, isto é, serão sempre graduadas à cabeça e pela totalidade”³⁷⁰. Das várias garantias reais que podem garantir os créditos, tributários ou não, destacam-se: os privilégios creditórios, mobiliário ou imobiliário, gerais ou especiais; o penhor; a hipoteca; o direito de retenção; a penhora e a consignação de rendimentos³⁷¹. Acresce que “uma das garantias dos tributos é a existência de privilégios creditórios”, quer imobiliários, quer mobiliários³⁷². Ora, na opinião de Carlos Valentim e Paulo Cardoso “é virtualmente impossível criar um sistema que abranja todas as hipóteses de graduação e a respectiva sequência pelo elevado número de variáveis em jogo: tipo de privilégio, data da constituição do privilégio ou da garantia, registo, tipo de bens, etc.”³⁷³ Sem olvidar as divergências jurisprudenciais e interpretativas que dificulta qualquer tentativa de criar

³⁶⁷ Cf. VALENTIM, Carlos e CARDOSO, Paulo, *Roteiro de Justiça Fiscal – Os poderes da Administração Tributária versus as garantias dos contribuintes*, cit., p. 354.

³⁶⁸ Com idêntico entendimento, vide VALENTIM, Carlos e CARDOSO, Paulo, *Roteiro de Justiça Fiscal – Os poderes da Administração Tributária versus as garantias dos contribuintes*, cit., p. 354.

³⁶⁹ Neste sentido, veja-se VALENTIM, Carlos e CARDOSO, Paulo, *Roteiro de Justiça Fiscal – Os poderes da Administração Tributária versus as garantias dos contribuintes*, cit., p. 355.

³⁷⁰ Vide VALENTIM, Carlos e CARDOSO, Paulo, *Roteiro de Justiça Fiscal – Os poderes da Administração Tributária versus as garantias dos contribuintes*, cit., p. 355.

³⁷¹ Para maiores desenvolvimentos sobre as características destas garantias reais e os critérios de ordenação dos respectivos créditos, veja-se VALENTIM, Carlos e CARDOSO, Paulo, *Roteiro de Justiça Fiscal – Os poderes da Administração Tributária versus as garantias dos contribuintes*, cit., p. 355-365.

³⁷² Com tal entendimento veja-se VALENTIM, Carlos e CARDOSO, Paulo, *Roteiro de Justiça Fiscal – Os poderes da Administração Tributária versus as garantias dos contribuintes*, cit., p. 355.

³⁷³ In *Roteiro de Justiça Fiscal – Os poderes da Administração Tributária versus as garantias dos contribuintes*, cit., p. 363.

regras de ordenação de créditos. Não obstante, para tais autores é, porém, possível “tipificar algumas situações de genéricas de ocorrência mais frequente”³⁷⁴:

- Para os créditos com garantias reais ou privilégios sobre imóveis:
 - Entre direito de crédito garantido por retenção e direito de crédito garantido por hipoteca registada prevalece sempre o primeiro;
 - Entre crédito resultante de contrato de trabalho e privilégio especial prevalece o crédito laboral;
 - Entre um privilégio imobiliário geral e um privilégio imobiliário especial prevalece o especial;
 - Entre um privilégio especial e o resultante de consignação de rendimentos, hipoteca ou retenção prevalece o primeiro;
 - Entre os privilégios especiais prevalece o resultante de despesas de justiça;
 - Entre um privilégio imobiliário geral e direito de retenção ou hipoteca prevalecem os últimos³⁷⁵;
 - Entre privilégio constante de direito de retenção e consignação de rendimentos prevalece o que for constituído primeiro;
 - O privilégio imobiliário da Segurança Social é ordenado após os créditos fiscais.
- Para os créditos com garantias reais ou privilégios sobre móveis:
 - Entre créditos garantidos por privilégios mobiliários especiais e gerais prevalecem os especiais;

³⁷⁴ Regras de ordenação elencadas em VALENTIM, Carlos e CARDOSO, Paulo, *Roteiro de Justiça Fiscal – Os poderes da Administração Tributária versus as garantias dos contribuintes*, cit., p. 363-364.

³⁷⁵ Com este entendimento veja-se o Ac. do STA, de 18-01-2012 (Proc. 0925/11), disponível em www.dgsi.pt, segundo o qual:

“I - Os créditos garantidos por hipoteca sobre o bem imóvel penhorado devem ser graduados com precedência sobre os créditos da Fazenda provenientes de IRS que gozem de privilégio imobiliário geral, tendo em conta, relativamente a estes, que a norma constante do art. 111.º do CIRS (numeração do Decreto-Lei n.º 198/2001, de 2 de Julho, a que antes correspondia o art. 104.º), na interpretação segundo a qual o privilégio imobiliário geral nelas conferido à Fazenda Pública prevalece à hipoteca, nos termos do art. 751.º do CC, foi declarada inconstitucional, com força obrigatória geral, pelo Tribunal Constitucional (acórdão n.º 362/2002, de 17 de Setembro 2002).

II - As decisões do Tribunal Constitucional são obrigatórias para todas as entidades públicas e privadas, prevalecendo sobre as dos restantes tribunais e de quaisquer outras autoridades, tendo a declaração de inconstitucionalidade com força obrigatória geral os efeitos previstos no art. 282.º da CRP (arts. 2.º e 66.º da Lei n.º 28/82, de 15 de Novembro).”

- Entre crédito garantido por consignação de rendimentos e hipoteca prefere o que primeiro for constituído;
- Entre um crédito garantido por privilégio mobiliário especial e direito de crédito garantido por consignação de rendimentos prevalece o mais antigo;
- Entre um direito de crédito garantido por privilégio mobiliário geral e direito de crédito garantido por penhor ou direito de retenção prevalecem os últimos;
- Entre crédito garantido por hipoteca e crédito garantido por privilégio mobiliário geral prevalece o crédito hipotecário;
- Entre privilégios imobiliários gerais, preferem os relativos a impostos aos direitos de crédito e, dentro dos impostos, os estatais aos que constituem receitas dos municípios;
- Os créditos da Segurança Social com privilégio mobiliário geral são graduados após os créditos fiscais e antes dos direitos de crédito.

Tais regras justificaram as seguintes sequências de ordenação³⁷⁶ de créditos com garantias reais ou privilégios sobre:

- Imóveis: custas (despesas de justiça); crédito laboral; privilégio imobiliário especial; direito de retenção; crédito hipotecário; privilégio imobiliário geral do Estado; privilégio imobiliário dos créditos tributários das autarquias locais; privilégio imobiliário das contribuições da Segurança Social; penhora.
- Móveis: custas (despesas de justiça); direito de retenção; o mais antigo entre privilégio mobiliário especial, consignação de rendimentos e hipoteca; crédito laboral; privilégio mobiliário geral de impostos; privilégio mobiliário geral de contribuições para a Segurança Social; privilégio mobiliário geral resultante de créditos; penhora.

Depois de “realizada a ordenação dos créditos reclamados é efectuada a respectiva liquidação, isto é, aplica-se ao produto da venda ou da penhora a decisão de ordenação apurando-se em concreto, quanto irá ser imputado ao processo e quanto será efectivamente

³⁷⁶ Sequências de ordenação defendidas por Carlos Valentim e Paulo Cardoso, in *Roteiro de Justiça Fiscal – Os poderes da Administração Tributária versus as garantias dos contribuintes*, cit., p. 363-364.

pago a cada um dos credores”³⁷⁷. Atento o estatuído no n.º 2, do art. 245.º, do CPPT, a decisão de graduação deve ser notificada a todos os credores que reclamaram créditos que, por força do estatuído no n.º 3, do mesmo artigo, podem “reclamar da verificação e graduação de créditos nos termos e prazos previstos” nos arts 276.º e ss do CPPT. Por força do disposto no n.º 4, do mesmo art. 245.º, do CPPT, tal reclamação³⁷⁸ tem efeitos suspensivos, devendo proceder-se “à sua remessa imediata ao tribunal tributário de 1.ª instância acompanhado de cópia autenticada do processo principal”. Por sua vez, o n.º 1, do art. 247.º, do CPPT, estabelece que “os processos que tiverem subido ao tribunal tributário de 1.ª instância, em virtude de reclamação da decisão do órgão de execução fiscal, para decisão da verificação e graduação de créditos, são devolvidos ao órgão da execução fiscal após o trânsito em julgado da decisão”, prevendo, o seu n.º 2 que sempre que “o tribunal tributário de 1ª instância não poder efectuar a liquidação por não dispor dos elementos necessários, solicitá-los-á ao órgão da execução fiscal para que lhes forneça no prazo que fixar”.

2.10. Venda

Depois de “apreendidos os bens do executado, através da penhora, impõe-se à” AT “a necessidade de proceder à sua venda, porquanto será através da afectação do produto da venda à execução, que poderá ser extinto o processo executivo”, nos termos do art. 261.º do CPPT, resultando óbvio, que apenas podem ser vendidos os “bens penhorados que sejam susceptíveis de ser alienados, o que, por exemplo, não será o caso se, a penhora tiver incidido sobre meios monetários, ou valores pecuniários como créditos ou outros

³⁷⁷ Neste sentido veja-se VALENTIM, Carlos e CARDOSO, Paulo, *Roteiro de Justiça Fiscal – Os poderes da Administração Tributária versus as garantias dos contribuintes*, cit., p. 355.

³⁷⁸ Acerca da reclamação da decisão de verificação e graduação de créditos veja-se o Ac. do STA, de 12-01-2012 (Proc. 0686/11), disponível em www.dgsi.pt, segundo o qual:

“I - Após as alterações introduzida no CPPT pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, os Tribunais Tributários continuam a ter competência para conhecer da matéria relativa à verificação e graduação de créditos, tendo ocorrido apenas uma alteração da via ou forma processual adequada ao seu conhecimento, que deixou de ser o processo judicial de verificação e graduação de créditos, para ser o processo judicial de reclamação da decisão proferida pelo órgão da execução sobre a matéria, passando, assim, esta reclamação a constituir a forma processual de exercer a tutela jurisdicional no que toca à verificação e graduação de créditos.

(...)”

rendimentos”³⁷⁹. É ao órgão de execução fiscal que compete “designar o dia e hora, para a realização da venda, lavrando despacho no processo onde, para além da data, conste, nomeadamente, a modalidade da venda, o valor dos bens, determine a publicitação e a notificação das entidades que legalmente o devam ser, tal como a data e hora até à qual podem ser apresentadas as propostas”³⁸⁰. Por força do disposto no art. 244.º do CPPT, a venda só se pode realizar após o termo do prazo de reclamação de créditos e depois de decorridos 30 dias sobre o termo do prazo de oposição à execução, conforme prevê o já referido art. 193.º, n.º 4, do CPPT.

No que respeita à sua modalidade, a venda é, atento o preceituado no n.º 1, do art. 248.º, do CPPT, “feita preferencialmente por meio de leilão electrónico ou, na sua impossibilidade, de propostas em carta fechada, nos termos dos números seguintes, salvo quando o Código disponha de forma contrária”³⁸¹. Por força do plasmado no.º 2, do *supra* citado art. 248.º, do CPPT, a venda é realizada por leilão electrónico, cujos procedimentos e especificações são, nos termos do n.º 6, do mesmo preceito legal, definidos por portaria do Ministro das Finanças³⁸², deverá decorrer “durante 15 dias, sendo o valor base o correspondente a 70 % do determinado nos termos do artigo 250.º”. Porém, o n.º 3, do aludido 248.º, do CPPT, estabelece que “inexistindo propostas nos termos do número anterior, a venda passa imediatamente para a modalidade de proposta em carta fechada, que decorre durante 15 a 20 dias, baixando o valor base referido no número anterior para 50 % do determinado nos termos do artigo 250.º”, dispondo o seu n.º 4 que “não sendo apresentadas propostas nos termos fixados nos números anteriores, é aberto de novo leilão electrónico, que decorre durante 15 dias, adjudicando-se o bem à proposta de valor mais elevado”.

Deste modo, “a modalidade regra que se encontra definida, para a realização das vendas executivas, e a do leilão electrónico” mas, “para além desta, está prevista a das

³⁷⁹ Neste sentido veja-se PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 257.

³⁸⁰ Assim, PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 257.

³⁸¹ No entendimento de Jorge Lopes de Sousa (in *Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e Comentado*, Vol. IV, cit., anotação a1) ao art. 248.º, p. 116), o CPPT dispõe de forma contrária nos casos previstos nos arts. 248.º, n.º 5, e 252.º, n.ºs 1 e 2, entre os quais “se inclui a possibilidade de o dirigente máximo do serviço optar por qualquer modalidade de venda, independentemente das circunstâncias”.

³⁸² Tais procedimentos e especificações foram definidos pela Portaria n.º 219/2011, de 01-06.

propostas em carta fechada”³⁸³, modalidade de venda judicial de bens penhorados que “corresponde à também utilizada em processo civil”³⁸⁴. Todavia, de acordo com o previsto no n.º 5, do *supra* aludido art. 248.º, o dirigente máximo do órgão de execução fiscal pode, excepcionalmente, determinar a venda em outra modalidade prevista” no CPC³⁸⁵. Contudo, o n.º 1, do art 252.º, do CPPT, veio restringir a possibilidade de utilização da venda por outra das modalidades previstas no CPC aos seguintes casos: quando a modalidade de venda for a de propostas em carta fechada e no dia designado para a abertura de propostas se verificar a inexistência de proponentes ou a existência apenas de propostas de valor inferior ao valor base anunciado; quando os bens a vender forem valores mobiliários admitidos à cotação em bolsa, e quando for determinado pelo dirigente máximo do serviço. Aos quais acresce a possibilidade, prevista no n.º 2, do mesmo artigo, de recurso à modalidade de venda por negociação particular³⁸⁶, “quando haja fundada urgência na venda de bens, ou estes sejam de valor não superior” a 40 UC.

No que respeita à publicitação da venda, o art. 249.º do CPPT prevê, no seu n.º 1, que “determinada a venda, procede-se à respectiva publicitação, mediante divulgação através da Internet” que, por força do disposto no seu n.º 8, se faz “nos termos definidos em portaria do Ministro das Finanças”³⁸⁷. Isto, sem prejuízo de, atento o estatuído no n.º 2 do mesmo preceito legal, seja “por iniciativa do órgão da execução fiscal ou por sugestão dos interessados na venda”, poderem ser utilizados outros meios de divulgação, como sejam anúncios, editais, etc. Não obstante, de acordo com o estabelecido no n.º 5, do *supra* aludido art. 249.º, em todos os meios de publicitação da venda incluem-se, para que permita a sua fácil compreensão, as seguintes indicações:

- a) Designação do órgão por onde corre o processo;
- b) Nome ou firma dos executados;
- c) Identificação sumária dos bens;
- d) Local, prazo e horas em que os bens podem ser examinados;
- e) Valor base da venda;

³⁸³ Cf. arts. 816.º a 829.º do CPC (2013).

³⁸⁴ Com semelhante entendimento, vide PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 258.

³⁸⁵ Cf. arts. 811.º e ss do CPC (2013).

³⁸⁶ Cf. art. 833º do CPC (2013).

³⁸⁷ Tais termos encontram-se definidos pela Portaria n.º 352/2002, de 03-04.

f) Designação e endereço do órgão a quem devem ser entregues ou enviadas as propostas;

g) Data e hora limites para recepção das propostas;

h) Data, hora e local de abertura das propostas.

i) Qualquer condição prevista em lei especial para a aquisição, detenção ou comercialização dos bens”³⁸⁸.

Acresce que, atento o estabelecido no n.º 3, do aludido art. 252.º, do CPPT, “quando tenha lugar a venda por negociação particular, são publicitados na Internet, nos termos definidos em portaria do Ministro das Finanças, o nome ou firma do executado, o órgão por onde corre o processo, a identificação sumária dos bens, o local, prazo e horas em que estes podem ser examinados, o valor base da venda e o nome ou firma do negociador, bem como a residência ou sede deste”³⁸⁹.

Ademais, de acordo com o disposto no n.º 6, do art. 249.º, do CPPT, os bens objecto da venda “devem estar patentes no local indicado, pelo menos até ao dia e hora limites para recepção das propostas, sendo o depositário obrigado a mostrá-los a quem pretenda examiná-los, durante as horas fixadas nos meios de publicitação da venda”. Por outro lado, “os titulares do direito de preferência na alienação dos bens são notificados do dia e hora da entrega dos bens ao proponente, para poderem exercer o seu direito no acto da adjudicação”, conforme previsto no n.º 7, do art. 249.º, do CPPT.

Quanto ao valor base para venda, isto é, o valor “pelo qual os bens são colocados à venda”, este “não corresponde, obrigatoriamente, ao valor efectivo dos bens, em termos de mercado”, sendo que, na modalidade de venda por propostas em carta fechada, aquele valor corresponderá ao valor mínimo pelo qual serão aceites as propostas”³⁹⁰. É o art.

³⁸⁸ Carlos Valentim e Paulo Cardoso defendem (in *Roteiro de Justiça Fiscal – Os poderes da Administração Tributária versus as garantias dos contribuintes*, cit., p. 367) que “não se deve fazer, nos anúncios do jornal, uma enumeração exaustiva dos bens penhorados atendendo aos custos que tal acarreta. Podendo estes ser publicitados de forma genérica nesse anúncio, deverão, no entanto, ser discriminados no anúncio de internet e nos editais”.

³⁸⁹ O Ac. do TC n.º 166/2010 (Proc. n.º 1206/2007), de 24-10-2001, julgou inconstitucional por violação do disposto no artigo 2.º da CRP, a norma que resulta das disposições conjugadas da al. e) do n.º 1 do art. 2.º e n.º 3 do art. 252.º do CPPT e dos arts. 201.º, 904.º e al. c), do n.º 1 do art. 909.º do CPC, quando interpretada “no sentido de dispensar a audição dos credores providos com garantia real nas fases de venda ordenada pelos Serviços de Finanças e, fundamentalmente, quando é ordenada a venda por negociação particular e feita a adjudicação consequente”.

³⁹⁰ Neste sentido veja-se PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 262.

250.º, do CPPT, que estipula as regras para apuramento do valor base para venda que, nos termos do seu n.º 1, “é determinado da seguinte forma:

a) Os imóveis urbanos, inscritos ou omissos na matriz, pelo valor patrimonial tributário apurado nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI);

b) Os imóveis rústicos, pelo valor patrimonial actualizado com base em factores de correcção monetária, nos termos do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 27.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro;

c) Os móveis, pelo valor que lhes tenha sido atribuído no auto de penhora, salvo se outro for apurado pelo órgão da execução fiscal, podendo esse apuramento ser precedido de parecer técnico solicitado a perito com conhecimentos técnicos especializados”.

De acordo com o previsto no n.º 2, do mesmo art. 250.º, do CPPT, sempre os prédios urbanos não se encontrem avaliados nos termos do CIMI, o órgão da execução fiscal deve, promover a respectiva avaliação que, devendo estar “concluída no prazo máximo de 20 dias”, “será efectuada por verificação directa, sem necessidade dos documentos previstos” no art. 37.º do CIMI. Esta avaliação “produz efeitos imediatos em sede do IMI”, nos termos do estipulado no n.º 2, do *supra* aludido art. 250.º, do CPPT. Ademais, por força do plasmado no n.º 4, também, do art. 250.º, do CPPT, “o valor base a anunciar para venda é igual a 70 % do determinado nos termos do n.º 1”, do mesmo preceito legal, o que está em consonância com o disposto no art. 248.º, n.º 2, do CPPT. Contudo, se a venda por leilão electrónico não se realizar por inexistência de propostas”, a venda será efectuada através de propostas em carta fechada, baixando o valor base para a venda a ser “o correspondente a 50% daquele que se encontrar determinado nos termos do” aludido art. 250.º do CPPT³⁹¹. “Se mesmo assim a venda não se realizar, por não terem sido apresentadas propostas, é aberto novo leilão electrónico, só que este será sem valor base, sendo o bem adjudicado à proposta de maior valor mais elevado. Nas situações de venda por negociação particular, esta não se encontra condicionada em termos de definição de valor mínimo de venda, razão pela qual, em última instância, os bens poderão ser vendidos por qualquer valor”³⁹².

A venda através de leilão electrónico, que é agora a modalidade de venda de eleição, em detrimento das demais modalidades, encontra-se regulamentada pela Portaria n.º

³⁹¹ Cf. art. 248.º, n.º 3, do CPPT.

³⁹² Cf. PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 263.

219/2011, de 01-06, e “caracteriza-se por conferir não só uma maior transparência ao acto de venda, como também proporcionar uma maior valorização dos bens colocados à venda”³⁹³. Como se encontra estabelecido na aludida portaria, o leilão electrónico tem lugar através do portal das finanças, disponibilizado pela AT no endereço: www.portaldasfinancas.gov.pt, na opção ‘Venda electrónica de bens’, na funcionalidade ‘Leilão electrónico’, podendo efectuar licitações “os interessados que se encontrem registados como utilizadores do referido portal, considerando-se como tais aqueles que detenham uma senha ou palavra chave associado ao respectivo número de identificação fiscal v.g. número de contribuinte”^{394 395}. Quanto à duração do leilão electrónico ela será de 15 dias³⁹⁶, cabendo ao órgão de execução fiscal fixar “o dia e as horas de abertura e de encerramento do leilão electrónico”, para os efeitos estabelecidos nos n.ºs 2 e 4 do art. 248.º do CPPT.³⁹⁷ “As propostas para aquisição dos bens podem ser apresentadas até ao dia e hora designados”, as quais, “uma vez submetidas, não podem ser retiradas, salvo disposição legal em contrário”^{398 399}. Acresce que “só podem ser aceites as propostas de valor igual ou superior ao valor base da venda e, de entre estas, é escolhida a proposta de valor superior a qualquer das propostas anteriormente apresentadas para essa venda”, constando, para o efeito, em cada venda “a informação do valor base de venda e do valor da proposta mais elevada anteriormente apresentada”⁴⁰⁰. Por outro lado, “no dia e hora designados para o termo do leilão, o órgão de execução fiscal decide sobre a adjudicação dos bens”, sendo que “sempre que o leilão electrónico terminar em dia não útil ou depois das 17 horas de qualquer dia, o órgão da execução fiscal decide, em diligência a ocorrer às

³⁹³ Com semelhante entendimento veja-se PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 263-265.

³⁹⁴ Assim, vide PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 265-266.

³⁹⁵ Cf. art. 3.º da Portaria n.º 219/2011, de 01-06.

³⁹⁶ Cf. art. 248.º, n.ºs 2 e 4, do CPPT.

³⁹⁷ Cf. art. 4.º da Portaria n.º 219/2011, de 01-06.

³⁹⁸ Cf. art. 5.º, n.ºs 1 e 4, da Portaria n.º 219/2011, de 01-06.

³⁹⁹ Na opinião de Carlos Paiva (in *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 266), reside aqui “um dos problemas associados a este procedimento de venda, é que, ao não ser permitido retirar uma proposta efectuada, só no pressuposto de que não há erros dos proponentes é que a licitação não fica inquinada. Porquanto, basta que um proponente se engane, a sua proposta vai condicionar todo o desenvolvimento posterior, ou seja as propostas seguintes estarão formuladas a partir de uma base irreal, porque o respectivo proponente dificilmente irá assumir a final, mesmo considerando as cominações estabelecidas (ex. impossibilidade de apresentação de propostas durante dois anos, cf. art. 256.º/4 do CPPT)”.

⁴⁰⁰ Cf. art. 5.º, n.ºs 2 e 3, da Portaria n.º 219/2011, de 01-06.

10 horas do dia útil seguinte, sobre a adjudicação dos bens”⁴⁰¹. Ademais, “podem assistir ao acto de adjudicação o executado, os proponentes, os credores citados nos termos do artigo 239.º do CPPT e os titulares dos direitos de preferência ou remição”, sendo que “para o exercício de direitos ou deveres, o acto de adjudicação previsto no n.º 1 é equiparado ao acto de adjudicação dos bens na venda por proposta em carta fechada, a que se refere no artigo 253.º do CPPT”⁴⁰². Cumpre, ainda, referir que “o resultado do leilão electrónico é disponibilizado no portal das finanças a todos os proponentes, após autenticação, nos termos referidos nos n.ºs 3 e 4 do artigo 3.º”⁴⁰³. Isto sem olvidar que “à falta de pagamento do preço no prazo legal é aplicável o disposto” no art. 825.º do CPC (2013)⁴⁰⁴.

Relativamente à venda através de carta fechada, “é de salientar a sua subalternização face ao leilão electrónico”, surgindo “agora como uma modalidade de recurso, no caso da venda através do leilão electrónico não se concretizar e, se também através dela se frustrar a venda, dará lugar a novo leilão electrónico”^{405 406}. Nesta modalidade de venda, atento o plasmado no n.º 1, do art. 251.º, do CPPT, “a entrega de propostas far-se-á no local do órgão da execução fiscal onde vai ser efectuada a venda”, porém esta será apenas a entrega ‘física’ porquanto o n.º 2 do mesmo preceito legal prevê que “a proposta pode igualmente ser enviada por transmissão electrónica de dados, nos termos definidos em portaria do Ministro das Finanças”⁴⁰⁷. Caso sejam entregues em papel, as propostas “devem ser registadas informaticamente no acto da sua apresentação no serviço, se o forem presencialmente sendo regista das posteriormente caso sejam remetidas por via postal”. De modo a “evitar que a proposta seja conhecida indevidamente antes da sua abertura formal, o envelope contendo a proposta deve indicar qual a venda para que se dirige e o número do processo”. Por sua vez, “o registo informático da entrada da proposta gera um recibo de

⁴⁰¹ Cf. art. 6.º, n.ºs 1 e 4, da Portaria n.º 219/2011, de 01-06.

⁴⁰² Cf. art. 6.º, n.ºs 2 e 3, da Portaria n.º 219/2011, de 01-06.

⁴⁰³ Cf. art. 7.º da Portaria n.º 219/2011, de 01-06.

⁴⁰⁴ Cf. art. 8.º da Portaria n.º 219/2011, de 01-06, devidamente actualizado face à aprovação do novo CPC de 2013.

⁴⁰⁵ Neste sentido, veja-se PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 266.

⁴⁰⁶ Cf. art. 248.º do CPPT.

⁴⁰⁷ A possibilidade de apresentação de propostas via internet foi regulamentada pela Portaria n.º 203/2008, de 21-02.

entrega que deve ser entregue ao interessado”⁴⁰⁸. Por outro lado, o art. 253.º do CPPT estabelece na sua al. a) que “a abertura das propostas far-se-á no dia e hora designados, na presença do órgão da execução fiscal, podendo assistir à abertura os proponentes, os reclamantes citados nos termos do artigo 239º e quem puder exercer o direito de preferência ou remissão”, dispondo na sua al. b) que “se o preço mais elevado, com o limite mínimo previsto no nº 2 do artigo 250º, for oferecido por mais de um proponente, abre-se logo licitação entre eles, salvo se declararem que pretendem adquirir os bens em propriedade” e prevendo, ainda, na sua al. c), que estando presente só um dos proponentes do maior preço, pode esse cobrir a proposta dos outros e, se nenhum deles estiver presente ou nenhum quiser cobrir a proposta dos outros, procede-se a sorteio para determinar a proposta que deve prevalecer”.

Quanto à venda por negociação particular, à excepção da previsão da regra relativa ao modo de publicitação, no já citado art. 252.º, n.º 3, do CPPT, o legislador não concretizou, neste código, qualquer outra disposição específica, pelo que, a esta modalidade de venda, serão aplicáveis, com as devidas adaptações, as normas do CPPT “sobre a adjudicação na venda por propostas em carta fechada, e subsidiariamente as que regulam esta matéria, em sede de processo de execução comum”⁴⁰⁹, nomeadamente as formalidades previstas no art. 833.º do CPC (2013), devidamente adaptadas ao processo de execução fiscal⁴¹⁰.

No que respeita ao acto de adjudicação, este “insere-se no âmbito de um conjunto de procedimentos administrativos, acometidos ao órgão de execução fiscal, que compreende a análise das propostas de aquisição, através da verificação da condição dos proponentes e dos valores propostos, tendo em vista eleger, a melhor proposta cujo proponente será designado por adjudicatário”⁴¹¹. De todo o modo, “em qualquer das modalidades de venda e em regra, exceptuando as situações relativas a propostas inidóneas para o fim a que se dirigem, a adjudicação será feita ao proponente que oferece o preço mais elevado, sendo

⁴⁰⁸ Cf. VALENTIM, Carlos e CARDOSO, Paulo, *Roteiro de Justiça Fiscal – Os poderes da Administração Tributária versus as garantias dos contribuintes*, cit., p. 368.

⁴⁰⁹ Com semelhante entendimento, vide PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 275.

⁴¹⁰ Acerca dos aspectos particulares da venda por negociação particular, veja-se PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 271-273.

⁴¹¹ Assim, veja-se PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 273.

que este releva, inclusivamente, para efeitos de eventual exercício de direito de preferência ou de remissão”⁴¹². Todavia, por força do estatuído nas als. a) e b), do n.º 1, do art 256.º, do CPPT, “não podem ser adquirentes, por si, por interposta pessoa ou por entidade jurídica em que participem, os magistrados e os funcionários da administração tributária”, nem “entidades não residentes submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável ou aquelas cujos regimes jurídicos não permitam identificar os titulares efectivos do capital”. Ademais, de acordo com o estipulado nas als. c) e d) do mesmo preceito legal, “das vendas de bens móveis, efectuadas no mesmo dia e no mesmo processo, lavrar-se-á um único auto, mencionando-se o nome de cada adquirente, os objectos ou lotes vendidos e o preço”, sendo que “nas vendas de bens imóveis lavrar-se-á um auto por cada prédio”. Assim, “é o acto de adjudicação, de que há-de ser lavrado o competente ‘auto’, que vem concretizar o acto de venda, sendo o momento definidor da relação negocial, encetada com a apresentação das propostas e da base para a passagem do título de adjudicação, que servirá como título aquisitivo”⁴¹³.

Não obstante, “a adjudicação encontra-se condicionada ao pagamento do preço, porque, só a partir do momento, que este tenha sido depositado e que pode ser emitido o título ou outorgada a escritura, consoante estejamos perante uma venda, por propostas em carta fechada ou por negociação particular”⁴¹⁴. Daí que, pelo menos para a venda por proposta em carta fechada, se preveja, na al. e), do *supra* citado art. 256.º, do CPPT, que o funcionário competente passe “guia para o adquirente 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 legalmente”. Uma dessas sanções é cominação, para o não pagamento pelo adjudicatário do preço devido no prazo estipulado, prevista no n.º 4, do mesmo art. 256.º do CPPT, segundo o qual “sem prejuízo de outras disposições legais, o não pagamento do preço devido, no prazo determinado legalmente, impede o adjudicatário faltoso de apresentar qualquer proposta em qualquer venda em execução fiscal, durante um período de dois anos”. Também, o CPC (2013), prevê no n.º 1, do seu art. 827.º, 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, sendo-lhe passado título

⁴¹² Neste sentido, vide PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 273.

⁴¹³ Cf. PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 275.

⁴¹⁴ Assim, PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 275.

da transmissão, no qual se identificam os bens, se certifique o seu pagamento do preço e o cumprimento das obrigações fiscais e se declare a data em que os bens lhe foram adjudicados”. Acresce que, de acordo com o plasmado na al. h), do já referido n.º 1, do art. 256.º, do CPPT, “o adquirente, ainda que demonstre a sua qualidade de credor, nunca será dispensado do depósito do preço”, só não sendo assim, quando se trate do Estado, dos institutos públicos e das instituições de segurança social, que, por força do estatuído na al. i), do mesmo normativo, “não estão sujeitos à obrigação do depósito do preço, enquanto tal não for necessário para pagamento de credores mais graduados no processo de reclamação de créditos”. Todavia, a al. f), do n.º 1, do aludido art. 256.º, do CPPT, admite a possibilidade de, nas aquisições de valor superior a 500 vezes a UC (€51.000,00), “mediante requerimento fundamentado do adquirente, entregue no prazo máximo de cinco dias a contar da decisão de adjudicação”, poder “ser autorizado o depósito, no prazo referido na alínea anterior, de apenas parte do preço, não inferior a um terço, obrigando-se à entrega da parte restante no prazo máximo de oito meses”, sendo que, atento o estabelecido pela al. g) da mesma norma, uma vez “efectuado o depósito, juntar-se-á ao processo um duplicado da guia”.

Cumpre, ainda, “salientar o facto do acto de adjudicação, não se confundir com entrega dos bens adjudicados na venda em execução fiscal, uma coisa é o título de adjudicação, outra completamente diferente a entrega da coisa, para efeitos de exercício da posse, nomeadamente, nas situações em que os bens não se encontram detidos pela entidade adjudicante”⁴¹⁵. Daí que, na eventualidade de o detentor não entregar os bens adjudicados ao adquirente, o n.º 2, do já referido art. 256.º do CPPT, prevê que este possa “com base no título de transmissão, requerer ao órgão de execução fiscal, contra o detentor e no próprio processo, a entrega dos bens”, podendo aquele órgão, nos termos do n.º 3, “solicitar o auxílio das autoridades policiais para a entrega do bem adjudicado ao adquirente”.

É, também, importante referir que, de acordo com o plasmado no art. 255.º do CPPT, em caso de inexistência de propostas que satisfaçam o valor base do artigo 248.º, do CPPT,

⁴¹⁵ Vide PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 275-276.

o órgão da execução fiscal tem a possibilidade de pode adquirir os bens para a Fazenda Pública⁴¹⁶, desde que observe as seguintes condições⁴¹⁷:

- Até ao valor da dívida exequenda e do acrescido, salvo se o valor real dos bens for inferior ao total da dívida, caso em que o preço não deverá exceder dois terços desse valor;
- No caso de se tratar de prédio ou outro bem que esteja onerado com encargos mais privilegiados do que as dívidas ao Estado, o direito referido no presente artigo será exercido pelo dirigente máximo do serviço, quando o montante daqueles encargos for inferior a dois terços do valor real do prédio.

Uma vez efectuada a aquisição para a Fazenda Pública, o funcionário competente, quando for caso disso, promove o registo na conservatória, aplicando-se o disposto no n.º 4 do art. 195.^o⁴¹⁸, e envia todos os documentos ao imediato superior hierárquico, que comunica a aquisição à Direcção-Geral do Património⁴¹⁹.

Por outro lado, na venda em execução fiscal podem ser exercidos tanto direito de remição que, atento o art. 258.^o do CPPT, é reconhecido nos termos do CPC (2013), nomeadamente dos seus arts. 842.^o a 845.^o, como o direito de preferência, previsto no art. 823.^o do CPC (2003), devendo “os titulares do direito de preferência na alienação dos bens” ser “notificados do dia e hora da entrega dos bens ao proponente, para poderem exercer o seu direito no acto da adjudicação”⁴²⁰. Tratam-se de “dois tipos de direitos distintos até pela prevalência, do direito de remissão relativamente ao direito de preferência, embora, quando exercidos, importem um mesmo efeito, o de serem adjudicados os bens alienados, àqueles que exercem o direito, verificados os pressupostos e as condições legalmente estabelecidas”⁴²¹. Relativamente ao direito de remissão, o seu exercício “caracteriza-se por, ao respectivo titular, a lei atribuir a faculdade de se substituir àquele proponente, a quem seriam adjudicados os bens, fazendo seus, os bens nas mesmas

⁴¹⁶ No caso das execuções fiscais por tributos administrados pelas autarquias locais, deve considerar-se que a Fazenda Pública é a respectiva autarquia (cf. art. 7.^o do DL 433/99, de 26-10).

⁴¹⁷ Cf. art. 258.^o, als. a) e b), do CPPT.

⁴¹⁸ Ou seja, para efeito deste registo, os funcionários do órgão da execução fiscal gozam de prioridade de atendimento na conservatória em termos idênticos aos dos advogados ou solicitadores.

⁴¹⁹ Cf. art. 258.^o, als. c) e d), do CPPT.

⁴²⁰ Cf. art. 249.^o, n.º 7, do CPPT.

⁴²¹ Neste sentido veja-se PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 269.

e precisas condições, em que o proponente os ia adquirir”, assentando “em dois elementos fundamentais: a) a adjudicação ou venda de bens; b) a qualidade do titular do respectivo direito decorrente do casamento ou do parentesco, que se comporte nas designações de ‘descendentes ou ascendentes’”⁴²². Como tal, o direito de remissão “destina-se à protecção da família, através da preservação do património familiar”, pelo que sendo os seus titulares “familiares directos do executado, estes terão pela proximidade familiar directo da situação”, não estando “prevista qualquer notificação para o efeito”, pelos serviços da AT⁴²³. Já no que respeita “ao direito de preferência, este é geralmente entendido como a faculdade decorrente de disposição legal ou convenção, que é reconhecida a alguém de”⁴²⁴, com idênticas condições negociais (preço, prazo de pagamento, etc.), ter prioridade em relação a outrem, na aquisição de bens ou direitos que vão ser alienados. “No âmbito das vendas, em processo de execução fiscal, está em causa a preferência legal, adveniente da posição jurídica dos sujeitos a quem é reconhecida a preferência, como por exemplo aos: comproprietários (art. 1409.º CC), co-herdeiros (art. 2130.º CC); confinantes (art. 1380.º CC); superficiários (art. 1535.º CC); arrendatário (1091.º CC); senhorios (art. 112.º CC)”⁴²⁵
⁴²⁶.

Chama-se, também a atenção para o facto de que, atento o previsto no n.º 4, do art. 264.º do CPPT, “o pagamento de um valor mínimo de 20 % do valor da dívida instaurada suspende o procedimento de venda desse processo de execução fiscal, por um período de 15 dias”.

Quanto aos efeitos da efectivação da venda, salientam-se, sobretudo, “um no plano da própria execução onde tem lugar, que se prende com o valor arrecadado com a venda dos bens” e “o outro nos direitos sobre os bens vendidos”. O primeiro destes efeitos “é pois o reflexo da venda dos bens penhorados na execução, porquanto, o montante arrecadado

⁴²² Com idêntico entendimento veja-se PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 269.

⁴²³ Com semelhante entendimento veja-se VALENTIM, Carlos e CARDOSO, Paulo, *Roteiro de Justiça Fiscal – Os poderes da Administração Tributária versus as garantias dos contribuintes*, cit., p. 379.

⁴²⁴ Cf. PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 271.

⁴²⁵ Assim, PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 271.

⁴²⁶ Para uma enumeração mais exaustiva dos titulares de direito de preferência, veja-se VALENTIM, Carlos e CARDOSO, Paulo, *Roteiro de Justiça Fiscal – Os poderes da Administração Tributária versus as garantias dos contribuintes*, cit., p. 377-378.

irá permitir solver no todo (situação que permite extinguir a execução⁴²⁷), ou em parte⁴²⁸ a dívida exequenda⁴²⁹. Já “o outro dos efeitos associados à venda” que se verifica, não só na execução civil, como também, na execução fiscal, “prende-se com os direitos sobre os bens vendidos”, que se manifestam em três planos, atendendo ao estabelecido no art. 824.º do CC⁴³⁰:

“1. A venda em execução transfere para o adquirente os direitos do executado sobre a coisa vendida.

2. Os bens são transmitidos livres dos direitos de garantia que os onerarem, bem como dos demais direitos reais que não tenham registo anterior ao de qualquer arresto, penhora ou garantia, com excepção dos que, constituídos em data anterior, produzam efeitos em relação a terceiros independentemente de registo.

3. Os direitos de terceiro que caducarem nos termos do número anterior transferem-se para o produto da venda dos respectivos bens”.

Na prossecução do plasmado no transcrito n.º 2, com a venda executiva, o órgão da execução fiscal ordenará, oficiosamente, se não tiverem sido requeridos anteriormente pelo adquirente dos bens, não só o cancelamento dos registos dos direitos reais que caducam, como, também, o levantamento da penhora, conforme determinado pelo art. 260.º do CPPT⁴³¹.

Finalmente, chama-se a atenção para o facto de a anulação da venda só poder verificar-se nos termos, prazos, fundamentos e formalidades previstas no art. 257.º, do CPPT. Desde logo, por força do seu n.º 1, “a anulação da venda só poderá ser requerida dentro dos prazos seguintes:

a) De 90 dias, no caso de a anulação se fundar na existência de algum ónus real que não tenha sido tomado em consideração e não haja caducado ou em erro sobre o objecto transmitido ou sobre as qualidades por falta de conformidade com o que foi anunciado;

b) 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;

⁴²⁷ Cf. art. 261.º, n.º 1, do CPPT.

⁴²⁸ Cf. art. 262.º do CPPT.

⁴²⁹ Neste sentido, veja-se PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 276.

⁴³⁰ Vide PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 277.

⁴³¹ Com semelhante entendimento, veja-se PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 276.

c) De 15 dias, nos restantes casos previstos no” CPC.

Atendendo ao determinado no n.º 2, do *supra* citado art. 257.º, do CPPT, “o prazo contar-se-á da data da venda ou da que o requerente tome conhecimento do facto que servir de fundamento à anulação, competindo-lhe provar a data desse conhecimento, ou do trânsito em julgado da acção referida no n.º 3”. De acordo com este n.º 3, “se o motivo da anulação da venda couber nos fundamentos da oposição à execução, a anulação depende do reconhecimento do respectivo direito nos termos do presente Código, suspendendo-se o prazo referido na alínea c) do n.º 1 no período entre a acção e a decisão. Nos termos do n.º 4, do aludido art. 257.º do CPPT “o pedido de anulação da venda deve ser dirigido ao órgão periférico regional da administração tributária que, no prazo máximo de 45 dias, pode deferir ou indeferir o pedido, ouvidos todos os interessados na venda, no prazo previsto” no art. 60.º da LGT, sendo que, por força do n.º 5, da mesma norma, uma vez decorrido este prazo se este prazo “sem qualquer decisão expressa, o pedido de anulação da venda é considerado indeferido”. Mas, “havendo decisão expressa, deve esta ser notificada a todos os interessados no prazo de 10 dias, conforme previsto no n.º 6, também, do art. 257.º do CPPT. Ademais, o n.º 7, do mesmo normativo legal, preceitua que “da decisão, expressa ou tácita, sobre o pedido de anulação da venda cabe reclamação nos termos do artigo 276.º” do CPPT. Finalmente, atendendo ao plasmado no n.º 8 do *supra* referido art. 257.º do CPPT, “a anulação da venda não prejudica os direitos que possam assistir ao adquirente em virtude da aplicação das normas sobre enriquecimento sem causa”.

2.11. Extinção da execução

Atendendo ao estatuído no n.º 1, art. 176.º do CPPT, “o processo de execução fiscal extingue-se: a) por pagamento da quantia exequenda e do acrescido; b) por anulação da dívida ou do processo; por qualquer outra forma prevista na lei”. Porém, por força do n.º 2, do mesmo artigo, tratando-se de “execuções por coimas ou outras sanções pecuniárias o processo executivo extingue-se também: a) por morte do infractor; b) por amnistia da contra-ordenação; c) pela prescrição das coimas e sanções acessórias; d) pela anulação da decisão condenatória em processo de revisão. Já o n.º 3 do mesmo preceito legal determina que “o disposto na alínea a) do n.º 1”, ou seja, o pagamento de quantia exequenda e do

acrescido, “não prejudica o controlo jurisdicional da actividade do órgão de execução fiscal, nos termos legais, caso se mantenha a utilidade da apreciação da lide”.

Todavia, o CPPT refere outras situações que, apesar de não estarem expressamente previstas no art. 176.º, do CPPT são susceptíveis de por termo ao processo, extinguindo a execução fiscal. São elas as seguintes formas de extinção do processo:

- Por compensação (art. 89.º e 90.º CPPT);
- Por pagamento voluntário (art. 176.º e 264.º a 267.º CPPT);
- Por pagamento coercivo (art. 176.º e 259.º a 267.º CPPT);
- Por anulação da dívida ou do processo (art. 176.º e 270.º CPPT);
- Por provimento integral da oposição (arts. 203.º e ss);
- Por prescrição da dívida (art.º 175.º e 48.º LGT).

Assim, “uma das formas de extinção da execução é sem dúvida a que se opera pelo pagamento da dívida exequenda e de entre as várias modalidades, de que se pode revestir esse pagamento, o pagamento coercivo é aquele que, na sequência do desenvolvimento processual, se afigura como corolário lógico do próprio processo executivo”⁴³².

Ora, o art. 261.º do CPPT, prevê, no seu n.º 1, que “se, em virtude da penhora ou da venda, forem arrecadadas importâncias suficientes para solver a execução, e não houver lugar a verificação e graduação de créditos, será aquela declarada extinta depois de feitos os pagamentos”. Para o efeito, o órgão da execução fiscal proferirá despacho, que não será notificado, onde declarará se foram cumpridas as formalidades legais, designadamente as da conta e dos pagamentos, preceitua o n.º 2, do mesmo art. 261.º.

Mas para que se possa proceder ao pagamento coercivo há que proceder ao levantamento da quantia necessária para o efeito, nos termos do art. 259.º, do CPPT, cujo n.º 1, estatui que “se a penhora for de dinheiro, o levantamento da quantia necessária para o pagamento da dívida exequenda e do acrescido será feito por via de mandado passado a favor do órgão da execução fiscal”, prevendo o seu n.º 2 que “tratando-se de depósito obrigatório na instituição de crédito competente, solicitar-se-á a esta a passagem de precatório-cheque a favor do órgão da execução fiscal onde correr o processo”.

⁴³² Neste sentido, veja-se PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 281.

Há que ter, aqui, em conta que “a execução só poderá ser extinta por pagamento se forem arrecadas importâncias suficientes para a solver, porque se forem insuficientes”⁴³³, então, conforme previsto no art. 262.º, n.º 1, do CPPT, “(...) o processo continuará seus termos até integral execução dos bens do executado e responsáveis solidários ou subsidiários, sendo entretanto sustados os processos de execução fiscal pendentes com o mesmo objecto”

Com a declaração de extinção da execução, devem ser, também, ser ordenado o cancelamento dos registos, nos termos e para os efeitos previstos no art. 260.º, do CPPT.

Prescrição

Conforme refere Carlos Paiva, “a prescrição é um instituto jurídico, com base no qual, o exercício de direitos, se encontra delimitado no tempo, por um determinado prazo – o prazo de prescrição, sendo por força do decurso do prazo de prescrição, que pode extinguir-se o direito do Estado à cobrança de um imposto. Daí que, em matéria de impostos, a prescrição se consubstancie numa causa de extinção, da dívida tributária não cumprida”. Trata-se, assim, de “uma das garantias dos contribuintes, na perspectiva de que, o exercício do direito de cobrança das dívidas tributárias, não poderá ser exercido pela administração, em qualquer tempo, mas sim, dentro do prazo legal de prescrição”⁴³⁴.

Ora, porquanto o processo de execução fiscal das autarquias locais visa, desde logo, a cobrança coerciva de taxas e outros tributos destas entidades, há que aplicar aqui a norma específica do art. 15.º do RGTAL, cujo n.º 1, prevê que “as dívidas por taxas às autarquias locais prescrevem no prazo de oito anos a contar da data em que o facto tributário ocorreu”. Como tal, é de 8 anos o prazo de prescrição para as taxas e a maior parte dos outros tributos administrados pelas autarquias locais. Deste modo, como refere Suzana Tavares da Silva, “a execução deve ter lugar no prazo máximo de oito anos a contar da data em que o facto tributário ocorreu sob pena de prescrição”⁴³⁵.

Todavia, como já melhor supra explanado, no que se refere aos serviços de fornecimento de água, recolha e tratamento de águas residuais e gestão de resíduos sólidos

⁴³³ Cf. PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 281.

⁴³⁴ In PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 281.

⁴³⁵ In SILVA, Suzana Tavares da, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, cit., p. 154.

urbanos a lei específica a aplicar é a LSPE, cujo art. 10.º, n.º 1, estabelece que “o direito ao recebimento do preço do serviço prestado prescreve no prazo de seis meses após a sua prestação”. Como tal, é de 6 meses o prazo prescricional das dívidas às autarquias locais por fornecimento de água, recolha e tratamento de águas residuais e gestão de resíduos sólidos urbanos.

Porém, nada dizendo a LSPE quanto à sua forma interrupção e suspensão, há que aplicar o n.º 2, do art. 15.º do RGTAL, segundo o qual “a citação, a reclamação e a impugnação interrompem a prescrição”, estabelecendo o n.º 3, do mesmo preceito legal, que “a paragem dos processos de reclamação, impugnação e execução fiscal por prazo superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo faz cessar a interrupção da prescrição, somando-se, neste caso, o tempo que decorreu após aquele período ao que tiver decorrido até à data da autuação”. Assim, no âmbito das dívidas tributárias às autarquias locais, apenas a citação, a reclamação e impugnação interrompem o prazo de prescrição, determinando o reinício da sua contagem. Ou seja, é a citação no âmbito do processo fiscal, e não a sua instauração, que interrompe o decurso do prazo prescricional, quer este seja de 8 anos, quer de 6 meses. Todavia, se o processo de execução fiscal estiver parado mais de um ano por facto não imputável ao executado, a citação perde o seu efeito interruptivo, somando-se o tempo que decorreu após aquele período ao que tiver decorrido até à data da autuação.

Não obstante, há que ter em conta o preceituado nos arts. 48.º e 49.º da LGT, para aplicação subsidiária. De acordo, com o n.º 1, do art. 48.º, da LGT. As dívidas tributárias prescrevem, salvo o disposto em lei especial, no prazo de oito anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efectuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respectivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário”. Da aplicação subsidiária às dívidas de fornecimento de água, que são tributos de periodicidade mensal decorre que o seu prazo de prescrição (de 6 meses) começa a correr no dia seguinte ao mês a que diga respeito.

Acresce que, o n.º 2, do citado art. 48.º, da LGT, estipula que “as causas de suspensão ou interrupção da prescrição aproveitam igualmente ao devedor principal e aos responsáveis solidários ou subsidiários”, prevendo o seu n.º 3 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, for efectuada após o 5º ano posterior ao da liquidação”.

Por sua vez, o art. 49.º, n.º 1, da LGT dispõe que “a citação, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo interrompem a prescrição”. Interrupção essa que tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar⁴³⁶. Não obstante, o prazo de prescrição legal suspende-se em virtude de pagamento de prestações legalmente autorizadas, ou 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 dívida⁴³⁷. O prazo de prescrição legal suspende-se, ainda, desde a instauração de inquérito criminal até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença⁴³⁸.

Tenha-se aqui em conta que o decurso do prazo de prescrição só se encontra suspenso, nos mesmos termos que o processo de execução fiscal, ou seja, quando haja prestação, isenção ou dispensa de garantia nos termos previstos nos art. 52.º da LGT e 169.º e 199.º do CPPT.

Acresce referir que a prescrição é de conhecimento oficioso quer pelo juiz, quer pelo órgão de execução fiscal, nos termos do art. 175.º do CPPT, segundo o qual “a prescrição ou duplicação da colecta serão reconhecidas oficiosamente pelo juiz se o órgão da execução fiscal que anteriormente tenha intervindo o não tiver feito”.

2.12. Reclamação dos actos do órgão da execução fiscal

⁴³⁶ Cf. art. 49.º, n.º 3, da LGT.

⁴³⁷ Cf. art. 49.º, n.º 4, da LGT.

⁴³⁸ Cf. art. 49.º, n.º 5, da LGT.

O art. 276.º do CPPT⁴³⁹ determina que “as decisões proferidas pelo órgão da execução fiscal e outras autoridades da administração tributária que no processo afectem os direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiro são susceptíveis de reclamação⁴⁴⁰ para o tribunal tributário de 1ª instância”, ou seja para o TAF da área do órgão de execução fiscal. Por força do plasmado no art. 277.º do CPPT, a petição de reclamação⁴⁴¹, indicando, expressamente os fundamentos e conclusões, deve ser apresentada, no prazo de 10 dias após a notificação da decisão, junto do órgão da execução fiscal que, no prazo disciplinar de 10 dias, poderá revogar o acto reclamado ou decidir mantê-lo, salvo se o acto reclamado for proferido por entidade diversa daquele órgão, caso em que o prazo para revogação já será de 30 dias⁴⁴². Ora, “a manutenção do acto pela entidade reclamada não determina, forçosamente, a imediata remessa do processo a juízo”, uma vez que a regra, plasmada no n.º 1, do art. 278.º do CPPT, determina que “o tribunal só conhecerá das reclamações quando, depois de realizadas a penhora e a venda, o processo lhe for remetido a final”. Contudo, o n.º 3, do mesmo artigo, estabelece a excepção a tal regra, prevendo a subida imediata da reclamação quando esta se fundamente na existência de um ato lesivo de posições jurídicas processuais do executado, com invocação de factos de que deriva prejuízo irreparável, causado por qualquer das seguintes ilegalidades:

⁴³⁹ Sobre este artigo vejam-se: o Ac. do STA, de 25-01-2012 (Proc. 01188/11), disponível em segundo o qual “a reclamação prevista no art. 276º do CPPT se destina a obter a anulação dos actos praticados no processo de execução fiscal e não a extinção do próprio processo de execução fiscal”; e o Ac. do STA, de 31-01-2012 (Proc. 038/12), disponível em www.dgsi.pt, segundo o qual “de acordo com o artº 276º do CPPT, o objecto da reclamação ali previsto tem de ser uma decisão relativa ao próprio processo de execução e não a ilegalidade ou inexigibilidade da dívida exequenda”; ambos disponíveis em www.dgsi.pt.

⁴⁴⁰ Sobre a utilização, nesta norma, do termo “reclamação”, em detrimento do termo “recurso”, e respectivo significado, veja-se SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e Comentado*, Vol. IV, cit., anotação 2 ao art. 276.º, p. 267-268.

⁴⁴¹ Acerca da reclamação de decisão do órgão de execução fiscal veja-se o Ac. do STA, de 29-02-2012 (Proc. 088/11), disponível em www.dgsi.pt, segundo o qual:

“I - Tendo a executada requerido a suspensão da execução ao abrigo do disposto no artº 244º, nº 2 do CPPT, e tendo o respectivo despacho do OEF reconhecido que a mesma não tinha legitimidade para o pedido, uma vez que a suspensão não era estabelecida em seu benefício, prosseguindo a execução, o despacho encontra-se formalmente fundamentado.

II - Perante esta posição do OEF, não era exigível que este fundamentasse as razões para a não suspensão da execução fiscal (inverificação dos requisitos legais).

(...)”

⁴⁴² Os prazos do art. 277.º do CPPT são processuais, seguindo, por isso, o regime previsto no art. 138.º do CPC (2013).

- Inadmissibilidade da penhora dos bens concretamente apreendidos ou da extensão com que foi realizada;
- Imediata penhora dos bens que só subsidiariamente respondam pela dívida exequenda;
- Incidência sobre bens que, não respondendo, nos termos de 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;
- Indeferimento do pedido de declaração de prescrição da dívida exequenda.

Apesar de se estabelecerem critérios rigorosos para a subida imediata da reclamação a juízo, tal subida “dependerá sempre da vontade do reclamante que deverá”, se o pretender, solicitar a subida imediata, invocando os fundamentos que a justificam, competindo ao juiz decidir se a conhece naquele momento ou a final. Acresce que, “o pedido de subida imediata da reclamação não deve ser encarado de ânimo leve, como manobra dilatória, uma vez que”, atendendo ao estabelecido no n.º 6, do aludido art. 278.º, do CPPT, considera-se “haver má fé, para efeitos de tributação em sanção pecuniária por esse motivo, a apresentação do pedido de subida imediata sem qualquer fundamento razoável”. Ademais, quando o reclamante nada diga, relativamente ao momento da subida, competirá ao órgão da execução fiscal decidir quanto ao mesmo, sendo tal decisão “susceptível de, também, ser reclamada. Já “a decisão por parte do órgão de execução fiscal de subida imediata não acarreta problemas de maior”, uma vez que “se o juiz entender que não é o momento adequado para a conhecer limita-se a mandá-la baixar para que seja conhecida a final”. No caso de “o órgão da execução fiscal decidir remetê-la a final”, quando a mesma devesse ter subido de imediato por tal ter sido solicitado pelo reclamante, pode aquele órgão “incorrer em responsabilidade subsidiária”⁴⁴³.

De acordo com estatuído no n.º 4, do art. 278.º do CPPT, tendo a reclamação fundamento no prejuízo irreparável causado por qualquer das ilegalidades descritas e não seja revogado o acto reclamado pelo órgão da execução fiscal, este órgão fá-la-á subir, no

⁴⁴³ Com semelhante entendimento veja-se VALENTIM, Carlos e CARDOSO, Paulo, *Roteiro de Justiça Fiscal – Os poderes da Administração Tributária versus as garantias dos contribuintes*, cit., p. 386-387.

prazo de oito dias, por apenso⁴⁴⁴. Acresce, ainda, referir que, nos termos do n.º 5, do mesmo art. 278.º do CPPT, “a reclamação 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. Por sua vez, o n.º 2, do mesmo preceito legal, determina que “antes do conhecimento das reclamações, será notificado o representante da Fazenda Pública para responder, no prazo de 8 dias, ouvido o representante do Ministério Público, que se pronunciará no mesmo prazo”.

Finalmente, salienta-se, quanto aos recursos dos actos jurisdicionais, que das decisões dos tribunais tributários cabe recurso, no prazo de 10 dias, a interpor para o TCA, excepto quando a matéria for exclusivamente de direito, caso em que o recurso será para o STA, como prevê o n.º 1, do art. 280.º do CPPT.

2.13. Reversão da execução fiscal

Face à inexistência ou, pelo menos, insuficiência de bens de bens penhoráveis em nome do executado para pagamento da dívida em causa nos presentes autos de execução fiscal, há que apurar a possibilidade de se recorrer à responsabilidade subsidiária, que nos termos do n.º 1, do art. 23.º da LGT, se efectiva por reversão do processo de execução fiscal. Com efeito, por força do disposto no art. 22.º da LGT, a responsabilidade tributária pode abranger solidária ou subsidiariamente outras pessoas além dos sujeitos passivos originários, sendo que a responsabilidade tributária por dívidas de outrem é, salvo disposição em contrário, apenas subsidiária.

Na responsabilidade solidária a cobrança do imposto (voluntária ou coerciva) actua directa ou imediatamente sobre qualquer dos sujeitos passivos, o contribuinte directo ou o responsável, por força do disposto no n.º 1, do art.º 21.º da LGT, segundo o qual “salvo disposição em contrário, quando os pressupostos do facto tributário se verificarem em relação a mais de uma pessoa, todos são solidariamente responsáveis pelo cumprimento da dívida tributária”; é a chamada solidariedade passiva.

⁴⁴⁴ Conforme previsto na al. n), do n.º 1, do art.º 97.º do CPPT, segundo a qual “o recurso dos actos praticados na execução fiscal, no próprio processo ou, nos casos de subida imediata, por apenso”.

Já na responsabilidade subsidiária a cobrança do tributo só actua sobre o responsável de forma mediata e coerciva, por reversão em processo de execução fiscal. Ou seja, primeiro haverá que solicitar a cobrança da dívida sobre o devedor do imposto (contribuinte directo ou o substituto) e só após esgotados esses mecanismos será possível reverter, isto é, cobrar a dívida aos responsáveis, administradores e gerentes das sociedades comerciais e outros responsáveis.

Havendo responsabilidade tributária⁴⁴⁵ pelas dívidas de outrem, a regra é, pois, a responsabilidade subsidiária e conjunta, só havendo responsabilidade solidária nos casos em que a lei expressamente o determine^{446 447}.

Importa, sobretudo, a responsabilidade tributária subsidiária dos gerentes, ainda que somente de facto, que por força do previsto no art. 24.º, n.º 1, da LGT, são responsáveis subsidiários em relação às entidades onde exerçam funções, existindo, igualmente, solidariedade entre os vários gerentes. Efectivamente, embora as pessoas colectivas sejam figuras jurídicas dotadas de personalidade e capacidade jurídicas, as mesmas estão impedidas de agir por si mesmas, estando por isso dependentes de pessoas físicas que prosseguem os seus fins estatutários, desempenhando com zelo as funções que lhes são atribuídas personificando as vontades daquela, sendo que todos os actos que estas desempenham no interesse da pessoa colectiva que personificam, irão reflectir-se na esfera jurídica desta. Os administradores ou gerentes acarretam a responsabilidade de com zelo e diligência, desempenharem as suas funções sempre na prossecução do melhor destino societário, pelo que quando violarem culposamente os seus deveres, ser-lhes-ão assacadas responsabilidades, subsidiariamente ao contribuinte principal que será sempre a pessoa colectiva na qual desempenham de facto funções de gerência e administração. “Temos um património sujeito à direcção, administração ou gestão de certas pessoas, um património que pertence a uma pessoa colectiva. O cumprimento das obrigações tributárias dessa pessoa colectiva depende de decisões tomadas por pessoas singulares. A norma

⁴⁴⁵ No sentido de que “a responsabilidade tributária configura-se como uma “*garantia pessoal*” sob a forma de fiança legal”, veja-se Joaquim Freitas da Rocha, Lições de Procedimento e Processo Tributário, Coimbra Editora, 2004, pág. 246.

⁴⁴⁶ Cf. art. 513.º do CC.

⁴⁴⁷ Sobre obrigações conjuntas e solidárias, pode ver-se Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e comentado, Vol. III, 6.ª Edição, 2011, Áreas Editora, anotação 4 ao art. 160.º, págs. 110 e 111.

ultrapassando o princípio da responsabilidade limitada (e da separação do património) das pessoas colectivas, responsabiliza patrimonialmente as pessoas singulares em caso de incumprimento (...)»⁴⁴⁸.

Nestes casos, a responsabilidade subsidiária é a responsabilidade dos administradores, directores ou gerentes e outras pessoas que exerçam de forma efectiva funções de administração nas sociedades, cooperativas e empresas públicas, na diminuição do património do devedor originário, bem como no não pagamento dos tributos por parte do mesmo, tendo que recair culpa sobre eles por tais factos se verificarem. Acresce que, a responsabilidade subsidiária dos administradores ou gerentes de empresas ou sociedades de responsabilidade limitada transmite-se aos seus sucessores *mortis causa* nos termos gerais do direito, em concreto os artigos 2024.º, 2025.º e 2026.º, todos do CC⁴⁴⁹, sendo, porém, a responsabilidade destes limitada ao que tenham recebido do devedor originário^{450 451}.

Contudo, a responsabilidade subsidiária é sempre excepcional, e tem de estar sempre expressamente prevista na lei, sendo um dos seus requisitos a existência de uma relação de especial relevância entre o devedor originário e o responsável, que faça prever a responsabilidade deste último pelo incumprimento das obrigações fiscais por parte do primeiro, efectivando-se a mesma com o mecanismo de Reversão Fiscal, conforme preceitua o artigo 23.º, n.º 1 da LGT.

Ora, o instituto da reversão é um mecanismo exclusivo da execução fiscal que, encontrando-se definido em geral nos artigos 21.º e ss da LGT e 153.º e ss do CPPT, traduz-se numa modificação subjectiva da instância, pelo chamamento, a fim de ocupar a posição passiva na acção, de terceiros (os responsáveis subsidiários legalmente indicados por dívidas tributárias do devedor originário) que não são os devedores originários que figuram no título executivo⁴⁵². Contudo, este chamamento à execução dos responsáveis

⁴⁴⁸ J. L. Saldanha Sanches, Manual de Direito Fiscal, 3ª Edição, Coimbra Editora, 2007, pág. 270.

⁴⁴⁹ Cf. o acórdão do STA, de 29-03-1995, proferido no recurso n.º 18174, *in* www.dgsi.pt.

⁴⁵⁰ Cf. art. 2071.º do CC.

⁴⁵¹ No sentido de que a responsabilidade subsidiária do gerente transfere-se para os herdeiros do responsável conquanto limitada às forças da herança, veja-se o acórdão do STA, de 27-10-2004, proc. n.º 414/04, *in* www.dgsi.pt.

⁴⁵² Neste sentido vejam-se os acórdãos do Tribunal Central Administrativo do Sul (TCAS), de 15-09-2005, proc. n.º 05370, de 14-06-2011, proc. n.º 04504/11, e de 25-09-2012, proc. n.º 05370/12, *in* www.dgsi.pt.

subsidiários depende, desde logo, da verificação de qualquer das circunstâncias previstas no n.º 2 do art. 153.º, do CPPT, que são a inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores ou fundada insuficiência do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido⁴⁵³. Ademais, por força da supremacia das normas da LGT sobre as do CPPT⁴⁵⁴, as condições de reversão previstas neste art. 153.º, n.º 2, devem ser entendidas de acordo com o estatuído no n.º 2, do art. 23.º, da LGT, pelo que será requisito da reversão contra responsáveis subsidiárias não só a inexistência ou insuficiência de bens do devedor originário e seus sucessores, mas também a dos responsáveis solidários, como resulta deste último preceito⁴⁵⁵.

Por outro lado, o n.º 3 do art. 23.º da LGT veio dispensar a prévia excussão do património do devedor originário (e seus sucessores ou responsáveis solidários), como condição da decisão da reversão da execução contra os responsáveis subsidiários⁴⁵⁶, embora ela continue a ser condição do prosseguimento da execução, após a reversão se operar⁴⁵⁷. Efectivamente, quando prevê no art. 23.º, n.º 2, da LGT que “a reversão contra o responsável subsidiário depende da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão”, o legislador está a assumir que é permitido ao órgão de execução fiscal concluir pela fundada insuficiência dos bens penhoráveis⁴⁵⁸ e decidir-se pela reversão dos responsáveis subsidiários antes mesmo de executado todo o património do devedor originário⁴⁵⁹, pois só assim se compreende que se ressalve que a reversão não prejudica o benefício da excussão. Como tal, “à face da LGT, concluindo-se pela “fundada insuficiência” de bens penhoráveis

⁴⁵³ Neste sentido veja-se Diogo Leite Campos, Benjamim Sousa Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *Lei Geral Tributária – Anotada e comentada*, 4.ª Edição, 2012, Encontro da Escrita Editora, anotação 7 ao art. 23.º, pág. 224.

⁴⁵⁴ Cf. art. 1.º do CPPT e art. 51.º, n.º 1, al. c), da Lei n.º 87-B/98, de 31-12.

⁴⁵⁵ Neste sentido veja-se Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e comentado*, Vol. III, cit., anotação 4 ao art. 153.º, pág. 64.

⁴⁵⁶ Entendendo que “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 para a respectiva efectivação, importa o momento em que a citada reversão é decretada”, vejam-se os Ac. do TCAS, de 14-06-2011, proc. n.º 04504/11, e de 25-09-2012, proc. n.º 05370/12, cit.

⁴⁵⁷ Nesse sentido veja-se SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e Comentado*, Vol. III, cit., anotação 5 ao art. 153.º, p. 65.

⁴⁵⁸ Entendendo que “ocorre fundada insuficiência do património do devedor quando se verifique pelos elementos recolhidos que o seu valor é manifestamente insuficiente para o pagamento da dívida exequenda e acrescido”, veja-se o acórdão do STA, de 27-04-2005, proc. n.º 101/05, in www.dgsi.pt.

⁴⁵⁹ Neste sentido veja-se o acórdão do STA, de 13-04-2005, proc. n.º 100/05, in www.dgsi.pt.

do devedor originário, pode ser decidida a reversão, embora a possibilidade de cobrança da dívida através dos bens do responsável subsidiário esteja dependente da prévia excussão dos bens do devedor originário”⁴⁶⁰. Esta interpretação é corroborada pelo disposto no n.º 3 do mesmo artigo ao admitir que “no momento da reversão, não seja possível determinar a suficiência dos bens penhorados”, situação em que “o processo de execução fiscal fica suspenso desde o termo do prazo de oposição até à completa excussão do património do executado”. Neste caso, o processo de execução fiscal fica suspenso, já com a reversão efectuada, em relação ao revertido, pois, obviamente, quanto ao devedor originário o processo prossegue para concretizar a excussão de que depende o prosseguimento contra o revertido. Assim, da leitura conjunta dos artigos 23.º, n.ºs 2 e 3, da LGT e 153.º, n.º 2, do CPPT, resulta que a reversão da execução fiscal contra os responsáveis subsidiários pode ser decidida mesmo sem estar excutido o património do devedor originário, bastando que haja fundadas razões para concluir que os bens penhorados a estes são insuficientes para o pagamento da totalidade da dívida, não sendo necessário que esteja determinada com exactidão a medida dessa insuficiência, designadamente a parte da dívida cuja responsabilidade será definitivamente exigida ao responsável subsidiário.

Aos fundamentos *supra* referidos acrescem os pressupostos específicos da responsabilidade tributária subsidiária dos membros dos corpos sociais das pessoas colectivas constantes do art. 24.º da LGT, que é fundamental para efectivação do chamamento à execução fiscal do responsável subsidiário, determinando os momentos e circunstâncias determinantes para efeitos de identificação dos responsáveis subsidiários. Por força do n.º 1, deste artigo “os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si: a) pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da pessoa colectiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação; b) pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, quando não

⁴⁶⁰ In acórdão do STA, de 28-09-2006, proc. n.º 0488/2006, in www.dgsi.pt.

provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento”. Desta forma, poderão ser assacadas responsabilidades pela dívida tributária aos administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, a administração ou gestão do responsável originário⁴⁶¹.

Assim, para efectivar a responsabilidade subsidiária dos gerentes e administradores é imperativo o exercício efectivo do cargo durante o período da verificação do facto tributário ou ao tempo da respectiva cobrança. Não bastará neste caso a gerência nominal ou de direito, apesar de com esta se poder presumir⁴⁶² a gerência efectiva ou de facto⁴⁶³. No entanto, esta só se poderá provar com a prática de actos próprios de gerência, administração ou disposição de bens em nome e no interesse do devedor originário, cabendo à administração tributária a prova do exercício efectivo da gerência⁴⁶⁴. Desta forma, não bastará a gerência nominal para efectivação da reversão fiscal, já que terá sempre de ser acompanhada pelo exercício da gerência efectiva, podendo esta última não ser acompanhada pela primeira, cabendo sempre à administração tributária a prova de que o gerente de direito sob o qual reverteu a execução fiscal, exerceu de facto as funções de gerência⁴⁶⁵.

Para além da prova do exercício da gerência, compete, também, à administração tributária, quando se tratar de tal situação, fazer prova dos pressupostos de facto da al. a), do n.º 1, do art. 24.º da LGT, nomeadamente, que foi por culpa do revertido que o património da pessoa colectiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a satisfação da dívida tributária cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento tenha terminado depois deste⁴⁶⁶.n

⁴⁶¹ Entendendo que “a responsabilidade subsidiária dos gerentes das sociedades de responsabilidade limitada pelas dívidas da sociedade é fixada pela lei vigente à data do nascimento destas” veja-se o acórdão do STA, de 27-04-2005, proc. n.º 576/04, in www.dgsi.pt.

⁴⁶² Cf. artigos 349.º, 346.º e 351.º do CC. Trata-se de uma presunção simples, natural ou judicial, que se alicerça nas regras de experiência comum. Como se refere no acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte (TCAN), de 09-12-2004, proc. n.º 00028/04, in www.dgsi.pt, para a infirmar tal presunção bastará que se “produza contraprova, isto é, que prove factos destinados a tornar duvidosa a presumida gerência de facto, sendo que se o conseguir a questão terá de ser decidida contra a Fazenda Publica”.

⁴⁶³ Cf. art. 349.º do CC.

⁴⁶⁴ Cf. art. 342.º do CC.

⁴⁶⁵ Sobre a prova da gerência veja-se o acórdão do STA, de 08-11-2000, proferido no recurso n.º 18174, in www.dgsi.pt.

⁴⁶⁶ Neste sentido veja-se Diogo Leite Campos, Benjamim Sousa Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, Lei Geral Tributária – Anotada e comentada, cit., anotação 3.1 ao art. 24.º, pág. 236.

Efectivamente, a própria administração tributária esclareceu através do seu ofício circulado n.º 60.058, de 17-04-2008, que o ónus da prova, relativo à responsabilidade prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 24.º da LGT (da culpa pelo não pagamento), recai sobre a administração tributária. Assim, não se verificando qualquer presunção de culpa, caberá à administração tributária provar que o facto constitutivo da dívida tributária se verificou no período de exercício ou cargo daquele (suposto) devedor subsidiário, ou cujo prazo de pagamento tenha terminado depois daquele período, sendo que a esta prova acrescerá a prova da culpa daquele na insuficiência ou inexistência de património para cobrança da dívida tributária. À administração tributária caberá a prova da prática de factos ilícitos e culposos, fundamentando de forma adequada o despacho de reversão da execução fiscal.

Já quanto à alínea b) do referido art. 24.º da LGT, o mesmo ofício esclarece que o ónus da prova cabe ao responsável subsidiário, cabendo-lhe demonstrar que não lhe é imputável a falta de pagamento⁴⁶⁷. Neste caso, há uma presunção de culpa, difícil de ilidir, já que terá de fazer prova que apesar de diligente na sua gestão da empresa, os recursos da mesma não lhe permitiram concretizar tal pagamento⁴⁶⁸. A ilicitude da sua conduta será aferida pela violação de obrigações legais ou contratuais que se destinam à manutenção do património social de forma a assegurar a satisfação dos credores sociais, nomeadamente, da administração tributária. Esta presunção de culpa prevista na al. b), do n.º 1 fundamenta-se, desde logo, no dever de boa prática tributária que impende sobre os devedores originários, sendo que, tratando-se de pessoas colectivas, compete aos respectivos administradores ou gerentes promover pelo pagamento da dívida tributária⁴⁶⁹.

A reversão da execução contra o responsável subsidiário é decidida por despacho proferido pelo órgão da administração tributária que dirige a fase administrativa do processo de execução fiscal⁴⁷⁰.

⁴⁶⁷ Relativamente ao ónus da prova que recai sobre o gestor sobre o qual tenha sido revertida execução fiscal ao abrigo do disposto no art. 24.º, n.º 1, al. b), da LGT, veja-se o acórdão do STA, de 11-07-2012, proc. 0824/11, *in* www.dgsi.pt.

⁴⁶⁸ Sobre esta presunção legal vejam-se: Sérgio Vasques, A responsabilidade dos gestores na Lei Geral Tributária, *Fiscalidade – Revista de direito e gestão fiscal*, n.º 1, Janeiro 2009, pág. 50 e 58; e José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 2ª Edição (Refundida e Aumentada), Almedina, 2005, pág. 269.

⁴⁶⁹ Cf. artigos 32.º da LGT e 5.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC).

⁴⁷⁰ No sentido da constitucionalidade das normas que permitem a reversão da execução fiscal, contra responsável subsidiário, por decisão do órgão de execução fiscal, pode ver-se o acórdão do Tribunal Constitucional (TC) n.º 160/2007, de 06-03-2007, proc. n.º 390/06, bem como Jorge Lopes de Sousa, Código

Atento o estatuído no art. 23.º, n.º 4, da LGT, antes de proferida a decisão de reversão da execução fiscal, é obrigatória, mesmo nos casos de presunção legal de culpa, a audição do responsável subsidiário^{471 472}. Nos termos do art. 60.º da LGT, a audição deverá processar-se na sequência de notificação por carta registada a enviar para o domicílio fiscal do responsável subsidiário, com inclusão do projecto da decisão de reversão e sua fundamentação, para pronúncia oralmente ou por escrito, no prazo de 15 dias, que a administração tributária pode alargar até ao máximo de 25 dias em função da complexidade da matéria^{473 474}. A falta destes elementos constitui nulidade do processo de execução fiscal, que deverá ser nele arguida pelo interessado, através de incidente suscitado perante o juiz ou de reclamação, nos termos do art. 276.º do CPPT⁴⁷⁵.

Se a reversão for decidida sem a prévia audição do revertido, a omissão afectará a validade do acto que decide a reversão, provocando, consequentemente, a ilegitimidade do revertido, uma vez que a sua legitimidade depende de um acto válido de decisão da reversão. Como tal, a omissão de audição prévia do revertido constitui fundamento para a oposição à execução fiscal enquadrável na al. i) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT, na medida em que é a preterição de uma formalidade essencial. Ademais, a audição prévia é um direito do interessado e não uma sua obrigação, daí que o seu não exercício não possa ser valorado em termos probatórios, ou seja, quaisquer factos invocados pela administração tributária, pelo simples facto de não terem sido contraditos pelo visado em sede de audição prévia, não podem vir a ser considerados como provados.

de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e comentado, Vol. III, cit., anotação 11 ao art. 153.º, págs. 73 e 74.

⁴⁷¹ Sobre a forma de exercício do direito de audição, veja-se Diogo Leite Campos, Benjamim Sousa Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *Lei Geral Tributária – Anotada e comentada*, cit., anotação 5 ao art. 60.º, pág. 505 e 506.

⁴⁷² Entendendo que “não constitui fundamento legalmente admissível para dispensa do direito de audição antes da reversão da execução contra responsável subsidiário (...), o facto de o revertido não ter exercido esse direito noutros processos”, veja-se o acórdão do STA, de 27-10-2004, proc. n.º 414/04, in www.dgsi.pt.

⁴⁷³ Cf. art. 60.º, n.º 6, da LGT.

⁴⁷⁴ Acerca do termo inicial do prazo para exercício do direito de audiência, veja-se Diogo Leite Campos, Benjamim Sousa Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *Lei Geral Tributária – Anotada e comentada*, cit., anotação 7 ao art. 60.º, pág. 507.

⁴⁷⁵ Nesse sentido veja-se SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e Comentado*, Vol. III, cit., anotação 6 ao art. 153.º, p. 67.

Atendendo ao estatuído no n.º 7, do art. 60.º da LGT, a administração tributária deverá ter em conta todos os elementos trazidos pelo potencial revertido, em sede de audição prévia, uma vez que a não apreciação dos novos elementos constitui vício de forma (insuficiência na fundamentação), que poderá conduzir à anulação da decisão do procedimento. Deste modo, na análise da resposta em sede de audição prévia, está o órgão de execução fiscal obrigado a pronunciar-se sobre os argumentos ou factos aduzidos pelo notificado, e que, porventura, ainda não se encontrava relevada no processo de execução, nomeadamente os que se refiram ao não exercício da administração ou gerência na data dos factos, quer por renúncia à mesma, quer por nomeação de nova gerência, da qual eles não constem⁴⁷⁶. Deverá, também, efectuar uma análise cuidadosa, sobre se os tributos que estão em dívida já prescreveram ou não, em face da lei aplicável ao caso concreto, nomeadamente do prazo de prescrição previsto, especificamente para as taxas e demais tributos administrados por autarquias locais, no artigo 15.º do RGTAL.

Após esta apreciação, a administração tributária deverá notificar aqueles que podem revelar-se como responsáveis subsidiários, face a audição, ou, no caso de não existirem factos novos, deverá concretizar a reversão contra aqueles inicialmente identificados, através da citação, efectuada por carta registada com aviso de recepção⁴⁷⁷.

Analizados os factos e mantendo-se os pressupostos que estiveram na base da elaboração da proposta de decisão, o órgão de execução fiscal proferirá então despacho a ordenar a reversão da execução contra todos os responsáveis subsidiários⁴⁷⁸, mas tendo sempre em linha de conta que as primeiras pessoas a serem chamadas à execução são as mencionadas no n.º 1, do artigo 24.º, da LGT. Contudo, atento o disposto no n.º 2, do art. 160.º, do CPPT, a falta de citação de um dos responsáveis subsidiários não prejudica o prosseguimento da execução contra os outros.

Assim, só na sequência da aludida audição prévia, poderá ser proferido despacho ordenando a reversão e a consequente citação dos responsáveis subsidiários, que deverá

⁴⁷⁶ Em idêntico sentido veja-se ofício circulado n.º 60.058, de 17-04-2008, da Direcção de Serviços de Justiça Tributária.

⁴⁷⁷ Como decorre da leitura conjunta do art. 191.º, n.º 3, e 192.º, n.ºs 1 e 2, ambos do CPPT.

⁴⁷⁸ Acerca da obrigatoriedade de ordem de citação de todos os responsáveis subsidiários veja-se SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e Comentado*, Vol. III, *cit.*, anotação 5 ao art. 160.º, págs. 111 e 112.

conter todos os elementos essenciais da liquidação, nomeadamente os referidos nas alíneas a), c), d) e e) do n.º 1, do art. 163.º do CPPT, bem como ser acompanhada de cópia do título executivo, fundamentos e extensão da reversão fazendo menção aos elementos essenciais da liquidação em causa e respectiva fundamentação. A citação deverá, ainda, indicar quais os meios de defesa e respectivos prazos de que o revertido dispõe para atacar vícios de legalidade da liquidação, nos termos do n.º 4 do art. 22.º da LGT, bem como os prazos de que dispõe para o pagamento da dívida. Se a citação não contém estes elementos, poderá ser invocada a sua nulidade, no próprio processo de execução fiscal, já que, como vem entendendo o Supremo Tribunal Administrativo (STA), apesar de serem praticados actos pela administração tributária no processo de execução fiscal, este processo tem natureza judicial na sua totalidade, pelo que os interessados devem reagir contra eles pelos meios próprios para a apreciação de actos praticados neste processo e não dos meios previstos para reacção contra actos praticados no âmbito da actividade administrativa⁴⁷⁹.

Todavia, o despacho de reversão, embora proferido num processo de natureza judicial tem natureza de acto administrativo (art. 120.º do CPA)⁴⁸⁰, pelo que são de fazer em relação a ele as exigências legais próprias deste tipo de actos, designadamente no que concerne à fundamentação (arts 268.º, n.º 3, da CRP e 77.º da LGT)⁴⁸¹, isto é, o revertido deve, através da fundamentação do acto de reversão, ficar em condições de se aperceber das razões de facto e de direito que levaram o órgão de execução fiscal a decidir como decidiu e de poder impugnar a decisão por erro nos pressupostos ou qualquer outro vício⁴⁸² ⁴⁸³ (embora a impugnação da decisão de reversão se faça através de oposição à execução

⁴⁷⁹ Cf. acórdão do STA, de 26-06-2002, proc. n.º 832/02, *in* www.dgsi.pt.

⁴⁸⁰ No sentido contrário de que o despacho de reversão, como, de resto outros proferidos pelo órgão de execução fiscal, nomeadamente, aquele em que ordena a instauração da execução, a citação dos executados, etc., não são mais do que puros actos de trâmite, de tramitação da execução fiscal, não incluídos, consequentemente, no âmbito do artigo 120.º do CPA, pode ver-se o acórdão do STA, de 26-05-2010, proc. n.º 343/10, *in* www.dgsi.pt.

⁴⁸¹ Neste sentido veja-se o acórdão do TCAS, de 25-09-2012, proc. n.º 05370/12, *cit.*

⁴⁸² Neste sentido veja-se o acórdão do TCAS, de 14-06-2011, proc. n.º 04504/11, *cit.*

⁴⁸³ Entendendo que “a falta de fundamentação formal do despacho de reversão deve-se autonomizar da falta dos pressupostos ou requisitos legais para o exequente poder dirigir a execução fiscal também contra o responsável subsidiário, já que aquele primeiro momento se afere pela enunciação da existência daqueles, enquanto este segundo momento se afere pela real existência desses mesmos pressupostos enunciados”, veja-se o acórdão do TCAS, de 05-06-2012, proc. n.º 05431/12, *in* www.dgsi.pt.

fiscal, conforme *supra* referido)⁴⁸⁴. Deste modo, o despacho de reversão deverá conter indicação dos pressupostos de facto em que assenta a decisão de reversão, designadamente, os factos que levam a concluir que aquele contra quem se profere o despacho de reversão tem a qualidade em que assenta a responsabilidade subsidiária, inclusivamente o exercício de facto da actividade de gerência ou administração, quando são requisitos da responsabilidade subsidiária, e dos factos que levam a concluir pela insuficiência de bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários.

Acresce que, nos casos em que a responsabilidade subsidiária não assenta numa presunção de culpa⁴⁸⁵, deverá constar do despacho de reversão, directamente ou através de remissão, a indicação das razões que levaram o órgão de execução fiscal a formular o juízo sobre a culpa do revertido na génese da insuficiência do património da executada originária para solver as dívidas fiscais⁴⁸⁶ ou indicação da violação de deveres que justifica a reversão⁴⁸⁷ ou a relação entre a declaração de insolvência do estabelecimento individual de responsabilidade limitada e a actividade do seu titular⁴⁸⁸.

Já no caso de reversão baseada no citado art. 24.º, n.º 1, al. b), da LGT, “a fundamentação deverá consistir na indicação dos respectivos pressupostos de facto, bem como das normas legais em que se baseia, tal como na extensão da mesma reversão”⁴⁸⁹. Assim, quer a proposta de decisão, quer a decisão final, deverão ser devidamente fundamentadas, nomeadamente no que respeita aos pressupostos da responsabilidade, e bem assim nos casos em que a sua prova compete à administração tributária, podendo a culpa ser fundamentada com recurso a qualquer meio de prova admitida em direito, designadamente, através da invocação da prática de qualquer um dos actos lesivos elencados no art. 186.º do Código de Insolvência de Recuperação de Empresas (CIRE)⁴⁹⁰.

⁴⁸⁴ Neste sentido veja-se SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e Comentado*, Vol. III, *cit.*, anotação 6 ao art. 153.º, pág. 68.

⁴⁸⁵ Há presunção de culpa nas situações previstas na al. b) do n.º 1, do art. 24.º da LGT, mas não já não nas enquadráveis na al. a) do mesmo número e nos n.ºs 2 e 3 do mesmo artigo.

⁴⁸⁶ Para os casos previstos no art. 24.º, n.º 1, al. a) da LGT.

⁴⁸⁷ Para os casos previstos no art. 24.º, n.ºs 2 e 3 da LGT.

⁴⁸⁸ Para os casos previstos no art. 25.º da LGT.

⁴⁸⁹ *In* acórdão do TCAS, de 14-06-2011, proc. n.º 04504/11, *cit.*

⁴⁹⁰ Aprovado pelo DL n.º 53/2004, de 18-03, e alterado pelo DL n.º 200/2004, de 18-08, pelo DL n.º 76-A/2006, de 29-03, DL n.º 282/2007, de 07-08, DL n.º 116/2008, de 04-07, DL n.º 185/2009, de 12-08, pela Lei n.º 16/2012, de 20-04, e pela Lei n.º 66-B/2012, de 31-12.

Acresce que o TCAS tem entendido que, “no exame do despacho de reversão, ainda que se considere haver mera insuficiência de fundamentação do mesmo, esta é equiparada à falta de fundamentação, tendo como consequência a anulação de tal despacho (cfr.artºs.125, nº.2, e 135, do CPA)”, sendo que “a anulação do despacho de reversão, por vício de forma (nomeadamente, falta de fundamentação), tem por consequência a absolvição da instância do executado/revertido, mais não se consubstanciando como uma decisão de mérito, em virtude do que não pode originar a extinção da execução contra o oponente revertido” (nosso negrito)⁴⁹¹.

Uma vez citado do despacho de reversão da execução fiscal, nos termos *supra* descritos, o revertido vai, desde logo, ter à sua disposição todos os meios de defesa de que dispõe o devedor originário quanto à liquidação do tributo em causa, nomeadamente, a reclamação graciosa e/ou a impugnação judicial⁴⁹², que visam a anulação ou declaração de nulidade ou inexistência do acto tributário, cujo desenlace aproveita a todos os devedores subsidiários, já que, discutindo-se a legalidade da dívida exequenda, com o seu deferimento, o acto é anulado fazendo com que a execução se extinga. O revertido poderá, também, deduzir oposição à execução fiscal⁴⁹³, visando discutir a eficácia do acto tributário relativamente a si, bem como evocar factos modificativos ou extintivos da dívida em causa, cuja finalidade é que a dívida seja declarada inexigível, ou eximir o oponente do seu pagamento^{494 495 496}. É, por exemplo, o caso de se verificar a prescrição da obrigação tributária em que mesmo que o devedor originário não tenha alegado a prescrição, poderá o

⁴⁹¹ In acórdão do TCAS, de 25-09-2012, proc. n.º 05370/12, cit.

⁴⁹² Nos termos do art. 16.º do RGTAL e, subsidiariamente, dos artigos 68.º a 77.º e 99.º e seguintes, do CPPT.

⁴⁹³ Nos termos do art. 203.º e seguintes do CPPT.

⁴⁹⁴ Relativamente à questão de qual o meio adequado para impugnar o despacho de reversão, se a reclamação ou se a oposição à execução fiscal, veja-se SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e Comentado*, Vol. IV, 6.ª Edição, 2011, Áreas Editora, anotação 5 ao art. 276.º, p. 274-276.

⁴⁹⁵ No sentido de que “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, nº.1, al. i), do” CPPT, vejam-se os acórdãos do TCAS, de 14-06-2011, proc. n.º 04504/11, e de 15-09-2005, proc. n.º 05370, cit., que elencam doutrina e jurisprudência defendendo o mesmo entendimento.

⁴⁹⁶ No sentido de que é a reclamação prevista nos artigos 276.º e seguintes o meio adequado de reacção ao despacho de reversão da execução fiscal, veja-se Joaquim Freitas da Rocha, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, cit., pág. 246

revertido, em sede de oposição à execução fiscal alegar a prescrição da mesma, apesar de, nos termos do art. 175.º do CPPT, a mesma ser de conhecimento oficioso.

Nos casos de dívidas por taxas e demais tributos das autarquias locais, o prazo de prescrição é, por força do n.º 1 do art. 15.º do RGTAL, de 8 anos a contar da data em que o facto tributário ocorreu. De ressaltar que, sempre que alegue a prescrição da dívida tributária (bem como a caducidade), o oponente deverá ter atenção às causas de suspensão e interrupção da mesma, previstas, especificamente para os tributos autárquicos, no art. 15.º, n.º 2, do RGTAL, que produzem efeitos perante o devedor originário e os responsáveis subsidiários⁴⁹⁷. “A extensão dos efeitos das causas de suspensão ou de interrupção da prescrição em relação ao responsável subsidiário é um simples postulado do princípio da mesma identidade “*legis causa*” da obrigação tributária que é garantida pessoalmente pelo devedor subsidiário”⁴⁹⁸.

Contudo, atento o disposto no art. 48.º, n.º 3, da LGT⁴⁹⁹, se o responsável subsidiário não for citado da reversão da execução fiscal nos cinco anos posteriores ao ano em que o imposto foi liquidado ao devedor originário, a interrupção da prescrição relativamente a este não lhe é oponível⁵⁰⁰. A justificação desta exceção àquele princípio da identidade prende-se com puras razões de justiça material, dado estar-se perante uma obrigação de garantia, de causa legal a dívidas de terceiro. Os *supra* referidos meios de defesa de que dispõe o revertido, poderão ser utilizados cumulativamente, cada um em sua sede própria, apelando ao fundamento legal de cada um deles, tendo em conta, em cada caso específico, ao prazo de dedução dos mesmos.

Sucedo que, no caso específico das taxas das autarquias locais, por força do estatuído no n.º 5 do art. 16.º do RGTAL, a dedução de impugnação judicial depende da dedução prévia de reclamação nos termos do n.º 2 do mesmo artigo. Assim, o revertido deverá dotar-se de especial atenção no que respeita à escolha da forma do processo, porquanto o

⁴⁹⁷ Cf. art. 48.º, n.º 2, da LGT, aplicável por via do disposto no art. 2.º, al. b), do RGTAL.

⁴⁹⁸ *In* Diogo Leite Campos, Benjamim Sousa Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, Lei Geral Tributária – Anotada e comentada, cit., anotação 6 ao art. 48.º, pág. 393.

⁴⁹⁹ Aplicável às dívidas por taxas às autarquias locais *ex vi* art. 2.º, al. b), do RGTAL.

⁵⁰⁰ Entendendo que se o responsável subsidiário for citado após o 5.º ano posterior ao da liquidação, o prazo de prescrição corre ininterruptamente, não se suspendendo por qualquer causa relativa ao devedor principal, pelo que se aquele não for citado no prazo de 8 anos, a dívida terá prescrito, veja-se Diogo Leite Campos, Benjamim Sousa Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, Lei Geral Tributária – Anotada e comentada, cit., anotação 6 ao art. 48.º, pág. 393.

erro na forma do processo constitui nulidade na forma do processo, nulidade esta de conhecimento oficioso e susceptível de sanção quando tal for possível.

Se o responsável subsidiário se conformar com a reversão da execução fiscal de que foi sujeito, poderá pagar a dívida tributária, pedir o pagamento da mesma em prestações e/ou requerer a dação em pagamento. Caso o revertido proceda ao pagamento da dívida dentro prazo previsto para a dedução de oposição⁵⁰¹, deverá beneficiar da isenção no pagamento de custas e de juros de mora liquidados no processo de execução fiscal, prevista no art. 23.º, n.º 5 da LGT. Neste caso, efectuado o pagamento, a execução é extinta⁵⁰², não podendo o revertido pagar a dívida para beneficiar de isenção de custas e juros de mora liquidados no processo de execução fiscal e, concomitantemente, discutir a sua responsabilidade pelo pagamento^{503 504}. Se não efectuar o pagamento dentro do *supra* referido prazo, ou se decair na oposição deduzida o revertido suportará, além das custas a que tenha dado causa, as que forem devidas pelo devedor originário⁵⁰⁵. O *supra* referido benefício concedido, pelo n.º 5 do art. 23.º da LGT, ao revertido não prejudica a manutenção da obrigação do devedor originário e/ou responsável solidário, procederem ao pagamento das custas e respectivos juros de mora, se lhes forem encontrados bens^{506 507}.

Caso não possa pagar dívida tributária em causa integralmente, de uma só vez, o revertido pode no mesmo prazo para dedução de oposição, requerer o pagamento da mesma em prestações⁵⁰⁸; caso em que já não beneficiará da aludida isenção de custas e juros de mora liquidados no processo de execução fiscal.

⁵⁰¹ Que é de 30 dias a contar da citação pessoal, por força do disposto no art. 203.º, n.º 1, al. a), do CPPT.

⁵⁰² Cf. art. 264.º, n.º 1 do CPPT.

⁵⁰³ Neste sentido, e especificamente sobre esta questão pode ver-se o acórdão do STA, de 23-05-2001, proc. n.º 25734, *in* www.dgsi.pt.

⁵⁰⁴ Relativamente esta questão de pagamento e, conseqüente, inutilidade da oposição à execução fiscal por inutilidade superveniente da lide, veja-se SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e Comentado*, Vol. III, *cit.*, anotação 11 ao art. 160.º, p. 114-116.

⁵⁰⁵ Cf. art. 160.º, n.º 3, do CPPT.

⁵⁰⁶ Cf. art. 23.º, n.º 6, da LGT.

⁵⁰⁷ Sobre esta questão veja-se SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e Comentado*, Vol. III, *cit.*, anotação 10 ao art. 160.º, p. 113-114.

⁵⁰⁸ Nos termos do art. 42.º, n.º 1, da LGT, conjugado com os artigos 196.º, 197.º e 198.º do CPPT.

Finalmente, o revertido poderá, ainda, no mesmo prazo requerer ao órgão executivo competente a dação de bens móveis ou imóveis em pagamento da dívida exequenda e acrescido⁵⁰⁹.

⁵⁰⁹ Cf. artigos 201.º e 202.º do CPPT.

CONCLUSÃO

Apesar das dificuldades sentidas na aplicação e adaptação do processo de execução fiscal às autarquias, este processo pode representar uma oportunidade para as autarquias locais, nomeadamente, no que respeita à obtenção de receitas para satisfação das despesas públicas que as suas atribuições e competências implicam. Com efeito, face ao acréscimo de dívidas dos contribuintes às autarquias locais, que a crise acentua, estas entidades podem beneficiar de um processo mais célere de cobrança coerciva de tais créditos públicos que são indisponíveis. Ao mesmo tempo que contribuem para a reposição da igualdade entre os contribuintes que pagam os respectivos tributos e os que, por vezes deliberada e reiteradamente, se furtam ao seu pagamento.

Não obstante, nem sempre é possível às autarquias locais, lograr a cobrança de tais dívidas, porquanto não dispõem dos meios e ferramentas que a AT tem, para o efeito, ao seu dispor. Sugere-se, por isso, que reiviniquem, junto do legislador e do governo, por alterações à legislação tributária, que lhes permitam uma legislação mais adaptada à realidade autárquica e poder usufruir dos meios e ferramentas que a AT tem ao seu dispor, nomeadamente, o acesso a base de dados para procura de bens penhoráveis dos executados.

Bibliografia

- CAMPOS, Diogo Leite de, RODRIGUES, Benjamim Silva, e SOUSA, Jorge Lopes de Sousa, *Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada*, 4ª ed., Lisboa, Encontro da Escrita, 2012;
- FRANCO, Sousa, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Lisboa, Associação Académica de Lisboa, 1980;
- GIANNINI, Achille Donato, *Il concetto giuridico di tassa*, RDFSF, vol. I, 1937;
- MACHADO, Jónatas E. M. e COSTA, Paulo Nogueira da, *Curso de Direito Tributário*, 2ª ed., Coimbra Editora, 2012;
- NABAIS, José Casalta:
 - *A Autonomia Financeira das Autarquias Locais*, Almedina, Coimbra, 2007;
 - *Cadernos de Justiça Administrativa*, nº 6, Coimbra, 1997;
 - *Direito Fiscal*, 7ª ed., Almedina, 2012;
 - *O regime das finanças locais em Portugal*, BFDC, vol. LXXX, Coimbra, 2004;
 - *Parecer sobre Execuções Fiscais*, solicitado pela Associação dos Técnicos Administrativos Municipais (ATAM), publicado em “O Municipal”, n.º 269, Junho, 2003;
- PAIVA, Carlos, *Processo de Execução Fiscal*, 2ª ed., Coimbra, Almedina, 2013;
- Parecer da CCDRC n.º 140/2006, de 23-05-2006, sobre “*Serviços Municipalizados. Contrato de fornecimento de água. Falta de pagamento. Execução fiscal. Recusa de ligação por existência de dívidas*” disponível para consulta em <http://www.ccdrc.pt/index.php?option=com_pareceres&view=details&id=1813&Itemid=45&lang=pt>, acedido em 23-09-2014.
- *Parecer n.º 79/2004 da Procuradoria-Geral da República (PGR)*, publicado no DR, 2.ª Série, n.º 93, de 15-05-2007.
- Parecer da Provedoria da Justiça, de 14-10-2010, sobre “*Prescrição das dívidas às Autarquias Locais, por taxas de fornecimento de água, de recolha e tratamento de*

águas residuais e de serviços de gestão de resíduos sólidos urbanos”, disponível em <http://www.provedor-jus.pt/archive/doc/PAR_14102010.pdf>, acedido em 22-09-2014, p. 3.

- RIBEIRO, Teixeira:
 - *Lições de Finanças Públicas*, 5ª ed. refundida e actualizada, Coimbra, Coimbra Editora, 1997, p. 258;
 - *Noção jurídica de taxa*, RLJ 117.º;
- ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra Editora, 2004;
- SANCHES J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª ed, Coimbra, Coimbra Editora, 2007;
- SILVA, Suzana Tavares da,
 - *As contribuições no Estado fiscal*, Coimbra, 2013, disponível em <http://www.fd.uc.pt/~stavares/FDUC/Direito_Fiscal_2012_2013/Arquivo.html>, acedido em 24-09-2013.
 - *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, 2.ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2013;
 - *As taxas no Estado fiscal*, Coimbra, p. 1, 2013, disponível em <http://www.fd.uc.pt/~stavares/FDUC/Direito_Fiscal_2012_2013/Arquivo.html>, acedido em 24-09-2014.
- SOUSA, Alfredo de, e PAIXÃO, Silva, *Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e Comentado*, Coimbra, Almedina, 2000.
- SOUSA, Domingos Pereira de, *Direito Fiscal e Processo Tributário*, Coimbra, Coimbra Editora, 2013.
- SOUSA Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e Comentado*, Vols. I a IV, 6ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2011.
- VALENTIM, Carlos e CARDOSO, Paulo, *Roteiro de Justiça Fiscal – Os poderes da Administração Tributária versus as garantias dos contribuintes*, Porto, Vida Económica, 2011.

- VASQUES, Sérgio:
 - *A responsabilidade dos gestores na Lei Geral Tributária*, Fiscalidade – Revista de direito e gestão fiscal, n.º 1, Janeiro 2009;
 - *O Princípio da Equivalência como Critério da Igualdade Tributária*, Coimbra, Almedina, 2008;
 - *Regime das Taxas Locais – Introdução e Comentário*, Cadernos IDEFF, N.º 8, Coimbra, Almedina, 2009.
- XAVIER, Alberto, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. I, Lisboa, 1981.

Jurisprudência

- Acórdão do Tribunal Administrativo e Fiscal (TAF) do Porto, de 02-09-2012 (Proc. 02220/08.0BEPRT), disponível em www.dgsi.pt.
- Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte (TCAN), de 09-12-2004 (Proc. 00028/04), disponível em www.dgsi.pt.
- Acórdãos do Tribunal Central Administrativo do Sul (disponíveis em www.dgsi.pt)
 - TCAS de 15-09-2005 (proc. n.º 05370);
 - TCAS de 14-06-2011, proc. n.º 04504);
 - TCAS de 05-06-2012 (Proc. n.º 05431/12).
- Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo (disponíveis em www.dgsi.pt):
 - STA, de 29-03-1995 (Proc. 18174);
 - STA, de 20-10-1996 (Proc. 021026);
 - STA, de 26-06-2002 (Proc. 832/02);
 - STA, de 09-04-2003 (Proc. 02929/02);
 - STA, de 25-05-2004 (Proc. 0476/04);
 - STA, de 27-10-2004 (Proc. n.º 414/04);
 - STA, de 27-04-2005 (Proc. n.º 101/05);
 - STA, de 13-04-2005 (Proc. 100/05);

- STA (2.^a secção), de 13-07-2005 (Proc. n.º 0504/05);
- STA, de 06-10-2005 (Proc. 0417/05);
- STA, de 15-02-2006 (Proc. 026622);
- STA, de 28-09-2006 (Proc. 0488/2006);
- STA, de 29-11-2006 (Proc. 0174/06);
- STA, de 16-11-2011, (Proc. 0662/2011);
- STA, de 12-01-2012 (Proc. 0686/11);
- STA, de 18-01-2012 (Proc. 0925/11);
- STA, de 25-01-2012 (Proc. 0802/2011);
- STA, de 08-02-2012 (Proc. 054/12);
- STA, de 15-02-2012 (Proc. 098/2012);
- STA, 23-02-2012 (Proc. 0956/11);
- STA, (2.^a secção), de 23-02-2012 (Proc. 059/2012);
- STA, de 29-02-2012 (Proc. 01161/2011),
- STA, de 07-03-2012 (Proc. 0185/2012);
- STA, (Pleno da Seção de Contencioso Administrativo), 10-04-2013 (Proc. 015/12),.
- Acórdãos do Tribunal Constitucional (disponíveis em www.tribunalconstitucional.pt):
 - Ac. n.º 468/01, de 24-10-2001 (Proc. n.º 191/01);
 - Ac. n.º 469/01, de 24-10-2001 (Proc. n.º 192/01);
 - Ac. n.º 160/2007, de 06-03-2007 (Proc. n.º 390/06);
 - Ac. n.º 80/2003, de 12-03-2013 (Proc.618/2003);
 - Ac. n.º 166/2010, de 24-10-2001 (Proc.1206/2007).