



Relatório de Estágio Curricular  
Mestrado em Solicitadoria de Empresa

***A execução fiscal: algumas nuances do processo de  
cobrança***

**Ana Cristina Bernardino Sousa**

Leiria, *setembro* de 2017

*Esta página foi intencionalmente deixada em branco*



Relatório de Estágio Curricular  
Mestrado em Solicitadoria de Empresa

***A execução fiscal: algumas nuances do processo de  
cobrança***

**Ana Cristina Bernardino Sousa**

Relatório de Estágio realizado sob a orientação da Doutora Luísa Andias Gonçalves e coorientação da Doutora Patrícia Rocha, Professoras da Escola Superior de Tecnologia e Gestão do Instituto Politécnico de Leiria.

Leiria, *setembro* de 2017

*Esta página foi intencionalmente deixada em branco*

# Agradecimentos

---

Para a realização do estágio curricular e consequente elaboração do presente relatório, gostaria de começar por saudar em primeiro lugar a Escola Superior de Tecnologia e Gestão do Instituto Politécnico de Leiria, nomeadamente a coordenação do curso de Mestrado em Solicitadoria de Empresa, pela possibilidade de realização do mestrado e do estágio curricular, bem como a entidade de acolhimento, o IGFSS, I.P, secção de processo executivo de Leiria, pela disponibilidade e bom acolhimento que me prestaram. Não deixando de prestar especial agradecimento à minha orientadora de estágio, Doutora Luísa Andias Gonçalves, pela disponibilidade e orientação concedidas.

*Esta página foi intencionalmente deixada em branco*

# Resumo

---

O presente relatório visa dar a conhecer os procedimentos e atividades que me prestei a realizar durante o decorrer do estágio curricular na SPE de Leiria. O mesmo teve lugar nas instalações do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, I.P, no Departamento de Gestão da Dívida, Secção de processo Executivo de Leiria, sito no Largo da República, nº 3, Leiria. A duração do estágio foi de oito meses, tendo o seu início em 31 de outubro de 2016 e o seu término em 7 de julho de 2017, perfazendo um total de 1260 horas.

É objetivo do estágio aproximar a realidade laboral aos conhecimentos até então adquiridos, bem como assimilar e aprofundar novos conhecimentos especificamente nas matérias de execução fiscal. Com a elaboração do presente relatório pretende-se analisar as matérias referentes ao processo de execução fiscal que foram alvo de abordagem prática ao longo de todo o estágio por mim realizado no âmbito do Mestrado em Solicitadoria de Empresa, ministrado na Escola Superior de Tecnologia e Gestão do Instituto Politécnico de Leiria.

No que concerne ao processo de execução fiscal, este tem em vista a cobrança de tributos que são devidos ao Instituto da Segurança Social; tributos estes que se referem nomeadamente a contribuições e cotizações devidas por empregadores e trabalhadores independentes. Este processo é maioritariamente extrajudicial, visto ser alvo de processamento administrativo por parte do IGFSS, I.P, sendo apenas exigida uma intervenção judicial nos casos de conflito entre exequente e executado, o que, neste último caso, confere uma natureza tanto judicial como extrajudicial ao processo de execução fiscal.

Palavras-chave: processo executivo; contribuintes; cobrança.

*Esta página foi intencionalmente deixada em branco*

# Abstract

---

The purpose of this report is to make known the procedures and activities that I performed during the internship. It took place on the premises of the Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social I.P, in the “Departamento de Gestão da Dívida, Secção de processo Executivo de Leiria”, on the “Largo da República, nº 3, Leiria”. The internship lasted for eight months, starting on October 31, 2016, and ending on July 7, 2017, for a total of 1260 hours.

It is the propuse of the internship to approximate the labor reality to the knowledge previously acquired, as well as to acquire and deepen new knowledge specifically in matters of tax execution. With the preparation of this report, it is intended to deal with matters related to the tax execution process that were the subject of a practical approach throughout the internship I completed in the scope of the Master's Degree in “Solicitadoria de Empresa”, taught at the “Escola Superior de Tecnologia e Gestão” of the “Instituto Politécnico de Leiria”.

Regarding the tax enforcement process, this one has in mind the collection of contributions that are owed to the Institute of Social Security; these contributions are paid by employers and self-employed workers. This process is mostly extrajudicial, since it is subject to administrative processing by the "IGFSS, I.P.", and judicial intervention only is required in cases of conflict between executor and executed, which in the latter case confers both a judicial and an extrajudicial nature to the tax enforcement process.

**Keywords:** executive process; taxpayers; collection.

*Esta página foi intencionalmente deixada em branco*

# Lista de siglas e abreviaturas

---

AR	Aviso de receção
Art/arts	Artigo/artigos
Ac.	Acórdão
ACT	Autoridade para as Condições no Trabalho
AT	Autoridade Tributária
CC	Código Civil
CDF	Consulta de Dados das Finanças
CPA	Código de Procedimento Administrativo
CPC	Código de Processo Civil
CPPT	Código de Procedimento e Processo Tributário
CRP	Constituição da República Portuguesa
DL	Decreto-Lei
IGFSS, I.P.	Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, Instituto Público
ISS	Instituto da Segurança Social
LGT	Lei Geral Tributária
MOE(S)	Membro(s) de órgão(s) estatutário(s)
OEF	Órgão de Execução Fiscal
OMN	Ordenado Mínimo Nacional
PEF	Processo de execução fiscal
PER	Processo Especial de Revitalização
PERES	Programa Especial de Redução do Endividamento ao Estado
PP	Plano prestacional
RGIT	Regime Geral das Infrações Tributárias
SPE	Secção de Processo Executivo

SEF	Sistema de execuções fiscais
SS	Segurança Social
STA	Supremo Tribunal Administrativo
STJ	Supremo Tribunal de Justiça
TAF	Tribunal Administrativo e Fiscal
TC	Tribunal Constitucional
TCA	Tribunal Central Administrativo
TEDH	Tribunal Europeu dos Direitos do Homem
TI	Trabalhador Independente
TR	Tribunal da Relação
UC	Unidade de conta

*Esta página foi intencionalmente deixada em branco*

# Índice

---

<b>AGRADECIMENTOS</b>	<b>III</b>
<b>RESUMO</b>	<b>V</b>
<b>ABSTRACT</b>	<b>VII</b>
<b>LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS</b>	<b>IX</b>
<b>ÍNDICE</b>	<b>XII</b>
<b>1. LOCAL E PROGRAMA DE ESTÁGIO</b>	<b>2</b>
<b>2. IGFSS, I.P.: BREVE CARACTERIZAÇÃO</b>	<b>3</b>
<b>3. ATIVIDADES DESENVOLVIDAS AO LONGO DO ESTÁGIO – EM ESPECIAL, O PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL</b>	<b>6</b>
3.1. Princípios basilares do Direito Fiscal	6
3.2. Instauração do processo de execução fiscal	11
3.3. Citação do contribuinte	16
3.4. Reversão da execução fiscal	20
3.5. Reclamação ou oposição ao ato administrativo	40
3.6. Prescrição da dívida	46
3.7. Acordo de pagamento	52
3.8. Pagamento em prestações	52
3.9. Prestação de garantia	54
3.10. Rescisão do acordo e efeitos legais	64
3.11. Pagamento Coercivo: efeitos do incumprimento	65
3.12. Penhoras: modalidades e procedimentos	66
3.13. O PER e a relevância da atuação da SPE	71
3.14. Procedimento de venda	72
3.15. Regularização excepcional de dívidas: PERES	76

<b>CONCLUSÃO</b>	<b>80</b>
<b>BIBLIOGRAFIA</b>	<b>85</b>
<b>JURISPRUDÊNCIA</b>	<b>88</b>
<b>ANEXOS</b>	<b>91</b>
<b>GLOSSÁRIO</b>	<b>107</b>

# 1. Local e programa de estágio

---

O relatório que ora apresentamos foi elaborado com base no estágio curricular realizado no IGFSS, I.P, no Departamento de Gestão da Dívida, Secção de processo Executivo de Leiria, sito no Largo da República, nº 3, Leiria.

Trata-se de um Instituto Público direccionado para a gestão da dívida, nomeadamente as secções de processos visam a cobrança de dívidas de contribuintes para com a SS, para o qual faremos uma breve apresentação no ponto seguinte. No que concerne ao programa de estágio, inicialmente foi estabelecido que a melhor forma de conhecer o trabalho realizado na secção, nomeadamente, efetuado pelos técnicos da SPE, seria acompanhar e perceber as funções a que cada elemento da equipa estava adstrito. Feito esse acompanhamento, ao longo do decurso do período de estágio fomos realizando alguns trabalhos, nomeadamente, emissão de certidões de dívida, criação dos PEF, identificação de bens em CDF e outros, afetos à tramitação do processo executivo.

## 2. IGFSS, I.P.: breve caracterização

---

Criado em 1 de abril de 1977, atualmente sob tutela do Ministério do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social, o IGFSS, I.P é um Instituto Público que se insere na administração direta do Estado. Trata-se de um Instituto dotado de autonomia administrativa e financeira, que possui personalidade jurídica e património próprio. Este instituto exerce a sua atividade em quatro áreas nucleares diferenciadas, a saber: orçamento e conta, gestão financeira, gestão do património imobiliário e ainda gestão da dívida. Rege-se atualmente pelo DL n.º 84/2012, de 30 março, aplicando-se ainda, a título subsidiário, as disposições do CPPT<sup>1</sup> e da LGT<sup>2</sup>; aplicando-se ainda o DL 241/93, de 8 julho, exclusivamente para as dívidas ao Estado, nomeadamente a cobrança de dívidas à SS.

No que respeita para o nosso relatório, interessa-nos conhecer o Departamento de Gestão da Dívida. Este assume relevância em matéria de recuperação da dívida à SS através da cobrança coerciva. Para tal tem que gerir os respetivos processos de execução de dívidas, bem como orientar outros instrumentos de revitalização empresarial, contribuindo para a recuperação das empresas em situação económica difícil. Este instituto, criado pelo DL n.º 42/2001, de 9 de fevereiro, possui competências que passam por assegurar a cobrança de tributos devidos à SS<sup>3</sup>, tendo como instrumento principal o PEF que, segundo o DL 241/93, de 8 julho, tem aplicação exclusiva às dívidas ao estado<sup>4</sup>. Esta cobrança é feita pelo IGFSS, I.P. mediante a representação da SS nas ações que visem a articulação institucional com outros credores públicos e privados, na instrução de processos de execução de dívidas<sup>5</sup> e ainda na decisão das necessárias e devidas diligências a tomar aquando da tramitação dos processos e posterior envio para o TAF. A este respeito, veja-se o disposto no n.º 1 do art. 3.º do DL n.º 42/2001, de 9 de fevereiro, no qual é referido que “é competente para a instauração e instrução do processo de execução

---

<sup>1</sup> Redação dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro

<sup>2</sup> Redação dada pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro.

<sup>3</sup> A dívida de TI ou de entidade empregadora decorre de contribuições e/ou cotizações que não foram entregues à SS, nomeadamente, decorrentes da entrega ou entrega incorreta das declarações de remunerações e não ter sido efetuado o respetivo pagamento. A dívida pode ainda decorrer de ações de fiscalização das quais se apuraram situações irregulares, como a não entrega de contribuições devidas à SS e a consequente falta de pagamento destas.

<sup>4</sup> A cobrança de dívidas ao Estado é feita exclusivamente por três entidades, a saber: a AT, as Câmaras Municipais e a SS, nomeadamente o IGFSS, I.P.

<sup>5</sup> As dívidas em execução fiscal, à luz do procedimento administrativo, consubstanciam-se como certas, líquidas e exigíveis.

de dívidas à segurança social a delegação do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social”. Todo este procedimento tem em vista a regularização da dívida à SS e cobrança dos custos inerentes à tramitação do PEF e juros de mora. Portanto, trata-se de um Instituto Público, inerente à estrutura do ISS, que, embora seja dotado de autonomia processual, tem por finalidade a cobrança de tributos devidos por parte dos contribuintes devedores.

No nosso ordenamento jurídico, o IGFSS, I.P compreende 18 SPE<sup>6</sup>, uma adstrita a cada distrito de Portugal continental, sendo certo que em que cada uma há um(a) coordenador(a) responsável pelo funcionamento e decisões ali tomadas. Têm sido emitidas variadas orientações internas com vista à uniformização dos procedimentos a nível nacional. No âmbito das orientações internas, existe um manual dedicado exclusivamente à política da qualidade. No referido manual podemos encontrar disposições inerentes, nomeadamente, aos valores desta Instituição, bem como as competências de cada um dos departamentos do IGFSS, I.P. Com a publicação do DL n.º 42/2001, de 09 de fevereiro, as SPE foram criadas e integradas no IGFSS, I.P, o que possibilitou que a cobrança passasse a ser efetuada pela SPE e deixasse de o ser feito em exclusivo centralmente, tal como conhecemos atualmente. No que concerne aos valores deste Instituto, estão em destaque o rigor, imparcialidade, eficiência, ética e inovação. O rigor e a imparcialidade refletem-se na forma diligente como os processos são tramitados, bem como no cumprimento de todos os procedimentos legais de forma igualitária para com todos os contribuintes e intervenientes no processo; a eficiência e a ética refletem-se nos mecanismos utilizados para atingir os excelentes níveis de desempenho, com base na boa organização de todo o procedimento de cobrança, com vista ao desempenho exemplar da Instituição; por último mas não menos importante temos o valor da inovação, que se baseia na procura constante dos procedimentos e meios que potenciem soluções originais e pioneiras<sup>7</sup>.

---

<sup>6</sup> Em cada capital de distrito está uma SPE em funcionamento. Sendo certo que o aglomerado populacional não é igual em todas as capitais, algumas SPE acabam por acumular o seu distrito com parte de outro. A este respeito veja-se o caso de Leiria, em que são tratados os processos dos contribuintes do distrito de Leiria e ainda parte dos contribuintes do Porto.

<sup>7</sup> Para que haja lugar à inovação, e conseqüente melhoria dos serviços prestados, o IGFSS, I.P compromete-se a identificar e acompanhar todos os processos de execução de acordo com o Sistema de Gestão da Qualidade. Este sistema, aliado à inovação, tem a finalidade de determinar os critérios e métodos necessários para assegurar a tramitação do processo de forma eficaz, salvaguardando a posição do contribuinte. A inovação prende-se ainda com a disponibilização de recursos materiais e informáticos com vista à cobrança da dívida, implementando as ações necessárias para atingir os resultados planeados e a melhoria contínua dos procedimentos. A gestão dos processos é realizada de acordo com a norma NP EN ISO 9001:2015.

É com base no manual da qualidade que a SPE orienta muitos dos seus procedimentos. Esta orientação reflete-se em procedimentos como sejam, a numeração dos processos, a consulta do PEF pelo contribuinte ou seu mandatário (acompanhado por procuração do primeiro), a atualização das minutas e ainda a atribuição de uma gestora de processo a cada contribuinte com dívida em execução fiscal. As gestoras de processo estão adstritas a determinados contribuintes, orientadas pelas terminações do número fiscal, *ide est*, se um contribuinte tem o número fiscal 11-----4, a terminação quatro estará adstrita exclusivamente a uma gestora de processo. As referidas condutas permitem ao IGFSS, I.P tomar uma posição na salvaguarda da segurança jurídica, a qual permite assegurar o acompanhamento dos contribuintes com dívida e, por consequente, providenciar uma cobrança mais eficiente e eficaz dos tributos devidos à SS.

### **3. Atividades desenvolvidas ao longo do estágio – em especial, o processo de execução fiscal**

---

#### **3.1. Princípios basilares do Direito Fiscal**

---

Desde o momento em que o contribuinte entra em incumprimento e a SS faz a participação da mesma para execução fiscal, ao longo da tramitação do processo executivo, a atuação do OEF tem subjacente o cumprimento de determinados procedimentos, os quais assentam em normas e princípios legais. Todos os intervenientes no processo de cobrança devem pautar-se por uma atuação congruente com os princípios básicos pelos quais o Direito Fiscal se rege. Desde logo, encontramos alguns dos princípios do procedimento tributário no art. 55.º da LGT, nomeadamente, "os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade". Faremos de seguida um breve enquadramento de cada um deles e ainda de mais alguns previsto na LGT, nomeadamente os princípios da decisão, confidencialidade, respeito pelas declarações dos contribuintes, inquisitório, colaboração, confiança e participação.

A atuação do OEF tem em vista “a satisfação das necessidades financeiras do Estado”, conforme o previsto no n.º 1 do art. 103.º da CRP. Nesta esteira, o princípio da legalidade, disposto no n.º 2 do art. 130.º da CRP e no art. 8.º da LGT, prevê a existência de impostos e de elementos essenciais ao mesmo, como sejam: incidência, taxa, benefícios fiscais e garantia dos contribuintes; estes têm a obrigatoriedade de ser criados por Lei. Perante tais tributos e face ao disposto no n.º 1 do art. 3.º do CPA, “os órgãos da Administração Pública devem atuar em obediência à lei e ao direito, dentro dos limites dos poderes que lhes forem conferidos e em conformidade com os respetivos fins”. O princípio da legalidade, segundo o STJ, apresenta-se com "uma formulação positiva, nos termos da qual o bloco de legalidade aplicável” modela a atuação da SPE, ou seja, "a Administração só pode fazer aquilo que a legalmente lhe for permitido e não tudo o que não é proibido”<sup>8</sup>. Pode ainda dizer-se que assume uma função de garantia, na qual se “exige a qualidade da lei, previsibilidade e acessibilidade, de modo a que qualquer pessoa

---

<sup>8</sup> Ac. do STJ, de 06/09/2011, processo n.º 0371/11, disponível em: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

possa (...) saber quais as consequências sancionatórias de uma sua [ação] ou omissão”<sup>9</sup>. Estão ainda sujeitos ao princípio da legalidade “a liquidação e cobrança de tributos, incluindo os prazos de prescrição e caducidade”, conforme a alínea a) do n.º 2 do art. 8.º da LGT. Releva ainda o facto de, conforme o disposto no n.º 3 do art. 2.º do CPA, “os princípios gerais da atividade administrativa e as disposições (...) que concretizam preceitos constitucionais são aplicáveis [à] (...) atuação da Administração Pública, ainda que meramente técnica ou de gestão privada”. Finalmente pode ainda acrescentar-se que é a legalidade que limita a atuação do princípio do inquisitório. Previsto no art. 58.º da LGT, o princípio do inquisitório visa orientar o OEF no sentido de este "realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material". Ainda quanto aos direitos e deveres de colaboração processual, consagrados no art. 99.º da LGT, orientam o tribunal para o dever de realizar ou ordenar oficiosamente todas as diligências que se lhe afigurem úteis para conhecer a verdade relativamente aos factos alegados ou de que oficiosamente pode conhecer, deveres estes que se aplicam na execução fiscal. Podemos concluir que o OEF tem de diligenciar no sentido da satisfação do interesse público, nomeadamente na procura da veracidade dos factos tributários que originaram a cobrança do tributo, devendo chamar à execução os responsáveis pela liquidação.

A base do princípio da igualdade assenta no tratamento igual de situações iguais, bem como do tratamento diferente para situações distintas, “pretendendo, desse modo, que situações jurídicas materialmente semelhantes venham a ser reguladas (...) do mesmo modo”<sup>10</sup>. De referir ainda que todas as avaliações que se fazem às situações e as respetivas decisões devem estar fundamentadas, a fim de tratar de forma igual situações que urgem tratamento igual, ou seja, de natureza jurídica semelhante.

No que concerne ao princípio da proporcionalidade, este permite ao OEF tomar as diligências necessárias à cobrança da dívida, inclusive com “liberdade de definição de limites [, a qual] cessa em casos de manifesta e flagrante desproporcionalidade ou de excessiva amplitude entre os limites mínimo e máximo.”<sup>11</sup> Face ao exposto, a atuação da SPE está mais uma vez limitada à necessidade de cobrança e igualmente à necessidade

---

<sup>9</sup>Ac. do STJ, de 28/09/2005, processo 05P1831, disponível em: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>10</sup>Ac. do STA, de 13-11-2007, processo 0164A/04, disponível em: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>11</sup>Ac. do TR de Coimbra, de 17/01/2013, processo 282/11.2TTCVL.C1, disponível em: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

de subsistência do contribuinte, veja-se nomeadamente o caso das penhoras bancárias que incidem sobre a totalidade dos montantes em dívida, mas com a salvaguarda do OMN<sup>12</sup>.

O princípio da participação, previsto no art. 60.º da LGT, refere-se ao modo como os contribuintes podem participar "na formação das decisões que lhes digam respeito". A mencionada participação pode ser feita, nomeadamente, através do direito de audição, quer seja antes da liquidação (alínea a)), "do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições" (alínea b)) ou "da revogação de qualquer benefício ou ato administrativo em matéria fiscal" (alínea c)).

No caso do princípio da decisão, encontra-se previsto no art. 56.º da LGT, nomeadamente, o seu n.º 1 prescreve a obrigação do OEF de "[se] pronunciar sobre todos os assuntos da sua competência que lhe sejam apresentados (...) pelos sujeitos passivos ou quem tiver interesse legítimo". Estas decisões proferidas pela SPE podem assentar em um de dois sentidos: deferimento ou indeferimento do pedido apresentado pelo contribuinte, *ex vi*, o diferimento do pedido de pagamento em prestações. Inerente ao princípio da decisão está o princípio do respeito pelas declarações dos contribuintes; este último assenta na presunção de que as mesmas declarações assentam na boa-fé, ou seja, de que são verdadeiras. Somente se admite o contrário mediante prova documental ou testemunhal, conforme o preceituado no art. 75.º da LGT, devendo ainda existir pronúncia quanto aos assuntos colocados pelos contribuintes.

A atuação do OEF deve pautar-se pela pronúncia a todas as questões que são suscitadas pelos contribuintes, nomeadamente através de e-mail, telefonicamente ou no atendimento presencial<sup>13</sup>, devendo ainda estes atos ser praticados num prazo máximo de 10 dias, conforme os arts. 56.º e 57.º da LGT. A celeridade assenta no período temporal no qual se pode exigir ao contribuinte a liquidação de determinado tributo, o qual tem subjacente a própria atuação do OEF no sentido de cobrar o tributo. Pode ainda dizer-se

---

<sup>12</sup> É dever das instituições bancárias assegurar que o executado fica com o OMN disponível na conta bancária. Sendo as penhoras bancárias ordenadas pela SPE ou centralmente pelo IGFSS, I.P., cabe às instituições bancárias cativas o montante pretendido pela SPE, devendo ainda proceder à transferência desses valores para o IGFSS, I.P. a fim de serem imputados ao processo. Nos termos do n.º 2 do art. 223.º "deve comunicar ao órgão da execução fiscal o saldo da conta ou contas [objeto] de penhora na data em que esta se considere [efetuada]".

<sup>13</sup> O atendimento presencial está disponível para qualquer contribuinte com dívida em execução fiscal, não necessitando de marcação prévia. Está disponível de segunda a sexta feira, das 09h as 16h, atualmente sito no Centro Distrital da Segurança Social. Trata-se de um sistema rotativo, em que cada dia estão adstritos dois técnicos da SPE, um que assegura o período da manhã e outro o período da tarde.

"que reclama para si a simplicidade e economia de procedimentos, rapidez na atuação e proibindo a prática de atos dilatórios e inúteis que prejudiquem a celeridade do procedimento"<sup>14</sup>.

Quanto ao princípio da confidencialidade, consagrado no art. 64.º da LGT, podemos enquadrá-lo na salvaguarda dos dados pessoais e processuais dos contribuintes. Esta proteção do contribuinte "confere segurança de sigilo e respeito ao contribuinte no seu relacionamento com a Autoridade Tributária"<sup>15</sup>. Neste âmbito, podemos identificar procedimentos que espelham a confidencialidade, nomeadamente o arquivamento de processos numa sala de acesso restrito<sup>16</sup>, a faculdade de permitir a consulta do processo somente ao executado ou seu mandatário (se solicitado pelo executado).

O princípio da colaboração visa proporcionar a respetiva colaboração entre os contribuintes e o OEF, conforme o art. 59.º da LGT. A colaboração reflete-se em determinados procedimentos, nomeadamente através da disponibilidade presencial, telefónica ou via e-mail, para esclarecimentos ao contribuinte, a faculdade de conceder a consulta dos processos de execução fiscal, direito de audição prévia em reversão. Todos estes procedimentos enumerados, e outros previstos na Lei e nas orientações internas, permitem igualmente ao contribuinte a participação no processo, o que enuncia o respeito pelo princípio da participação, previsto no art. 60.º da LGT. O princípio da colaboração encontra-se explanado no n.º 3 do art. 59.º da LGT, o qual prevê que existe cooperação e boa fé na relação da SPE com os contribuintes, nomeadamente "[a] informação pública, regular e sistemática sobre os seus direitos e obrigações (alínea a)), "publicação, no prazo de 30 dias, das orientações genéricas sobre a interpretação e aplicação das normas tributárias" (alínea b)), "assistência necessária ao cumprimento dos deveres acessórios" (alínea c)), "notificação do sujeito passivo ou demais interessados para esclarecimento das dúvidas sobre as suas declarações ou documentos" (alínea d)), prestação de informações vinculativas, nos termos da lei (alínea e)) e demais previstos nas alíneas do n.º 3 do art. 59.º da LGT.

---

<sup>14</sup> Silva Jesus, P. de M. da (2015). *O Procedimento Tributário Gracioso - A independência e imparcialidade da decisão*. Disponível em: <https://www.occ.pt/news/trabalhoscongv/pdf/15.pdf>.

<sup>15</sup> Silva Jesus, P. de M. (2015). *O Procedimento Tributário Gracioso - A independência e imparcialidade da decisão*. Disponível em: <https://www.occ.pt/news/trabalhoscongv/pdf/15.pdf>.

<sup>16</sup> Os processos em execução fiscal são mantidos no arquivo pelo período de oito anos, salvo processos em que haja venda de bens, sub-rogação, oposição, embargos de terceiro, reclamação de créditos, casos estes em que o processo se mantém por tempo indeterminado.

No que concerne ao princípio da confiança, este assenta na premissa da “[proteção] da confiança dos cidadãos e da comunidade na ordem jurídica e na [atuação] do Estado”, tal como refere o STJ. De mencionar ainda que, o princípio da confiança se pode traduzir no dever de transmitir “um mínimo de certeza e de segurança no direito das pessoas e nas expectativas que lhes são juridicamente criadas”<sup>17</sup>.

Por último gostaríamos ainda de fazer referência à faculdade que os contribuintes têm de ostentar oposições judiciais, reclamações e recursos<sup>18</sup>, faculdade esta que assenta no princípio da proteção jurídica, o qual permite a defesa do contribuinte contra o OEF e, por conseguinte, salvaguardar os seus direitos.

O princípio da justiça, consagrado no n.º 2 do art. 266.º da CRP e 55.º da LGT, visa apurar “a verdade sobre a determinação da matéria [coletável]”<sup>19</sup>. Outra vertente assenta na atuação da administração de forma congruente com a justiça igual para todos os contribuintes, inerente de algum modo ao já referido princípio da igualdade. É ao abrigo do referido princípio da justiça que o OEF deve pautar a sua atuação, com vista ao apuramento e respetiva reposição da justiça para com o contribuinte. Remata o TCA Norte que perante “uma solução flagrantemente injusta, é de fazer operar o princípio da justiça”<sup>20</sup>.

O princípio da imparcialidade encontra-se previsto no n.º 2 do art. 266.º da CRP. No entendimento de Silva Jesus (2015), o princípio da imparcialidade visa “assegurar o interesse público e a descoberta da verdade material, mesmo que esta descoberta possa ser desfavorável à administração”<sup>21</sup>. Nesta esteira, o autor conclui que deve o OEF “prosseguir apenas o interesse público e abster-se de ter em conta outros interesses, seja de quem e de que natureza for”, ou seja, assumir uma posição de neutralidade. Ainda quanto à imparcialidade, o STJ enfatiza uma fundamentação, baseada no TEDH, em que

---

<sup>17</sup> Ac. do STJ, de 27-03-2007, processo n.º 07A760, disponível em: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>18</sup> As decisões do OEF podem ser objeto de recurso, no prazo de 30 dias contados a partir da data da notificação da decisão, para o TAF e posteriormente para o Tribunal Central Administrativo, nos termos do n.º 1 do art. 280.º do CPPT. Pretendendo recorrer da decisão do OEF, o contribuinte deve alegar de forma sintética os fundamentos que sustentam a sua pretensão, nomeadamente atuações do OEF que possam ter ferido direitos. Esta alegação tem em vista a decisão favorável do TAF para a alteração ou anulação da decisão proferida pelo OEF, conforme o disposto no art. 639.º do CPC.

<sup>19</sup> Ac. do TCA Sul, de 08-01-2015, processo n.º 03804/10, disponível em: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>20</sup> Ac. do TCA Norte, de 15-02-2012, processo n.º 00486/07.2BEVIS, disponível em: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>21</sup> Silva Jesus, P. M. de M. (2015). *O Procedimento Tributário Gracioso - A independência e imparcialidade da decisão*. Disponível em: <https://www.occ.pt/news/trabalhoscongv/pdf/15.pdf>

salienta as duas vertentes inerentes à imparcialidade, a saber: por um lado a "aproximação [subjéitiva], destinada à determinação da convicção pessoal de tal juiz em tal ocasião", por outro lado "uma apreciação [objéitiva], isto é, se ele oferece garantias bastantes para excluir a este respeito qualquer dúvida legítima"<sup>22</sup>. Remata o douto ac. do STJ que "[a] imparcialidade (...) define-se (...) como ausência de qualquer prejuízo, ou preconceito, em relação à matéria a decidir ou às pessoas [afetadas] pela decisão". Trata-se de uma presunção ilidível, uma vez que "relewa essencialmente de considerações formais", sendo que "o elevado grau de generalização e de [abstração] na formulação de conceito apenas pode ser testado numa base rigorosamente casuística". Acrescenta ainda que a atuação deve ser congruente com os seguintes valores: "isenção, [retidão], [objétividade], neutralidade e equidistância perante os interesses em presença"<sup>23</sup>. Portanto, a avaliação é feita com base em critérios, aplicados ao caso concreto, com vista a um procedimento de execução, embora diferente consoante o caso, mas imparcial, todos com vista à cobrança.

Vistos alguns dos princípios basilares do direito fiscal que principiam o processo de execução fiscal, cabe-nos de seguida explicar as nuances gerais de como se processa a cobrança de tributos, devidos à SS, em sede de execução fiscal, o qual foi o intuito do nosso estágio e presente relatório.

### **3.2. Instauração do processo de execução fiscal**

---

As relações laborais que se estabelecem entre trabalhador e empregador são, como sabemos, vinculadas por um contrato de trabalho. No âmbito deste contrato, o empregador, para além de outras obrigações, compromete-se a entregar à SS o montante das suas contribuições, bem como o valor das cotizações do trabalhador, que antecipadamente reteve na fonte<sup>24</sup>. No caso dos TI, cabe aos próprios efetuar as contribuições para a SS resultantes da prestação da sua atividade.

Quando a entidade empregadora procede à entrega da declaração de remunerações, mas não procede ao respetivo pagamento, assim que este pagamento se

---

<sup>22</sup> Ac. do STJ, de 13/02/2013, processo n.º 1475/11.8TAMTS.P1-A. S1, disponível em: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>23</sup> Ac. do STA, de 17/11/2004, processo n.º 02038/03, disponível em: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>24</sup> Nos termos do n.º 1 do art. 42.º do Código dos Regimes Contributivos do Sistema Providencial da SS, "[a]s entidades contribuintes são responsáveis pelo pagamento das contribuições e das quotizações dos trabalhadores ao seu serviço". Acrescenta o n.º 2 do referido art. que é a entidade empregadora que efetua a retenção na fonte das contribuições dos trabalhadores e o remete "juntamente com o [a] sua própria contribuição, à instituição de segurança social competente".

vence no dia 20 do mês seguinte ao mês a que respeita<sup>25</sup>, a SS poderá proceder à notificação ao contribuinte dos tributos em falta para que os mesmos sejam liquidados. Frustrando-se esta tentativa, o processo pode ser remetido para execução fiscal<sup>26</sup>.

Encontramos diversas disposições na lei que enumeram os tributos passíveis de serem cobrados em execução fiscal. Os tributos previstos nas alíneas do n.º 1 do art. 148.º do CPPT permitem a cobrança de “impostos aduaneiros, especiais e extrafiscais, taxas, demais contribuições financeiras a favor do Estado, adicionais cumulativamente cobrados, juros e outros encargos legais” (alínea a)), “coimas e outras sanções pecuniárias fixadas em decisões, sentenças ou acórdãos relativos a [contraordenações] tributárias, salvo quando aplicadas pelos tribunais comuns” (alínea b)) e “coimas e outras sanções pecuniárias decorrentes da responsabilidade civil determinada nos termos do Regime Geral das Infrações Tributárias” (alínea c)). Podemos ainda incluir na cobrança coerciva as “contribuições sociais, taxas, (...) juros, reembolsos, reposições e restituições (...) coimas e outras sanções pecuniárias”, conforme o n.º 2 do art. 2.º do DL 42/2001, de 9 de fevereiro.

Encontramos na imprensa, nomeadamente nos jornais Expresso<sup>27</sup> e Dinheiro Vivo<sup>28</sup> diversos artigos publicados que mencionam o crescente nível de desempenho nas cobranças coercivas. A fiscalização que se acentuou em 2015 culminou numa maior deteção de infrações tributárias, verificando-se ainda um aumento das contribuições para a SS. Daqui retiramos que, em primeira linha, o Estado tem assumido um papel mais eficaz na deteção de infrações fiscais; também constatamos que as empresas cometem infrações ao nível das declarações fiscais, nomeadamente o não pagamento das contribuições ou até a não entrega da declaração de remunerações. Neste âmbito, estando a contabilidade entregue a terceiros, é a estes, nomeadamente aos contabilistas, a quem incumbe a tarefa de elaborar as respetivas declarações. Na eventualidade de se verificar

---

<sup>25</sup> Nos termos do disposto no art. 43.º do Código dos Regimes Contributivos do Sistema Providencial da SS, “[o] pagamento das contribuições e das quotizações é mensal e é efetuado do dia 10 até ao dia 20 do mês seguinte àquele a que as contribuições e as quotizações dizem respeito”.

<sup>26</sup> Note-se que a partir do momento em que a entidade empregadora procede à entrega da declaração de remunerações, mas não existe reflexão do pagamento no sistema informático, automaticamente é instaurada a dívida para cobrança coerciva.

<sup>27</sup> Santos, A. (2015, novembro 13). Cobrança coerciva de dívidas fiscais atinge €1100 milhões. Consultado em 07-06-2017. Disponível no link: <http://expresso.sapo.pt/economia/2015-11-13-Cobranca-coerciva-de-dividas-fiscais-atinge-1100-milhoes>.

<sup>28</sup> Pinheiro, A. (2015, abril 16). Segurança Social recuperou 2,5 mil milhões de euros em dívidas. Consultado em 07-06-2017. Disponível em: <https://www.dinheirovivo.pt/economia/seguranca-social-recuperou-25-mil-milhoes-de-euros-em-dividas/>.

o incumprimento na entrega e a falta de pagamento da declaração de remunerações, levamos a crer que os contabilistas não estão a cumprir com diligência os seus deveres, nem os legais nem os estatutários<sup>29</sup>, como teremos oportunidade de estudar posteriormente.

Podemos introduzir o PEF, segundo Martins (2013, p.643)<sup>30</sup>, como um processo com “uma estrutura simples”, que visa “garantir a prossecução do interesse público subjacente à cobrança coerciva”. Subscrevendo Otero (2011)<sup>31</sup>, é um processo que “visa garantir a celeridade do cumprimento e resolução” da dívida à SS. Matos (s/d)<sup>32</sup> acrescenta que “constitui o processo executivo especial com vista à cobrança coerciva das dívidas tributárias, a instaurar (...) quando não se verifique o pagamento voluntário destas”.

O processo de cobrança encontra-se previsto nos arts. 148.º a 278.º do CPPT, título IV, aplicando-se subsidiariamente as disposições do CPA, conforme a alínea d) do art 2.º do CPPT. Ainda quanto ao âmbito do PEF, Ferreira (2014, p. 111) faz um parêntesis ao facto de, excetuando o exercício do direito de audição prévia no caso da reversão, “exclui-se a aplicação (...) das regras do procedimento tributário no âmbito do [PEF]”<sup>33</sup>. O propósito da execução fiscal assenta na “máxima eficácia e celeridade na cobrança dos créditos exequendos”, visto que o “processo de execução fiscal tem por finalidade a cobrança das dívidas ao Estado e a outras pessoas [coletivas] de direito público”, *in casu* à SS. Uma vez em execução fiscal, são tomadas diligências para reaver os valores devidos.

---

<sup>29</sup> Nas relações que se estabelecem entre o contabilista e o OEF, está previsto no art. 73.º do Estatuto dos Contabilistas Certificados que devem “assegurar que as declarações fiscais que assinam estão de acordo com a lei e as normas técnicas em vigor”, bem como “abster-se da prática de quaisquer atos que, direta ou indiretamente, conduzam a ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação dos documentos e das declarações fiscais a seu cargo”.

<sup>30</sup> Martins, J. A. (2013). *O regime jurídico da citação em Processo de execução fiscal*. In Estudos em homenagem ao professor doutor Alberto Xavier (volume I). Almedina: Coimbra.

<sup>31</sup> Otero, P. (2011). *O que é a execução fiscal?* Disponível no link: <https://www.portalgestao.com/artigos/6407-o-que-%C3%A9-a-execu%C3%A7%C3%A3o-fiscal.html>.

<sup>32</sup> Matos, P. V. (s/d). *A reversão do processo de execução fiscal*. Disponível no link: <http://www.oa.pt/upl/%7B6a7d97ff-2d05-4ee3-bf9e-d6a5c91ce786%7D.pdf>.

<sup>33</sup> Ferreira, E. (2014). *A natureza jurídica da decisão de suspensão do processo de execução fiscal mediante prestação ou dispensa de prestação de garantia idónea: análise jurisprudencial e reflexões críticas*. In IV Congresso de Direito Fiscal. Alberto Quintas Seara [et al.]. Porto: Vida Económica.

O PEF tende a iniciar-se pela citação do contribuinte<sup>34</sup>, a fim de o chamar ao processo, para se pronunciar quanto aos valores em dívida e essencialmente para o notificar de que contra ele corre um PEF.<sup>35</sup> O chamamento dos executados ao processo é feito nos termos do n.º 1 do art. 153.º do CPPT. São chamados à execução "os devedores originários e seus sucessores", uma vez que se consideram estes os responsáveis pelo pagamento dos "tributos e demais dívidas referidas no artigo 148.º" do CPPT, assunto que estudaremos melhor de seguida. Portanto, a citação apresenta-se com o propósito de chamar o executado à execução, com o intuito de lhe dar a conhecer "de que foi deduzida uma pretensão processual contra si ou para chamar pela primeira vez ao processo alguma pessoa interessada na causa"<sup>36</sup>. Importa salientar a importância do ato da citação, uma vez que se esta não cumprir com as formalidades legais, nomeadamente "[a] omissão ou a sua realização sem observância das formalidades prescritas na lei pode conduzir a que a citação possa vir a ser considerada nula", conforme refere Martins (2013, p. 658)<sup>37</sup> e tal como teremos oportunidade de estudar.

Importa ainda referir a importância da fundamentação dos atos praticados pela SPE, uma vez que, segundo o STA<sup>38</sup>, estes devem estar fundamentados de forma sucinta, conforme o disposto no n.º 1 do art. 153.º do CPA. Porém, embora a informação levada ao conhecimento do executado tenha que ser sucinta, "não pode deixar de levar ao conhecimento do contribuinte os elementos básicos tidos em conta" no apuramento da dívida, especialmente a origem da dívida e a menção aos meses que estão a ser exigidos, conforme o n.º 2 do art. 77.º da LGT.

Foi levada ao STA<sup>39</sup> a questão de saber se "as declarações de remunerações e apuramento das contribuições/cotizações", podem ser classificadas de títulos executivos

---

<sup>34</sup> A citação, segundo Martins (2013), é preferencialmente feita por via eletrónica, tendo inclusive uma expressão relevante no nosso ordenamento jurídico, embora em execução fiscal se continue a optar pela citação postal.

<sup>35</sup> Veja-se que a citação pode ser posterior à penhora de bens, uma vez que, nos termos do disposto no n.º 2 do art. 193.º do CPPT, a citação pode vir devolvida. Porém no caso da venda de bens, é imprescindível citar o executado de que a mesma se vai concretizar.

<sup>36</sup> AA. VV. (2012). *Questões sobre citações e notificações*. Câmara dos Solicitadores. Consultado em 28/06/2017. Disponível no link: [http://solicitador.net/uploads/cms\\_page\\_media/808/Perguntas%20e%20respostas%20citacao%20vFINAL13-09-12.pdf](http://solicitador.net/uploads/cms_page_media/808/Perguntas%20e%20respostas%20citacao%20vFINAL13-09-12.pdf).

<sup>37</sup> Martins, J. A. (2013). *O regime jurídico da citação em Processo de execução fiscal*. In Estudos em homenagem ao professor doutor Alberto Xavier (volume I). Almedina: Coimbra.

<sup>38</sup> Ac. do STA, de 20/12/2011, processo n.º 01037/11, disponível em: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>39</sup> Ac. do STA, de 23-04-2013, processo n.º 0744/12, disponível em: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

e, conseqüentemente, passíveis de cobrança. Foi igualmente levantada a questão de apurar se “a instauração da execução com base no valor apurado nas referidas declarações carece de prévia notificação do sujeito passivo para o seu prévio pagamento voluntário”. Quanto a estas duas questões, o douto ac. do STA começa por mencionar que “o processo de execução das contribuições e dívidas à Segurança Social é regulado por um regime jurídico especial que consta do decreto-lei 42/2001 de 9 de [fevereiro]”, como já tivemos oportunidade de referir. Deste regime jurídico resulta que o apuramento do valor das contribuições é calculado com base na “apresentação das declarações de remunerações pelo contribuinte”. É o contribuinte que está igualmente onerado a “proceder à liquidação dos montantes a entregar”. Verificando-se a entrega das declarações, mas sem que se reflita o pagamento das mesmas, “a lei permite a [extração] de certidões de dívida (...), sem que haja um [ato] administrativo ou tributário prévio definidor da obrigação”. Este ato de extração de certidões de dívida é entendido, no seio da jurisprudência, como um ato material, em que não se fixa “uma prestação tributária, pelo que não está (...) dependente de qualquer procedimento tributário próprio para liquidação de tributos”. Podemos ainda referir que este ato não carece de notificação à luz da lei, visto que se trata de um ato processual anterior à citação. Somente com o ato de citação é que o contribuinte toma conhecimento da extração das referidas certidões de dívida. Portanto, conclui-se que “são títulos executivos as certidões de dívida emitidas, nos termos legais, pelas instituições de solidariedade e segurança social”.

Concluimos que a instauração da dívida para execução fiscal é feita pelo ISS, embora o contribuinte possa requerer a instauração quando tem parte da dívida já em execução fiscal. A instauração para execução fiscal tem-se refletido como vantajosa, na medida em que tem permitindo uma cobrança mais eficaz dos montantes devidos à SS. Quanto às certidões de dívida, estas são emitidas assim que a dívida é instaurada, sendo levadas ao conhecimento do executado no momento da citação. Concordamos com a fundamentação jurisprudencial do ato anteriormente referido, uma vez que o mero ato de extração de certidões de dívida, embora seja efetuado pelo OEF, o contribuinte não necessita de ser notificado, visto que o próprio consegue apurar os valores que tem em dívida, até porque é ele quem tem conhecimento dos valores que constam das declarações de remunerações que o próprio apresentou junto dos serviços da SS.

### 3.3. Citação do contribuinte

---

As comunicações que se estabelecem entre o OEF e o contribuinte devem pautar-se pelos princípios basilares do Direito Fiscal, os quais tivemos a oportunidade de ver no início da presente exposição. Para o corrente capítulo podemos ainda fazer referência ao princípio da segurança jurídica, o qual, nos termos dos arts. 77.º e n.º 3 do art 268.º da LGT, tem em vista salvaguardar as expectativas jurídicas do contribuinte. Trata-se de um princípio que tem subjacente a estabilidade e previsibilidade da atuação do OEF, ou seja, o contribuinte deve estar ciente da atuação da SPE quando adota determinados comportamentos. Assim, o ato de citação deve, desde logo, dar a conhecer ao contribuinte que contra ele está a correr um processo de execução fiscal, o que poderá fazer para regularizar a dívida, ou o que acontece se não o fizer nada. Martins (2013)<sup>40</sup> acrescenta ainda que o ato de citação “identifica qual o prazo e os meios de reação que o executado pode adotar”.

Socorrendo-nos do disposto no n.º 1 do art.35.º do CPPT, podemos começar por definir a citação como “o [ato] pelo qual se leva um facto ao conhecimento de uma pessoa ou se chama alguém a juízo”. O n.º 2 da referida norma, faz menção para o facto de o ato estar "destinado a dar conhecimento ao executado de que foi proposta contra ele determinada execução ou a chamar a esta, pela primeira vez, pessoa interessada". Para ser considerada válida, a citação deve observar o disposto no art. 163.º, por remissão do art. 190.º do CPPT, nomeadamente, deve fazer menção à identificação da entidade exequente, indicar a data de emissão do título executivo, bem como o nome e domicílio do devedor, e referir a natureza, proveniência e montante da dívida. Em alternativa aos elementos indicados pode a citação ser acompanhada pela cópia do título executivo, conforme o n.º 1 do art. 190.º do CPPT, cumprindo-se assim as condições de validade da citação previstas nesse artigo<sup>41</sup>.

A citação em execução fiscal é feita preferencialmente por carta registada com AR, a qual é feita mediante a entrega da carta registada e respetiva assinatura do AR. Este ato presume que o executado está citado, bem como o convida a vir ao processo pronunciar-se quanto aos valores em dívida. Quanto à pessoa que tem legitimidade para receber a

---

<sup>40</sup> Martins, J. A. (2013). *O regime jurídico da citação em Processo de execução fiscal*. In Estudos em homenagem ao professor doutor Alberto Xavier (volume I). Almedina: Coimbra.

<sup>41</sup> Ac. do STA, de 12/10/2011, processo 0609/11, disponível em: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

carta, Martins (2013, p.652)<sup>42</sup> refere que “a carta pode ser entregue (...) ao executado ou a qualquer pessoa que se encontre na sua residência ou local de trabalho”, presumindo-se que essa pessoa se encontra “em condições de a entregar prontamente ao citando”. Com a presunção prevista no n.º 1 do art. 230.º do CPC, o legislador permite considerar a carta entregue ao executado mesmo que não seja o próprio a rececioná-la. É igualmente com base nesta presunção ilidível que se permite que mesmo que o AR esteja assinado por terceiro, este não seja valorado em sede de análise da prescrição pelo facto de não estar assinado pelo executado, como termos oportunidade de estudar no ponto 3.6.

Em execução fiscal, o ato de notificação tem repercussões quer no PEF quer na esfera jurídica do contribuinte. Com a citação, o contribuinte passa a estar vinculado para com a SPE, no sentido de proceder ao pagamento dos valores em dívida. Mas e se o contribuinte receber a citação e não efetuar qualquer diligência no prazo de oposição? Perante a citação, o contribuinte pode requerer o pagamento em prestações, dação em pagamento, solicitar a análise da exigibilidade da dívida<sup>43</sup>, proceder ao pagamento integral do processo, apresentar oposição judicial. Se não lançar mão de nenhuma das formas de pagamento ou ainda não apresentar garantia quando a tal é obrigado, poderá haver lugar à penhora de bens, conforme o n.º 1 do art. 215.º do CPPT. Pode o contribuinte receber a citação com AR<sup>44</sup> e perante os fundamentos da citação apresentar, junto da SPE, reclamação ou oposição judicial dirigida ao TAF de Leiria<sup>45</sup> como iremos ter oportunidade de estudar.

---

<sup>42</sup> Martins, J. A. (2013). *O regime jurídico da citação em Processo de execução fiscal*. In Estudos em homenagem ao professor doutor Alberto Xavier (volume I). Almedina: Coimbra.

<sup>43</sup> O pedido de análise de dívida pode ser visto como uma ferramenta essencial para o contribuinte, na medida em que através do pedido é apurada a situação contributiva real do contribuinte perante a SS, o que por vezes resulta na descoberta de falhas no apuramento dos valores em dívida, os quais se justificam pela existência de alguns constrangimentos resultantes da instauração de processos de execução fiscal. Este direito de requerer a análise da dívida está inerente ao direito à tutela e impugnação dos atos administrativos que, por sua vez, permitem ao contribuinte o acesso e tutela jurisdicional efetiva de defesa contra os atos praticados pelo OEF. Nos termos do n.º 1 do art. 51.º do CPPT, é dada a faculdade ao executado de impugnar diretamente os atos lesivos de direitos ou interesses legalmente protegidos.

<sup>44</sup> A citação com a AR efetua-se por este meio sempre que a quantia exequenda e juros de mora seja superior a 10 uc e inferior a 250 uc. Se o montante em dívida for inferior a 10 uc, a citação faz-se por carta simples. Sendo superior a 250 uc, a citação é pessoal. Muitas das vezes, embora o ato não o exija, o OEF dá preferência às comunicações com AR: neste caso, se existe excesso de formalismo, não representa prejuízo para o executado, pelo que não se levanta nenhum problema relevante.

<sup>45</sup> A reclamação e a oposição judicial são meios de oposição à execução fiscal que se distinguem essencialmente pelo seguinte: a reclamação tem um prazo máximo de resposta de 8 dias e trata-se ainda de um processo célere; a oposição é um processo mais moroso, pode demorar mais de 30 dias até ter uma resposta, visto que muitas das vezes tem de ser remetido ao TAF.

Já tivemos oportunidade de referir que a citação equivale a que o executado tenha tomado conhecimento do processo, chamando este pela primeira vez ao processo. Porém, acontece que se considera igualmente citado quando não há confirmação de citação com AR, mas o executado vem ao processo praticar um ato processual. A este respeito, veja-se uma oposição, em que o mandatário do executado alega que este não foi citado, mas, no entanto, vem apresentar oposição com menção do número de processo respetivo, ou numa situação em que, não tendo sido citado, desloca-se aos serviços da SPE a solicitar informação sobre o processo instaurado. Veja-se ainda uma situação prática que surgiu no atendimento presencial, em que uma pessoa coletiva, titular de um estabelecimento comercial, deslocou-se junto da SPE a fim de liquidar uma dívida resultante de uma ação de inspeção. Nesta ação de inspeção detetaram um trabalhador em situação irregular, a qual culminou na aplicação de uma coima à entidade empregadora e o dever de proceder ao pagamento das respetivas contribuições do trabalhador que foram instauradas para execução fiscal<sup>46</sup>. Neste caso, o trabalhador estava ao serviço há cerca de três semanas, a laborar três horas por semana, contudo, a lei estabelece uma presunção de que, neste caso, as contribuições a liquidar correspondem aos seis meses anteriores à data da descoberta do facto<sup>47</sup>.

O ato de citação do executado pode estar ferido de nulidades. Estas podem constituir um entrave ao andamento da execução. Veja-se que, segundo os ensinamentos de Lopes de Sousa (2013, p.31), consubstanciam “nulidades de conhecimento oficioso as nulidades que são consideradas insanáveis, indicadas no art. 165 do CPPT”<sup>48</sup>. Por outro lado, não estando em causa nulidades de conhecimento oficioso, Lopes de Sousa (2013, p.31) refere que “a nulidade só pode ser invocada pelo interessado na observância da formalidade”. No caso da citação, estamos perante uma nulidade oficiosa quando não se observem os procedimentos legais.

---

<sup>46</sup> De acordo com o disposto no art. 12.º do Código dos regimes contributivos do sistema previdencial da SS, “as contribuições e as quotizações são prestações pecuniárias destinadas à efetivação do direito à segurança social”.

<sup>47</sup> Nos termos do disposto no n.º 4 do art. 29.º do código dos regimes contributivos do sistema previdencial de segurança social, há uma presunção de “que o trabalhador iniciou a prestação de trabalho ao serviço da entidade empregadora faltosa no 1.º dia do 6.º mês anterior ao da verificação do incumprimento”. Veja-se que nos termos do n.º 6, a presunção prevista no n.º 4 é ilidível, mediante “prova de que resulte a data em que teve, efetivamente, início a prestação do trabalho”.

<sup>48</sup> Lopes de Sousa, J. (2013). *Conhecimento oficioso de nulidades no processo de execução fiscal e princípio da legalidade*. In *Cadernos de Justiça Tributária*. N.2, p.22-33. Braga.

Assim que a nulidade é cometida, “o prazo para a arguição conta-se do dia em que (...) a parte interveio em algum [ato] praticado no processo ou foi notificada para qualquer termo dele”. Note-se que o STA emitiu o seu entendimento nesta matéria, frisando mais uma vez que o OEF “não detém legitimidade para decretar a (...) nulidade processual, como (...) não detém legitimidade nem fundamento legal para reconstituir (...) a situação que existiria no processo caso não tivessem sido praticados os [atos] ilegais”<sup>49</sup>. No caso em apreço pelo STA, estava em causa uma venda judicial em que a citação de um dos credores apresentava ilegalidades. Findo o prazo para reclamação de créditos o passo seguinte seria a venda, consubstanciando uma suspensão do processo. Porém, o OEF preencheu igualmente “uma ilegalidade particularmente grave, que consistiu em (...) dar andamento ao processo executivo sem se remeter o processo incidental ao tribunal tributário”, tal como refere o douto ac. Só depois de praticada a nulidade é que se permite ao executado “presumir-se que então tomou conhecimento da nulidade ou quando dela pudesse conhecer, agindo com a devida diligência”<sup>50</sup>. Portanto, trata-se de uma análise que tem que ser invocada pelo executado quando este considere que há violação de um procedimento que o OEF deveria ter observado; *in casu*, foi o credor reclamante, lesado nos seus direitos, que invocou tal nulidade procedimental.

Face ao exposto podemos concluir que a citação é essencial para dar conhecimento ao contribuinte da execução que contra ele corre termos na SPE e na qual figura como executado. Perante o ato de citação, o contribuinte tem ao seu dispor variados meios de proceder no sentido de liquidar os valores em dívida, podendo lançar mão do meio que melhor se adequar ao caso concreto. Podemos ainda relevar a importância da citação para a cobrança, a qual, se não for efetuada diligentemente ou mesmo se inexistir, segundo Martins (2013, p.663)<sup>51</sup>, “pode concorrer para obstar à rápida extinção do processo e prejudicar a eficácia e eficiência da cobrança coerciva”. Uma vez arguida a falta ou nulidade da citação, a mesma pode culminar na “anulação dos termos subsequentes do processo”. Como tivemos oportunidade de ver, uma notificação ou citação que sejam formalmente nulas, obstam à prossecução da cobrança, por vezes levando a restituições e a extinção de processos sem que haja entrada de valores. Portanto, a citação apresenta-se como essencial ao andamento da execução.

---

<sup>49</sup> Ac. do STA, de 17-04-2013, processo n.º 0235/13, disponível em: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>50</sup> Lopes de Sousa, J. (2013). *Conhecimento oficioso de nulidades no processo de execução fiscal e princípio da legalidade*. In *Cadernos de Justiça Tributária*, n.2, (p.22-33). Braga.

<sup>51</sup> Martins, J. A. (2013). *O regime jurídico da citação em Processo de execução fiscal*. In *Estudos em homenagem ao professor doutor Alberto Xavier* (volume I). Almedina: Coimbra.

### 3.4. Reversão da execução fiscal

---

Ao longo da tramitação do processo executivo, o OEF encontra na reversão uma forma de ver satisfeitos os créditos devidos à SS, aquando da impossibilidade de cobrança da dívida junto do devedor originário.

Na esteira do princípio da indisponibilidade, os créditos devidos à SS são insuscetíveis de lhes serem fixadas "condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária", conforme o n.º 2 do art. 30.º da LGT. É na esteira dos referidos princípios que o normativo legal suporta a possibilidade de o OEF reverter a dívida. A reversão opera contra outros contribuintes, diferentes da pessoa do devedor originário. São chamados à execução os administradores, diretores, gerentes, que exercem ou exerceram a gerência de facto e de direito no período da dívida em execução.

Realizando uma breve análise a um ac. do STA<sup>52</sup>, é referido que o processo de reversão da execução fiscal “traduz-se numa modificação subjetiva da instância, pelo chamamento, a fim de ocupar a posição passiva na ação, de alguém que não é o devedor”. Podemos ainda dizer que se trata de “um instituto fundado no princípio da economia processual, na medida em que evita a instauração de um novo processo executivo contra o responsável subsidiário”, tal como refere Matos (2008, p.963)<sup>53</sup>. Ou seja, o título executivo que obrigava o devedor originário será o mesmo que passará a obrigar o revertido, operando uma modificação subjetiva, não excluindo os juros de mora e compensatórios a contar da instauração da dívida ao devedor originário, bem como os demais encargos, conforme o disposto no n.º 1 do art. 22.º da LGT. Matos (2008, p.963)<sup>54</sup> conclui que a reversão opera no sentido de “obstar que tais créditos tributários fiquem por satisfazer [uma vez] que legalmente se configura a existência de responsáveis pelo seu pagamento”.

Para o OEF saber quem deve notificar, poderá optar por uma de duas formas. A primeira prende-se com a interceção junto da “Conservatória do Registo Comercial

---

<sup>52</sup> Ac. do TCA Sul, de 14-02-2012, processo n.º 05380/12, disponível em: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>53</sup> Matos, P. V. (2008). *A reversão do processo de execução fiscal*. In Revista da Ordem dos Advogados, a. 68, n. 2-3. Lisboa.

<sup>54</sup> Matos, P. V. (2008). *A reversão do processo de execução fiscal*. In Revista da Ordem dos Advogados, a. 68, n. 2-3. Lisboa.

competente”, a fim de conseguir aferir quem são ou eram “os responsáveis subsidiários, nomeadamente à data da ocorrência dos factos geradores da responsabilidade subsidiária”, conforme o exposto no ponto 4.2. do Ofício Circulativo n.º 60 058 de 2008-04-17. Muitas das vezes, não sendo possível tal solicitação junto da conservatória, são usados os dados que constam em SEF, embora neste caso, na maioria das vezes, não se encontrem atualizados. Tal facto constata-se em virtude de os contribuintes somente registarem as alterações dos MOE’s junto da conservatória e não o comunicarem à SS. A segunda forma de aferir a gerência prende-se com a averiguação de indícios que constem no processo, nomeadamente documentos assinados pelo(s) gerente(s) e pedidos de pagamento em prestações. Pode ainda a SPE requerer junto dos serviços da SS o extrato de remunerações do presumível gerente. Serão estes documentos que valorarão como meio probatório, para conseguir aferir se determinada pessoa singular assumiu ou assume a direção da sociedade devedora. No entendimento da SPE, considera-se que se está perante o gerente de facto da sociedade quando os indícios anteriores exemplificados constam do processo executivo, não sendo, portanto, necessário aferir junto da conservatória se efetivamente se trata do mesmo contribuinte que consta do registo como gerente de direito.

No caso de não constarem no processo atos praticados pelo gerente, importa averiguar quem exerce ou exerceu a gerência de direito e de facto no período em que a devedora originária gerou a dívida ora em cobrança. Já anteriormente mencionámos a interceção junto da conservatória do registo comercial. Agora importa saber se somente a gerência de direito é suficiente para a reversão e, se não, a quem cabe o ónus da prova da gerência de facto. Para esta questão, nos termos do n.º 1 do art. 24.º da LGT encontramos disposições legais que geram na doutrina algumas divergências de interpretação quanto ao ónus da prova. Veja-se que, a referida norma legal prescreve que os “gerentes (...) que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração (...) são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si”. Esmiuçando um pouco o mencionado preceito legal, podemos começar por referir que poderão responder pela dívida os gerentes que “exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração”. Este critério reflete-se no exercício da gerência de direito no período em que a sociedade entrou em incumprimento. Porém, tal não implica que possam ser responsabilizados, visto que estamos perante uma presunção legal *iuris tantum*, em que é ao exequente que cabe fazer prova da gerência de facto, conforme o n.º 1 do art.

344.º e n.º 1 do 350.º do CC<sup>55</sup>. No mesmo sentido vai o TCA Norte, quando refere que “a gerência de direito, por si só, não faz presumir a gerência de facto”<sup>56</sup>, ou seja, se não houver indícios no processo que demonstrem os atos praticados pelo gerente, não pode sem mais a SPE proceder à reversão com base na gerência meramente de direito; *a contrario sensu*, existindo indícios no processo que demonstrem a gerência, poderá dar-se início à tramitação da reversão.

Os responsáveis subsidiários são chamados à execução para responderem pelas “dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega haja terminado no período de exercício das suas funções”, devendo, para tal, ser-lhes “imputável a falta de pagamento”<sup>57</sup>, tal como expõe Matos (2008, p.967). Este chamamento à execução é feito com base numa presunção, a qual, sendo uma presunção ilidível, em sede de oposição à execução pode ser demonstrada a falta de culpa no incumprimento da obrigação tributária.

Para que se possa dar início ao processo de reversão da execução fiscal, é necessário que se verificarem certos pressupostos. Matos (2008) classifica os pressupostos em duas categorias, a saber: materiais e formais. Quanto aos pressupostos materiais, Matos (2008, p.973) refere que são “decorrentes da origem da responsabilidade”, nomeadamente, a aferição de “culpa na insuficiência patrimonial”, “incumprimento das funções de fiscalização ou violação dos deveres profissionais”, “inobservância do princípio de separação dos patrimónios – no caso dos titulares de estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada”, “incumprimento do dever de retenção – no caso dos substitutos tributários” e “fundada insuficiência dos bens penhoráveis ao devedor principal”<sup>58</sup>. Quanto aos pressupostos formais, Matos (2008, p.975) faz referência a que se deve proceder à citação do responsável subsidiário e observar o respetivo prazo de oposição, conforme já tivemos oportunidade de verificar; deve ainda dar observância ao direito de “audição prévia do potencial responsável

---

<sup>55</sup> Nos termos do art. 256.º do CSC, “as funções dos gerentes subsistem enquanto não terminarem por destituição ou renúncia”, pelo que se presume que não há renúncias à gerência, visto que a mesma está sujeita a registo e este pode ser solicitado em sede de execução fiscal, sendo certo que a renúncia é comunicada por escrito nos termos do art.258.º do CSC.

<sup>56</sup> Ac. do TCA Norte, de 11-03-2010, processo n.º 00349/05.6BEBRG, disponível em: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>57</sup> Matos, P. V. (2008). *A reversão do processo de execução fiscal*. In Revista da Ordem dos Advogados, a. 68, n. 2-3. Lisboa.

<sup>58</sup> Matos, P. V. (2008). *A reversão do processo de execução fiscal*. In Revista da Ordem dos Advogados, a. 68, n. 2-3. Lisboa.

subsidiário”, devendo a reversão dar a conhecer a “exigibilidade da dívida exequenda perante o potencial responsável subsidiário”.

Nos termos do disposto nos arts. 350.º e 351.º do CC, encontramos na doutrina dois tipos de presunções, a saber: legais e judiciais. Como o próprio nome indica, as presunções legais encontram-se previstas na lei. Por outro lado, as presunções judiciais baseiam-se nas conclusões formuladas pelos juízes e conseqüente jurisprudência. No caso de ser necessário aferir o exercício da gerência, não existe nenhuma presunção na lei que permita onerar o revertido. Somente a jurisprudência tem vindo a emanar algumas orientações, nomeadamente será possível aferir “que determinado contribuinte exerce ou exerceu a gerência da devedora originária, (...) com base num *juízo de facto*, baseado nas regras da experiência comum e não em qualquer norma legal”<sup>59</sup>. Portanto, ainda na esteira do ac.do STA, pode o tribunal emanar uma decisão baseada “numa presunção judicial e não com base numa presunção legal”. A este respeito, perante um revertido que exerceu a gerência de direito da devedora originária, não se pode presumir a gerência de facto somente nessa base, é necessário, face às condutas da “experiência, entender que há uma forte probabilidade de esse exercício da gerência de facto ter ocorrido”, a qual se reflete na prática de atos em nome da sociedade.

No que concerne aos indícios de gerência, só por si não são legalmente suficientes para que se possa responsabilizar um contribuinte pelo pagamento da dívida da devedora originária. Note-se que, sendo identificado o gerente de direito, e este tenha exercido funções no período em que a devedora originária contraiu a dívida, tendo assumido as funções de gerente de direito e descontado como tal, presume-se que este tenha assumido a gerência de facto. Porém, por um lado, tal gerência meramente de direito não é suficiente para se reverter a dívida, visto que se trata de uma presunção ilidível. Por outro lado, existindo indícios no processo que provem a gerência, tal já será valorado. Conclui-se, portanto, que o processo de reversão depende “do [efetivo] exercício da gerência ou administração, ainda que somente de facto”<sup>60</sup>, *a contrario sensu*, não se presume o mesmo quanto à gerência de direito. Portanto, somente a gerência de direito não será suficiente para concretizar a reversão da execução fiscal.

---

<sup>59</sup> Ac. do STA, de 10-12-2008, processo n.º 861/08, disponível em: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>60</sup> Ac. do STA, de 02-03-2011, processo n.º 944/10, disponível em: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Uma vez identificado o MOE responsável subsidiariamente pela dívida, importa agora saber se, durante o exercício da gerência, nas situações em que “o prazo legal de pagamento [tenha] terminado no período da sua gestão, [o gerente] não pode desconhecer a existência da dívida”. Neste âmbito, podemos dizer que o gerente não pode alegar a inexistência de culpa, relativamente à insuficiência patrimonial que levou a uma situação de incumprimento da empresa perante a SS. Tal comportamento “indicia uma conduta dolosa que é especialmente grave para os interesses do Estado Fiscal, e por isso, só lhe resta provar que não foi por culpa sua que a empresa caiu em tal situação”. Quanto ao ilícito culposo, opera a presunção de “que o gestor não [atuou] com a diligência de um *bonus pater familiae*”, tal como refere o ac. do TCA Norte<sup>61</sup>. A atuação com diligência pressupõe a observação de certos pressupostos, nomeadamente, “deveres de cuidado, de disponibilidade, de competência técnica, de gestão criteriosa e ordenada, de lealdade, no interesse da sociedade e dos sócios que sejam relevantes para a sustentabilidade da sociedade”, conforme refere o ac. mencionado Na falta de observação dos referidos deveres, poderá o gerente incorrer num ilícito culposo e preencher o pressuposto da insuficiência patrimonial culposa.

A respeito da prova da insuficiência patrimonial, importa referir o ónus que recai sobre o OEF. Sobre este incumbe o dever de fazer prova da “culpa presumida ou provada do responsável subsidiário e o exercício [efetivo] das funções”, tal como refere o TCA Norte<sup>62</sup>. No despacho de reversão deve constar de forma expressa “toda a matéria relacionada com os bens em causa, o [respetivo] valor e as dívidas em causa”, bem como os fundamentos da reversão. No caso referido pelo ac. do TCA Norte, a sociedade devedora praticou atos no processo conducentes à liquidação da dívida, nomeadamente “vários pagamentos por conta, como um pedido de pagamento em prestações, abarcando vários processos executivos”. Tratam-se de indícios que demonstram que “a devedora originária desenvolveu todos os esforços para cumprir as suas obrigações fiscais”, demonstrando vontade de regularizar a dívida. O facto de os requerimentos serem deferidos “e periodicamente cumpridos pela sociedade devedora originária, por instruções dos sócios – gerentes” é igualmente prova da vontade de proceder ao pagamento da dívida. Portanto, para a promoção da reversão é necessário o OEF fazer prova “de factos concretos capazes de evidenciar a inexistência denexo causal entre a sua [atuação] e a falta de pagamento atempada dos tributos”. No caso concreto os indícios

---

<sup>61</sup> Ac. do TCA Norte, de 30/04/2014, processo n.º 03694/10.5BEPRT, disponível em: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>62</sup> Ac. do TCA Norte, de 30/04/2014, processo n.º 03694/10.5BEPRT, disponível em: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

indicavam a inexistência de culpa na insuficiência patrimonial. Ficou demonstrada a vontade de proceder à liquidação da dívida e os esforços conducentes a tal, conclui-se que fica “afastada a presunção de culpa pelo incumprimento das disposições legais”, na condição de se verificarem tais esforços.

Podemos ter uma situação de insuficiência do património da sociedade, a qual não se deveu a culpa do gerente ou administrador, nem a uma eventual gerência culposa. Como tal, face ao exposto na alínea d) do n.º 1 do art. 24 da LGT<sup>63</sup>, incumbe ao OEF o ónus de estabelecer o nexo de causalidade entre a atuação da gerência e a insuficiência patrimonial da sociedade. Tal ónus da prova torna-se essencial, uma vez que não podemos olvidar que a reversão apenas opera quando o património do devedor originário não é suficiente para garantir a dívida, conforme o disposto no n.º 2 do art. 23.º da LGT e art. 159.º do CPPT.

A doutrina tem levantado algumas questões quanto à interpretação do conceito de insuficiência patrimonial a aplicar na reversão, nomeadamente em relação à disposição do n.º 2 do art. 153.º do CPPT. Neste âmbito, a averiguação da existência de bens e a insuficiência do património do devedor originário, devem ser tidos em conta no momento da reversão. Para que se consiga aferir o montante que o responsável subsidiário fica responsável por liquidar, este terá de ser apurado depois de excutido o património do devedor originário. Por sua vez, para que a excussão possa acontecer, terá que ser feita precisamente a excussão do património do devedor originário. Esta tem sido a posição que a jurisprudência tem vindo a defender. Já em 1988 o STA<sup>64</sup> proferia que a reversão só se efetuava após a venda do património do devedor originário. Na mesma esteira, Cunha (2005, p.150) partilha da opinião de que “os responsáveis subsidiários só responderão pela dívida fiscal quando o património do devedor principal, seus herdeiros ou responsáveis solidários, esteja esgotado”<sup>65</sup>, dando-se aplicação ao benefício da excussão prévia. Esteves (2013, p. 316) alerta igualmente para a demonstração das

---

<sup>63</sup> O art. 24.º da LGT não refere se a administração é apenas de facto ou de direito e de facto, atribui igual responsabilidade aos gerentes, administradores e diretores a responsabilidade subsidiária em relação à empresa e solidária entre si, pelas dívidas tributárias enumeradas nas alíneas a) e b) no n.1 do art. 24 da LGT. A este respeito, a doutrina entende que independentemente de a gerência ser apenas de facto, pode na mesma ser imputada responsabilidade subsidiária, veja-se AA.VV. (2012). *Lei Geral Tributária - anotada e comentada (4.ª edição)*. Lisboa: Encontro da Escrita.

<sup>64</sup> Ac. do STA, de 8/6/1988, processo n.º 003424, disponível em: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>65</sup> Meireles da Cunha, T. (2005). *O momento da reversão da execução fiscal contra os responsáveis subsidiários*. In revista *Ciência e Técnica Fiscal*, p. 127-162, n.416. Lisboa.

“causas [objetivas] que levaram à insuficiência de bens e que dificultam a prestação da garantia, de modo a permitir que aquele não teve participação culposa nessa insuficiência patrimonial”<sup>66</sup>, ou seja, terá que se demonstrar que a insuficiência patrimonial não se deveu a atuação dolosa do gerente, como já tivemos oportunidade de referir no ac. do TCA Norte.

O benefício da excussão prévia consiste na excussão do património do devedor originário, antes de se proceder à reversão, a fim de apurar o valor que o revertido terá de liquidar. Porém, o conceito de excussão do património tornou-se um pouco lato em termos de concretização. Veja-se que com a entrada em vigor do CPPT, em 1 de janeiro de 1999, o legislador veio ampliar o termo “insuficiência” patrimonial (que vigou no antigo código de procedimento tributário, nomeadamente no n.º 2 do art. 239.º) que deu lugar à “fundada insuficiência”. Esta nova nomenclatura é considerada pela doutrina como um conceito vago, que por sua vez dá azo a diversas interpretações. É refletida como uma norma que dá liberdade ao OEF de aplicar o conceito da forma que melhor lhe aprouver, sempre assente nos princípios do direito fiscal.

Podemos tecer mais algumas considerações quanto ao benefício da excussão prévia. No seio da doutrina é entendido que se deveria proceder ao levantamento dos bens do devedor originário para, assim, proceder à sua excussão desse património e, posteriormente, conseguir determinar a quantia pelo qual o responsável subsidiário teria que responder. Por um lado, para se conseguir determinar os bens suscetíveis de quantificação, Cunha (2005, p.159) identifica títulos, letras e dinheiro como possíveis de serem executados, mediante a atribuição de um valor predeterminado. Somente nesta hipótese é que, na opinião do autor, o “alcance da insuficiência é certo e determinado”. Por outro lado, os bens imóveis já não seriam atendíveis para a excussão, uma vez que o seu valor patrimonial, embora possa ser elevado, aquando da sua venda poderá não se alcançar o valor patrimonial ou mesmo a venda ficar deserta, pelo que seriam diligências supérfluas e morosas que obstavam à normal tramitação do PEF.

Ainda a respeito da excussão do património, Cunha (2005, p.156) levanta a questão de saber se “enquanto não for determinado o montante da insuficiência, reverter a

---

<sup>66</sup> Esteves, F. (2013). *A prestação da garantia na execução fiscal*. In Revista do CEJ, n.2 (2.sem.), p.309-334. Lisboa.

execução é usar de um meio demasiado gravoso?”<sup>67</sup>. Para esta questão, o STA<sup>68</sup> admite que “antes da liquidação dos bens existentes, a reversão contra responsáveis subsidiários só será possível se os bens” do devedor originário estiverem quantificados com “um valor máximo predeterminado”. Este valor poderá ser apurado com recurso à averiguação das contas bancárias ou aos créditos do devedor originário; somente se este valor apurado “for inferior ao valor da dívida exequenda” é que se poderá proceder à reversão contra os MOE. O STA remata este raciocínio frisando que, “mesmo que o tribunal considere manifesta a insuficiência dos bens da executada originária para pagamento das suas dívidas”, não poderá o OEF proceder à reversão “antes de estar [efetuada] a liquidação dos bens existentes”. Porém, no regime atualmente em vigor, Cunha (2005, p.160) considera que o legislador conseguiu contornar o “benefício da execução prévia (...) ao estabelecer que o responsável só poderá pagar o montante em dívida livre de juros se o fizer antes de findo o prazo para oposição”<sup>69</sup>. Ou seja, concedendo a benesse de isenção de juros e custas nos trinta dias após a notificação da reversão, está a colmatar a excussão que deveria ter sido feita antes da reversão.

Vejamos de seguida o modo de efetuar a reversão contra o responsável subsidiário. A este respeito observe-se o ac. do TCA Norte<sup>70</sup>, do qual podemos retirar algumas considerações. Por regra, “o prosseguimento do processo contra o revertido, após o prazo da oposição, só pode operar-se depois de executados os bens do devedor principal e dos responsáveis solidários”. Como tivemos oportunidade de ver, a excussão do património foi substituída pela isenção de juros e custas aquando do pagamento integral da dívida no prazo de oposição. Portanto, depois de notificado para audição prévia, o despacho de reversão poder ser ordenado apenas com a verificação da insuficiência patrimonial. Foi o n.º 7 do art. 23.º da LGT que “veio impor ao órgão da execução fiscal a apreciação dos requisitos da reversão da execução fiscal”, a fim de se verificar “a insuficiência do património do sujeito passivo devedor originário para o pagamento da totalidade das suas dívidas”.

---

<sup>67</sup> Meireles da Cunha, T. (2005). *O momento da reversão da execução fiscal contra os responsáveis subsidiários*. In revista Ciência e Técnica Fiscal, p. 127-162, n.416. Lisboa.

<sup>68</sup> Ac. do STA, de 29/4/1998, processo n.º 021381, disponível em: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>69</sup> Meireles da Cunha, T. (2005). *O momento da reversão da execução fiscal contra os responsáveis subsidiários*. In revista Ciência e Técnica Fiscal, p. 127-162, n.416. Lisboa.

<sup>70</sup> Ac. do TCA Norte, de 30/04/2014, processo n.º 03694/10.5BEPRT, disponível em: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

De referir ainda que, no projeto de decisão da reversão da execução, nos termos do disposto no n.º 4 do art. 23.º da LGT “(a) reversão (...) é precedida de audição do responsável subsidiário nos termos da presente lei e da declaração fundamentada dos seus pressupostos e extensão”. Neste âmbito, perante a notificação do projeto de reversão da execução fiscal, o responsável subsidiário tem legitimidade para vir ao processo invocar os argumentos que considere oportunos, no caso de não concordar com a reversão. Quanto à competência do OEF para promover a reversão da execução contra gerentes e demais MOE’S, Miranda (2008, p. 237) relembra que se trata de um “ato (...) [que] não se traduz no exercício da função jurisdicional”<sup>71</sup>, pelo que o OEF tem legitimidade para o realizar sem intervenção do tribunal, embora este possa vir a intervir, caso no exercício do direito de audição prévia, o revertido suscite essa pretensão.

Veja-se a título de exemplo, o caso de uma sociedade ter cotizações e contribuições em dívida à SS. No caso de a devedora originária não proceder à liquidação dos tributos, nomeadamente por insuficiência patrimonial da sociedade, a SPE tomará diligências no sentido de reverter a dívida contra os responsáveis subsidiários. Para aferir de quem é a responsabilidade pelo pagamento da dívida, torna-se necessário determinar quem exercia a gerência no período de dívida em questão. Neste sentido, é imperativo produzir prova de quem exercia a gerência, uma vez que a gerência de facto é pressuposto essencial da reversão. Assim, se a SPE toma diligências para reverter a dívida contra o presumível gerente que consta dos registos da SS, no caso de este fazer prova de que não exerceu funções de gerente naquele período, a SPE terá que diligenciar no sentido da não prossecução da reversão da execução fiscal (veja-se em anexo os documentos 10 e 11 referentes ao despacho de não prossecução da reversão e documento 12 referente à notificação ao contribuinte). No envio da notificação da não prossecução da execução contra o contribuinte, esta é acompanhada por cópia do despacho que ordenou a mesma. Portanto, se os registos da SS não estiverem atualizados, a SPE estará a reverter dívidas que na verdade não são da responsabilidade daquele contribuinte. Note-se ainda que atualização dos dados do contribuinte junto da SS é da inteira responsabilidade do contribuinte.

---

<sup>71</sup> Miranda, J. (2008). *A ordem de reversão no processo de execução fiscal contra administradores e gerentes de sociedades: ato inserido em processo judicial ou em procedimento administrativo executivo? anotação ao Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 160-07, de 6 de março de 2007, proferido no processo n.º 390-06*. In *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, a.1n.2, p.229-237. Coimbra.

Ao abrigo do princípio da participação, a notificação do projeto de decisão de reversão é feita mediante carta registada com AR, nos termos do n.º 3 do art. 60.º da LGT. Uma vez notificado, o revertido tem trinta dias para exercer o direito de audição prévia. Neste âmbito, o direito de audição prévia pode ser exercido por escrito, conforme o n.º 2 do art. 45.º do CPPT, podendo ainda o executado lançar mão de prova testemunhal se assim o entender.

Avançando a execução para reversão, uma vez citado, o revertido pode regularizar a dívida livre de juros de mora e custas, se efetuar o pagamento da totalidade da dívida (neste caso o processo é declarado em falhas após a reflexão do pagamento em SEF, conforme o n.º 5 do art 23.º da LGT). Não tendo disponibilidade financeira para liquidar a totalidade da dívida, pode optar pelo pagamento em prestações, conforme o disposto nos artigos 196.º do CPPT e art. 42.º da LGT. Uma terceira opção passa por requerer a dação em pagamento, nos termos do art. 201.º do CPPT. Finalmente, ainda tem a hipótese de deduzir oposição judicial com os fundamentos previstos no art. 204.º e art. 276.º do CPPT. Se a pretensão do executado é apresentar oposição ou reclamação judicial, esta terá que ser entregue na SPE no prazo de oposição, conforme o n.º 3 do art. 277.º e art. 207.º do CPPT; terá que ser dirigida ao Exmo. Juiz de Direito do TAF de Leiria e entregue em triplicado, devendo estar acompanhada do comprovativo do pagamento da taxa de justiça<sup>72</sup>. Recebida a oposição e uma vez autuada, remete-se para o TAF, conforme o disposto no art. 208.º do CPPT.

Uma vez expostos os meios ao dispor do revertido após a notificação, importa saber o que acontece se este não receber a notificação do despacho de reversão. Na eventualidade de a notificação vir devolvida, a SPE toma diligências no sentido de enviar uma segunda via no prazo de quinze dias. No caso de esta segunda notificação continuar a não ser rececionada, opera a presunção legal de que o citando foi notificado ao oitavo dia após o distribuidor deixar aviso para levantar a carta, conforme o disposto no n.º 3 do art. 192.º do CPPT. Esta situação não contraria o disposto no n.º 3 do art. 268.º da CRP, visto que estamos perante uma presunção legalmente ilidível<sup>73</sup>.

---

<sup>72</sup> A falta de pagamento e respetivo comprovativo da taxa de justiça, acarreta a recusa no recebimento da petição, nos termos do disposto na al. f) do art. 558.º do CPC.

<sup>73</sup> Se estivermos perante a tentativa de citação de uma sociedade devedora originária, se as cartas vêm devolvidas não justifica ordenar penhora de saldos bancários, até porque, muito provavelmente, a sociedade já não se encontra a laborar à presente data.

Em matéria de interrupção do prazo prescricional, nos termos do n.º 3 do art. 48.º da LGT, se existirem causas interruptivas da prescrição, em regra, estas aproveitam ao responsável subsidiário. Porém, como refere Matos (2008), só não produzem os mesmos efeitos quando “a interrupção da prescrição relativamente ao devedor originário não é oponível ao responsável subsidiário”<sup>74</sup>. Tal acontece quando “a citação [do responsável subsidiário] (...) for [efetuada] após o 5.º ano posterior ao da liquidação”<sup>75</sup>, como menciona Lopes de Sousa (2010, p.111). O autor acrescenta que os atos interruptivos que relevam para o período de suspensão da prescrição aproveitam ao devedor originário, bem como “será também um período de suspensão em relação ao responsável subsidiário, mesmo que ele venha a ser citado”<sup>76</sup> após o prazo previsto no n.º 3 do art. 48.º da LGT. Portanto, o ato de citação do revertido surte efeitos no PEF, os quais se refletem em aspetos como “o de eliminação do tempo decorrido, quer o de obstar ao decurso posterior do processo”<sup>77</sup>, conforme conclui Lopes de Sousa (2010, p. 112). Neste caso, a citação do revertido terá os mencionados efeitos, somente se o devedor originário não os tiver produzido anteriormente.

Relativamente a questões formais da reversão, aquando do despacho de reversão, poderá dar-se o caso de o OEF omitir alguma formalidade essencial, aquando da notificação do revertido para o exercício do direito de audição prévia. As referidas formalidades essenciais podem passar pela falta de fundamentação do ato ou a não aferição da insuficiência patrimonial. Neste caso, segundo Matos (2008, p.978)<sup>78</sup>, verificando-se a omissão de alguma formalidade legal, “verificar-se-á uma situação de anulabilidade do ato de notificação, por preterição de formalidade essencial”; igualmente em sede de reclamação judicial para o TAF, torna-se “passível de arguição (...) nos termos do art. 276.º do CPPT”.

---

<sup>74</sup> Matos, P. V. (2008). *A reversão do processo de execução fiscal*. In Revista da Ordem dos Advogados, a. 68, n. 2-3. Lisboa.

<sup>75</sup> Lopes de Sousa, J. (2010). *Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária - Notas Práticas*. Lisboa: Áreas Editora.

<sup>76</sup> Lopes de Sousa, J. (2010). *Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária - Notas Práticas*. Lisboa: Áreas Editora.

<sup>77</sup> Lopes de Sousa, J. (2010). *Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária - Notas Práticas*. Lisboa: Áreas Editora.

<sup>78</sup> Matos, P. V. (2008). *A reversão do processo de execução fiscal*. In Revista da Ordem dos Advogados, a. 68, n. 2-3. Lisboa.

Encontramos na recomendação número 17/A/2012 do Senhor Provedor de Justiça<sup>79</sup>, dirigida ao Presidente do Conselho Diretivo do IGFSS, I. P, uma situação particular de um conjunto de revertidos em que o Senhor Provedor de Justiça recomendava à coordenadora da SPE de Lisboa 1 a extinção da execução contra os mesmos. Peticionava ainda o cancelamento de todos os atos praticados, nomeadamente penhoras bancárias e de IVA, visto que um dos revertidos estava a cumprir com o pagamento da dívida. Perante esta situação, podemos começar por mencionar o disposto no n.º 2 do art. 153.º do CPPT, o qual expõe que os responsáveis subsidiários apenas são chamados à execução depois de o OEF aferir a insuficiência patrimonial do devedor originário<sup>80</sup>. Verificando-se esta situação, o preceituado no n.º 1 do art. 23.º da LGT manda efetivar "(a) responsabilidade subsidiária por reversão do processo de execução fiscal". No caso de a reversão operar, *ex vi*, mediante uma mera presunção de gerência, o n.º 4 do art. 23.º da LGT permite que o revertido seja ouvido em sede de audição prévia para produzir prova em sentido contrário.

Uma das questões subjacentes no referido parecer do Senhor Provedor de Justiça, assenta na distinção entre responsabilidade tributária solidária e responsabilidade tributária subsidiária. Nesta matéria, de acordo com o art. 160.º do CPPT, no caso de estarmos perante uma pluralidade de revertidos, a responsabilidade pelo pagamento da dívida é solidária entre os revertidos<sup>81</sup> e é subsidiária quando, no caso da devedora originária, "o pagamento não for [efetuado] dentro do prazo (...), os responsáveis subsidiários suportarão, além das custas a que tenham dado causa, as que forem devidas pelos originários devedores", tal como é referido no parecer. Esta reversão contra mais que um responsável subsidiário consubstancia uma obrigação solidária entre os MOE's,

---

<sup>79</sup> Parecer do Senhor Provedor de Justiça, de 21/05/2012, consultado em 26/03/2017, disponível em: [http://www.provedor-jus.pt/archive/doc/Rec\\_17A2012.pdf](http://www.provedor-jus.pt/archive/doc/Rec_17A2012.pdf).

<sup>80</sup> Prescreve a alínea a) do n.º 2 do art. 153.º do CPPT a "inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores"; a alínea b) refere 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."

<sup>81</sup> Nos termos do disposto no n.º 1 do art. 24.º da LGT, os revertidos são responsáveis solidariamente entre si e subsidiariamente para com a sociedade pelas dívidas cujo prazo de pagamento tenha terminado quer no período de exercício de funções enquanto MOE, quer tenha terminado após o término dessas funções. Neste último caso, o facto constitutivo deverá ter ocorrido durante o exercício de funções. Poderá o MOE ser responsabilizado pelas dívidas que se constituíram antes do início de funções, mas que se venceram durante o período de exercício de funções. Nas sociedades, como sabemos, são os administradores e os gerentes que respondem pela generalidade das dívidas da sociedade, mas quando estes considerem que a responsabilidade não lhes pertence, podem ilidir a presunção de culpa que sobre eles recai. Porém se o facto constitutivo é anterior ao início de funções enquanto MOE, não poderá operar a presunção de culpa.

na medida em que todos os revertidos são responsáveis solidariamente pelo pagamento da dívida, conforme o n.º 1 do art. 21.º da LGT<sup>82</sup>. Trata-se ainda de uma obrigação que ganha expressão quando são chamados à execução os responsáveis subsidiários pelo pagamento dos tributos, no caso de a sociedade devedora originária falhar com o cumprimento da sua obrigação perante a SS.

No que respeita à quantia pela qual os revertidos respondem, esta corresponde à totalidade da quantia exequenda acrescida dos juros de mora. Porém, atendendo aos casos em que há uma pluralidade de revertidos, se estes acederem ao pagamento em prestações, os valores a pagar mensalmente não serão divididos pelo número de revertidos. Note-se que, aquando do cálculo da prestação mensal, o sistema informático fará automaticamente a emissão da prestação apenas atendendo à pessoa singular; neste caso, o valor da mensalidade não será dividido pelo número de revertidos, até porque os revertidos podem acordar em que apenas um assuma o pagamento da dívida. Pese embora esta última questão, a referida mensalidade pode ser de montante elevado para cada um dos revertidos, mas a vantagem assenta no período de liquidação da dívida, que será suposto liquidarem num espaço temporal menor do que, por exemplo, se figurasse apenas um revertido. Na situação de um dos revertidos tomar a iniciativa de assumir o pagamento da totalidade da dívida no prazo de oposição, dispõe o n.º 6 do art. 23.º da LGT que o "responsável subsidiário fica isento de custas e de juros de mora", ficando assim desonerado daquele tributo e conseqüente liquidação da dívida livre de juros e custas; pagamento este que aproveita aos restantes devedores.

Quando se procede à reversão da execução fiscal, na eventualidade de o revertido não proceder ao pagamento voluntário nos trinta dias posteriores à citação em reversão<sup>83</sup>,

---

<sup>82</sup> De acordo com o disposto no n.º 1 do art. 21.º da LGT, "salvo disposição da lei em contrário, quando os pressupostos do facto tributário se verificarem em relação a mais de uma pessoa, todas são solidariamente responsáveis pelo cumprimento da dívida tributária". Mesmo na possibilidade de a reversão pender contra os sucessores do *de cujus*, os herdeiros respondem somente até às forças da herança, conforme o n.º 1 do art. 29.º da LGT e art. 2068.º do CC.

<sup>83</sup> A citação em reversão é feita acompanhada do despacho de reversão, no qual é dado a conhecer ao revertido as condições da insuficiência patrimonial da devedora originária e a impossibilidade de esta concretizar a regularização da dívida.

passa a estar onerado com juros de mora<sup>84</sup>, custas processuais<sup>85</sup> e sujeito a penhoras como qualquer outro devedor. No caso analisado pelo senhor provedor de justiça, depois de ter sido citada, o MOE não procedeu ao pagamento no prazo de oposição. Por sua vez, outro MOE que fora igualmente arrolado como revertido, embora tenha sido citado mais tarde, dentro dos trinta dias procedeu à liquidação da totalidade da dívida exequenda. Estando nós perante uma obrigação solidária, este pagamento aproveita a todos os restantes revertidos. Posteriormente um terceiro MOE foi igualmente citado naquele montante em dívida, que recentemente já tinha sido liquidado.

Conclui o parecer que uma vez efetivada a reversão, os MOE adquirem a “qualidade de executados, com a citação pessoal”. Nesta índole, se um dos executados toma a iniciativa de proceder ao pagamento da “dívida exequenda dentro do prazo de oposição (este) beneficia de isenção de custas e juros de mora, nos termos do n.º 5 do artigo 23.º, da LGT”; igualmente este pagamento aproveita aos restantes revertidos. Contudo, as custas e juros de mora continuam a obrigar todos os executados, se o pagamento efetuado for apenas referente à quantia exequenda. Neste último caso, estando nós perante um caso de solidariedade passiva, o pagamento por parte de um libera os restantes, mas atendendo a que ainda persistem valores em dívida, todos estão onerados até ao limite dos seus bens. Apenas no caso de não serem identificados bens imóveis, créditos ou saldos bancários penhoráveis é que é recomendável declarar o processo em falhas<sup>86</sup>. A declaração em falhas trata-se de uma fase da execução, que vigora somente até surgir uma possibilidade

---

<sup>84</sup> No cálculo dos juros de mora deve atender-se ao prescrito no art 262.º n.º 3 do CPPT, o qual refere que “(o) montante aplicado no pagamento dos juros de mora não pode em caso algum ser superior ao de metade do capital da dívida a amortizar”, o que na prática se traduz numa limitação ao que o contribuinte paga em juros mensalmente, para, assim, salvaguardar que a maior componente apagar será sempre a de capital.

<sup>85</sup> As custas processuais compreendem os encargos que o processo acarretou pelo facto de estar em execução fiscal, nomeadamente despesas resultantes da condução do mesmo, remessa do processo para o TAF de Leiria e demais encargos. Nas situações em que o processo é remetido para tribunal e a sentença seja favorável ao contribuinte, o IGFSS, I.P, no que concerne a pagamento das custas processuais, internamente, deverá ser elaborado documento discriminativo das custas que são exigidas e remetido para Lisboa a fim de ser autorizado o pagamento das custas processuais.

<sup>86</sup> A questão da declaração em falhas tem-se vindo a demonstrar um tanto ou muito controversa, na medida em que os Tribunais, nomeadamente o TAF, tem vindo a equiparar a declaração em falhas à extinção do processo, o que não é necessariamente a mesma coisa. Contudo no entendimento do senhor provedor de justiça, e bem a nosso ver, a declaração em falhas, prevista no art.272.ºdo CPPT, trata-se apenas de uma fase processual, considera semelhante a uma suspensão visto que fica a aguardar a penhorabilidade de bens do revertido, que pode culminar ou não na extinção do processo, no entanto, entende o STA que se trata de uma efetiva extinção do processo. Veja-se o exemplo do caso em apreço em que o executado procedeu ao pagamento da dívida exequenda, mas que não liquidou os juros de mora que se venceram após os 30 dias e ainda as custas processuais. Neste caso seria pertinente declarar em falhas até integral pagamento ou até os executados disporem de bens penhoráveis.

de liquidação da totalidade da quantia em execução. Portanto, considerando que a coordenadora da SPE Lisboa 1 deveria declarar o processo em falha até entrarem valores no processo, não poderia exercer exclusivamente a reversão apenas contra uma MOE na quantia em falta. Corroboramos este parecer, visto que se um dos revertidos procede ao pagamento integral dos valores para o qual foi citado, os restantes revertidos aproveitam, na medida em que ficam desonerados deste pagamento. Igualmente no caso de persistirem valores em dívida, todos os MOE são solidariamente responsáveis pelo pagamento.

No nosso entendimento, na possibilidade de uma pessoa coletiva entrar em incumprimento para com o órgão de execução, a reversão é um meio idóneo para a satisfação do crédito do qual a SS é detentora. Na hora de proceder à reversão, existindo a possibilidade de reverter a dívida em execução contra mais do que um MOE, nada obsta a que o mesmo não se faça. No caso de um dos revertidos proceder ao pagamento do capital em dívida, não satisfazendo os juros e custas, aquele e os restantes revertidos continuam obrigados para com o OEF. Se um deles possui um crédito penhorável, nomeadamente uma penhora de IRS, nada obsta a que se proceda a essa penhora para satisfação do crédito. No entanto não é necessário ordenar nova reversão da execução fiscal, desta vez contra o já revertido e já responsável subsidiário apenas para cobrança de juros de mora e custas, visto que a quantia exequenda já estaria liquidada, até porque a declaração em falhas permite levantar a suspensão do processo. Neste caso, se o processo tivesse sido declarado em falhas, poderia esta fase processual ser levantada no momento da tomada de conhecimento de determinado crédito por parte da revertida, com vista à extinção do processo de execução fiscal. Veja-se que o STA<sup>87</sup> tem vindo a considerar a declaração em falhas como “um arquivamento provisório”. Porém este arquivamento consubstancia “uma decisão que põe termo ao processo o qual só prosseguirá nas específicas situações previstas no referido artº 274º do CPPT”; estas condições, entende o STA, apresentam-se “como hipotéticas e indeterminadas temporalmente”, senão veja-se que a execução prossegue assim que haja conhecimento da existência de bens penhoráveis, tal como refere a norma legal.

Existem situações em que o contribuinte delega a terceiros a tarefa de entregar a declaração de remunerações junto da SS. Nomeadamente pode estabelecer-se uma relação contratual entre o contribuinte e o contabilista certificado (doravante designado

---

<sup>87</sup> Ac. do STA, de 05-04-2017, processo n.º 0304/17, disponível em: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

por contabilista). O sigilo profissional integra uma das funções do contabilista. Trata-se de uma obrigação de *non facere*, prevista no art. 72.º do Estatuto Profissional, onde se estipula que devem “guardar segredo profissional sobre os factos e documentos de que tomem conhecimento no exercício das suas funções”. Neste caso, a título exemplificativo, se durante o exercício de funções para um cliente, o contabilista dá conta de irregularidades na contabilidade do mesmo, não poderá denunciar o caso? Cremos que seja do senso comum que os casos de fraude fiscal devem ser denunciados, pelo que o contabilista tem o dever de os comunicar. Para tal, deve prestar toda as informações fiscais do(s) cliente(s) ao OEF competente. Neste caso, sendo levantado o sigilo profissional, o art. 64.º da LGT estatui que incumbe ao OEF guardar sigilo sobre os dados dos contribuintes relativos à sua situação tributária, bem como os elementos de natureza pessoal obtidos. Cremos que é fundamental a situação tributária não cair no domínio público, pelo que é aqui que o princípio da confidencialidade tem o seu auge, ou seja, permite assegurar o direito à reserva da intimidade da vida privada, confinando a relação tributária ao sujeito passivo e ao OEF.

A atuação do contabilista deve ser pautada pela regularidade na elaboração e entrega das declarações fiscais. Porém, no exercício das suas funções, o contabilista pode não ser diligente e cometer alguns erros que causem prejuízo ao cliente, nomeadamente pode dar-se o caso de elaborar as declarações, mas não as entregar à SS, elaborá-las com erros ou de nem sequer as elaborar. Questionamo-nos se a entrega tem que ser efetuada pelo contabilista, e conseqüentemente o incumprimento seria sua responsabilidade, ou se a responsabilidade da entrega recai sobre o administrador ou gerente da sociedade. Concebendo uma análise à lei, encontramos resposta para a nossa dúvida no n.º 2 do art. 31.º da LGT, o qual refere que é sobre o sujeito passivo que recai a obrigação de apresentar a referida declaração, bem como a exibição de documentos fiscalmente relevantes. Daqui retiramos que, regra geral, a responsabilidade recai sobre o gerente da sociedade e não sobre o contabilista, uma vez que, este último não pode ser responsabilizado pela não entrega das declarações a que o cliente estava adstrito, embora existam exceções.

De uma breve leitura do art. 24.º, retiramos do n.º 2 que as pessoas que façam parte do conselho de fiscalização e que não exerçam funções de administração, ficam responsáveis subsidiários pelas dívidas tributárias. Em relação às dívidas tributárias, é referido que o contabilista responde subsidiariamente pelas mesmas. Em primeiro lugar,

tal só acontece na condição de que haja “violação dolosa 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”, conforme o exposto no art. 24.º, n.º 3, da LGT. Em segundo lugar, o contabilista também pode ser responsabilizado pelas dívidas e coimas aplicadas ao responsável originário, assumindo uma responsabilidade subsidiária “pelo pagamento de multas ou coimas de pessoas coletivas e entes fiscalmente equiparados”, igualmente na condição de haver violação dos seus deveres estatutários.

A violação de deveres adstritos à atividade do contabilista, pode ter reflexão em certas situações. Veja-se que, no caso de se verificar a existência de irregularidades na contabilidade, se o contabilista não as denunciar nem à Ordem profissional nem à AT, incorre, dolosamente, na prática do ilícito tributário, conforme o art. 112.º da LGT e art. 73.º do Estatuto profissional. Januário e outros (2000, p. 29)<sup>88</sup> mencionam que esta responsabilização do contabilista nunca pode ocorrer “se não houver da sua parte uma infração às normas estatutárias e fiscais que lhe impõem deveres”. A responsabilidade releva tanto quer no “plano civil do pagamento de dívidas tributárias (Contribuições, impostos, multas e coimas), quer no plano penal do cometimento de contraordenações (ilícito administrativo) e/ou de crimes fiscais (ilícito criminal/ judicial)”.

Ainda em relação à aferição da responsabilidade do contabilista, estabelece o art. 65.º do RGIT, no seu n.º 1, que o pagamento das coimas relativas a incumprimento das obrigações tributárias é feito coercivamente em sede de execução fiscal. O art. 8.º do mesmo diploma atribui a responsabilidade subsidiária ao contabilista que não apresentar ou apresentar com atraso quaisquer declarações que devam ser apresentadas no período de exercício de funções, responsabilizando-o subsidiariamente, assim, pelas coimas que sejam aplicadas ao responsável originário. Porém, esta responsabilidade cessa se o contabilista apresentar, nos trinta dias seguintes ao termo do prazo de entrega da declaração, justificação para o incumprimento<sup>89</sup>.

Quanto à responsabilidade do contabilista, o art.49.º do RGIT dá a possibilidade de o responsável pelo pagamento da coima exercer o direito de defesa. No caso do

---

<sup>88</sup> AA.VV. (2000), *A responsabilidade dos TOC's face à LGT e ao CPPT*. Disponível em: [https://www.occ.pt/fotos/editor2/responsabilidade\\_dos\\_tocface\\_a\\_lgt\\_e\\_ao\\_cppt.pdf](https://www.occ.pt/fotos/editor2/responsabilidade_dos_tocface_a_lgt_e_ao_cppt.pdf).

<sup>89</sup> A justificação do incumprimento deve ser endereçada à direção geral dos impostos.

contabilista, o mesmo tem trinta dias para fazer prova e justificar<sup>90</sup> o atraso na entrega ou a não entrega; o mesmo direito de defesa é referido no n.º 1 do art.32.º da CRP, se bem que é concedido o direito de recorrer da coima contra a qual o processo de reversão incidiu. Podemos ainda referir os números cinco e dez do mesmo art., nos quais o contabilista tem a possibilidade de exercer o direito de defesa, nomeadamente tem direito a ser ouvido antes de ser instaurada ação contra ele. Será que este último ponto é respeitado no processo de reversão? Em termos gerais não nos parece que tal aconteça, uma vez que o processo de reversão é automático, passa a correr imediatamente contra o responsável subsidiário na falta de bens do devedor originário. Não obstante, é-lhes dado o direito de audição prévia, no qual o revertido pode fazer prova de que a responsabilidade não lhe possa ser imputável. Não deixando de correr o processo contra o mesmo, até ser proferido despacho de não prossecução da execução, se tal for o caso. No caso do contabilista, não temos conhecimento de nenhuma reversão que tenha operado contra o mesmo.

Para haver lugar à responsabilização do contabilista, como já tivemos oportunidade de referir, é necessário que o mesmo tenha culpa, na medida em que a contraordenação aplicada ao gerente da sociedade se deva ao incumprimento de um dever do contabilista. Neste sentido, Januário e outros (2000)<sup>91</sup> defendem que apenas “serão responsabilizados se tiverem agido com dolo em algum momento do exercício das suas funções”. Face ao disposto nos arts. 24.º, n.º 3, da LGT e 112.º, n.º 3, do CPPT, a culpa de que se fala pode assumir uma de duas formas, nomeadamente se o agente agiu com dolo ou negligência. O dolo, como sabemos do Direito Penal<sup>92</sup>, pode ser direto, necessário ou eventual. Em relação à negligência, preceitua o art.15.º do Código Penal que “age com negligência quem, por não proceder com o cuidado a que, segundo as circunstâncias, está obrigado”, terá ainda que ter a capacidade de “representar como possível a realização de um facto que preenche um tipo de crime [,] mas atuar sem se conformar com essa realização”, bem como está-lhe vedada a possibilidade de nem sequer chegar “a representar a possibilidade de realização do facto.”

---

<sup>90</sup> É de relevar que a justificação tem que ser aceite pela AT, caso não o seja a responsabilidade não cessa, como tal, o contabilista ficaria responsável subsidiariamente pela dívida.

<sup>91</sup> AA.VV. (2000). *A responsabilidade dos TOC's face à LGT e ao CPPT*. Disponível em: [https://www.occ.pt/fotos/editor2/responsabilidade\\_dos\\_tocface\\_a\\_lgt\\_e\\_ao\\_cppt.pdf](https://www.occ.pt/fotos/editor2/responsabilidade_dos_tocface_a_lgt_e_ao_cppt.pdf).

<sup>92</sup> Face ao disposto no art. 13.º do CP, só “é punível o facto praticado com dolo ou, nos casos especialmente previstos na lei, com negligência”. No art. 14.º constam os tipos de dolo, a saber, direto no n.º 1, necessário no n.º 2 e eventual no n.º 3.

A respeito da responsabilidade penal, ou seja, “responsabilidade pela prática das infrações tributárias”, Januário e outros (2000, p.31) consideram que neste campo a responsabilidade que o contabilista pode assumir já não será subsidiária como na responsabilidade civil, mas sim originária. Os autores consideram que respondem “como autores ou coautores de ilícitos tributários contraordenacionais ou criminais.” Como já mencionámos anteriormente, é um dever do contabilista prestar todos os esclarecimentos e informações à AT, bem como denunciar todas as irregularidades contabilísticas com que se deparar no exercício da sua atividade. Cremos que o incumprimento dos deveres possa levar a que a AT responsabilize o contabilista pelas infrações fiscais nas declarações que a sociedade, para a qual exerce funções, apresentar; a doutrina fala-nos em coautoria, o que nos parece que seja o mais correto neste caso, uma vez que a atuação do contabilista é, em regra, com o consentimento do gerente da sociedade, até porque os gerentes devem estar a par da situação financeira da sociedade. Se os contabilistas devem elaborar, por exemplo, as declarações de remunerações, é notório que ambos estão cientes da informação que consta das declarações que entregam à SS.

No art. 30.º da CRP encontramos uma contrariedade à subsidiariedade, no que diz respeito à transmissão das coimas, ou seja, este art. preceitua simplesmente que as coimas e contraordenações não se transmitem a terceiros. Face ao exposto, atendendo à CRP, não pode o contabilista, nem outro responsável subsidiário, responder pelas dívidas do responsável originário no que toca a dívidas referentes a coimas ou contraordenações. Em relação a esta questão, o Ac. do STA<sup>93</sup> refere que nos termos do art. 8.º não é admissível a responsabilidade subsidiária dos administradores, gerentes ou outras pessoas que tenham exercido a administração das pessoas coletivas extintas, pelas dívidas referentes a coimas. O STA considerou que esta “responsabilidade subsidiária será materialmente inconstitucional, por violação do princípio da intransmissibilidade das penas, previsto no artigo 30.º, n.º 3 da CRP”. Igualmente as dívidas referentes a multas e coimas, que se vençam durante o mandato do administrador ou gerente, recaem sobre os mesmos uma presunção de culpa pelo não pagamento das mesmas. A este propósito levantou-se a questão de esta presunção de culpa ser “inconciliável com a presunção de inocência que, por força do artigo 32.º, n.º 2 da CRP, vigora em matéria sancionatória”. Foi com os dois fundamentos enumerados que o tribunal considerou inconstitucional o art.8.º do RGIT, por “violação dos princípios da intransmissibilidade das penas (...) e da presunção de

---

<sup>93</sup> Ac. do STA, de 16/12/2009, processo n.º 01074/09, disponível no link: <http://www.dgsi.pt>.

inocência (...)", declarando, assim, a inconstitucionalidade material em relação à "responsabilidade subsidiária pelo pagamento de coimas dos administradores, gerentes ou outras pessoas que tenham exercido a administração das pessoas coletivas extintas".

O referido conflito de normas verifica-se, nomeadamente, em caso de insolvência. Como podemos verificar num ac. do STA de 27-02-2008, o tribunal conclui que, uma vez que houve morte do devedor no processo de execução fiscal, ocorrerá igualmente a extinção do procedimento contraordenacional. Como tal, considera-se que há "violação dos princípios da intransmissibilidade das penas (artigo 30.º, n.º 3 da CRP) e da presunção de inocência (artigo 32.º, n.º 2 da CRP)", qual tal não suceda. Portanto, o referido tribunal considerou o art. 8.º do RGIT inconstitucional por violação dos arts. 30.º, n.º 2 e n.º 3 da CRP, no que concerne à responsabilidade subsidiária pelo pagamento de coimas dos administradores, gerentes ou outras pessoas que tenham exercido a administração da empresa.

É aqui que as contraordenações são chamadas à colação, uma vez que as condutas dolosas que não preenchem um ilícito criminal, são consideradas como meras contraordenações, sendo alvo de coima. Um destes casos de contraordenação é referido por Catarino e Guimarães (2015, p. 192)<sup>94</sup> em que na hipótese de "vier a ser demonstrado que [o contabilista] assinou e validou documentos, sendo presumível que sabia da existência das irregularidades e não deu cumprimento aos seus deveres", para além de responder subsidiariamente pelas dívidas, ainda pode responder criminalmente, uma vez que a descrita atuação consubstancia um ilícito fiscal, bem como a violação de um dever estatutário<sup>95</sup>.

Alguma jurisprudência não atribui ao contabilista a responsabilidade subsidiária pelos prejuízos que cause ao cliente. Retiramos este entendimento de um ac. do STJ<sup>96</sup> em que é referido que é o contabilista, no âmbito das suas funções<sup>97</sup>, que é o "único

---

<sup>94</sup> Catarino, J. R. & Guimarães, V. B. (2015). *Lições de fiscalidade- vol. I- princípios gerais e fiscalidade interna* (4.ª edição). Coimbra: Almedina.

<sup>95</sup> Este dever encontra-se previsto no art. 73.º no qual se refere que nas relações que se estabelecem entre o contabilista e o OEF, é dever do contabilista "assegurar que as declarações fiscais que assinam estão de acordo com a lei e as normas técnicas em vigor".

<sup>96</sup> Ac. do STJ, de 15/12/2011, processo n.º 2802/07.8TVLSB.L1, disponível no link: <http://www.dgsi.pt>.

<sup>97</sup> É função do contabilista zelar pelas contas dos seus clientes, nomeadamente planificar, organizar e coordenar a execução da contabilidade, devendo para tal estar devidamente habilitado, ou seja, com

responsável legal pela regularidade técnica da empresa na área contabilística e na área fiscal”, uma vez que é a ele que também compete exercer funções de consultadoria. O tribunal considerou que no caso de o contabilista causar danos ao seu cliente, derivados da omissão do cumprimento do dever a que estava adstrito, os mesmos encontram-se abrangidos pelo seguro de responsabilidade profissional<sup>98</sup>. Este seguro foi contratualizado com a Ordem dos Contabilistas Certificados, sendo que tem por objetivo garantir o pagamento das “indenizações legalmente exigíveis em consequência de danos causados a clientes ou a terceiros resultantes dos atos ou omissões cometidos durante o exercício da referida atividade”.

Face ao exposto, podemos concluir que o próprio OEF não considera que a transmissão das dívidas tributárias esteja em conflito com a intransmissibilidade da responsabilidade penal, uma vez que, sendo praticado um ilícito fiscal, nem sempre este culmina num crime fiscal, pode culminar em mera contraordenação. Consideramos que o contabilista não deixa de ser responsável subsidiário, uma vez que se não cumpriu diligentemente as suas funções terá que responder pelos prejuízos causados, bem como terá o cliente de ser ressarcido pelos danos. O facto de o contabilista pertencer a uma Ordem profissional permite estar salvaguardado pelo seguro de responsabilidade profissional, sendo este acionado em situações que apenas abrangem a relação com o cliente. Durante a sua atividade, se o contabilista incorre na entrega errónea das declarações de remunerações, deverá ser o próprio a assumir a responsabilidade subsidiária pelo pagamento da dívida.

### **3.5. Reclamação ou oposição ao ato administrativo**

---

Os atos praticados pelo OEF são suscetíveis de ser alvo de reclamação ou oposição por parte do contribuinte. Perante um ato praticado pela SPE, pode o contribuinte deduzir oposição ou reclamação judicial à execução fiscal que contra ele corre, sendo inclusive um meio frequentemente utilizado pelos executados ou seus mandatários<sup>99</sup>. Estando em

---

inscrição em vigor na Câmara dos Técnicos Oficiais de contas. Compete-lhe ainda funções de consultadoria, entre outras funções definidas no art. 6.º do DL n.º 452/99, de 5 de novembro.

<sup>98</sup> No exercício da sua atividade, o contabilista, face ao exposto no art. 70.º do DL n.º 452/99, de 05 de novembro, deve “subscrever um contrato de seguro de responsabilidade civil profissional de valor nunca inferior a (euro) 50 000,00.”; é com recurso a este seguro que serão pagas as indenizações a que os clientes tenham direito pelos prejuízos que o contabilista possa infligir.

<sup>99</sup> A constituição de mandatário apenas é obrigatória quando o montante total da dívida ascenda a dez mil euros, conforme o preceituado no n.º 1 do art. 6.º do CPPT.

execução fiscal, o contribuinte, que não esteja de acordo com a dívida, com os fundamentos do despacho de reversão, que suscite o não exercício da gerência ou alguma decisão tomada pelo OEF, pode, no prazo de 30 dias, deduzir oposição, conforme o n.º 1 do art. 203.º, por remissão do n.º 2 do art. 20.º do CPPT.

A reclamação e a oposição judicial são meios distintos, que por sua vez assumem funções distintas. No que concerne à reclamação, em regra, tem subida diferida para o TAF, só sobe de imediato na iminência de prejuízo irreparável; podemos dizer que a reclamação se trata de um meio que carece de resposta num espaço temporal inferior ao da oposição judicial, isto porque a reclamação visa corrigir uma situação, em regra, que carece de esclarecimento imediato. Neste caso, Afonso (2015) alude que, mediante o recurso ao n.º 3 do 278.º do CPPT, existem algumas situações, as quais têm vindo a ser alargadas pela jurisprudência, em que a reclamação carece de subida imediata, a saber: os indeferimentos da declaração de prescrição, pedido de dispensa de garantia e pedido de PP e ainda atos de compensação da dívida quando o PEF deveria estar suspenso em virtude de deferimento do pedido de isenção de prestação de garantia. A respeito da suspensão do PEF, se o executado apresentou oposição ou reclamação judicial, o processo fica suspenso até decisão do juiz. Neste âmbito, Lopes de Sousa (2013) adverte para o disposto no art. 473.º do CC, o qual refere que o OEF está adstrito a “restituir a quantia indevidamente recebida em virtude dos pagamentos que foram efetuados num momento em que o processo deveria estar suspenso”<sup>100</sup>, caso o tribunal decida a favor do executado.

No que concerne aos requisitos da oposição, a sua apresentação tem que dar entrada na SPE em triplicado, a qual deve estar dirigida ao excelentíssimo Sr. Dr. juiz do TAF de Leiria. Um dos requisitos para a oposição ser analisada prende-se com a entrega, juntamente com a oposição, do comprovativo do pagamento da taxa de justiça. Na falta de pagamento desta procede-se à notificação ao mandatário de que a oposição não foi analisada por esse mesmo facto, convidando-o a efetuar o pagamento. Quanto à legitimidade, vimos que é o executado que pode deduzir oposição, sendo esta realizada enquanto o processo está ativo. Porém, durante a pendência da oposição, o executado pode tomar a liberdade de liquidar os valores em dívida, o que resulta na extinção do processo por pagamento voluntário. Portanto, este pagamento, segundo Rodrigues (2012) “[tem] como corolário a extinção da instância da oposição à execução, por inutilidade

---

<sup>100</sup> Lopes de Sousa, J. (2013). *Conhecimento oficioso de nulidades no processo de execução fiscal e princípio da legalidade*. In *Cadernos de Justiça Tributária*. N.2. Braga.

superveniente da lide, na medida em que fica cumprido o objetivo da oposição”<sup>101</sup>. Uma questão, levantada por Rodrigues (2012), alude a saber se mesmo estando o PEF extinto, se o executado pode deduzir oposição judicial. A este respeito, sabemos que o pagamento total do PEF acarreta a sua extinção como já vimos. Porém, este pagamento, efetuado pelo executado, pode ser feito meramente com a pretensão de não deixar correr juros de mora<sup>102</sup> ou mesmo não ser alvo de penhoras, embora não concordando com os valores em dívida<sup>103</sup>. Portanto, corroborando com a posição do STA<sup>104</sup>, mesmo se durante a pendência de oposição judicial o processo se extingue, cremos que a oposição prossegue os normais termos até à sentença e consequente cumprimento pelas partes.

Mediante a prestação de garantia idónea, o processo executivo continua a correr os seus termos até à extinção. Porém, se durante a pendência de ação executiva, o processo é liquidado na totalidade, não se poderá considerar extinto, uma vez que as questões de direito suscitadas pelo executado ainda não estão analisadas. *Id est*, se o executado, embora tenha procedido ao pagamento, suscita a exigibilidade da dívida, proferindo o TAF sentença a favor do executado, a SPE terá que restituir os montantes despendidos na dívida exequenda, bem como o valor da garantia prestada. Neste âmbito, Esteves (2013, p. 311) alerta para o andamento do processo de cobrança, o qual avança mesmo que ainda se encontre “em discussão a legalidade do ato de liquidação que lhes está subjacente, bem como a exigibilidade do ato de liquidação”<sup>105</sup>.

No que respeita à apresentação da oposição, para além de ser dirigida ao TAF, como já referimos, terá que ter a identificação do executado, o número de processo e algum ou mais dos fundamentos que constam do art. 204.º do CPPT, nomeadamente poderá ter fundamento na prescrição da dívida, gerência meramente de direito, ou falta de citação<sup>106</sup>.

---

<sup>101</sup> Rodrigues, B. (2012). *Sobre o pagamento da dívida exequenda na pendência de uma oposição ou reclamação judiciais no âmbito de um processo de execução fiscal*. In Estudos em Homenagem a Miguel Galvão Teles. Volume I. AA. VV. Coimbra: Almedina.

<sup>102</sup> Os juros de mora, bem como as custas processuais, são devidos até à extinção do PEF.

<sup>103</sup> O executado pode não concordar com os valores que lhe são exigidos, mas torna-se mais vantajoso liquidar a dívida e constituir garantia para o processo e apresentar reclamação, dentro do prazo de oposição, em prol de continuar com valores em dívida e a gerar juros.

<sup>104</sup> Ac. do STA, de 20-06-2012, processo n.º 0537/12, disponível em: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>105</sup> Esteves, F. (2013). *A prestação da garantia na execução fiscal*. In Revista do CEJ, n.2 (2.sem.), p.309-334. Lisboa.

<sup>106</sup> A falta de citação consubstancia uma nulidade insanável, prevista na alínea a) do n.º 1 do art. 165.º do CPPT. Como se trata de uma nulidade de conhecimento oficioso, pode ser suscitada “até ao trânsito em julgado da decisão final”, conforme o disposto no n.º 4 do referido art. 165.º. Nos termos do n.º 6 do art. 190.º do CPPT, “só ocorre falta de citação quando o [respetivo] destinatário alegue e demonstre que não chegou a ter conhecimento do [ato] por motivo que lhe não foi imputável”.

Veja-se que, a Lei 66-B/2012, de 31 de dezembro, nomeadamente o art. 222.º, veio trazer alterações ao procedimento administrativo, nomeadamente a tramitação da reclamação passou a ser feita no próprio processo, o que levou a que se começasse a remeter cópia do PEF, juntamente com a reclamação, para o TAF. Na remessa do processo para o TAF, Afonso (2015, p. 34) entende que o OEF, embora remeta o processo com vista a obtenção de uma decisão por parte do juiz, “não deixa de ter a possibilidade de proceder à tramitação do processo de execução fiscal”, isto porque, na verdade, “o que é remetido para o tribunal é a cópia do processo executivo juntamente com a reclamação [ou oposição], mantendo-se o original na posse do órgão de execução fiscal”<sup>107</sup>. Note-se ainda que, na autuação do processo, nos termos do n.º 2 do art. 188.º do CPPT, deverão constar “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”. Neste âmbito, no momento da criação do processo, para além dos atos praticados quer pelo executado, quer pelo OEF, deverão também constar as certidões de dívida, referentes aos processos instaurados até àquela data.

Aquando do recebimento da oposição, antes da remessa do processo para o TAF, os técnicos da SPE têm legitimidade para emitir a sua pronúncia acerca do mérito da oposição, a qual é feita nos termos do art. 208.º do CPPT. Esta análise da oposição, *in casu*, poderá refletir-se, por exemplo, na verificação da prescrição dos valores em dívida, no caso de o executado suscitar a análise dos mesmos na oposição. Depois de feita a análise da prescrição da dívida e de o OEF emitir decisão favorável ao executado, ficará na consideração do executado decidir se mesmo assim pretende a autuação do processo. Encontramos outro exemplo na presunção de gerência de facto, quando o contribuinte fundamenta a sua oposição no não exercício da gerência da sociedade devedora originária. Neste caso, bastará proceder ao preenchimento de requerimento (documento 9 em anexo) e entregar os documentos comprovativos do período de gerência. Optando pela via judicial, poderá fazê-lo mediante a apresentação de oposição judicial. Nesta situação, não existindo indícios no processo que provem o exercício da gerência, também a decisão tenderá a ser favorável ao contribuinte, extinguindo-se a execução contra o mesmo.

---

<sup>107</sup> Afonso, T. L. (2015). *A reclamação de [atos] do órgão de execução fiscal em caso de subida imediata: âmbito do efeito suspensivo*. In *Cadernos de Justiça Tributária*. n.7 (janeiro-março), p.31-42. Braga

Portanto, podemos estabelecer duas fases processuais da oposição judicial. A primeira que corre no seio do OEF e a segunda que tramita no TAF. A este respeito, Miranda (2008, p. 237) conclui que a “interpretação consonante com a constituição das normas que regulam o processo de execução fiscal é a de nelas cindir uma fase administrativa e uma fase jurisdicional”<sup>108</sup>. Note-se que, por um lado, há questões que são analisadas necessariamente no TAF, nomeadamente assuntos relativos ao direito de audição (previsto no n.º 4 do art. 23.º e art. 60.º da LGT) e direito de deduzir oposição à execução (previsto no n.º 3 do art. 160.º e arts. 203 ss do CPPT). Por outro lado, como tivemos oportunidade de vir a explicar, questões de gerência e a celebração de acordos prestacionais são tratados pelo OEF, não obstante o recurso ao TAF se assim o executado entender.

Uma situação prática que tivemos oportunidade de presenciar prendeu-se com uma sessão de audiência de testemunhas realizada no TAF de Leiria, a qual se subordinava ao assunto de aferir o enquadramento de um trabalhador. Neste caso, o trabalhador estava no regime de pré-reforma, o qual pressupõe uma contribuição para a SS distinta da de um trabalhador enquadrado no regime geral, por exemplo. Acontece que a contabilidade da empresa procedeu à inclusão, equivocadamente, do trabalhador na pré-reforma nas mesmas declarações de remunerações dos restantes trabalhadores do regime geral; esta ação despoletou uma contribuição superior para esse trabalhador do que seria de esperar. Face a essa situação, a empresa veio pedir a correção das declarações de remunerações junto da SS, a qual levantou algumas reticências quanto à correção.

No caso de a pretensão do contribuinte ser satisfeita parcialmente, este é notificado da satisfação parcial do ato para se pronunciar se pretende manter a sua posição ou se concorda com a decisão do OEF. No caso de o contribuinte pretender manter a sua posição, a SPE remete o processo ao TAF, para este se pronunciar sobre a oposição do contribuinte, conforme o n.º 1 do art. 208º do CPPT. De frisar que o processo de execução continua a correr os normais termos aquando da autuação para o TAF. Somente no caso de o contribuinte apresentar garantia, ou lhe ser atribuída a sua isenção, é que o processo suspende com a autuação. Sempre que a decisão seja favorável ao contribuinte, havendo

---

<sup>108</sup> Miranda, J. (2008). *A ordem de reversão no processo de execução fiscal contra administradores e gerentes de sociedades: [ato] inserido em processo judicial ou em procedimento administrativo executivo? anotação ao Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 160-07, de 6 de março de 2007, proferido no processo n.º 390-06*. In *Revista de finanças públicas e direito fiscal*, a.1n.2, p.229-237. Coimbra.

despacho de revogação proferido nos termos do art. 208.º do CPPT, a SPE notifica o contribuinte da decisão e procede à restituição do valor despendido pelo contribuinte na taxa de justiça. Relativamente ao prazo de dedução de oposição, estando nós perante um PEF, observa-se o prazo de oposição de natureza processual, o qual deve ser contado sem interrupções. A natureza processual reflete-se no ato de a oposição ser entregue na SPE e, conseqüentemente, não lhe serem aplicáveis as restrições referentes às férias judiciais.

Nas situações em que existem "créditos do executado resultantes de reembolso, revisão oficiosa, reclamação ou impugnação judicial"<sup>109</sup> haverá lugar à compensação da dívida. Esta situação encontra-se prevista no n.º 1 do art. 89.º e art. 90.º do CPPT, respetivamente para quando a compensação é da iniciativa do OEF ou da iniciativa do contribuinte. Numa situação em que a liquidação da totalidade de um processo em execução fiscal dê origem a reembolso, este crédito é obrigatoriamente aplicado na compensação das dívidas em execução fiscal, conforme o n.º 5 do art. 89.º do CPPT. Existe, contudo, preferência na aplicação destes valores, nomeadamente, a aplicação dos créditos na dívida mais antiga e demais disposições dos números 3 e 4 do art. 89.º do CPPT.

No caso de o contribuinte extinguir determinado processo e não existirem mais processos em execução fiscal, nem demais dívida por participar junto da SS, a SPE toma diligências no sentido de restituir eventuais créditos que possam existir. Fazendo um pequeno paralelo quanto à existência de vários processos, a apensação de processos só é possível quando estes se encontrem na mesma fase processual. Denote-se que esta apensação apresenta vantagens, nomeadamente na diminuição do valor das custas processuais e também no número das prestações. Veja-se, por um lado, se o executado A apresenta três processos instaurados, os quais se encontram em fases processuais distintas, se solicita o pagamento em prestações para toda a dívida, mensalmente terá que extrair três certidões de dívida, uma para cada processo<sup>110</sup>. Por outro lado, se ao executado B lhe são instaurados dois processos, que até estão na mesma fase processual, poderá solicitar a apensação dos mesmos, ficando, assim, a pagar mensalmente uma única prestação para toda a dívida.

---

<sup>109</sup> Ac. do STA, de 19-09-2012, processo n.º 0893/12, disponível em: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>110</sup> Durante o decurso do estágio tivemos a oportunidade de assistir a algumas mudanças na SS, as quais passaram pela atribuição ao contribuinte da faculdade de aceder, no site da SS direta, à área das execuções fiscais. Nesta área, o contribuinte com dívida à SS poderá consultar os valores em dívida e emitir os documentos de cobrança, nomeadamente os DUC para pagamento das prestações do PP ativo.

Face ao exposto, podemos concluir que o executado tem todo um conjunto de meios ao seu dispor para reclamar a exigibilidade da dívida ou proceder ao pagamento da mesma. É aceitável que, perante uma citação do OEF o contribuinte possa recorrer à reclamação judicial ou mesmo à oposição judicial, isto porque em execução fiscal apenas são cobrados os valores que o ISS indicou para cobrança. A SPE do IGFSS, I.P. não exerce qualquer intervenção no apuramento desses valores, pelo que por vezes acontece estarem a ser exigidos valores que verdadeiramente já se encontram liquidados ou que não são devidos. É neste sentido que é relevante a intervenção do tribunal ou da SS para o apuramento da verdadeira situação contributiva do contribuinte<sup>111</sup>. Este apuramento da verdade, pode ser feito ainda com o processo ativo ou mesmo depois de extinto, visto que se o contribuinte tem possibilidade de liquidar a dívida na sua totalidade, não seria razoável exigir que o contribuinte continue a pagar juros de mora até à decisão do pleito. Quanto à questão da prestação de garantia, entende-se a sua importância para garantir o processo, pelo que, sendo esta necessária para suspender o processo aquando da dedução de oposição ou reclamação, não pode o executado furtar-se à sua constituição.

### **3.6. Prescrição da dívida**

---

Nos últimos anos temos vindo a assistir a sucessivas mudanças no ordenamento jurídico português, desde logo em termos de prazos de prescrição das dívidas à SS. Colocando as mencionadas alterações legislativas por ordem cronológica, verificamos em primeiro lugar que, até 30 de junho de 1991, o prazo legal era de vinte anos; posteriormente este prazo foi reduzido para dez anos com a alteração legislativa que vigorou até 31 de dezembro de 1998<sup>112</sup>; ulterior norma fixou o prazo de prescrição em oito anos, conforme os arts. 48.º e 49.º da LGT, aprovados pela Lei 55-B/2004, de 30 de dezembro.

---

<sup>111</sup> Perante o cenário de a um contribuinte ser instaurada, para execução fiscal, uma dívida de subsídio de desemprego, referente aos meses de junho de 2011 a janeiro de 2012, existindo dúvidas quanto à sua exigibilidade, pode o contribuinte entregar requerimento (conforme o documento 2 em anexo), juntando os respetivos comprovativos que demonstram a não exigibilidade daqueles valores. Perante esta entrega de documentos junto da SPE, os técnicos procedem à remessa da documentação para o ISS, a fim de estes analisarem a situação do contribuinte.

<sup>112</sup> Neste período temporal vigoraram o art. 14.º do DL n.º 103/80, de 9 de maio, e o art. 53.º n.º 2 da Lei 28/84, de 14 de agosto, que delimitaram em cinco anos o prazo de prescrição das contribuições e juros de mora respetivos.

Especificamente no que concerne às dívidas de contribuições para a SS, o prazo de prescrição é de cinco anos. Encontramos esta disposição legal no n.º 2 do art. 63.º da Lei 17/2000, de 8 agosto, n.º 1 do art. 49.º da Lei 32/2002, de 20 dezembro, n.º 3 do art. 60.º da Lei 4/2007, de 16 de janeiro e art. 13º do DL 133/88, de 20 de abril.

Na mesma esteira, podemos ainda referir que "(a)s sanções por contraordenação tributária prescrevem no prazo de cinco anos a contar da data da sua aplicação", conforme o art. 34.º do RGIT. A Lei n.º 4/2007, de 16 de janeiro, alterada pela Lei 83-A/2013, de 30 de dezembro. Estabelece igualmente o art. 60.º do referido diploma legal, bem como o art. 187.º da Lei 110/2009, de 16 de setembro, que as cotizações e contribuições vencidas prescrevem “a favor das instituições devedoras no prazo de cinco anos”, começando este prazo a contar “a partir da data em que as mesmas são postas a pagamento, com conhecimento do credor”. Igualmente em matéria de enquadramento podemos também localizar a prescrição no n.º 1 do art. 48.º da LGT e art. 49.º, bem como no art. 175.º do CPPT.

Para segurança jurídica do contribuinte, a exigibilidade da dívida não pode ser eterna. O IGFSS, I.P tem que diligenciar no sentido de reaver os montantes em dívida num breve espaço temporal, tomando os necessários e diligentes atos com vista à cobrança dos tributos. Como estamos perante um processo que é simultaneamente judicial e extrajudicial<sup>113</sup>, podemos identificar desde logo duas vertentes da prescrição. Por um lado, esta é de conhecimento oficioso quer pela própria SPE, quer pelo TAF<sup>114</sup>. Por outro lado, terá que ser o executado a invocar a prescrição mediante requerimento a apresentar no atendimento da SPE ou dirigindo-se ao tribunal competente a suscitar a prescrição de determinado processo<sup>115</sup>. Neste contexto, Ferreira (2014, p. 111) faz menção a que, face ao disposto no n.º 1 do art. 103.º da LGT, a natureza judicial “resulta ... da possibilidade de o poder judicial sindicat todos os atos praticados pelo órgão de execução fiscal,

---

<sup>113</sup> Nos termos do disposto no art 103.º da LGT, refere o seu n.º 1 que a essência do PEF tem natureza judicial. O n.º 2 permite “o direito de reclamação para o juiz da execução fiscal dos [atos] materialmente administrativos praticados por órgãos da administração tributária”.

<sup>114</sup> O tribunal Administrativo e Fiscal é competente em razão do território, devendo os PEF ser “julgados em 1.ª instância pelo tribunal da área do serviço periférico local onde se praticou o [ato] [objeto] da impugnação ou onde deva instaurar-se a execução”, conforme art. 12.º n.º 1 do CPPT. Decisões praticadas pelo OEF, nomeadamente, que afetem direitos e/ou interesses legítimos dos executados, podem ser objeto de reclamação junto do TAF, conforme art. 276.º do CPPT, sendo certo que no art. 4.º do ETAF encontramos as competências mais alargadas do TAF.

<sup>115</sup> Na apresentação de oposição judicial a requerer a prescrição da dívida exequenda, esta terá que estar fundamentada com a alínea d) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT, o qual dispõe que “(a) oposição só poderá ter algum dos seguintes fundamentos: ... [p]rescrição da dívida exequenda”.

designadamente por via das reclamações”<sup>116</sup>. A respeito da natureza extrajudicial do PEF, Miranda (2008, p. 231) menciona que o OEF “é competente para praticar na execução fiscal os atos materialmente administrativos, reservando-se a competência para a prática de atos jurisdicionais para os tribunais”<sup>117</sup>. Face ao exposto, concluímos que é o OEF que tem legitimidade para receber e tramitar o requerimento que solicita a análise da exigibilidade da dívida. Porém, compete exclusivamente ao Tribunal a decisão sobre a mesma, caso seja necessária a intervenção do mesmo.

Para aferir quando o prazo de prescrição começa a contar, temos que atender ao tipo de obrigação que está perante nós, *id est*, nos termos do n.º 1 do art. 48.º da LGT há que fazer a distinção entre obrigação periódica ou única. Nos impostos periódicos o prazo de prescrição começa a correr “a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário”; no caso dos impostos de obrigação única, o prazo começa a contar “a partir da data em que o facto tributário ocorreu”. *In casu* estamos perante obrigações únicas, o que mais uma vez verificamos que temos que aplicar o prazo de prescrição de cinco anos a partir da data em que o contribuinte deveria ter procedido ao pagamento do tributo. Uma vez “decorrido o prazo de prescrição, o contribuinte pode recusar-se a pagar e, se for instaurada execução fiscal para cobrança coerciva, pode deduzir oposição, invocando a prescrição”, tal como explana Lopes de Sousa (2010, p.19)<sup>118</sup>.

Encontramos num ac. do STA<sup>119</sup> uma situação referente a um pedido de análise de dívida, em que o executado apresentou recurso da decisão proferida pela SPE de Leiria, nomeadamente da falta de fundamentação da informação de prescrição da dívida. “No caso em apreço a alegação de falta de fundamentação já havia sido feita em sede de reclamação das decisões do órgão da execução fiscal e a sentença recorrida não a acolheu”. Igualmente o STA tomou partido da douta decisão, uma vez que a informação de prescrição continha a indicação das normas legais aplicáveis, fazia menção ao facto que interrompeu a prescrição, bem como a decisão passou pela prescrição parcial dos

---

<sup>116</sup> Ferreira, E. (2014). *A natureza jurídica da decisão de suspensão do processo de execução fiscal mediante prestação ou dispensa de prestação de garantia idónea: análise jurisprudencial e reflexões críticas*. In IV Congresso de Direito Fiscal. Alberto Quintas Seara [et al.]. Porto: Vida Económica.

<sup>117</sup> Miranda, J. (2008). *A ordem de reversão no processo de execução fiscal contra administradores e gerentes de sociedades: [ato] inserido em processo judicial ou em procedimento administrativo executivo? anotação ao Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 160-07, de 6 de março de 2007, proferido no processo n.º 390-06*. In Revista de finanças públicas e direito fiscal, a.1n.2, p.229-237. Coimbra.

<sup>118</sup> Sousa, J. L. de (2010). *Sobre a prescrição da obrigação tributária – notas práticas (2.ª edição)*. Lisboa: Áreas.

<sup>119</sup> Ac. do STA, de 29-09-2016, processo n.º 0956/16, disponível em: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

valores em dívida, anexando ainda os valores que persistiam para cobrança com a indicação dos meses que foram considerados prescritos “e dos juros correspondentes”. Considerou, e bem a nosso ver, que o despacho de prescrição, “complementado com a informação para que remete, era suficiente para dar a conhecer à reclamante a motivação de facto e de direito”. Como tal, perante tais elementos, era suscetível de perceção por parte do executado “apreender perfeitamente o *iter* cognoscitivo da Administração ao decidir como decidiu e, bem assim, exercer de modo [efetivo] a tutela dos seus direitos”.

Em matéria de interrupção do prazo de prescrição, nos termos do n.º 3 do art. 49.º da LGT, “a interrupção tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar”, sendo certo que nos termos do n.º 1 do art. 326.º do CC, interrompe-se o prazo de prescrição “começando a correr novo prazo”. Podemos referir uma situação prática, em que a dívida diz respeito a contribuições e cotizações referentes aos meses de agosto e setembro de 2008. Neste caso, o prazo de cinco anos começa a contar a partir do mês do incumprimento. Se o executado foi citado para essa mesma dívida no ano de 2010, o prazo interrompeu nesse ano e não mais voltou a correr novo prazo prescricional, pelo que a dívida não se encontra prescrita à data de hoje. Para corroborar este efeito da citação, nos termos do já referido art. 187.º da Lei 110/2009, de 16 de setembro, no seu número dois, considera-se facto interruptivo da prescrição “a ocorrência de qualquer diligência administrativa realizada (...) conducente à liquidação ou à cobrança da dívida”, como seja a concretização da citação do revertido. Disposição semelhante está prevista no art. 13.º do DL 133/88, de 20 de abril, no que respeita à restituição de prestações indevidamente atribuídas ao contribuinte, que as mesmas prescrevem “a contar da data da interpelação para restituir”, começando o prazo de prescrição a contar na data em que o contribuinte é citado para repor os valores em dívida. No mesmo sentido, refere o art. 49.º da LGT que a prescrição se interrompe com os seguintes factos: citação, reclamação, recurso hierárquico, impugnação e pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo. Encontramos no ac. do TR de Coimbra<sup>120</sup> um caso em que se discutia a exigibilidade do pagamento de contribuições devidas à SS. *In casu*, não tendo o contribuinte sido citado para o pagamento, tendo decorrido mais de cinco anos sobre o último ato praticado pela SPE, decidiu, e bem a nosso ver, o tribunal pela prescrição da dívida.

---

<sup>120</sup> Ac. TR Coimbra, de 17-12-2014, processo n.º 225/12.6TAACN.C1, disponível em: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

O prazo de prescrição que as normas acima enumeradas estabelecem não é um prazo de cinco anos corridos. No período de tempo dos cinco anos podem existir factos interruptivos da prescrição que, portanto, suspendem o decurso do prazo de prescrição. A este respeito veja-se, nomeadamente um PP que tenha sido registado a 10 de junho de 2016 e rescindido a 30 de novembro. Neste caso, durante o período de tempo em que o PP estava a ser cumprido, o prazo de prescrição estava suspenso. Sabemos que a "interrupção inutiliza para a prescrição todo o tempo decorrido anteriormente, começando a correr novo prazo a partir do [ato] interruptivo", conforme o disposto no n.º 1 do art. 327.º do CC. Porém, "[s]e a interrupção resultar de citação, notificação (...), o novo prazo de prescrição não começa a correr enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo", conforme o n.º 1 do art. 327.º do CC. Note-se que "os factos interruptivos da prescrição previstos no n.º 1 do art. 49.º da LGT têm dois efeitos sobre a prescrição:" por um lado elimina o prazo decorrido anteriormente, por outro lado "consiste em obviar ao início do novo prazo durante o tempo em que estiver pendente o processo que provoca o efeito interruptivo", conforme refere o ac. do STA<sup>121</sup>. Com esta interrupção de "efeito duradouro (...), se inutiliza o tempo antes decorrido, não começando novo prazo de prescrição a correr enquanto não findar o" PEF<sup>122</sup>. Portanto, "só se inicia a contagem do novo prazo após o trânsito em julgado da decisão que puser termo a esse processo"<sup>123</sup>. O STA salienta o facto de que a prestação de garantia, embora garanta o processo até ao seu término, não consubstancia uma interrupção duradoura do prazo prescricional, "nem [depende] do facto de a dívida exequenda e o acrescido estarem garantidos por qualquer outro modo". Também não poderá "*ser exigida nova garantia até à decisão final do processo, (...) obstando a que estes [contribuintes] sejam obrigados a suportar os custos decorrentes da manutenção da garantia em virtude do atraso nas decisões da administração tributária*", como conclui Esteves (2013, p.333)<sup>124</sup>.

Requerida a análise da prescrição por parte do executado<sup>125</sup>, é feita a análise da mesma pelos juristas da SPE. Se efetivamente se concluir que os valores em dívida estão

---

<sup>121</sup> Ac. do STA, de 14/12/2016, processo n.º 0193/14, disponível em: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>122</sup> Ac. do STA, de 12-10-2016, processo n.º 0984/16, disponível em: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>123</sup> Ac. do STA, de 10/05/2017, processo n.º 0452/17, disponível em: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>124</sup> Esteves, F. (2013). *A prestação de garantia na execução fiscal*. In Revista do CEJ, II (PP. 309-334). Disponível em [http://www.almedina.net/catalog/ebook\\_info.php?ebooks\\_id=97897240628912](http://www.almedina.net/catalog/ebook_info.php?ebooks_id=97897240628912).

<sup>125</sup> A prescrição terá que ser invocada pelo contribuinte, embora para o TAF e para o OEF a prescrição seja de conhecimento oficioso. Aquando da solicitação da prescrição da dívida e execução fiscal, o executado pode optar pela via judicial, dirigindo-se ao TAF, ou pela via extrajudicial, apresentado requerimento genérico que consta no documento 2 em anexo.

prescritos, a SPE notifica o contribuinte da análise efetuada e da respetiva decisão de prescrição e, se for o caso, da extinção do(s) processo(s) em execução fiscal, cumprindo o disposto no n.º 1 do art. 36.º do CPPT. Ocorrendo a extinção de determinado processo, havendo lugar a restituições, terá o processo que ser remetido para o TAF, a fim de ser emitida sentença a declarar a prescrição dos valores até então em dívida, uma vez que só mediante a sentença é que o IGFSS, I.P. poderá autorizar a restituição de valores aos contribuintes. Relativamente a este ato de restituição, Lopes de Sousa (2013, p.26) faz menção ao n.º 3 do art. 839.º do CPC, em que a restituição não pode ser “determinada oficiosamente pelo órgão da execução fiscal”, uma vez que “não tem fundamento legal nem legitimidade para exigir (...) a devolução da quantia que, por ato válido, entregou ao executado”. Tal procedimento está vedado ao OEF, “ainda que tal ato venha posteriormente a ser eliminado da ordem jurídica”.<sup>126</sup> Portanto, poderá o OEF incorrer na violação de um preceito legal, se proceder à anulação dos pagamentos efetuados e autorizar o respetivo reembolso. Estes atos não lhe estavam vedados, mas primeiro tem que ser remetido ao TAF o processo executivo, como assim o mencionámos anteriormente. De referir por último que, atos como a nomeação de fiel depositário, autorização de PP, notificação para exercício de audiência prévia, citação em reversão, notificação de penhora, apresentação à insolvência, e demais atos, são factos que interrompem o prazo de prescrição e aos quais devemos atender aquando da análise da prescrição.

Face ao exposto podemos concluir que a prescrição é um meio idóneo, do qual o executado pode lançar mão quando tiver a perceção de que a SPE continua a exigir o pagamento de valores que já não se encontram a prazo para cobrança. Verificámos ainda que o ato de citação tem uma função de interrupção diferente das restantes, uma vez que estamos perante uma interrupção definitiva, conforme o disposto no n.º 1 do art. 327.º do CC<sup>127</sup> e n.º 2 do art. 48.º da LGT. Na prática podemos concluir que a citação consubstancia uma salvaguarda para o OEF, uma vez que podemos ter situações de processos em que o executado é citado aquando da instauração do PEF, mas que nos anos seguintes nada se faça para reaver os valores em dívida. Nesta medida, por força da

---

<sup>126</sup>Lopes de Sousa, J. (2013). *Conhecimento oficioso de nulidades no processo de execução fiscal e principio da legalidade*. In *Cadernos de Justiça Tributária*. N.2, (p.22-33). Braga.

<sup>127</sup> Dispõe o n.º 1 do art. 327.º do CC que, "(s)e a interrupção resultar de citação, notificação ou [ato] equiparado, ou de compromisso arbitral, o novo prazo de prescrição não começa a correr enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo".

citação poderão passar-se muitos mais anos sem se reaver os mesmos, o que propicia um arrastamento do processo de execução fiscal mais tempo do que seria suposto.

### **3.7. Acordo de pagamento**

---

Existindo dívida em execução fiscal, o contribuinte pode requerer o pagamento em prestações da mesma, ou optar pelo pagamento integral mediante o DUC por conta que segue em anexo com a citação. Optando por esta última via, o contribuinte procede à liquidação da totalidade da dívida em execução, com isenção de juros e custas, se efetuado no prazo de oposição. Consequentemente, tal ato culmina na extinção do processo, tal como dispõe o n.º 1 do art. 264.º do CPPT. Caso não tenha disponibilidade financeira para liquidar a dívida na totalidade, o executado pode optar pelo acordo de pagamento em prestações. Neste caso, terá que proceder à entrega do requerimento de PP (semelhante ao documento 1 em anexo) nos serviços da SPE ou remeter por correio igualmente para a SPE. Deverá apresentar garantia idónea ou apresentar o pedido de isenção da mesma, no prazo de quinze dias após a notificação de deferimento do acordo.

### **3.8. Pagamento em prestações**

---

Mediante o ato de citação, o OEF dá a conhecer ao executado que contra ele corre uma execução fiscal, a qual é referente à cobrança de montantes devidos à SS. Perante a receção da citação, o executado pode lançar mão de um dos meios disponíveis para a regularização da dívida<sup>128</sup>: o pagamento em prestações.

Para a celebração de acordo de pagamento em prestações, temos que atender a determinadas regras processuais, as quais variam consoante o tipo de contribuinte em causa. Quer isto dizer que temos de proceder à distinção entre pessoas coletivas e pessoas singulares. Neste âmbito, tratando-se de pessoa singular, o número de prestações a requerer poderá ser no máximo de sessenta, o qual pode ir até às cento e cinquenta prestações somente quando o montante da dívida em execução for superior a 3.060 euros. No caso de se tratar de pessoa coletiva, estão definidos três patamares de prestações. O primeiro compreende dívidas cujo montante seja inferior a 3.060 euros; aqui o número máximo de prestações autorizadas são trinta e seis prestações. O segundo patamar

---

<sup>128</sup> A regularização da dívida à SS é feita no âmbito do DL 411/91, de 17 outubro.

compreende dívidas exequendas de valor superior a 3.060 euros e inferior a 15.300 euros, no qual o máximo admissível são sessenta prestações. Finalmente o terceiro patamar abarca quantias exequendas superiores a 15.300 euros, em que o executado pode requerer no máximo cento e cinquenta prestações, certo que neste último caso o acordo terá que ir a conselho superior a fim de ser autorizado, conforme art. 197.º do CPPT. Note-se que em todos os casos, o contribuinte deverá prestar garantia idónea, se tal for exigível<sup>129</sup>, ou requerer a isenção de prestação da mesma. Tratando-se de uma dívida que englobe cotizações e contribuições, os técnicos da SPE têm o dever de convidar o contribuinte a proceder ao pagamento por conta apenas das cotizações, informando e sensibilizando para as vantagens deste pagamento. Uma das vantagens passa pelo não incorrer no crime de abuso de confiança, como já referimos previamente.

O montante da prestação a pagar mensalmente é calculado com base em dois valores, a saber: um valor fixo referente ao valor do capital em dívida, valor este a dividir pelo número de prestações autorizadas, e ainda uma parcela variável respeitante ao valor dos juros de mora, atualizados mensalmente, a dividir pelo número de prestações aprovadas. Uma vez deferido o acordo de pagamento, produzem-se efeitos na esfera jurídica do contribuinte. Um desses efeitos reflete-se na suspensão da execução fiscal, nos termos do n.º 1 do art. 169.º do CPPT, art. 212.º do CPPT e n.º 2 do art. 52.º da LGT. Portanto, enquanto cumprir o acordo, o contribuinte deixa de estar sujeito a penhoras, salvo as resultantes de ação nacional se não tiver garantia para todos os processos.

No que concerne às condições de rescisão do acordo de PP, vencendo-se três ou mais prestações sem que estas se encontrem liquidadas, a SPE notifica os contribuintes para proceder à sua regularização, sob pena de rescindir o acordo prestacional por incumprimento. Quanto à suspensão do processo, na índole de Ferreira (2014, p. 110), a decisão de suspensão é feita enquanto ato materialmente administrativo e não enquanto ato processual, “uma vez que não se confinam nos estreitos limites da ordenação intrapessoal ou de mera regulamentação processual”<sup>130</sup>. Podemos ainda referir que, face

---

<sup>129</sup> Para o PP ser autorizado em 150 prestações, havendo bens imóveis registados em CDF em nome da pessoa coletiva, esta terá que constituir hipoteca voluntária sobre um dos imóveis que garanta a totalidade dos valores em dívida. No caso de não existir património imóvel, o contribuinte terá que entregar o balancete analítico com a discriminação da conta 21.

<sup>130</sup> Ferreira, E. (2014). *A natureza jurídica da decisão de suspensão do processo de execução fiscal mediante prestação ou dispensa de prestação de garantia idónea: análise jurisprudencial e reflexões críticas*. In IV Congresso de Direito Fiscal. Alberto Quintas Seara [et al.]. Porto: Vida Económica.

ao disposto no art. 148.º do CPA, “consideram-se atos administrativos as decisões que, no exercício de poderes jurídico-administrativos, visem produzir efeitos jurídicos externos numa situação individual e concreta”. Portanto, a decisão de suspensão dos processos ou da rescisão do PP, não carecem de sentença judicial, uma vez que se tratam de atos administrativos, da competência do OEF.

### **3.9. Prestação de garantia**

---

A constituição de garantia consubstancia um meio idóneo de suspender o processo executivo, conforme o n.º 1 do art. 52.º da LGT. Podemos começar por mencionar que se trata, por um lado, de uma salvaguarda para o contribuinte de situações como seja de uma penhora de saldos bancários ou de créditos. Por outro lado, “a suspensão do processo de execução fiscal impede a prossecução [da] (...) cobrança coerciva dos créditos públicos, que são (...) indisponíveis”, tal como sustenta Ferreira (2013, p.9)<sup>131</sup>.

A prestação de garantia apresenta vantagens para o executado. Para além do já mencionado efeito de “suspender a execução se for prestada uma garantia que assegure a cobrança da dívida exequenda”, tal como menciona Ferreira (2013, p.9), apresenta outra vantagem que assenta no benefício da redução em 50 % na taxa de juro a partir da data de constituição da garantia. Tal benesse representa um alívio no montante da prestação mensal. No que respeita à mencionada garantia, quando é celebrado acordo de PP em execução fiscal, o executado fica onerado para com a constituição de uma “garantia idónea, a qual consistirá em garantia bancária, caução, seguro-caução ou qualquer meio [suscetível] de assegurar os créditos do exequente”; a "requerimento do executado e mediante concordância da administração tributária" a garantia poderá consubstanciar-se em penhor ou hipoteca voluntária, conforme o disposto no n.º 1 e n.º 2 do art. 199.º do CPPT. Dispõe ainda o n.º 3 do art. 199.º do CPPT que, "(s)e o executado considerar existirem os pressupostos da isenção da prestação de garantia, deverá invocá-los e prová-los na petição". A nível processual, a constituição de garantia ou o pedido de isenção, são feitos preferencialmente no prazo de quinze dias após o deferimento do pedido de pagamento em prestações. A constituição de garantia tende a incidir, preferencialmente, sobre um bem imóvel e respetivo registo da hipoteca.

---

<sup>131</sup> Ferreira, E. (2013). *A prestação de “garantia idónea” no processo de execução fiscal: breves reflexões críticas sobre um tema da [atualidade]*. In Revista Fiscal, N.6. Porto.

A norma explanada no n.º 1 do art. 199.º do CPPT apresenta alguns problemas. Na doutrina discute-se a interpretação a dar ao conceito de “idoneidade”, bem como o elenco das garantias a apresentar. No que diz respeito ao conceito de idoneidade, Ferreira (2013, p.14) alude para o facto de se tratar de “um conceito indeterminado que exige um preenchimento valorativo por parte” do OEF. O que podemos considerar como idóneo para garantir o PEF? Para conseguirmos chegar a uma conclusão de aplicabilidade do conceito, o OEF “deverá, mediante uma especial ligação com os factos, avaliar a capacidade da garantia para assegurar o pagamento integral do crédito exequendo”.<sup>132</sup> Neste contexto, a garantia a prestar deverá assegurar o valor da dívida, para tal, não havendo uma especificação por parte do legislador de como prestar essa garantia, cabe ao OEF “proferir a decisão que melhor lhe aprouver”<sup>133</sup>, como reflete Ferreira (2013, p.14).

Expondo um pouco esta liberdade que o legislador concedeu ao OEF quanto à aplicação do conceito de idoneidade, temos a tecer algumas considerações. Podemos começar por referir que a doutrina considera que dá azo a “aferir acerca da idoneidade da garantia prestada, adotando a solução mais conveniente ou adequada à efetivação da cobrança coerciva”<sup>134</sup>. Porém, Ferreira (2013, p.14) admite que esta liberdade não é total, uma vez que “existirão limites ao exercício do poder discricionário que a impedem de fundamentar as suas decisões com base em critérios por ela livremente estabelecidos”. Veja-se que a atuação do OEF está adstrita aos princípios basilares que regem o direito fiscal e que, conseqüentemente, orientam a atividade administrativa. Desde logo podemos voltar a frisar os princípios da legalidade e proporcionalidade, os quais assumem especial relevância em matéria de prestação de garantia. A legalidade e a proporcionalidade apresentam-se com uma função de orientação da atuação do OEF. A conduta de orientação releva no sentido de tornar a discricionariedade uma liberdade, concedida ao OEF, de tomar decisões consoante o caso em concreto ou por assuntos da mesma natureza. Veja-se, nomeadamente, que a conduta tem de ser adequada ao objetivo, necessária ao andamento do processo e equilibrada quanto aos custos e ao benefício daquela medida na esfera jurídica do contribuinte. Portanto, Ferreira (2013, p. 14) conclui que “a garantia, além de idónea,” deverá ser “apta a assegurar o pagamento integral da

---

<sup>132</sup> Ferreira, E. (2013). *A prestação de “garantia idónea” no processo de execução fiscal: breves reflexões críticas sobre um tema da [atualidade]*. In Revista Fiscal, N.6. Porto.

<sup>133</sup> Ferreira, E. (2013). *A prestação de “garantia idónea” no processo de execução fiscal: breves reflexões críticas sobre um tema da [atualidade]*. In Revista Fiscal, N.6. Porto.

<sup>134</sup> Ferreira, E. (2013). *A prestação de “garantia idónea” no processo de execução fiscal: breves reflexões críticas sobre um tema da [atualidade]*. In Revista Fiscal, N.6. Porto.

dívida, (...) adequada ao fim que com ela se visa alcançar, (...) o “menos lesiva para os interesses dos executados, (...) bem como os benefícios alcançados pela sua prestação devem ser superiores aos custos que a mesma acarreta para os particulares”.

Perante a apresentação da garantia pelo contribuinte, só depois de analisada a sua idoneidade é que a SPE terá elementos para emitir a decisão de indeferimento ou aceitação da garantia. Cremos que é oportuno fazer esta análise caso a caso, uma vez que não seria razoável estabelecer um critério igual para assuntos da mesma natureza em matéria de garantias. Se tal acontecesse, Ferreira (2013, p.15) adverte que poderia originar “um constrangimento das garantias dos interessados e, portanto, a sua decisão poderá ser inválida por violação dos requisitos legais da fundamentação das decisões administrativas”<sup>135</sup>. Veja-se o ac. do STA<sup>136</sup>, no qual o executado, pessoa coletiva, deu como garantia “o penhor de ações, que o órgão da execução fiscal entendeu como inidóneo”, embora o montante da garantia tenha sido o correspondente ao indicado pelo OEF. Esta decisão de recusar o penhor como garantia baseou-se na liberdade que o OEF tem neste âmbito, embora na “verdade é que não podem relevar-se como fundamentos válidos os atinentes ao grau de liquidez da garantia”. No caso em apreço, o fundamento da insuficiência da garantia não foi aceite pelo tribunal, visto que o valor do penhor era suficiente para garantir o processo. A norma do art. 199º do CPPT dá liberdade ao OEF de aceitar as garantias idóneas a garantir o PEF e conseqüente suspensão. Esta liberdade tem uma ressalva para com o contribuinte, atendendo ao grau de dificuldade de constituição por parte deste, não o onerando excessivamente. Poderá, inclusive, não atender ao grau de liquidez imediata da garantia, visto que “as diversas formas de prestação de garantia não têm a mesma qualidade ou eficácia”. Neste âmbito, a intenção do legislador não foi permitir ao OEF constituir uma “garantia absoluta do seu crédito, tanto mais que o mesmo é ainda incerto, mas tão-só de garantia idónea, (...) adequada ao fim em vista”. Portanto, se o executado dá como garantia um penhor, que à data de hoje garante a totalidade da dívida, “não pode a garantia ser (...) recusada com meros fundamentos abstratos de que a devedora é uma SGPS e que os créditos são futuros”. Veja-se ainda que, havendo lugar à avaliação de garantia com base em previsões futuras, “também poderia ser recusada garantia prestada por hipoteca de imóveis, dado que, pelo

---

<sup>135</sup> Ferreira, E. (2013). *A prestação de “garantia idónea” no processo de execução fiscal: breves reflexões críticas sobre um tema da [atualidade]*. In Revista Fiscal, N.6. Porto.

<sup>136</sup> Ac. do STA, de 27/06/2012, processo n.º 0654/12, disponível em: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

menos atualmente, a tendência é no sentido da desvalorização desse tipo de bens”, tal como refere o douto ac. do STA.

Quanto ao elenco das garantias a apresentar, o art. 199.º do CPPT enumera “os tipos de garantias legalmente admissíveis para efeitos de suspensão, considerando precisamente o critério da preferência pela garantia de maior liquidez”<sup>137</sup>, tal como menciona Ferreira (2013). Esta enumeração do art. 199.º é entendida, tanto na doutrina como na jurisprudência, como exemplificativa. A este respeito veja-se o ac. do STA<sup>138</sup>, o qual estabelece que o OEF só pode recusar as garantias que não assegurem a totalidade da dívida. Perante este cenário, Esteves (2013, p. 324) considera que são “irrelevantes as considerações quanto à liquidez da garantia ou a uma eventual preferência pelas garantias que apresentem maior grau de liquidez”<sup>139</sup>, uma vez que está nas mãos do OEF optar pela garantia que melhor lhe aprouver. Note-se que a constituição de garantia consubstancia um procedimento que, por exemplo, perante uma situação em que o executado apresenta uma oposição judicial, na qual questiona a exigibilidade da dívida, surte efeitos que passam pela aceitação da oposição e, como indica Ferreira (2013, p.10), passa igualmente pela suspensão do processo “até à decisão do pleito, desde que tenha sido constituída garantia”<sup>140</sup>. Portanto, podemos dizer que a constituição de garantia, ou a sua dispensa, são essenciais para a tramitação do PEF conducente à segurança jurídica do executado. Constituição de garantia que não pode ser livremente exigível.

No caso de a garantia passar por uma hipoteca legal<sup>141</sup> ou voluntária sobre um bem imóvel do executado, o pedido de registo da hipoteca é feito junto da conservatória do registo predial, quer seja feito pela SPE ou pelo executado respetivamente. Aquando do pedido de constituição de hipoteca à conservatória do registo predial, neste requerimento devem constar os seguintes elementos: número de processo, entidade exequente, quantia exequenda e a identificação do imóvel com o respetivo n.º da apresentação, descrição da matriz e identificação da localidade e freguesia. Feito o pedido e sendo este aceite, a SPE

---

<sup>137</sup> Ferreira, E. (2013). *A prestação de “garantia idónea” no processo de execução fiscal: breves reflexões críticas sobre um tema da [atualidade]*. In Revista Fiscal, N.6. Porto.

<sup>138</sup> Ac. do STA, de 10/10/2012, processo 0916/12, disponível em: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>139</sup> Esteves, F. (2013). *A prestação da garantia na execução fiscal*. In Revista do CEJ, n.2 (2.sem.), p.309-334. Lisboa.

<sup>140</sup> Ferreira, E. (2013). *A prestação de “garantia idónea” no processo de execução fiscal: breves reflexões críticas sobre um tema da actualidade*. In Revista Fiscal, N.6. Porto.

<sup>141</sup> Face ao disposto no n.º 1 do art. 195.º do CPPT, a SPE tem legitimidade para requerer à conservatória do registo predial a constituição de hipoteca legal, sobre um ou mais bens imóveis do executado, sempre que "o interesse da eficácia da cobrança o torne recomendável".

notifica o executado da constituição, embora possa, o titular do imóvel, continuar na posse do mesmo<sup>142</sup>. Nesta índole é de frisar que, quando a hipoteca é legal, a SPE procede à notificação do executado de que foi constituída hipoteca sobre o imóvel, bem como diligencia para o notificar da nomeação deste como fiel depositário, cabendo cumprir com as obrigações afins ao cargo de fiel depositário que constam do art. 1187.º CC. As obrigações enquanto fiel depositário, refletem-se na impossibilidade de dispor do imóvel e no dever de conservação do mesmo. Feito o registo, a SPE procede à avaliação do imóvel, ou seja, perante o valor patrimonial do imóvel procede à identificação de outros registos sobre o imóvel, e com vista ao apuramento do valor da garantia, procede-se à redução dos valores solicitados nos outros registos; não existindo hipotecas anteriores estará a totalidade do valor patrimonial disponível.

Constituída a garantia, posteriormente, pode o executado requerer a sua substituição, nos termos do n.º 7 do art. 52.º da LGT, nomeadamente, tendo dado como garantia um bem imóvel pode requerer a troca desse imóvel por outro a indicar. Neste caso, terá que se analisar o caso, a fim de verificar se o imóvel proposto para troca continua a garantir o valor do processo. No caso de este ser deferido, terão que se emitir os termos de distrate. Mesmo que a proposta seja ou não deferida, é certo que nos termos do art. 276.º do CPPT, "as decisões proferidas pelo órgão da execução fiscal (...) são [suscetíveis] de reclamação para o tribunal tributário de 1.ª instância". Prescreve igualmente o n.º 2 do art. 103.º da LGT que os atos administrativos de natureza material são suscetíveis de reclamação, cabendo a análise desta ao Tribunal, conforme o n.º 1 do art.151.º do CPPT.

Aqui chegados, podemos tecer algumas considerações quanto ao ato de registo. Em primeiro lugar, podemos atender ao disposto no art. 1.º do DL n.º 224/84, de 6 de julho, o qual confere ao registo predial a função de "dar publicidade à situação jurídica dos prédios, tendo em vista a segurança do comércio jurídico imobiliário". Perante uma situação de venda de um imóvel, o comprador pode consultar o registo, a fim de saber se existem ónus sobre o prédio que pretende adquirir. Neste sentido, também o TC refere que "o registo predial tem uma finalidade prioritária que radica essencialmente na ideia

---

<sup>142</sup>Na hipótese de ser penhorado um bem imóvel do qual o executado é titular, este continua a ter a titularidade do bem, passando a estar nomeado como fiel depositário e, como tal, fica obrigado aos deveres previstos no art. 233.º do CPPT. No caso de não cumprir com as suas obrigações, o fiel depositário será removido do cargo, nos termos do disposto no n.º 1 do art. 761.º do CPC.

de segurança e [proteção] dos particulares"<sup>143</sup>. A necessidade de existir um registo que identifique a eventual existência de ónus sobre o imóvel tem por finalidade, para Silva (1998, p. 862), "evitar eventuais ónus ocultos, que dificultariam a constituição e circulação de direitos que recaíssem sobre os prédios"<sup>144</sup>. Portanto, tendo o interessado a faculdade de "aceder ao registo antes de realizar qualquer negócio jurídico (...), não existirão situações ocultas que lhe possam vir a ser opostas supervenientemente", visto que o registo é único e permite "saber [exatamente] em que condições jurídicas se encontra a coisa, tal como refere Silva (1998, p. 862)<sup>145</sup>.

Quanto ao valor da garantia, este tem que ser suficiente para assegurar o pagamento da dívida exequenda, acrescido dos juros de mora. Para aferir qual o montante da garantia que será suficiente para garantir a totalidade da dívida, tem que se utilizar a seguinte fórmula: somar o capital em dívida e juros devidos à data do pedido de pagamento em prestações e calculados nos últimos cinco anos, acrescentar as custas em dívida e ainda 25 % do valor total da dívida, conforme o n.º 6 do art. 199.º do CPPT<sup>146</sup>. Apurado o valor da garantia, o executado é convidado a constituir garantia no montante indicado.

Existem situações em que o contribuinte pode requerer a dispensa de prestação de garantia. A este respeito podemos observar *ab initio* o n.º 4 do art. 52.º da LGT, o qual permite ao executado requerer junto da SPE a isenção "da prestação de garantia nos casos de a sua prestação lhe causar prejuízo irreparável ou manifesta falta de meios económicos". Os critérios apresentados podem revelar-se, nomeadamente, "pela insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescido". Note-se que, nos termos do n.º 8 do art. 52.º da LGT, mesmo depois de prestada, a garantia pode ser reduzida, mediante certas condições, nomeadamente por pagamento parcial da dívida. A este respeito, a garantia pode ser dispensada, somente se preenchidas as condições do n.º 4 do art. 52.º da LGT. Neste âmbito, segundo Esteves (2013, p. 315), a

---

<sup>143</sup> Ac. do TC nº 363/02, processo nº 404/02, disponível em: [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt).

<sup>144</sup> Silva, P. C. (1998). *Efeitos do registo e valores mobiliários a protecção conferida ao terceiro adquirente*. Revista da Ordem dos Advogados Ano 58 - Vol. II. Disponível em: <https://portal.oa.pt/upl/%7Bfcde0b61-e865-4203-aded-9f7878fb47af%7D.pdf>.

<sup>145</sup> Silva, P. C. (1998). *Efeitos do registo e valores mobiliários a protecção conferida ao terceiro adquirente*. Revista da Ordem dos Advogados Ano 58 - Vol. II. Disponível em: <https://portal.oa.pt/upl/%7Bfcde0b61-e865-4203-aded-9f7878fb47af%7D.pdf>.

<sup>146</sup> Ac. do STA, de 18-05-2016, processo n.º 0543/16, disponível em: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt); faz menção à fórmula de cálculo da garantia, na qual "o valor da garantia necessária para operar a suspensão da execução, no decurso do pagamento prestacional autorizado e calculada nos termos do n.º 6 do artº 199.º do CPPT".

falta de meios económicos, a qual é referida no n.º 4 da referida norma legal, reflete-se em situações em que “a prestação da garantia gera a existência de uma situação de carência económica do executado, de tal modo que seja posta em causa a própria subsistência do executado”<sup>147</sup>.

Ainda quanto à dispensa de prestação de garantia, podemos referir-nos a quem tem legitimidade para a requerer. Naturalmente que em primeiro lugar terá que ser o próprio executado, nos termos do n.º 1 do art. 170.º do CPPT, a requerer a dispensa "ao órgão da execução fiscal no prazo de quinze dias a contar da apresentação de meio de [reação] previsto no artigo anterior". A este respeito veja-se, nomeadamente, a possibilidade de requerer a dispensa até quinze dias após o deferimento do pedido de PP, ou, como refere Esteves (2013, p. 312) “a contar da apresentação de qualquer um dos meios de reação previstos” no n.º 7 do art. 169.º do CPPT. Reunidas as condições de dispensa e observado o prazo legal, estará o pedido de isenção de garantia em condições de ser aprovado, sendo esta válida pelo prazo legalmente fixado. Quanto ao mencionado prazo legal, Esteves (2013, p. 322) refere que a dispensa de apresentação de garantia “é válida por um ano, salvo se a dívida se encontrar a ser paga em prestações (neste caso é válida durante o período em que esteja a ser cumprido o regime prestacional autorizado)”<sup>148</sup>. Caducado este prazo, o executado é convidado a requerer nova isenção. Caso não proceda à renovação da isenção de prestação de garantia, verificando-se que o processo já não está garantido, a suspensão é levantada e o PEF corre os seus termos normais.

Importa ainda fazer referência aos efeitos da isenção de prestação de garantia. Neste caso, "o despacho que a declara não tem efeito constitutivo [,] mas antes eficácia meramente declarativa, retroagindo os seus efeitos à data da verificação dos pressupostos legais"<sup>149</sup>. *Id est*, se a garantia é constituída a 15 de setembro, os efeitos da sua constituição retroagem ao dia 1 de setembro, data em que o processo foi instaurado. Segundo Esteves (2013, p. 312) “a isenção da prestação de garantia substitui a própria prestação, devendo ser-lhe atribuídos os mesmos efeitos suspensivos”<sup>150</sup>. Note-se ainda que, face ao preceituado no n.º 3 do art. 52.º da LGT, o OEF tem legitimidade para “exigir

---

<sup>147</sup> Esteves, F. (2013). *A prestação da garantia na execução fiscal*. In Revista do CEJ, n.2 (2.sem.), p.309-334. Lisboa.

<sup>148</sup> Esteves, F. (2013). *A prestação da garantia na execução fiscal*. In Revista do CEJ, n. II (p.309-334). Lisboa.

<sup>149</sup> Ac. do STA, de 16/11/2011, processo 0977/11, disponível em: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>150</sup> Esteves, F. (2013). *A prestação da garantia na execução fiscal*. In Revista do CEJ, n. II (p.309-334). Lisboa.

ao executado o reforço da garantia no caso de esta se tornar manifestamente insuficiente para o pagamento da dívida exequenda e acrescido”. Podemos ter situações em que existia garantia para todo o processo, mas que à presente data esta já não é suficiente, em virtude de existirem novas dívidas, a acrescer às que já se encontram em pagamento; igualmente em situações em que há uma “diminuição significativa do valor dos bens que constituem a garantia”, conforme o disposto no n.º 10 do art. 199.º do CPPT, o OEF tem legitimidade para “[ordenar] ao executado que a reforce ou preste nova garantia idónea no prazo de 15 dias”. Podemos ainda referir que, nos termos do n.º 8 do art. 169.º do CPPT, tornando-se a garantia insuficiente, a SPE procede à “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 execução”.

Ainda quanto à dispensa de prestação de garantia, numa situação em que o contribuinte tenha dívidas fiscais<sup>151</sup> de valor inferior a 5.000€, para pessoas singulares, ou 10.000€, para pessoas coletivas, se o total das suas dívidas não exceder o montante máximo legalmente fixado, estará em condições de ficar isento da apresentação de garantia, mediante a apresentação do respetivo pedido. Face ao exposto, nos termos do n.º 3 do art. 170.º, "(o) pedido (de isenção de prestação de garantia) deve ser fundamentado de facto e de direito e instruído com a prova documental necessária". Outras situações de dispensa de apresentação de garantia assentam no deferimento de planos prestacionais até 12 prestações<sup>152</sup>, no caso de o executado não dispor de património imobiliário, ou ainda "nos casos de a sua prestação lhe causar prejuízo irreparável ou manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis"<sup>153</sup>. Neste último caso, Esteves (2013) refere que terá que se ter em conta o princípio da proporcionalidade, a fim de aferir se efetivamente o executado não possui bens, ou possuindo, se a constituição de garantia lhe possa causar grande transtorno económico (veja-se por exemplo a constituição de garantia bancária que acarreta um ónus muito grande para o contribuinte). Nesta índole, segundo Esteves (2013, p. 315), podemos

---

<sup>151</sup> Compreenda-se dívidas fiscais como o cúmulo das dívidas à SS e às finanças. No caso de pretender apresentar o pedido de dispensa de garantia, o contribuinte deverá entregar, junto dos serviços da SPE, uma declaração emitida pelo serviço das finanças em como nada deve a esse instituto, ou, no caso de dever, as duas dívidas não excederem o montante máximo fixado para a isenção.

<sup>152</sup> Situação prevista no art. 13.º, n.º 4, alínea b), do DL 42/2001, de 9 de fevereiro.

<sup>153</sup> Conforme o disposto nos números 4 e 5 do art. 52.º da LGT, referente ao período e condições de vigência da garantia e ainda o art 219.º n.º 3 do CPPT, quando a insuficiência se presume quando o executado não procedeu à indicação de bens para penhora ou a não existência de dolo na falta de património.

valorar o ofício – circulativo n 60.077, de 29 de julho 2010, o qual estabelece que “o prejuízo irreparável deve traduzir-se numa situação de diminuição dos proveitos resultantes da atividade desenvolvida pelo executado”. A referida diminuição de proveitos deve refletir-se em aspetos, tais como, “os encargos financeiros impostos pela prestação da garantia impossibilitem o executado de manter e desenvolver a sua atividade económica”.

Como tivemos oportunidade de ver, o executado pode formular um pedido em que solicita ao OEF a dispensa de prestação de garantia, nomeadamente pode indeferir o pedido se considerar não estarem reunidos os requisitos da dispensa. Foi colocada ao STA<sup>154</sup> a questão “de saber se, antes da decisão de indeferimento do pedido de dispensa de prestação”, poderia a executada exercer o direito de audição prévia, cumprindo o disposto na alínea b) do n.º 1 do art. 60.º da LGT. A este respeito levantou-se a questão de saber se era competência do tribunal decidir tal pleito. Mormente, é considerado que o ato de deferimento ou indeferimento de prestação de garantia trata-se de um ato de natureza extrajudicial da competência do OEF, o qual não obsta ao contribuinte de reclamar deste ato junto do TAF.

A decisão de indeferimento do pedido de dispensa de garantia, consubstancia “um ato predominantemente processual e relativamente ao qual, por isso, não se aplicam as regras do procedimento tributário, designadamente a regra constante do art. 60º da LGT”<sup>155</sup>. Considera igualmente a jurisprudência que se trata de “atos materialmente administrativos em matéria tributária e não (...) meros atos de trâmite, uma vez que projetam externamente efeitos jurídicos numa situação individual e concreta”<sup>156</sup>. Se realizarmos uma breve análise ao disposto no n.º 4 do art. 52.º da LGT, o qual refere que “a administração tributária pode, a requerimento do executado, isentá-lo da prestação de garantia”, constatamos que se trata de um poder que é concedido ao OEF, poder este que pode utilizar com alguma margem de liberdade, mas sempre com respeito pelos princípios basilares do Direito Fiscal. Perante este poder do OEF, concedido pelo legislador, o executado aparentemente parece ficar desprotegido. Porém, a faculdade que lhe assiste em reclamar das decisões do exequente concede-lhe o direito de ficar “plenamente

---

<sup>154</sup> Ac. do STA, de 05-06-2013, processo 0899/13, disponível em: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). Já anteriormente, o STA se tinha pronunciado quanto a esta questão no ac. de 26/09/2012, Processo 0708/12, ambos baseados no ac. uniformizador de jurisprudência do STA N.º 5/2012, D.R. N.º 204, serie I de 22/10/2012.

<sup>155</sup> Ac. do STA, de 12/09/2012, processo n.º 0864/12, disponível em: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>156</sup> Ac. do STA, de 11/07/2012, processo n.º 0665/12, disponível em: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

protegido com o direito de reclamação judicial da decisão”<sup>157</sup>. A atuação do TAF, neste âmbito, cinge-se à averiguação de eventuais violações de princípios que ofendam a normal tramitação do procedimento. Face ao exposto, podemos concluir “que não há (...) lugar ao direito de audiência previsto no citado artº 60º da LGT”, visto que, não obstante estarmos perante um ato materialmente administrativo e ser tramitado pelo OEF, nem todas as disposições da LGT se aplicam na execução fiscal. Podemos ainda referir que “não deixa de ser um procedimento tributário “enxertado” no processo de execução fiscal”, como acrescenta um outro ac. do STA<sup>158</sup>.

Importa fazer referência ao que acontece quando o processo não tem garantia associada. Segundo os ensinamentos de Esteves (2013, p. 309), a falta de constituição de garantia “origina a prossecução dos termos normais do processo de execução fiscal, nomeadamente para penhora dos bens considerados suficientes para assegurar a dívida”<sup>159</sup>. Neste caso, em algumas situações que pudemos constatar ao longo do estágio, os bens penhorados ao executado não eram suficientes para assegurar a totalidade da dívida. Nestes casos seriam necessárias várias penhoras ao longo de um espaço temporal mais longo, para se conseguir assegurar os valores em dívida, o que acarreta, inevitavelmente, um prolongamento do processo executivo por mais tempo.

Perante todos os meios que estão ao dispor do contribuinte para requerer a isenção da prestação de garantia ou proceder à constituição da mesma, o ónus de a constituir ou requerer a isenção recai precisamente sobre o contribuinte. Este ónus que impende sobre o contribuinte é justificável pelo facto de, tal como refere Esteves (2013, p. 314) estarmos perante “factos constitutivos do direito que se pretende ver reconhecido [ao executado]”<sup>160</sup>, pelo que é a este a quem importa. Gostaríamos ainda de fazer menção à extinção da garantia, a qual pode ocorrer por pagamento da totalidade de todos os PEF, por anulação da dívida, prescrição ou trânsito em julgado de decisão favorável ao contribuinte.

---

<sup>157</sup> Ac. do STA, de 12/09/2012, processo n.º 0864/12, disponível em: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>158</sup> Ac. do STA, de 30-11-2011, processo n.º 0983/11, disponível em: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>159</sup> Esteves, F. (2013). *A prestação da garantia na execução fiscal*. In Revista do CEJ, II (p.309-334). Lisboa.

<sup>160</sup> Esteves, F. (2013). *A prestação da garantia na execução fiscal*. In Revista do CEJ, II (p.309-334). Lisboa.

Concluída a exposição desta temática, importa tecer algumas considerações finais. Podemos começar por dizer que, após a citação em execução fiscal, o executado tem 30 dias para proceder ao pagamento integral, requerer a dação em pagamento, análise da exigibilidade da dívida ou celebrar acordo em prestações. Findo o prazo legal, não existindo pagamento voluntário, avança-se para o pagamento coercivo, conforme o n.º 1 do art. 215.º do CPPT. Desde logo, explana o n.º 1 do art. 88.º do CPPT, "será extraída pelos serviços competentes certidão de dívida com base nos elementos que tiverem ao seu dispor", sendo que a tramitação do PEF é efetuada "no órgão periférico local da sede do executado, da situação dos bens ou da liquidação", conforme art. 150.º do CPPT. Neste caso, serão os técnicos da SPE a proceder à extração das certidões de dívida que constam nos sistemas SEF e SAG e a citar o contribuinte com base nos valores em dívida nas referidas certidões. Quanto à prestação de garantia, ou ao pedido de isenção da mesma, há que concluir que este ónus que recai sobre o contribuinte é exclusivamente da sua responsabilidade. Ou seja, independentemente do valor despendido na prestação da garantia, ou mesmo no risco em que incorre o contribuinte se não proceder ao pedido de isenção, ou à prestação quando assim para tal é solicitado, é ao contribuinte que cabe essa decisão. De frisar que esta garantia não é obrigatória para todos os executados, visto que os custos inerentes à constituição de garantia não são comportáveis para todo e qualquer executado. Veja-se a este respeito que perante uma dívida de 2000 euros, não seria razoável exigir a constituição de hipoteca sobre um bem imóvel do executado, pelo que, neste caso, estará o contribuinte em condições de ver aceite o pedido de isenção de prestação de garantia, desde que entregue o pedido junto dos serviços da SPE.

### **3.10. Rescisão do acordo e efeitos legais**

---

Em caso de incumprimento do acordo, existem consequências legais para o executado. Como já tivemos oportunidade de mencionar, o não pagamento das contribuições à SS já é por si só um incumprimento, o facto de a dívida ir para execução fiscal e não existir qualquer tentativa de pagamento da dívida, podemos dizer que consubstancia um duplo incumprimento.

Existindo acordo em execução fiscal, este pode ser rescindido quando o executado entre em incumprimento, nomeadamente, quando tem em falta uma ou mais prestações, seguidas ou interpoladas. A mencionada situação implica o vencimento imediato de todas as prestações do processo em questão, conforme o n.º 5 do art. 198º do CPPT.

Não obstante não existir PP, pode o executado, a qualquer momento, proceder ao pagamento da totalidade dos valores em dívida, "mediante a emissão do [respetivo] documento único de pagamento" a requerer junto da SPE, conforme o n.º 1 do art. 265.º do CPPT, ou no site da SS direta.

### **3.11. Pagamento Coercivo: efeitos do incumprimento**

---

Se existe dívida em execução fiscal e o executado não tem PP ativo ou mesmo estando a cumprir o PP, se não apresentou garantia para o processo, este fica sujeito a penhoras. A ordem de penhora, muitas das vezes, é resultante de ações nacionais centralizadas, ou seja, ações nacionais emanadas pelo IGFSS, IP central, de igual forma, para todos os contribuintes que preenchem os requisitos da penhora. Neste caso, sendo a penhora de ação centralizada, não há lugar à emissão de pré-aviso nem de notificações ao contribuinte<sup>161</sup>. Podemos identificar desde já alguns bens penhoráveis, como seja o IVA, contas bancárias, créditos, vencimentos. Procedimento sobre o qual nos vamos debruçar nos pontos seguintes.

Portanto, mais uma vez constatamos que a prestação de garantia consubstancia uma salvaguarda para o contribuinte, porque enquanto todos os processos tiverem garantia associada, o contribuinte fica protegido em termos de penhoras. No que concerne a matéria de acordos de pagamento, o facto de existir um PP ativo não se trata de uma salvaguarda eterna, ou seja, não pode o executado pagar e deixar de pagar prestações quando assim o entender, tem que existir uma continuidade no pagamento, ou seja, tem de proceder ao pagamento desde a primeira até à última prestação do acordo. Na hipótese de o contribuinte ter uma prestação em atraso, pode, no mês seguinte, pedir para regularizar a mesma, a qual vai inevitavelmente juntar com a do corrente mês, o que na prática se traduz no pagamento de duas prestações no mesmo mês. O referido cenário vai implicar um esforço orçamental maior para o contribuinte, o que por vezes é incomportável com a situação económica do momento, o que pode culminar na rescisão do PP se o incumprimento se prolongar por mais de três meses.

---

<sup>161</sup> Os técnicos da SPE comunicam ao executado como este deve proceder perante a situação atual em que se encontra o processo. Por exemplo, para os contribuintes que tenham PP ativo, mas que tenham três ou mais prestações em atraso, aos mesmos é-lhes enviada uma notificação para procederem à regularização do PP, sob pena de o acordo ser rescindido.

### 3.12. Penhoras: modalidades e procedimentos

---

Caso os montantes em dívida não estejam pagos e o executado não demonstre intenção de os regularizar no prazo de trinta dias a contar da citação<sup>162</sup>, o OEF toma diligências no sentido de reaver os tributos devidos à SS. Neste âmbito, após o término do prazo de pagamento voluntário, serão emitidos mandados de penhora<sup>163</sup>, conforme o disposto no n.º 1 do art. 215.º do CPPT, a fim de se efetuar a “penhora de outros bens do executado, para exclusivo pagamento do crédito reclamado”. No mesmo sentido, Lopes de Sousa (2013, p.33) refere ainda que “se o executado não fizesse voluntariamente o pagamento da quantia referida na notificação, a administração tributária não dispunha de qualquer meio”<sup>164</sup> para cobrar os valores dívida. Portanto, é mediante os procedimentos de penhora que se conseguem cobrar os montantes em dívida, quando não existem pagamentos voluntários por parte do executado.

Tal como já enumerámos anteriormente, as penhoras podem assumir várias modalidades. No que respeita à penhora de saldos bancários, esta pode ser de ação centralizada e remetida para o Banco de Portugal ou pode ser emitida pela própria SPE e remetida por fax, em ambos os casos para as seguintes instituições bancárias: CGD, BES, BPI, BPN, BCP e Santander Totta. A penhora bancária apresenta-se com formalidades que passam pela comunicação dos saldos penhorados, mas com a salvaguarda do salário mínimo nacional, conforme as disposições dos números 2 e 4 do art. 223.º do CPC.

Para haver lugar ao cancelamento de penhoras de saldos bancários é necessário liquidar a dívida na totalidade. Porém, perante o pedido do contribuinte, em primeiro lugar, os técnicos da SPE começam por verificar se existe saldo devedor, bem como a existência de PP ativos. Em segundo lugar, verificando-se o primeiro requisito, é possível proceder ao levantamento da penhora quando se verificarem certas condições. Veja-se que na hipótese de existir um PP ativo, o executado deve proceder ao pagamento das prestações do corrente mês e liquidar as que estejam eventualmente em atraso para, assim, requerer o cancelamento da penhora bancária. Na hipótese de se verificar que existe um

---

<sup>162</sup> Como já tivemos oportunidade de ver, após tomar conhecimento do PEF, por citação com AR, o executado pode optar por requerer o pagamento em prestações, deduzir oposição judicial, requerer a dação em pagamento ou ainda requerer a análise dos valores em dívida.

<sup>163</sup> A penhora visa retirar da posse do executado os bens que este detém. Este procedimento tem em vista tornar o bem indisponível para o executado para que não haja lugar à dissipação dos bens.

<sup>164</sup> Lopes de Sousa, J. (2013). *Conhecimento oficioso de nulidades no processo de execução fiscal e princípio da legalidade*. In *Cadernos de Justiça Tributária*, N.2, (p.22-33). Braga.

PP com as prestações pagas, incluindo a do corrente mês, poderá proceder-se ao levantamento da penhora, com o envio de fax ao respetivo banco (mediante notificação semelhante à do documento 8 em anexo) a solicitar o levantamento da penhora e subsequente registo em SEF, extinguindo, assim, o procedimento de penhora. No caso de não haver acordo de pagamento ativo, para o executado ver a penhora cancelada terá que liquidar a totalidade da dívida ou requerer o pagamento em prestações. Neste último caso, terá que aguardar pela aprovação do PP, posteriormente pagar a primeira prestação do plano e só assim requerer o cancelamento da penhora bancária.

Havendo necessidade de recorrer à penhora de vencimentos ou pensões, existe um procedimento interno que os técnicos da SPE têm que fazer cumprir. Não olvidando que na conjuntura económica atual, muitas famílias se veem em situações de desemprego, deverá avaliar-se o impacto da penhora na economia familiar do executado, especialmente se estivermos perante um TI como iremos ver. No caso da penhora de vencimentos, a SPE começa por solicitar a penhora junto da entidade empregadora, a qual efetua a retenção mensal do montante penhorável e o entrega ao OEF (esta notificação à entidade empregadora é feita mediante requerimento semelhante ao documento 4 em anexo). Tratando-se de um executado pensionista, a SPE solicita junto do Centro Nacional de Pensões a respetiva penhora de valores. Se estivermos perante uma dívida exclusivamente de trabalhador independente<sup>165</sup>, temos que atender a que estas pessoas em particular podem estar sujeitas a riscos económicos e sociais que, nomeadamente, um trabalhador por conta de outrem não estaria. Neste âmbito, aquando da emissão da penhora de saldos bancários ou de vencimentos, a SPE tem que diligenciar no sentido de estabelecer como limite de impenhorabilidade dois ordenados mínimos nacionais ou dois terços do vencimento. Esta preocupação para com o TI que o Ministério da Solidariedade, Emprego e Segurança Social resolveu atender, prende-se com a tentativa de alcançar um equilíbrio justo entre a pretensão do OEF e o direito que o contribuinte tem a garantir a subsistência mínima do seu agregado familiar. Portanto, esta medida permite evitar colocar o TI numa situação de dificuldades económicas incompatíveis com a dignidade humana. Perante um caso em que o TI recebe rendimentos de mais do que uma entidade, com a penhora de um salário mínimo nacional poderá ver a sua subsistência

---

<sup>165</sup> Existem PEF que englobam dívidas referentes à entidade empregadora, e existem processos em que há reversão da dívida e que cumulam com dívida de TI, o que faz com que na prática possamos ter dívida de uma entidade empregadora e de TI em um só PEF.

comprometida, visto que o conjunto de todos esses rendimentos poderá não ser muito mais superior a um salário mínimo nacional.

Existem situações em que o valor da pensão, salário ou saldos bancários não são penhoráveis. Perante tal procede-se ao respetivo registo em SEF, prosseguindo o processo executivo os seus normais termos. Esta situação de impenhorabilidade pode estar assente em factos como o limite do OMN, visto que a penhora deve ser feita com a salvaguarda deste montante; acontece que por vezes o salário do executado não ascende ao OMN e no caso da pensão esta chega a ser bastante inferior. Cada vez que se toma uma diligência no processo terá que se fazer o respetivo registo, neste caso, o registo em SEF faz despoletar o seguinte: altera o bem para não disponível e ainda atualiza o valor das custas do processo. No caso de haver resposta positiva da existência de salários ou pensões penhoráveis, o registo em SEF faz-se com a descrição de que foi penhorado com sucesso, sendo igualmente atualizadas as custas processuais. Quando existem vencimentos penhoráveis, cumpre-nos mais uma vez frisar que quando a entidade patronal faz a retenção do vencimento do seu trabalhador, deve apenas proceder à entrega para execução do remanescente do OMN. Igualmente no caso das penhoras bancárias deve tal valor estar salvaguardado.

No caso de haver recurso à penhora de créditos há também um procedimento a cumprir, o qual tem por fundamento a insuficiência de bens penhoráveis, conforme o disposto no n.º 2 do art. 808.º do CPC. Neste caso, atendendo ao disposto no n.º 1 do referido art. 808.º, em primeiro lugar, esta só é acionada quando o executado não está a cumprir o PP e este já tenha sido rescindido por incumprimento. Em segundo lugar, o procedimento de penhora de créditos, à semelhança de todas as restantes modalidades de penhora, faz-se por notificação ao executado, em carta registada com AR, conforme o documento 3 em anexo. Esta notificação ao executado tem em vista informar que se está a proceder a essa diligência, sendo ainda emitida uma notificação ao devedor do executado. Esta última notificação é remetida por carta registada com AR, sendo que, uma vez notificado, o devedor do executado tem trinta dias para proceder à entrega do mesmo junto da SPE, sob pena de incorrer em responsabilidade pessoal pela dívida. Voltando um pouco atrás, importa mencionar que para se conseguir aferir quem são os clientes devedores do executado, aquando do acordo de pagamento em execução fiscal, o executado tem que facultar à SPE uma garantia idónea, garantia esta que pode passar pela apresentação de balancete analítico com discriminação da conta 21. Perante a

mencionada garantia, os técnicos da SPE fazem a identificação dos devedores do executado, inserem essas informações numa base de dados criada para o efeito e, quando é necessário acioná-la, estando a identificação já feita, notificam-se para vir ao processo entregar os créditos devidos ao executado.

Existe ainda a possibilidade, embora já em desuso, de penhorar veículos; este procedimento passa pela identificação do bem móvel, seguindo-se a solicitação de penhora junto da conservatória do registo automóvel, procedendo-se à apreensão dos documentos da viatura.

Recorrendo a uma situação prática que respeita a uma penhora de bens comuns do casal, *in casu* o bem do executado estava registado em nome do executado, mas tratava-se de um bem comum do casal, visto o executado ser casado em regime de comunhão geral de bens. Foi feita a citação ao outro cônjuge (em requerimento similar ao que consta do documento 7 em anexo) para este requerer a separação de bens<sup>166</sup>, nos termos do art. 220.º do CPPT. Em resposta à citação, o outro cônjuge veio aos autos informar que o bem imóvel já não estava na titularidade do executado, em virtude de estes se encontrarem divorciados (desde 21/05/2008) e o bem ter sido disposto a favor do outro cônjuge. Neste caso, o pedido de penhora não foi aceite junto da conservatória do registo predial (a 27/12/2013), uma vez que o bem já não se encontrava na titularidade do executado, visto que a comunicabilidade da dívida entre cônjuges cessa a partir da data de produção dos efeitos da separação judicial de pessoas e bens, conforme o n.º 1 do art. 1695.º do CC.

Face ao disposto no n.º 1 do art 5.º do DL 54/75, de 12 de dezembro, a constituição de hipoteca, penhora de bens móveis<sup>167</sup>, bem como de "quaisquer outros factos jurídicos", encontram-se sujeitos a registo para que se tornem eficazes para com terceiros. Sendo certo que a penhora está igualmente sujeita a oposição ou reclamação judicial para o TAF, nos termos já referidos anteriormente. Em matéria de prazos, em qualquer uma das possibilidades de penhora, explana o n.º 1 do art. 183-A do CPPT que a penhora caduca ao fim de um ano. Porém a penhora pode ser levantada antes do decurso deste prazo, nomeadamente quando, por sentença do TAF, seja ordenada a anulação da dívida

---

<sup>166</sup> Não sendo requerida a separação de bens, pode o OEF penhorar bens comuns do casal, passando a haver uma responsabilidade solidária de ambos os cônjuges pelo cumprimento das dívidas em execução fiscal, conforme alínea d) do n.º 1 do art. 1691.º do CC.

<sup>167</sup> Disposição legal prevista no DL 277/95, de 25 de outubro referente ao Código do Registo de Bens Móveis.

exequenda. Esta anulação acarreta a extinção do processo, o que por sua vez leva ao levantamento de todas as penhoras, conforme os arts. 271.º e n.º 1 do art. 270.º do CPPT.

Também ocorre a extinção do processo, e conseqüente pedido de levantamento da penhora de saldos bancários, quando o executado toma a liberdade de liquidar a totalidade dos tributos em execução fiscal, extinguindo o processo.

Havendo lugar à penhora de bens pertencentes a herdeiros do executado, neste caso a penhora recai unicamente sobre os bens que o herdeiro tenha recebido do autor da herança, conforme dispõem os arts. 2097.º do CC e n.º 4 do art. 155.º do CPPT. No que toca a matéria de juros, em caso de penhora os juros continuam a vencer-se desde a data de início até ao levantamento da mesma; existindo penhora de créditos, os juros são devidos até à reflexão em SAG dos valores penhorados; na penhora de vencimentos e salários, os juros são devidos até ao mês em que se proceder à liquidação da dívida. No caso de uma venda, como iremos estudar melhor já de seguida, em matéria de juros, estes são devidos até à data de conclusão da venda. Portanto, durante o procedimento de penhora, bem como durante o processo executivo no geral, são devidos juros de mora até à extinção do processo.

Concluída a presente exposição, cabe-nos tecer algumas considerações finais. Podemos começar por dizer que o processo de penhora consubstancia uma consequência do duplo incumprimento por parte do executado, ou seja, já por si o facto de existir dívida em execução fiscal já se trata de incumprimento referente a uma obrigação do contribuinte perante a SS, acrescido ainda do incumprimento perante o OEF. Quanto às modalidades de penhora disponíveis, são os bens de mais fácil apreensão que serão os primeiros a ser penhorados; esta apreensão incide preferencialmente sobre saldos bancários, bens móveis ou imóveis, vencimentos e conta 21. Quanto à questão da penhora de vencimentos e saldos bancários, embora esteja salvaguardado o OMN, na prática podem existir situações que não asseguram a subsistência do contribuinte. *Ex vi*, um contribuinte que tenha uma penhora de saldos bancários, se auferir um ordenado superior ao OMN o remanescente é penhorado; porém, se o contribuinte está três meses sem receber remuneração, quando a entidade empregadora procede ao pagamento, no mesmo mês, dos salários em atraso e do concorrente mês, a entidade bancária vai penhorar o remanescente a um salário mínimo. Se o contribuinte tiver contraído dívida nos meses que esteve sem receber vencimento,

não seria expectável libertar a totalidade dos montantes penhorados para esses pagamentos e do corrente mês, visto estes serem fruto de salários mínimos acumulados?

### **3.13. O PER e a relevância da atuação da SPE**

---

O PER trata-se de um procedimento que se encontra previsto no capítulo II do Código da Insolvência e Recuperação de Empresas. Consubstancia um processo especial conducente à revitalização da empresa que de momento se encontra com dificuldades na gerência e pagamento das suas dívidas, encontrando-se numa “situação económica difícil”, mas em que ainda há a possibilidade de revitalização, como prescreve o n.º 1 do art. 17.º - A do referido diploma legal.

Perante um devedor que se apresente a um PER, no seio da execução fiscal esta nova situação acarreta algumas mudanças na tramitação dita normal do processo de cobrança que se faz na SPE. Desde logo, por um lado há lugar à suspensão do PEF, por outro lado é tempo de dar início às negociações dos termos em que a dívida à SS vai ser liquidada em sede de PER.

Uma situação prática que tivemos oportunidade de acompanhar prendeu-se com a apresentação de uma empresa a um PER junto do tribunal judicial. O executado informou a SPE dessa mesma apresentação, tendo de imediato o processo ficado suspenso. Manifestou igualmente vontade de celebrar PP, juntando autorização da administradora judicial do PER para esse acordo e o respetivo requerimento com a indicação do número de prestação; no caso, sendo a dívida de cerca de 880 euros, o número de prestações foi autorizado nas seis prestações, tal como solicitado pelo executado.

Levantada a suspensão do(s) PEF e autorizado o acordo, informa-se o executado, via e-mail, do deferimento do PP e envia-se a guia para pagamento da primeira prestação. Assim que esteja refletido em SEF o pagamento desta primeira prestação estará a SPE em condições de votar favoravelmente o PER.

Face ao exposto, a ingerência da SPE no PER tem em vista a salvaguarda dos créditos devidos à SS. Trata-se de estabelecer uma solução que permita liquidar a dívida que está em execução fiscal, mesmo que esse acordo se prolongue por meses ou anos quando o PER prevê o pagamento em prestações.

### 3.14. Procedimento de venda

---

Não estando os valores em dívida assegurados por nenhuma garantia e não existindo acordo(s) de pagamento ativo(s), pode a SPE, como vimos anteriormente, ordenar penhoras ou hipotecas. Pode igualmente proceder à venda desses mesmos bens, se por outra forma não se conseguir regularizar a dívida, sendo que é através da venda que a cobrança coerciva atinge o seu auge. Portanto, é mediante o ato de hipoteca legal ou de penhora sobre os bens do executado que a SPE consegue avançar com a cobrança.

Não obstante, mesmo antes da penhora, pode o OEF lançar mão do procedimento de arresto quando há "justo receio de insolvência ou de ocultação ou alienação de bens", nos termos do art. 214.º do CPPT. Face ao disposto no n.º 3 da referida norma legal, pode ser "convertido em penhora se o pagamento não tiver sido [efetuado]", o que permite ao exequente, nos termos do art. 822.º do CC "ser pago com preferência a qualquer outro credor que não tenha garantia real anterior", como teremos oportunidade de ver no desenvolvimento do presente ponto.

Mediante o ato de penhora de bens do executado, daqui resultam duas indisponibilidades: a primeira prende-se com uma indisponibilidade material que consiste na retirada da coisa da esfera jurídica do executado; a segunda reflete-se na indisponibilidade jurídica que consiste na impossibilidade de alienação ou oneração da coisa<sup>168</sup> por parte do executado. Estando o executado impossibilitado de dispor do seu bem, mesmo estando em poder de terceiro<sup>169</sup>, pode a SPE proceder à venda do bem com a finalidade de liquidar a dívida em execução fiscal. As modalidades de venda encontram-se previstas no art. 811.º do CPC, sendo que em execução fiscal o procedimento é feito preferencialmente por meio de propostas em carta fechada, previsto na alínea a), sendo assim determinada pelo OEF nos termos do art. 252.º do CPPT. Somente na possibilidade de a modalidade de propostas em carta fechada não der frutos é que se lança mão da negociação particular, nas condições previstas no art. 833.º do CPC. De acordo com o art. 811.º do CPC, só poderá optar-se por outras modalidades de venda nas situações em que

---

<sup>168</sup> Nos termos do disposto no art. 819.º do CC, "são inoponíveis à execução os [atos] de disposição, oneração ou arrendamento dos bens penhorados", ou seja, uma vez feita a penhora a favor do IGFSS, IP, não pode o executado dispor do bem como lhe aprouver.

<sup>169</sup> Pode o executado ter bens registados em seu nome, mas que estão na posse de terceiros, veja-se a título exemplificativo situações de bens imóveis que são dados em locação ou em usufruto, nos termos do art. 601.º e 818.º do CC.

a venda por proposta em carta fechada ficou deserta, as propostas apresentadas forem de valor inferior a 70 % do valor do bem<sup>170</sup>, quando há manifesta vantagem na negociação particular ou ainda na possibilidade de existir urgência na venda dos bens e estes não sejam de valor superior a 40 UC.

Explana o n.º 1 do art. 244.º do CPPT que a venda só tem lugar após o decurso do prazo de reclamação de créditos; para tal, os credores do executado são notificados para reclamar créditos junto do exequente. Feita a notificação nos termos do art. 819.º do CPC, prossegue a venda para a etapa seguinte: a publicitação. A realização da venda é feita mediante anúncios em editais e em publicação periódica. Os anúncios em editais (conforme o documento 6 em anexo) são afixados com a antecedência de dez dias antes da venda: um na porta do serviço do OEF e outro na porta da sede da junta de freguesia onde está sito o imóvel. Tratando-se de prédio urbano, procede-se à afixação de um terceiro edital na porta do respetivo imóvel. Aquando da elaboração dos referidos editais, os técnicos da SPE deverão diligenciar para que conste a identificação do OEF onde pende o processo, o número do PEF, a identificação da exequente e do executado, a data da penhora, a discriminação dos bens penhorados, o prazo de reclamação de créditos, a data de início da reclamação de créditos e a data da abertura das propostas, conforme o previsto no n.º 5 do art. 249.º do CPPT e art. 817.º do CPC.

Os anúncios devem igualmente ser publicados, com a antecedência de dez dias antes da venda, num dos jornais mais lidos no lugar da localização dos bens ou no lugar da execução. Neste caso, os anúncios têm que constar em duas publicações, uma em cada um dos dois números seguidos de um dos jornais mais lidos na localidade onde pende a execução. Somente nas dívidas até 60 uc não há lugar à publicação dos anúncios de venda. No caso dos restantes credores, sem privilégios creditórios, estes são citados mediante a afixação de "um só edital no órgão da execução fiscal onde correr a execução", conforme o disposto no art. 242.º do CPPT. No caso do executado, este terá que ser citado nos termos do art. 36.º do CPPT, uma vez que "(a) realização da venda depende de prévia citação pessoal", conforme n.º 2 do art. 193.º do CPPT. Meramente na eventualidade de não ser conhecida a morada do executado, é que se procede à citação edital do mesmo,

---

<sup>170</sup> Para aferir qual o valor base a atribuir ao bem temos que observar n.º 1 do art. 250.º do CPPT, para, assim, calcular os 70 % do valor base.

conforme o n.º 3 do art. 193.º do CPPT<sup>171</sup>. No caso de haver concurso de credores, a citação apenas aproveita aos credores com garantia real, conforme o disposto no n.º 1 do art. 239.º do CPPT. Sendo certo que em termos de reclamação de créditos, o art. 246.º do CPPT manda aplicar as regras dos arts 788.º a 794.º do CPC, segundo o qual somente o credor com garantia real está adstrito a reclamar créditos. Em termos gerais são estes os trâmites legais do processo de venda judicial, embora existam procedimentos mais específicos que a SPE tem que observar, nomeadamente deve proceder-se à notificação da venda ao executado em carta registada com AR<sup>172</sup> (conforme o documento 5 em anexo). Veja-se ainda em anexo (documentos 13 e 14) um edital, que à data de hoje está disponível para visualização no site da SS, referente à citação de credores para reclamação de créditos referentes a uma venda promovida pela SPE.

No que concerne à reclamação de créditos, há que aferir quando tem lugar e qual o prazo para os reclamar. Antes de se proceder a tal aferição, há que suspender o PEF nos termos do disposto no n.º 1 do art. 245.º do CPPT. Portanto, estando o processo na fase de venda, a execução fica suspensa até à abertura das propostas. Quanto aos credores com garantia real, "podem reclamar os seus créditos no prazo de 15 dias após a citação", conforme o n.º 1 do art. 240.º do CPPT, aplicando-se, se necessário, as regras do cômputo do termo previstas no art. 279.º do CC. Para esta citação, resulta do n.º 3 do art. 240.º do CPPT que é sobre a SPE que recai a obrigação de proceder "à convocação de credores quando dos autos conste a existência de qualquer direito real de garantia", nomeadamente, ser pago com preferência com base no título de penhora, previsto no art. 822.º do CC, privilégios imobiliários previstos no art. 748.º do CC e privilégios mobiliários previstos nos termos do art. 737.º do CC. No que concerne aos titulares do direito de preferência, dispõe o n.º 7 do art. 249.º do CPPT que estes devem ser igualmente "notificados do dia e hora da entrega dos bens ao proponente, para poderem exercer o seu direito no ato da adjudicação". Findo o prazo para a reclamação de créditos, a execução prossegue para a adjudicação do bem, conforme o n.º 1 do art. 244.º do CPPT.

---

<sup>171</sup> Face ao preceituado no n.º 3 do art. 19.º da LGT, constitui obrigação do contribuinte comunicar à administração tributária a alteração do domicílio fiscal, tendo que fazer esta comunicação no prazo de 60 dias após a alteração da mesma. Caso esta comunicação não seja feita, no preceituado do n.º 2 do art. 43.º do CPPT, há uma presunção de que o domicílio é o que está registado em SEF, embora na prática se possa confirmar a morada junto das finanças (em sistema CDF).

<sup>172</sup> Nos termos do disposto no n.º 1 do art. 773.º do CPC, "(a) penhora de créditos consiste na notificação ao devedor, feita com as formalidades da citação pessoal e sujeita ao regime desta, de que o crédito fica à ordem do agente de execução".

A adjudicação do bem é feita à melhor proposta, sendo certo que o comprador tem que depositar pelo menos um terço do preço no ato da compra, tendo, posteriormente, quinze dias para depositar o restante. No caso de o montante da adjudicação ser superior a 500 UC, o prazo anteriormente referido sofre uma dilação que pode ir até seis meses.

Quanto aos efeitos jurídicos que se produzem com a venda, o principal passa pela transferência “para o adquirente [dos] direitos do executado sobre a coisa vendida”. Porém, desta transmissão ficam de fora os ónus do imóvel, uma vez que “(o)s 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”, disposições conformes ao preceituado nos números 1 e 2 do art. 824.º do CC.

Poderá dar-se a eventualidade de algum dos intervenientes invocar a anulação da venda. Neste caso, logrará o adquirente do bem requerer a anulação da venda quando existe uma limitação ou um ónus que não lhe foi dado a conhecer quando se propôs a adquirir o bem. Esta poderá ser invocada nos noventa dias subsequentes à “data da venda ou da que o requerente tome conhecimento do facto que servir de fundamento à anulação”, nos termos do n.º 2 e n.º 1 da alínea a) do art. 257.º do CPPT. Encontramos situações como a procedência de embargos de terceiro, bem como em caso de reivindicação da coisa vendida pelo credor, quando se verifique falta de citação de credores, as quais consubstanciam fundamento de anulação da venda. A venda poderá ainda ser anulada nas situações previstas no n.º 1 do art. 839.º do CPC, nomeadamente quando “a coisa vendida não pertencia ao executado e foi reivindicada pelo dono”, conforme o preceituado na alínea d). Esta anulação deverá ser requerida nos quinze dias subsequentes à venda, conforme a alínea c) do n.º 1 do art. 257.º do CPPT. A questão da existência de ónus sobre o imóvel e respetiva informação do mesmo é pertinente para a nossa exposição, uma vez que o comprador terá que estar ciente se existem penhoras ou hipotecas sobre o imóvel, ou se as mesmas se extinguem com a venda. Importa salientar que, no caso de a venda ser promovida pelo IGFSS, I.P, atendendo ao disposto no art. 824.º do CC, os bens são transmitidos de forma desonerada. Porém, o mesmo já não sucede quando a venda for promovida pelo executado e existirem ónus a favor do IGFSS, I.P.

Concretizada a venda, procede-se à distribuição do seu produto a fim de liquidar a dívida “com o produto da venda do bem sobre que incidia a garantia real”<sup>173</sup>, como menciona Lopes de Sousa (2013). O montante resultante da adjudicação do bem visa efetuar o pagamento da obrigação exequenda e das restantes ordenadas na sentença de verificação e graduação de créditos. De frisar que é recomendado aplicar o produto da venda, em primeiro lugar, na amortização dos juros de mora e em segundo lugar nos encargos legais e posteriormente na dívida mais antiga. Nos termos do art. 252.º do CPC, será junto "ao processo uma cópia do edital, na qual o oficial declarará os dias e os lugares em que fez a afixação", "numa folha... os anúncios... extraídos dos jornais, indicando-se na folha o título destes e as datas da publicação".

Concluída a exposição do presente capítulo, podemos tecer algumas considerações finais. Face ao exposto, a venda é um meio idóneo de o OEF reaver os valores devidos pelo executado à SS, bem como de o executado ver liquidada a dívida que tinha para com a SS. Atendendo ao facto de não haver pagamentos voluntários por parte o executado, a venda de um dos seus bens imóveis permite à SPE abater à dívida em execução fiscal o produto da venda. Quanto à modalidade da venda predileta, as propostas em carta fechada e a respetiva publicitação consubstanciam um meio idóneo para que os credores venham ao processo participar na venda se assim o entenderem; embora nos dias de hoje, com a conjuntura que se tem vivido nos últimos anos, muitas das vezes esta modalidade se tenha refletido em vendas desertas. De concluir ainda que a publicitação da venda, nomeadamente no jornal mais lido da região onde está sito o bem imóvel e ainda no site da SS, são procedimentos fundamentais, uma vez que é mediante este ato que é dado a conhecer, ao público em geral, que a SPE está a promover uma venda sobre determinado bem pertencente ao executado, até mesmo para dar conhecimento ao proprietário executado se a este a SPE não tiver conseguido notificar da realização da venda.

### **3.15. Regularização excepcional de dívidas: PERES**

---

No ordenamento jurídico português, os trabalhadores e as entidades patronais estão obrigados a contribuir mensalmente para o sistema previdencial da SS, como já tivemos oportunidade de vir a frisar. Igualmente a não entrega de contribuições e/ou cotizações à

---

<sup>173</sup> Lopes de Sousa, J. (2013). *Conhecimento oficioso de nulidades no processo de execução fiscal e princípio da legalidade*. In *Cadernos de Justiça Tributária*, N.2, (p.22-33). Braga.

SS consubstancia um ilícito criminal, punível nos termos da lei<sup>174</sup>. Não obstante se tratar de um ilícito, veja-se que a não entrega de tributos à SS, por parte de empregadores e de TI, origina dívida que terá que ser cobrada com os meios disponíveis, tal como tivemos oportunidade de demonstrar ao longo do presente relatório.

A cobrança é um assunto pelo qual o ISS e o IGFSS, IP se têm vindo a debater. Neste contexto, nos últimos anos tem sido visível o crescente número de situações de incumprimento, em grande parte devido às dificuldades que as empresas e famílias têm vindo a sofrer em resultado da conjuntura económica que temos vindo a presenciar nos últimos anos. Assim, face a este cenário, o legislador tem vindo a adotar medidas excecionais com vista a colmatar a fraude e evasão fiscal à SS, mediante a implementação de programas excecionais de regularização de dívidas ao Estado. O legislador tem recorrido à implementação de regimes excecionais de redução do endividamento ao Estado, que permitem aos contribuintes reduzir, ou mesmo liquidar na totalidade, as suas dívidas à SS, com um regime de pagamento mais vantajoso. Este tipo de programas excecionais assume como característica principal o perdão ou redução de juros, o que por si só já representa uma poupança extremamente vantajosa para os contribuintes. Veja-se por exemplo o DL n.º 225/94, de 5 de setembro, o DL n.º 124/96, de 10 agosto, o DL n.º 248-A/2002, de 14 de novembro e o DL n.º 151-A/2013, de 31 de outubro, diplomas estes que, ao longo dos últimos anos, vieram dar a oportunidade aos contribuintes de beneficiarem de um regime excepcional que lhes permitiu regularizar as dívidas de natureza fiscal para com a SS de uma forma menos onerosa.

A 3 de novembro de 2016 foi publicado em Diário da República o DL n.º 67/2016, denominado programa PERES, introduzindo uma vez mais um programa extraordinário e temporário, no nosso ordenamento jurídico. Este diploma legal foi criado com o intuito de “apoiar as famílias e criar condições para a viabilização económica das empresas que se encontram em situação de incumprimento”<sup>175</sup>. O seu âmbito prendia-se em abranger, exclusivamente, as dívidas cujo prazo de pagamento tenha ocorrido até 31 de dezembro de 2015, ou seja, as contribuições devidas até ao mês de novembro de 2015.

---

<sup>174</sup> Veja-se os artigos 107.º e 105.º do RGIT, que referem que a retenção e não entrega de cotizações à Segurança Social preenche o requisito necessário à instauração de um procedimento criminal, incorrendo, o empregador, no crime de abuso de confiança contra a segurança social. Neste âmbito, findos 90 dias sobre o termo do prazo legal de pagamento sem que o mesmo tenha sido efetuado no prazo de 30 dias após a notificação para o efeito.

<sup>175</sup> Excerto retirado do preâmbulo do DL n.º 67/2016, de 3 de novembro.

O período de adesão<sup>176</sup> ao programa foi inicialmente estipulado de 4 de novembro a 20 de dezembro de 2016, tendo sido posteriormente prorrogado até dia 23 de dezembro de 2016. Findo o prazo de adesão, até 30 de dezembro de 2016, e posteriormente até 4 de janeiro, o contribuinte teria que efetuar um de dois pagamentos: o pagamento integral da sua dívida com isenção de juros e custas, ou o pagamento inicial de pelo menos 8% do valor do capital em dívida. Findo o prazo de adesão e efetuados os pagamentos, os técnicos das SPE a nível nacional procederam à elaboração dos acordos PERES, somente para os contribuintes que tivessem cumprido com as condições de adesão.

Sabemos que as condições para a concretização dos novos acordos PERES essencialmente eram duas. A primeira condição prendia-se com a obrigação de o contribuinte efetuar o pagamento de pelo menos 8% do capital em dívida, caso optasse pela modalidade de pagamento em prestações<sup>177</sup>; caso o contribuinte pretendesse o pagamento integral, na primeira fase apenas tinha que fazer a adesão nessa modalidade. A segunda condição prendia-se com o cumprimento dos acordos prestacionais ativos até ao deferimento dos acordos PERES. Na segunda fase do programa, o diferimento do pagamento prestacional da restante dívida à SS tem uma redução de juros e custas em planos prestacionais: dez por cento de 73 a 150 prestações mensais; cinquenta por cento de 37 até 72 prestações mensais; oitenta por cento até 36 prestações mensais. No caso da adesão pelo pagamento integral, a prestação era apenas uma referente à totalidade da dívida, com isenção total de juros e custas.

Podemos concluir que o programa excecional de regularização de dívidas ao Estado se trata de um perdão fiscal concedido aos contribuintes, permitindo, por um lado, uma redução ou mesmo uma total isenção do pagamento de juros e custas inerente ao PEF, por outro lado, uma entrada extraordinária de valores nos cofres do Estado. Este procedimento é um grande contributo para o combate à fraude e evasão fiscal, permitindo às famílias e empresas solver as dívidas à SS de uma forma economicamente mais vantajosa, cumprindo assim o pressuposto da criação deste diploma legal. Porém, encontramos uma enorme desvantagem, que sem dúvida não beneficiou de todo os contribuintes por igual, a qual assenta no cumprimento dos planos prestacionais. Neste

---

<sup>176</sup> A adesão ao programa PERES tinha de ser realizada por via eletrónica, isto é, no site da SS direta.

<sup>177</sup> Consoante se tratasse de pessoa singular ou coletiva, o montante de cada prestação mensal não pode ser inferior a 102 e 204 euros, respetivamente.

caso, perante um contribuinte que tinha um PP ativo (com ou sem prestações em atraso) e um contribuinte que não tinha PP à data, quem tinha planos ativos era obrigado a cumprir com o pagamento das prestações mensais e a regularizar as que estiverem em atraso eventualmente, enquanto o que não tinha acordo ficou impavidamente à espera de ver o acordo PERES ser aprovado (depois de ter pago o montante exigido para a adesão).

## Conclusão

---

Concluída a nossa exposição sobre as matérias abordadas ao longo do estágio realizado na SPE de Leiria do IGFSS, IP, importa retirar algumas conclusões. Podemos começar por dar a devida importância e valor ao trabalho prestado pelos técnicos da SPE de Leiria. São pessoas dotadas de especial atenção e disponibilidade para com os contribuintes, nomeadamente na brevidade de resposta às questões colocadas pelos contribuintes, quer no atendimento presencial, contactos telefónicos efetuados pelos técnicos da SPE e ainda resposta aos e-mails que chegam à caixa eletrónica da SPE diariamente. Todo o empenho e disponibilidade prestados culminam no registo de elevados níveis de cobrança, dos mais elevados a nível nacional.

As contribuições para a SS consubstanciam uma obrigação fiscal para todos os contribuintes, quer sejam trabalhadores por conta de outrem ou trabalhadores independentes. No caso de trabalhadores por conta de outrem, é à entidade empregadora que cabe a retenção e entrega das contribuições dos trabalhadores. Caso o contribuinte não atenda às suas obrigações fiscais, fica desde logo sinalizado e posteriormente notificado para proceder ao pagamento dos tributos devidos. É neste âmbito que o IGFSS, IP assume a sua relevância, uma vez que tem demonstrado capacidade de cobrar os montantes em dívida de forma célere e eficiente. Não obstante os excelentes resultados, ao longo dos anos a referida SPE tem vindo a melhorar os seus procedimentos, até porque muitas das vezes o TAF de Leiria identifica procedimentos da secção que os juízes consideram ferir os direitos e garantias do contribuinte, o que leva a secção a tomar partido das mesmas e melhorar os seus procedimentos.

Relativamente ao processo de cobrança, ao longo dos oito meses de estágio foram evidentes alguns procedimentos que falhavam em termos de salvaguarda dos valores em dívida, designadamente situações como a falta de citação. Esta situação podia surgir de uma de três formas: a primeira prende-se com a falta de citação ao contribuinte, citação esta que deveria informar o executado que contra ele está em curso um PEF com vista à cobrança de contribuições e/ou cotizações; a segunda situação assenta no envio da citação, mas como esta vem devolvida não se procede ao envio de segunda via da mesma, o que equivale a continuar a não ser citado; finalmente o terceiro cenário tem inerente a citação ser rececionada, mas a pessoa que assina o AR não é o executado. Esta última

situação consubstancia um problema, visto que na eventualidade de o executado vir ao processo invocar a prescrição dos valores em dívida, em termos de interrupção do prazo de prescrição a referida citação não pode ser valorada. De certo ponto de vista tal é oportuno, dado que se considera que o executado não foi citado pessoalmente, mas por outro lado, dado a notificação ser endereçada ao mesmo está inerente uma presunção de notificação, até porque há uma presunção legal de que quem assina o AR, não sendo o próprio executado, entregará a carta ao destinatário. É com base nesta presunção ilidível que se permite que mesmo que o AR esteja assinado por terceiro, este não seja valorado em sede de análise da prescrição.

Veja-se ainda que, no caso de o executado invocar a falta de citação, esta tem de ser arguida junto da SPE e só é remetida ao TAF se a primeira desconhecer da nulidade. Em termos de prazos legais para cobrança da dívida, uma vez volvido o prazo prescricional, poderá o contribuinte invocar a prescrição da dívida, furtando-se, assim, ao seu pagamento se esta se encontrar prescrita. Nesta situação, se o contribuinte não é citado e se a SPE não tomar diligências para o citar e reaver os valores em dívida, poderá o contribuinte invocar a falta de citação e recusar-se a pagar os valores em dívida, muitas vezes, em virtude de estes se encontrarem prescritos. Note-se que a questão de o executado ser citado não pode ser um meio do qual o OEF disponha para se furta à cobrança célere da dívida. Como tivemos oportunidade de ver, não pode o OEF servir-se da citação para prolongar o processo muitos anos sem que nada faça para reaver os valores em dívida.

Ainda a propósito das notificações, podemos fazer algumas considerações quanto às penhoras. Nesta matéria, em algumas situações tivemos a oportunidade de verificar que os contribuintes ou não receberam a citação ou se a receberam não lhe deram a devida importância, o que culminou numa penhora bancária ou em penhora de créditos. Neste caso, podemos verificar a importância da citação, uma vez que, se o contribuinte vier ao processo, no prazo de trinta dias após a citação, requerer o pagamento em prestações e constituir garantia ou em alternativa pagar a totalidade da dívida, fica desde logo salvaguardado, nomeadamente, contra penhoras bancárias, as quais causam um grande transtorno na vida quotidiana dos contribuintes. Certamente, não podemos deixar de frisar que a prestação de garantia para o PEF é um passo fundamental nesta proteção, uma vez que estando o processo garantido e o acordo a ser cumprido, o contribuinte fica imune a

eventuais ações nacionais que possam ocorrer, *ex vi*, quem tenha PP e não tenha garantia estará sujeito a penhora de ação nacional, mesmo que esteja a cumprir com o plano.

No que concerne ao facto de não haver pagamento das cotizações referentes à retenção na fonte das contribuições dos trabalhadores para a SS, cabe-nos chamar a atenção para o facto de existirem empresas que simplesmente desvalorizam este pagamento. Neste caso, se a pessoa coletiva não procede ao pagamento das contribuições, os trabalhadores não estão a fazer os respetivos descontos para a SS. Na prática leva a situações em que a empresa, por exemplo, esteve um ano sem apresentar declarações de remunerações junto da SS, todo esse período temporal não valorará para a carreira contributiva do trabalhador. Efetivamente trata-se de uma situação igualmente ingrata para o trabalhador quando, em situações em que este se prestou para exercer determinadas funções, mediante remuneração, que efetivamente descontou parte da sua remuneração para a SS, mas que simplesmente a entidade empregadora não procedeu à sua entrega. Neste último caso os contornos são diferentes da primeira situação, visto que a SS tem conhecimento da situação contributiva do trabalhador e dos montantes devidos pela entidade patronal. Também é por este facto que os técnicos da SPE, quando estão perante o contribuinte, o convidam a regularizar esta parte da dívida em primeiro lugar, até porque o executado pode incorrer em ilícito criminal se continuar a incumprir.

Cumpre-nos fazer uma crítica ao processo de reversão da execução fiscal, começando por referir a falta de zelo que os gerentes e MOE têm no registo de entradas e saídas da sociedade na qual exercessem ou exerceram funções. Neste caso, muitas das vezes existem reversões que operam contra contribuintes que já não são MOE da empresa, mas que no sistema da SS essa informação não foi atualizada. Trata-se de atos que impedem o andamento da execução fiscal e que causam transtorno ao contribuinte que tem de vir ao processo fazer prova de que a reversão não deve operar a seu favor. Ao longo do estágio tivemos a oportunidade de ver algumas situações de revertidos que invocavam situações como já terem renunciado à gerência no período em que a sociedade contraiu a dívida, ou situações em que exerceram a gerência durante determinado período de tempo, mas que apenas exerceram a gerência de direito. Nestas situações, feita a reversão da execução fiscal contra o presumido gerente, vindo este invocar o não exercício da gerência e não existindo indícios no processo que contrariem tal alegação, a SPE tomava diligências no sentido de proferir despacho de não prossecução da execução

contra o até então revertido, liberando-o da responsabilidade pelo pagamento dessa dívida.

Ao longo do estágio deparámo-nos com algumas situações de dívidas referentes a declarações de remunerações elaboradas de forma incorreta. Nestes casos, a entrega da declaração, muitas das vezes, estava a cargo de contabilistas. Questionamo-nos se esta entrega errónea, e conseqüente liquidação da dívida, tem mesmo de ser suportada na totalidade pelo contribuinte. Veja-se que se os dados entregues à SS não são reais, seria expectável que o pedido de correção das folhas de remunerações se tramitasse de forma mais célere. Neste caso, se a SS não suscitasse tantas objeções à correção das mesmas, não seria necessário recorrer ao TAF, a fim de este dar ordem para as corrigir; igualmente o contribuinte não tinha que se ver a braços com uma cobrança em sede de execução fiscal.

Outra matéria, com a qual tivemos oportunidade de lidar inicialmente no estágio, prendeu-se com a regularização excecional de dívidas ao Estado - programa PERES. A índole da excecionalidade deveria ser isso mesmo, excecional, mas acontece que se tem tornado um pouco habitual nos últimos anos e que, por conseguinte, já vem a ser considerada uma expectativa jurídica por parte de alguns contribuintes. No âmbito do referido programa, os devedores tiveram a oportunidade, no final do ano de 2016, de regularizar as dívidas ao fisco, o que a nível de SS se refletiu num perdão ou numa redução de juros, consoante o caso concreto. Cremos que se trata de uma benesse concedida aos contribuintes, permitindo solver um maior número de dívidas do que o normal, a qual permite igualmente um encaixe financeiro ao Estado. Porém, este perdão fiscal teve conseqüências que se refletiram num benefício apenas para quem não tinha nenhum acordo de pagamento, porque quem estava a tentar solver a dívida, ficou bastante mais onerado com o perdão fiscal. O referido ónus refletia-se em contribuintes que tinham de continuar a cumprir com o PP até que o acordo PERES fosse autorizado, não afetando os contribuintes que não tinham acordo de pagamento.

Finalmente podemos tecer algumas considerações quanto à venda na modalidade de propostas em carta fechada. Podemos começar por frisar que esta tem vindo a ser cada vez mais publicitada, permitindo dar-se a conhecer a um maior número de eventuais interessados, desde logo pelo facto de ser publicitada no jornal mais lido da região e estar igualmente disponível no site da SS. Quanto aos resultados da venda, com a atual

conjuntura económica, tem sido difícil chegar aos valores que se esperavam, uma vez que as famílias e empresas apresentam dificuldades económicas, o que, por conseguinte, leva a um abrandamento no investimento, refletindo-se muitas vezes em vendas desertas ou vendas que não vão muito além do preço base.

Face ao exposto, tecidas as considerações necessárias sobre as matérias expostas, cumpre-nos concluir o presente relatório agradecendo mais uma vez a oportunidade concedida na realização do estágio. O qual nos permitiu adquirir novos conhecimentos, métodos e técnicas de trabalho, bem como permitiu consolidar alguns dos conhecimentos adquiridos ao longo da licenciatura em Solicitadoria e mestrado em Solicitadora de Empresa, ministrados na Escola Superior de Tecnologia e Gestão, do Instituto Politécnico de Leiria.

## Bibliografia

---

AA.VV. (2000). *A responsabilidade dos TOC's face à LGT e ao CPPT*. Disponível em: [https://www.occ.pt/fotos/editor2/responsabilidade\\_dos\\_tocface\\_a\\_lgt\\_e\\_ao\\_cppt.pdf](https://www.occ.pt/fotos/editor2/responsabilidade_dos_tocface_a_lgt_e_ao_cppt.pdf).

AA. VV. (2012). *Questões sobre citações e notificações*. Câmara dos Solicitadores. Consultado em 28/06/2017. Disponível no link: [http://solicitador.net/uploads/cms\\_page\\_media/808/Perguntas%20e%20respostas%20citacao%20vFINAL13-09-12.pdf](http://solicitador.net/uploads/cms_page_media/808/Perguntas%20e%20respostas%20citacao%20vFINAL13-09-12.pdf).

Afonso, T. L. (2015). *A reclamação de [atos] do órgão de execução fiscal em caso de subida imediata: âmbito do efeito suspensivo*. In *Cadernos de Justiça Tributária*. n.7 (janeiro-março), p.31-42. Braga

Campos, D. L. de, Rodrigues, B. S. & Sousa, J. L. de (2012). *Lei Geral Tributária - anotada e comentada (4.ª edição)*. Lisboa: Encontro da Escrita.

Catarino, J. R. & Guimarães, V. B. (2015). *Lições de Fiscalidade (4ª edição – vol. I)*. Coimbra: Almedina.

Esteves, F. (2013). *A prestação da garantia na execução fiscal*. In *Revista do CEJ*, n.2 (2.sem.)

Ferreira, E. (2013). *A prestação de “garantia idónea” no processo de execução fiscal: breves reflexões críticas sobre um tema da [atualidade]*. In *Revista Fiscal*, N.6. Porto.

Ferreira, E. (2014). *A natureza jurídica da decisão de suspensão do processo de execução fiscal mediante prestação ou dispensa de prestação de garantia idónea: análise jurisprudencial e reflexões críticas*. In *IV Congresso de Direito Fiscal*. Alberto Quintas Seara [et al.]. Porto: Vida Económica.

Lopes de Sousa, J. (2010). *Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária - Notas Práticas*. Lisboa: Áreas Editora.

Lopes de Sousa, J. (2013). *Conhecimento oficioso de nulidades no processo de execução fiscal e principio da legalidade*. In *Cadernos de Justiça Tributária*. N.2, p.22-33. Braga.

Martins, J. A. (2013). *O regime jurídico da citação em Processo de execução fiscal*. In Estudos em homenagem ao professor doutor Alberto Xavier (volume I). Almedina: Coimbra.

Martins, J. A. (2015). *O processo de execução fiscal na administração fiscal e na segurança social*. Lisboa: Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.

Mateus, F. A. T. E. (2004, novembro). *Auditoria ao processo de cobrança da dívida da Segurança Social*. Comunicação apresentada no X congresso de contabilidade, Lisboa.

Mateus, F. A. T. E. (2005). *A dívida das empresas à Segurança Social*. Porto: Vida Económica.

Matos, P. V. (s/d). *A reversão do processo de execução fiscal*. Disponível no link: <http://www.oa.pt/upl/%7B6a7d97ff-2d05-4ee3-bf9e-d6a5c91ce786%7D.pdf>.

Matos, P. V. (2008). *A reversão do processo de execução fiscal*. In Revista da Ordem dos Advogados, a. 68, n. 2-3. Lisboa.

Meireles da Cunha, T. (2005). *O momento da reversão da execução fiscal contra os responsáveis subsidiários*. In revista Ciência e Técnica Fiscal, p. 127-162, n.416. Lisboa.

Miranda, J. (2008). *A ordem de reversão no processo de execução fiscal contra administradores e gerentes de sociedades: ato inserido em processo judicial ou em procedimento administrativo executivo? anotação ao Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 160-07, de 6 de março de 2007, proferido no processo n.º 390-06*. In Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, a.1n.2, p.229-237. Coimbra.

Otero, P. (2011). *O que é a execução fiscal?* Disponível no link: <https://www.portalgestao.com/artigos/6407-o-que-%C3%A9-a-execu%C3%A7%C3%A3o-fiscal.html>.

Pais de Amaral, J. A. (2016). *Direito Processual Civil (12ª edição)*. Coimbra: Almedina.

Paiva, C. (2016). *O processo de execução fiscal (4ª edição)*. Coimbra: Almedina.

Pinheiro, A. (2015, abril 16). Segurança Social recuperou 2,5 mil milhões de euros em dívidas. Consultado em 07-06-2017. Disponível em: <https://www.dinheirovivo.pt/economia/seguranca-social-recuperou-25-mil-milhoes-de-euros-em-dividas/>.

Pinto, C. A. da M. (2012). *Teoria Geral do Direito Civil (4ª edição)*. Coimbra: Coimbra Editora.

Pires, J. M. F. (2017). *A tramitação do processo de execução fiscal nos serviços da Administração Tributária*. In Procedimento e processo tributário - 2016. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários.

Pissara, N. A. (2012). *O pagamento em processo de execução – alguns problemas*. In estudos em homenagem a Miguel Galvão Teles (volume II). Coimbra: Almedina.

Rodrigues, B. (2012). *Sobre o pagamento da dívida exequenda na pendência de uma oposição ou reclamação judiciais no âmbito de um processo de execução fiscal*. In Estudos em Homenagem a Miguel Galvão Teles. Volume I. AA. VV. Coimbra: Almedina

Santos, A. (2015, novembro 13). Cobrança coerciva de dívidas fiscais atinge €1100 milhões. Consultado em 07-06-2017. Disponível no link: <http://expresso.sapo.pt/economia/2015-11-13-Cobranca-coerciva-de-dividas-fiscais-atinge-1100-milhoes>.

Silva, P. C. (1998). *Efeitos do registo e valores mobiliários a protecção conferida ao terceiro adquirente*. Revista da Ordem dos Advogados Ano 58 - Vol. II. Disponível em: <https://portal.oa.pt/upl/%7Bfcde0b61-e865-4203-aded-9f7878fb47af%7D.pdf>.

Silva Jesus, P. de M. da (2015). *O Procedimento Tributário Gracioso - A independência e imparcialidade da decisão*. Disponível em: <https://www.occ.pt/news/trabalhoscongv/pdf/15.pdf>.

Sousa, J. L. de (2010). *Sobre a prescrição da obrigação tributária – notas práticas (2.ª edição)*. Lisboa: Áreas.

## Jurisprudência

---

- Ac. do STA, de 8-6-1988, processo n.º 003424.
- Ac. do STA, de 29-4-1998, processo n.º 021381.
- Ac. do STA, de 17-11-2004, processo n.º 02038/03.
- Ac. do STA, de 13-11-2007, processo n.º 0164A/04.
- Ac. do STA, de 10-12-2008, processo n.º 861/08.
- Ac. do STA, de 16-12-2009, processo n.º 01074/09.
- Ac. do STA, de 02-03-2011, processo n.º 944/10.
- Ac. do STA, de 30-11-2011, processo n.º 0983/11.
- Ac. do STA, de 20-12-2011, processo n.º 01037/11.
- Ac. do STA, de 20-06-2012, processo n.º 0537/12.
- Ac. do STA, de 27-06-2012, processo n.º 0654/12.
- Ac. do STA, de 11-07-2012, processo n.º 0665/12.
- Ac. do STA, de 12-09-2012, processo n.º 0864/12.
- Ac. do STA, de 19-09-2012, processo n.º 0893/12.
- Ac. do STA, de 17-04-2013, processo n.º 0235/13.
- Ac. do STA, de 23-04-2013, processo n.º 0744/12.
- Ac. do STA, de 05-06-2013, processo n.º 0899/13.
- Ac. do STA, de 18-05-2016, processo n.º 0543/16.
- Ac. do STA, de 29-09-2016, processo n.º 0956/16.
- Ac. do STA, de 12-10-2016, processo n.º 0984/16.
- Ac. do STA, de 14-12-2016, processo n.º 0193/14.
- Ac. do STA, de 05-04-2017, processo n.º 0304/17.
- Ac. do STA, de 10-05-2017, processo n.º 0452/17.
- Ac. do STJ, de 28-09-2005, processo n.º 05P1831.
- Ac. do STJ, de 27-03-2007, processo n.º 07A760.

Ac. do STJ, de 06-09-2011, processo n.º 0371/11.

Ac. do STJ, de 15-12-2011, processo n.º 2802/07.8TVLSB.L1.

Ac. do STJ, de 13-02-2013, processo n.º 1475/11.8TAMTS.P1-A. S1.

Ac. do TC n.º 363/02, processo n.º 404/02.

Ac. do TCA Norte, de 11-03-2010, processo n.º 00349/05.6BEBRG.

Ac. do TCA Norte, de 15-02-2012, processo n.º 00486/07.2BEVIS.

Ac. do TCA Norte, de 30-04-2014, processo n.º 03694/10.5BEPRT.

Ac. do TCA Sul, de 14-02-2012, processo n.º 05380/12.

Ac. do TCA Sul, de 08-01-2015, processo n.º 03804/10.

Ac. do TR de Coimbra, de 17-01-2013, processo n.º 282/11.2TTCVL.C1.

Ac. do TR de Coimbra, de 17-12-2014, processo n.º 225/12.6TAACN.C1.

*Esta página foi intencionalmente deixada em branco*

# Anexos

---

Documento 1



REQUERIMENTO PARA PAGAMENTO EM PRESTAÇÕES

DEVEDOR ORIGINÁRIO: \_\_\_\_\_ EM REVERSÃO: \_\_\_\_\_ Data: \_\_\_\_ / \_\_\_\_ / \_\_\_\_

<b>P. Singular</b>	NIF _____ Processo (s) nº _____ <b>1</b> Nome: _____ Telf: _____ E-mail _____ @ _____ BI/CC: _____
<b>Pessoa Coletiva</b>	NIPC: _____ Processo (s) nº: _____ <b>2</b> Designação Social: _____ E-mail _____ @ _____ Telf: _____ <b>Aqui representada por, na qualidade de gerente/administrador da empresa:</b> NIF _____ Nome _____ BI/CC nº: _____ Telf: _____ E-mail _____ @ _____
<b>Revertido</b>	NIF _____ Processo (s) nº _____ <b>3</b> Nome: _____ Telf: _____ E-mail _____ @ _____ BI/CC: _____ <b>Reversão relativa à empresa (devedor originário):</b> NIPC: _____ Designação Social: _____
<b>Requerimento</b>	<b>4</b> Serve o presente para, nos termos do disposto no artigo 33º do Decreto-Lei nº 42/2003 de 9 de fevereiro e nos artigos 396º, 198º, 199º do Código de procedimento e de processo tributário, requerer que lhe seja deferido o pagamento em prestações mensais da dívida exigível nos autos do(s) seu(s) processo(s) executivo(s), que corre(m) termos junto dessa secção de processo. Para o efeito, requer o executado que seja autorizado o pagamento do valor em dívida em _____ prestações, com fundamento nas disposições legais supra referidas.
<b>Garantia</b>	<b>5</b> Vem o executado oferecer como garantia do pagamento do plano prestacional (identifique com X a opção pretendida): Garantia bancária: <input type="checkbox"/> Bem imóvel: <input type="checkbox"/> Isenção: <input type="checkbox"/> Outra: _____
<b>Áncoras Obrigatórias</b>	<input type="checkbox"/> Fotocópia do CC/BI/passaporte do executado/gerente/administrador, a qual desde já autoriza que seja junta aos autos; <input type="checkbox"/> Certidão registó comercial (para pessoa coletiva); <input type="checkbox"/> Balanço analítico do último ano e mapa de amortizações (para pessoa coletiva); <input type="checkbox"/> Última declaração de IRS entregue (para pessoa singular); <input type="checkbox"/> Certidão da inexistência de bens imóveis da AT - Autoridade Tributária e Aduaneira (para pedido de isenção de garantia); <input type="checkbox"/> Fotocópia do cartão do cidadão/bilhete de identidade/passaporte do cônjuge no caso de pessoa singular, a qual desde já autoriza que seja junta aos autos; Sem outro assunto, aguarda deferimento _____ O executado /A genância/A administração _____ [carimbo da empresa para pessoas coletivas]
<b>A preencher pelos serviços</b>	Deferido o pedido de pagamento em _____ prestações. No prazo de 15 dias a contar da notificação deve o executado apresentar garantia idónea, ou requerer a sua fundada isenção, nos termos do nº 1 e 3 do art.199º do CPPF e art. 52º da LGT, sob pena da presente autorização ficar sem efeito. Indeferido, Fundamentação: _____ _____ Notifique-se. O (A) coordenador(a) da secção de processo

BMP.FRE.02.01 - Revizão 01 - 004 - 31-03-2017

www.seg-social.pt

1/2



## Documento 3

MINUTA DE NOTIFICAÇÃO DO EXECUTADO DA PENHORA DE CRÉDITOS  
COM CITAÇÃO/COM CITAÇÃO DO EXECUTADO

**IT.SPN.01.01.09**  
**Anexo: 2**  
Revisão: 2  
Data: 31-07-2015  
Aprovado por: Carla Farto

		Exmo(a). Sr(a)./Exmos. Senhores	
		Nome do executado	
		Morada	
		Código Postal-	Localidade
CARTA REGISTADA C/AR			
<b>Sua Referência</b>	<b>Sua Comunicação</b>	<b>Nossa Referência</b>	<b>Data</b>

**Assunto:** Notificação de penhora de créditos  
Processo executivo nº \_\_\_\_\_  
Executado:  
NIPC/NIF \_\_\_\_\_

Fica V.Exa. por este meio notificado da penhora efetuada nestes serviços em \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_\_, no âmbito da execução fiscal que aqui corre seus termos, conforme cópia da comunicação que se anexa e cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido.

Mais informo, de que foi nomeada fiel depositária \_\_\_\_\_NIPC\_\_\_\_\_, com sede \_\_\_\_\_, na pessoa do seu legal representante, a qual não poderá dispor do (s) bem (ns), sem consentimento desta Secção de Processo, sob pena de incorrer nas penalidades prescritas na Lei, para os infieis Depositários (art. 233º do CPPT).

Com os melhores cumprimentos,

O/A Coordenador(a) da Secção de Processo Executivo de Nome da SPE

\_\_\_\_\_  
(assinatura)

Solicita-se que na resposta seja indicado o NIF/NIPC do(a) executado (a)

Contacte-nos

## Documento 4

MINUTA DE NOTIFICAÇÃO PARA PENHORA DE VENCIMENTO-PENSÃO

IT.SPN.01.01.23  
Anexo: 1  
Revisão: 5  
Data: 22/09/2014  
Aprovado por: Carla Farto

CARTA REGISTRADA C/AR

Exmo(a). Sr(a)./Exmos. Senhores

Nome da entidade empregadora/sistema de  
protecção social

Morada

Código Postal- Localidade

SUA REFERÊNCIA

SUA COMUNICAÇÃO

NOSSA REFERÊNCIA

DATA

**ASSUNTO: Notificação para penhora de vencimentos/pensão**

**Processo executivo nº**

**Executado:**

**NIF/NISS:**

Fica V. Exa. por este meio notificada que, nos termos do art. 227º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e do art. 779º, nº 1, do Código de Processo Civil (CPC), e considerando a faculdade prevista no art. 738º do mesmo Diploma, deverá considerar-se penhorada a importância mensal líquida de 1/3 do vencimento/pensão do vosso funcionário/beneficiário acima identificado, por tantos meses quantos os necessários para integral pagamento da quantia global de € \_\_\_\_\_, assim discriminada:

\_\_\_\_\_ quantia exequenda, \_\_\_\_\_ juros de mora, \_\_\_\_\_ custas, sendo os juros de mora contados até à data da liquidação, conforme disposto no artigo 227º, do CPPT.

Ressalva-se que a ordem de penhora abrange apenas aqueles rendimentos na parte em que excedem o montante equivalente a dois salários mínimos nacionais, e não afasta o limite máximo consagrado no nº 3 do artigo 738º, do CPC.

Fica ainda nomeado fiel depositário do valor penhorado, devendo proceder ao desconto mensal e em seguida **remeter o respectivo valor nos primeiros 8 dias de cada mês**, através de transferência bancária para o Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, I.P., para o NIB **0033 0000 45333228876 05** com indicação do NIF do executado no descritivo da transferência.

Após a concretização da transferência bancária deve enviar o comprovativo da mesma para o e-mail [IGFSS-Penhoras@seg-social.pt](mailto:IGFSS-Penhoras@seg-social.pt)

Não sendo cumpridas estas obrigações, será executado pelas importâncias não remetidas de harmonia com a alínea a), do artº. 233º, do CPPT e artº. 771º do CPC.

Com os melhores cumprimentos,

O/A Coordenador(a) da Secção de Processo Executivo de Nome da SPE

(assinatura)

Solicita-se que na resposta seja indicado o NIF/NIPC do(a) executado (a)

IT.SPN.01.01.05  
Anexo: 3  
Revisão: 3  
Data: 31-07-2015  
Aprovado por: Carla Farto

**MINUTA DE NOTIFICAÇÃO AO EXECUTADO DA VENDA DOS**

**BENS POR PROPOSTA EM CARTA FECHADA**

Exmo(a). Sr(a)./Exmos. Senhores

Nome do(a) executado(a)

Morada

Código Postal- Localidade

Sua Referência

Sua Comunicação

Nossa Referência

Data

Assunto: **Notificação de venda de bens penhorados**  
**Processo nº**  
**NIPC/NIF:**

Serve a presente para notificar V.Exa de que, por Despacho do/a Exmo. (a) Senhor(a) Coordenador(a) desta Secção de Processo de **Data do despacho**, foi ordenado o prosseguimento dos autos supra identificados para a venda do seguinte bem penhorado:

BEM PENHORADO  
(identificação do bem)

Mais se notifica de que a venda foi marcada para o dia **data e hora da venda**, na Secção de Processo de **Nome da SPE**, na modalidade de venda judicial por meio de propostas por carta fechada.

Mais se informa que o anúncio da venda foi publicitado na Internet, na página oficial da Segurança Social.

Com os melhores cumprimentos

O/A Coordenador(a) da Secção de Processo Executivo de Nome da SPE,

\_\_\_\_\_  
(assinatura)

Solicita-se que na resposta seja indicado o NIF/NIPC do(a) executado (a)

**Contacte-nos**

Para solicitar qualquer esclarecimento, contacte-nos através do telefone 300 036 036 (disponível das 9h00 às 18h00) ou do endereço eletrónico E-mail da SPE. À sua disposição terá uma equipa especializada que lhe prestará uma resposta rápida e um apoio personalizado.

**MINUTA DE DESPACHO PARA VENDA POR PROPOSTA EM CARTA FECHADA**

IT.SPN.01.01.05  
Anexo: 2  
Revisão: 1  
Data: 15/04/2015  
Aprovado por: Carla Farto

**DESPACHO**

**VENDA POR PROPOSTA EM CARTA FECHADA**

Processo de Execução Fiscal n.º                    e Outros  
NIF/NIPC:  
Executado:

1. Trmite-se o processo para a fase de venda judicial;
2. Foi penhorado o bem (identificação do bem)
3. Para a venda do (s) bem (ns) móveis penhorado (s) no âmbito dos processos de execução nº Nº do PEF e apensos, respectivamente a fls. a    e fls. a , por proposta em carta fechada, designo o dia Data por extenso pelas Horas:Minutos horas;
4. Valor base de licitação: o apurado nos termos do nº1 e do nº4 do artigo 250º do CPPT, fixando-se o valor de € Valor do bem após avaliação de acordo com a avaliação dada no auto de penhora a fls. \_\_; valor base a anunciar para a venda: 70% daquele valor (€ Valor base do bem em venda);
5. Notifique-se o executado do prosseguimento do processo e da modalidade da venda;
6. Proceda-se à publicação mediante anúncio na Internet, na página oficial da Segurança Social;
7. Afixe-se edital nesta Secção;
8. Promova-se a afixação de edital na sede da competente Junta de Freguesia até 10 dias antes da data da venda;
9. Notifique-se o fiel depositário da designação da data para venda;

Data actual

**RECEBIMENTO**

Na mesma data o recebi.

A Técnica Superior:

## Documento 7

MINUTA DE CITAÇÃO DO CONJUGE NOS TERMOS DO ART. 220ºCPPT

**IT.SPN.01.01.05**  
**Anexo: 7**  
Revisão: 2  
Data: 31-07-2015  
Aprovado por: Carla Farto

Exmo(a). Sr(a)./Exmos. Senhores

Nome do Cônjuge

Morada

Código Postal-

Localidade

Sua Referência

Sua Comunicação

Nossa Referência

Data

Assunto: Citação de Cônjuge  
Processo nº  
NIF:

Pela presente comunica-se a V. Exa. que, no âmbito do processo de execução fiscal n.º (s) PEF e apensos, a correr termos nesta Secção contra o contribuinte fiscal n.º NIF do Executado(a), procedeu-se ao registo de PENHORA, a favor do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, I.P. para garantia da dívida por contribuições/cotizações à Segurança Social e respetivos juros de mora, € Valor da dívida.

Fica pelo presente V. Exa., citada da execução, nos termos e para os efeitos do art. 220º, nomeadamente para requerer a separação judicial de bens, prossequindo a execução sobre os bens penhorados se a separação não for requerida no prazo de 30 dias.

O/A Coordenador(a) da Secção de Processo Executivo de Nome da SPE

\_\_\_\_\_  
(assinatura)

Solicita-se que na resposta seja indicado o NIF/NIPC do(a) executado (a)

Contacte-nos

## Documento 8

MINUTA DE NOTIFICAÇÃO PARA LEVANTAMENTO DE PENHORA  
DE VENCIMENTO-PENSÃO

**IT.SPN.01.01.23**  
**Anexo: 3**  
Revisão: 2  
Data: 31-07-2015  
Aprovado por: Carla Farto

		Exmo(a). Sr(a)./Exmos. Senhores	
		Nome da entidade empregadora/sistema de proteção social	
CARTA REGISTADA C/AR		Morada	
		Código Postal-      Localidade	
<b>Sua Referência</b>	<b>Sua Comunicação</b>	<b>Nossa Referência</b>	<b>Data</b>

**Assunto:** Notificação para levantamento de penhora de vencimento-pensões  
Processo executivo nº  
Executado:  
NIF

Fica V.Exa. por este meio notificada de que por despacho do Coordenador(a) da Secção de Processo de \_\_\_\_\_do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, IP, foi ordenado o levantamento da penhora de vencimento do titular acima identificado efetuada por comunicação de \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_\_\_.

Com os melhores cumprimentos,

O/A Coordenador(a) da Secção de Processo Executivo de Nome da SPE

\_\_\_\_\_  
(assinatura)

Solicita-se que na resposta seja indicado o NIF/NIPC do(a) executado(a)

Contacte-nos



**REQUERIMENTO EXERCÍCIO AUDIÇÃO PRÉVIA**

Data: \_\_\_ / \_\_\_ / \_\_\_\_

<b>Identificação da executada</b>	
NIPC _____	Processo (s) _____
Denominação/Nome _____	
Morada _____	Código Postal ____ - ____
Telefone _____	Fax _____ E-mail _____
<b>Identificação do gerente/administrador notificado em audição prévia:</b>	
NIF _____	BI _____ Nome _____
Morada _____	Código Postal ____ - ____
<b>Requerimento</b>	
Nos termos e para os efeitos do disposto no nº 4 do art.º 23º e art.º 60º n.ºs 3 e 5º, ambos da Lei Geral Tributária, vem exercer o seu direito de audição prévia invocando os seguintes fundamentos:	
<input type="checkbox"/> Nunca foi gerente/administrador da empresa executada;	
<input type="checkbox"/> Não é o único gerente/administrador da empresa executada pelo que identifica os demais gerentes (nº de identificação fiscal e nome completo)	
_____	
_____	
<input type="checkbox"/> Foi gerente/administrador, em período distinto do mencionado pelo IGFSS, IP, indicando aqui os períodos em que exerceu a gerência/administração	
____/____/____ a ____/____/____	
<input type="checkbox"/> Outros _____	
_____	
<b>Documentos anexos</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Certidão de Registo Comercial atualizada da executada</li> </ul>	
_____	
_____	

Sem outro assunto, aguarda deferimento,



+351 300 036 036  
IGFSS-Divida@seg-social.pt  
www.seg-social.pt

\_\_\_\_\_  
(assinatura)

# Documento 10



## INFORMAÇÃO/PROPOSTA - DGD

DE: SPE Leiria – -----

PARA: Sr. Coordenador da SPE de Leiria

INFORMAÇÃO Nº:

DATA: 16/06/2017

PARECER	DESPACHO
	<p>Face ao exposto determino a não prossecução da reversão contra ----- uma vez que não se encontram reunidos os pressupostos da responsabilidade subsidiária previstos no nº 2 da LGT em conjugação com o art. 153º do CPPT.</p> <p>Notifique-se em conformidade. Leiria, 16 de junho de 2017</p> <p>O Coordenador da SPE de Leiria</p> <p>-----</p>

N/REFERÊNCIA:

V/REFERÊNCIA:

ASSUNTO: REVERSÃO

Devedor originário: -----

Responsável subsidiário: -----

NIF: -----

CABIMENTO N.º:	ORÇAMENTO:
VALOR:	
ORGÂNICA:	FUNDO:

web.seg-social.pt

IMP:IGFSS.01.07 - Revisão 3 - Data: 31-05-2017





**INFORMAÇÃO/PROPOSTA - DGD**

ECONÓMICA:	PATRIMONIAL:
C. CUSTOS:	ORDEM:
DATA: / /	ASSINATURA:

**PARECER DA SECÇÃO DE PROCESSO EXECUTIVO**

Os processos executivos foram instaurados contra a executada -----, titular do NIPC ----- por dívidas à Segurança Social.

À dívida exequenda acrescem juros de mora calculados nos termos do Dec. Lei nº 73/99 de 16 de Março, aplicável por força do disposto no nº 2 do artº 16º do Dec. Lei nº 411/91 de 17/10, e custas processuais calculadas nos termos do Regulamento das Custas Processuais.

Compulsados todos os dados constantes no Sistema de Informação da Segurança Social (SEF, CDF, IDQ), em certidões fiscais e demais diligências documentadas nos autos, concluiu-se pela insuficiência de bens da executada originária para pagamento da dívida exequenda e acrescido.

Da base de dados do sistema de Segurança Social, resultou que o titular do NIF ----- foi gerente no período a que se reporta a dívida dos autos, no decurso do qual terminou o prazo de pagamento da dívida exequenda.

Contudo, em sede de audição prévia, veio o requerente invocar o não exercício da gerência, bem como, demonstrar a sua renúncia à gerência em -----.

Efetivamente, dos autos não consta a prática de atos pelo requerente quanto à administração da referida sociedade, pelo que, não resulta que durante o período contributivo em execução este tivesse legitimidade para obrigar e atuar em nome da sociedade -----.

**CONCLUSÃO**

Assim, em conclusão, e atendendo aos elementos constantes no processo não se encontram preenchidos os requisitos exigidos no nº 2 do art. 23º da L.G.T., em conjugação com o art. 153º do C.P.P.T., para efetivação da reversão contra o (os) responsável (eis) subsidiário (os) de acordo com o definido no art. 24º da L.G.T.

À consideração Superior,

A Gestora de Processo

-----

## Documento 12



Exmo Senhor  
-----  
-----  
-----

SUA REFERÊNCIA                      SUA COMUNICAÇÃO                      NOSSA REFERÊNCIA                      DATA

**ASSUNTO:**

Processo n.º ----- e outros  
Devedora Originária: -----

Pela presente fica V. Exc. notificado que, após análise dos elementos constantes dos autos acima identificados foi proferido despacho de não prossecução do processo de reversão contra V. Exc.ª, conforme cópia do despacho que se junta.

JUNTA: 1 Despacho

Com os melhores cumprimentos,

O Coordenador da Secção de Processo





ANÚNCIO/EDITAL – PUBLICAÇÃO

**CITAÇÃO DE CREDORES E VENDA POR PROPOSTA EM CARTA FECHADA**

Processo (s) de Execução Fiscal n.º (s) 1001200701045768 E APENSOS

Mário João Natividade Francisco, Coordenador da Secção de Processo Executivo de Leiria do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, I.P., sita no Largo da República, nº3- 1400-001 Leiria, faz saber que, nos termos dos artigos 239º, n.º 2, 242º e 249º do Código de Procedimento e Processo Tributário (C.P.P.T.) por este serviço correm éditos de dez dias citando os credores desconhecidos, bem como os sucessores dos credores preferentes de **SECLARTE - PINTURA ARTISTICA, LDA**, NIPC 501 841 270, com sede em CRUZ DA LÉGUA, PEDREIRAS, 2480-100 PORTO DE MÓS executada nos processos de execução fiscal *supra* mencionados, pelo montante de €428.260,15 acrescido de juros de mora e custas referente a dívida por falta de pagamento de contribuições e cotizações à Segurança Social, para no prazo de quinze dias seguidos aos dez dos éditos, que se contarão a partir da afixação deste edital, reclamarem os seus créditos sobre o bem penhorado abaixo discriminados, que será objeto de venda judicial, na modalidade de proposta em carta fechada, a realizar neste serviço, no próximo dia dez de outubro de dois mil e dezassete, pelas 11:00 horas.

IDENTIFICAÇÃO DO BEM A VENDER: **VERBA ÚNICA**: Prédio de natureza urbana, inscrito na matriz predial n.º 2354, da freguesia de Pedreiras, concelho de Porto de Mós e descrito sob o n.º 2564 da Conservatória do Registo Predial de Porto de Mós. Trata-se de uma unidade fabril destinada a indústria de cerâmica artística, composta por 3 edifícios:

- Edifício 1: bloco social com 2 divisões, 2 casas de banho e arrecadação;
- Edifício 2: armazém com 1 divisão;
- Edifício 3: nave fabril, cave e logradouro;

O imóvel Localiza-se na Travessa da Cruz, Cruz da Léguas, Pedreiras, Porto de Mós. Tem as seguintes áreas: área total do terreno: 4.567,0000 m<sup>2</sup>; área de implantação de edifício: 1.796,0000 m<sup>2</sup>; área bruta de construção: 1.796,0000 m<sup>2</sup>; área bruta dependente: 200,0000 m<sup>2</sup>; área bruta privativa: 1.596,0000 m<sup>2</sup>. O valor patrimonial atual (CIMI), determinado no ano de 2016, é de 314.377,85€. O valor base para a venda é de € 157.188,92 que corresponde a 50% do valor determinado nos termos do n.º 3 do artigo 248º do C.P.P.T. Acrescem os impostos legais.

Não são consideradas propostas apresentadas com valor inferior ao valor base.

As propostas de compra deverão ser apresentadas no Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, IP, Largo da República nº 3 – 1400-001 Leiria, até ao dia e hora designados para venda, em envelope fechado, com a indicação “Proposta em carta fechada – SECLARTE - PINTURA ARTISTICA, LDA – Processo de Execução Fiscal n.º 1001200701045768 e Apensos” e das mesmas deverá constar o preço proposto, a indicação completa e assinatura do proponente.



As propostas recebidas serão abertas no dia e hora acima designados, na presença do órgão de execução fiscal, podendo assistir a executada, todos os proponentes, as pessoas citadas nos termos do art.º 239º e 249º do C.P.P.T. e todos os que, devidamente identificados, possam exercer o direito de preferência ou remição.

Efetuada a venda, será o preço, ou parte dele, não inferior a uma terça parte, depositado a ordem do I.G.F.S.S., I.P. mediante guias a solicitar neste serviço, sendo a restante parte, no caso do não pagamento integral, depositada no prazo de quinze dias.

Se o preço mais elevado for proposto por dois ou mais proponentes, abrir-se-á logo licitação entre eles, salvo se declararem adquirir o bem em compropriedade. Estando presente só um dos proponentes do maior preço, pode esse cobrir a proposta dos outros, caso contrário, proceder-se-á a sorteio para apurar a proposta que deve prevalecer (art. 253º do Código de Procedimento e Processo Tributário).

É fiel depositário, a sociedade SECLARTE - PINTURA ARTISTICA, LDA sobre quem recai a obrigação de mostrar os bens a quem pretender examiná-los, devendo para este efeito ser contactado até ao dia da venda.

E para constar se lavrou o presente edital/anúncio que vai ser afixado nos lugares designados por lei.

Secção de Processo Executivo de Leiria

Leiria, 28 de março de 2017

O Coordenador da Secção de Processo Executivo de Leiria

Mário João Natividade Francisco

A Escrivã

Ana Araújo

*Esta página foi intencionalmente deixada em branco*

# Glossário

---

Caducidade – recusa do cumprimento de determinada prestação após o decurso do prazo legal

Capital – valor total da dívida sem juros.

Distrate – ajuste do acordo deferido a novos factos invocados pelo contribuinte.

Dívidas de natureza fiscal – tributos devidos à SS e/ou Finanças, inerentes a contribuições, cotizações e coimas.