

Breve resenha sobre os meios de reação do executado no âmbito do processo de execução fiscal: análise das disposições previstas a este propósito no ordenamento jurídico português

Brief summary on the means of reaction of the person executed in the context of the tax enforcement process: analysis of the provisions envisaged in this respect in the Portuguese legal system

Patrícia Anjos Azevedo¹

Instituto Universitário da Maia (ISMAI) – Portugal;
Instituto Politécnico da Maia (IPMAIA) – Portugal;
N2i – Núcleo de Investigação do IPMAIA.

Sumário: 1. Introdução. 2. Meios de reação do executado. 2.1. Dedução de oposição à execução. 2.2. Pagamento voluntário. 2.3. Pagamento em prestações. 2.4. Dação em pagamento. 3. Conclusões. 4. Referências bibliográficas.

Resumo: O processo de execução fiscal constitui um meio processual que apresenta por objetivo realizar coercivamente a cobrança de créditos tributários de qualquer natureza.

Ora, quando o contribuinte (ou outro responsável tributário) não pague o tributo dentro do prazo legal, será desencadeado pela Autoridade Tributária e Aduaneira um processo para efeitos da respetiva cobrança coerciva, com base num título executivo, que se trata de um documento que atesta a existência da dívida.

Face a este processo, o executado poderá reagir de uma das seguintes formas, previstas na lei fiscal portuguesa: dedução de oposição à execução, pagamento voluntário, pagamento em prestações ou dação em pagamento.

Palavras-chave: Processo de execução fiscal; título executivo; oposição à execução; pagamento voluntário; pagamento em prestações; dação em pagamento.

Abstract: The tax enforcement process is a procedural mean whose purpose is to enforce the collection of tax credits of any nature. When the taxpayer (or other legal responsible) does not pay the tax within the legal time limit, the Tax and Customs Authority will initiate a process for the purpose of enforcing it on the basis of an executive title, which is a document attesting the existence of the debt. In the face of this process, the defendant may react in one of the following ways, provided for in the Portuguese tax law: deduction of opposition to execution, voluntary payment, payment in portions or delivery of goods instead of money.

Keywords: Tax enforcement process; executive title; opposition to execution; voluntary payment; payment in portions; delivery of goods instead of money.

¹ Doutora em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade do Porto. Professora Auxiliar Convidada no Instituto Universitário da Maia; Professora Adjunta Convidada no Instituto Politécnico da Maia; Membro da Comissão Científica do N2i (Núcleo de Investigação do IPMAIA).

1. Introdução

O processo de execução fiscal é um meio processual que tem por objetivo realizar coercivamente a cobrança de créditos tributários de qualquer natureza. Ora, quando o contribuinte (ou outro responsável tributário) não pague o tributo dentro do prazo legal, será desencadeado pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) um processo para efeitos da respetiva cobrança coerciva, que implica a cobrança do valor em dívida, bem como dos juros de mora e eventuais coimas, custas, etc. Este processo visa a cobrança de quaisquer dívidas ao Estado e a outras pessoas coletivas de direito público, se tal forma de cobrança estiver expressamente prevista na lei. A cobrança coerciva das dívidas rege-se pelo disposto no Código do Procedimento e Processo Tributário (CPPT).

Têm legitimidade ativa no âmbito do processo de execução fiscal, para além da AT, outras entidades tais como a Segurança Social e os Municípios. De facto, os Municípios têm a possibilidade de proceder à cobrança coerciva de impostos e outros tributos, através do processo de execução fiscal, nos termos do CPPT, de acordo com a Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro. Quanto à Segurança Social², as certidões de dívida deixaram de ser remetidas para os Serviços de Finanças, tendo passado os processos a ser instaurados nas secções de processos executivos da Segurança Social, criadas através do Decreto-Lei n.º 42/2001, de 9 de fevereiro.

2. Meios de reação do executado

2.1. Dedução de oposição à execução

O executado pode deduzir oposição à execução mediante apresentação, no órgão da execução fiscal onde decorre a execução, de uma petição inicial dirigida ao juiz do tribunal tributário competente. Esta oposição tem o valor de contestação e encontra-se sujeita ao pagamento de uma taxa de justiça, nos termos dos art.ºs 6.º e 11.º do Regulamento das Custas Processuais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 34/2008, de 26 de fevereiro.

Assim, o executado que pretenda deduzir oposição à execução não deve proceder ao pagamento da dívida exequenda e acrescido, sob pena de a execução ser extinta em virtude de pagamento voluntário. No caso de se verificar esse pagamento, o órgão da execução fiscal comunica o pagamento da dívida ao tribunal tributário de primeira instância onde pender a oposição para efeitos da sua extinção – n.º 5 do art.º 203.º do CPPT. Tal não sucede se o fundamento do pagamento estiver relacionado com a obtenção de algum benefício fiscal ou a regularização excecional da situação tributária³.

O facto de o processo de execução fiscal comportar uma fase administrativa e uma fase jurisdicional terá sido com a intenção de obstar à subida de processos sem qualquer utilidade e passar assim pelo crivo da AT, prevendo-se nomeadamente o arquivamento de petições depois de revogado o ato que deu fundamento à oposição judicial.

É obrigatória a constituição de advogado nas causas judiciais cujo valor exceda o dobro da alçada do tribunal tributário de primeira instância, bem como nos processos da competência do TCA (Tribunal Central Administrativo) e do STA (Supremo Tribunal Administrativo). O valor da causa corresponde ao montante da dívida exequenda ou da parte restante, quando haja anulação parcial, exceto nos casos de compensação, penhora ou venda de bens ou direitos, em que corresponde ao valor dos mesmos, se inferior – cfr. art.º 97.º-A, n.º 1, alínea e) do CPPT.

² De acordo com o art.º 185.º do Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social, consideram-se dívidas à Segurança Social “(...) todas as dívidas perante as instituições do sistema de segurança social pelas pessoas singulares, pelas pessoas coletivas e outras entidades a estas legalmente equiparadas, designadamente as relativas às contribuições, quotizações, taxas, incluindo as adicionais, os juros, as coimas e outras sanções pecuniárias relativas a contra-ordenações, custos e outros encargos legais.”

³ Neste sentido, veja-se MARTINS, J. A. e ALVES, J. C., *Procedimento e Processo Tributário – Uma perspectiva prática*, Almedina, 2015, pp. 313-314.

A oposição à execução só pode ter por base os fundamentos taxativos previstos no art.º 204.º, n.º 1 do CPPT, a saber:

- (a) inexistência do imposto, taxa ou contribuição⁴;
- (b) ilegitimidade da pessoa citada⁵;
- (c) falsidade do título executivo⁶;
- (d) prescrição da dívida exequenda⁷;
- (e) falta de notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade⁸;
- (f) pagamento ou anulação da dívida exequenda⁹;
- (g) duplicação de coleta¹⁰;
- (h) ilegitimidade da liquidação da dívida exequenda¹¹, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o ato de liquidação, com exceção das situações de autoliquidação do tributo;
- (i) quaisquer outros fundamentos, desde que não envolvam a apreciação da legalidade da dívida exequenda¹².

Nesta listagem de fundamentos assume especial relevância a falta de notificação do tributo no caso de caducidade. Esta falta de notificação não consubstancia um vício de validade da liquidação, mas um requisito da eficácia do ato de liquidação, pois tal ato só produz efeitos jurídicos se for validamente notificado ao contribuinte.

Importa ainda destacar o fundamento da prescrição da dívida exequenda, previsto na alínea d) do n.º 1 do art.º 204.º do CPPT. Neste caso, o executado não pode deixar de deduzir oposição enquanto a dívida não estiver efetivamente prescrita, sob pena de ter de efetuar o pagamento da mesma. Quando a prescrição da dívida tenha ocorrido, o órgão da execução fiscal deve revogar o ato de liquidação que tenha dado fundamento à oposição, nos termos do art.º 208.º, n.º 2 do CPPT.

As dívidas prescrevem no prazo de 8 anos caso não tenha sido fixado um outro prazo especial, começando o prazo, no caso dos impostos periódicos, a contar-se desde o termo do ano em que tiver ocorrido o facto tributário; em relação

⁴ Tal sucede no caso de o sujeito passivo ter a receber e não a pagar IRS e a AT lhe exigir o pagamento. Sobre esta temática, veja-se o Acórdão do STA, processo n.º 0913/14, de 26/11/2014.

⁵ É o caso de uma pessoa ter sido citada no âmbito da execução fiscal e não ser o proprietário nem o possuidor ou fruidor dos bens durante o período a que respeita a dívida exequenda. Cfr. Acórdão do STA, processo n.º 0606/2015, de 08/07/2015.

⁶ Por exemplo, constitui falsidade do título o facto de um bem não ter sido ainda introduzido no consumo e estar sujeito à incidência do IVA. Para maiores desenvolvimentos, veja-se o Acórdão do STA, processo n.º 01094/11, de 02/05/2012.

⁷ Tal sucede quando, relativamente a uma propina devida, a dívida resultante à falta de pagamento desta propina tenha prescrito no prazo previsto no art.º 48.º da LGT. Cfr. Acórdão do STA, processo n.º 1957/13, de 22/04/2015.

⁸ Tal verifica-se na situação de, independentemente do ato de liquidação conter ou não vícios, ele não produzir efeitos em relação ao destinatário, por não ter sido notificado ao contribuinte dentro do prazo previsto no art.º 45.º da LGT. Cfr. Acórdão do TCA Norte, processo n.º 01727/07.1BEPRT, de 12/04/2013.

⁹ Por exemplo, no caso de o contribuinte ter feito a prova documental do pagamento da dívida exequenda, mesmo que parcial. Cfr. Acórdão do TCA Sul, processo n.º 03913/10, de 20/04/2010.

¹⁰ Tal sucede no caso de terem sido efetuadas duas liquidações relativas ao mesmo período, uma resultante de uma declaração de substituição e outra resultante de uma inspeção tributária, que visam a tributação de uma mesma e única realidade fática (uma mais-valia). Cfr. Acórdão do TCA Sul, processo n.º 06195/12, de 26/02/2013.

¹¹ Por exemplo, no caso de os bens da herança serem executados em processo de insolvência e esta insolvência seja apreciada em processo de execução fiscal quando a lei prevê um meio próprio para o efeito, que é o processo de inventário. Veja-se o Acórdão do TCA Norte, processo n.º 00242/08.0BEBRG, de 12/02/2015.

¹² Também é fundamento da oposição à execução, por exemplo, a ausência de um pressuposto legal do processo executivo: a exigibilidade da dívida. Cfr. acórdão do STA, processo n.º 0191/14, de 06/05/2015.

aos impostos de obrigação única, o prazo conta-se a partir da data em que o facto ocorreu, exceto no IVA e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efetuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respetivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário – art.º 48.º, n.º 1 da LGT. Além disso, de acordo com o n.º 2 do art.º 48.º da LGT, as causas de suspensão ou interrupção da prescrição aproveitam igualmente ao devedor principal e aos responsáveis solidários ou subsidiários. Contudo, a interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário se a citação deste, em processo de execução fiscal, for efetuada após o quinto ano posterior ao da liquidação (cfr. n.º 3 do art.º 48.º da LGT). Pode acontecer que a dívida prescreva em relação ao responsável subsidiário, e em relação ao devedor originário a prescrição ocorra em momento posterior ao quinto ano subsequente ao ano da liquidação. Resulta do exposto que para o responsável tributário o prazo de prescrição tem início na data prevista no art.º 48.º, n.º 1 da LGT, ao passo que para o devedor originário o prazo de prescrição tem início na data em que ocorrer o facto interruptivo – art.º 49.º da LGT. Daí resulta que a prescrição apresenta causas de interrupção diferentes consoante se trate do devedor originário ou do responsável subsidiário.

Quanto às causas de interrupção do prazo de prescrição das dívidas, estas verificam-se com a citação, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo – art.º 49.º, n.º 1 da LGT. A interrupção do prazo de prescrição tem por efeito inutilizar todo o prazo decorrido anteriormente, começando a correr no prazo a partir do ato interruptivo – cfr. art.º 326.º, n.º 1 do Código Civil. Dispõe o n.º 3 do art.º 49.º da LGT que a interrupção tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar.

Relativamente às causas de suspensão, o art.º 49.º, n.º 4 da LGT dispõe que o prazo de prescrição legal suspende-se em virtude de pagamento de prestações legalmente autorizadas (a), enquanto não houver decisão definitiva ou transitada em julgado que ponha termo ao processo, nos casos de reclamação, impugnação, recurso ou oposição, quando determinem a suspensão da cobrança da dívida (b), desde a instauração até ao trânsito em julgado da ação de impugnação pauliana intentada pelo Ministério Público (c), ou durante o período de impedimento legal à realização da venda de imóvel afeto a habitação própria e permanente (d). Este prazo de prescrição suspende-se, ainda, desde a instauração de inquérito criminal até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença (n.º 2 do art.º 49.º). O prazo de prescrição é assim interrompido sempre que se verificar uma daquelas ocorrências.

A prescrição é de conhecimento oficioso pelo juiz se o órgão de execução fiscal não o tiver feito anteriormente – art.º 175.º do CPPT. Sempre que o executado for citado, este deve, no prazo de 30 dias após a citação pessoal, deduzir oposição à execução fiscal com fundamento na prescrição da dívida, nos termos da alínea d) do n.º 1 do art.º 204.º do CPPT. O devedor pode também, através de um requerimento especial, invocar a prescrição da dívida perante o órgão de execução fiscal. Caso este órgão indefira este pedido, deve a decisão ser notificada ao devedor, com o devido fundamento, para que este possa, no prazo de 10 dias a contar da notificação, reclamar nos termos do art.º 276.º do CPPT, para o juiz do tribunal tributário de 1.ª instância da ilegalidade da decisão do órgão de execução.

Caso a dívida exequenda e acrescido tenham já sido pagos pelo executado e este verifique que já tenha ocorrido a prescrição, este valor não lhe será restituído, nos termos do art.º 304.º, n.º 2 do Código Civil, que prevê que não pode ser repetida a prestação realizada espontaneamente em cumprimento de uma obrigação prescrita, ainda quando feita com ignorância da prescrição, sendo este regime aplicável a quaisquer formas de satisfação do direito prescrito, bem como ao seu reconhecimento ou à prestação de garantias – cfr. art.º 304.º, n.º 2 do

Código Civil. No caso de pagamento em prestações, não são devidas pelo executado as prestações subseqüentes ao reconhecimento da prescrição.

Quanto ao regime aplicável à prescrição das coimas ou outra sanção pecuniária, estas prescrevem no prazo de 5 anos a contar da data da sua aplicação, sem prejuízo das causas de interrupção e de suspensão previstas no art.º 34.º do RGIT. Nas coimas, o prazo de prescrição conta-se a partir da decisão condenatória ou do seu trânsito em julgado, conforme prescreve o art.º 30.º do RGCO (Regime Geral das Contraordenações). “A prescrição da coima interrompe-se com a sua execução. A prescrição da coima ocorre quando, desde o seu início, e ressalvado o tempo de suspensão, tiver decorrido o prazo normal da prescrição acrescido de metade” (cfr. art.º 30.º-A do RGCO).

A oposição é um processo de natureza judicial, decidido no tribunal tributário de primeira instância, nos termos do art.º 151.º, n.º 1 do CPPT, em que intervém o representante da Fazenda Pública em defesa dos interesses da AT e demais entidades públicas (art.º 15.º do CPPT).

A oposição suspende a execução, nos termos do art.º 212.º do CPPT, caso seja prestada garantia adequada (idónea) ou a penhora garantida a totalidade da dívida e do acrescido – cfr. art.º 169.º, n.º 1 do CPPT. Tal implica que o processo não possa avançar para a fase seguinte.

As garantias devem ser idóneas e têm como principal finalidade acautelar o crédito tributário (estas garantias podem consistir em: garantia bancária, caução, seguro-caução, penhor, hipoteca ou qualquer meio suscetível de assegurar os créditos do exequente) – cfr. art.º 199.º, n.º 1 do CPPT. O executado pode pedir a dispensa de prestação de garantia nos termos do art.º 199.º, n.º 3 do CPPT, no caso de a sua prestação lhe causar prejuízo irreparável ou seja manifesta a falta de meios económicos devido à insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, desde que tal insuficiência não seja da responsabilidade do executado (n.º 4 do art.º 52.º da LGT). A garantia é prestada pelo valor da dívida exequenda, juros de mora contados até ao termo do prazo de pagamento voluntário ou à data do pedido, quando posterior, com o limite de 5 anos e custas na totalidade, acrescida de 25% da soma daqueles valores (n.º 6 do art.º 199.º do CPPT). As garantias são constituídas para cobrir todo o período de tempo que foi concedido para efetuar o pagamento, acrescido de 3 meses, e serão apresentadas no prazo de 15 dias a contar da notificação que autorizar as prestações, salvo no caso de circunstâncias excecionais em que o prazo pode ser ampliado até 30 dias, prorrogáveis por mais 30 (n.º 7 do art.º 199.º do CPPT). A falta de prestação de garantia idónea dentro do prazo previsto ou a inexistência de autorização para dispensa da mesma, no mesmo prazo, origina a prossecução dos termos normais do processo de execução, nomeadamente para penhora dos bens ou direitos (n.º 8 do art.º 199.º do CPPT). A garantia pode ser reduzida, oficiosamente ou a requerimento dos contribuintes, à medida que os pagamentos forem efetuados e se tornar manifesta a desproporção entre o montante daquela e a dívida restante (n.º 11 do art.º 199.º do CPPT).

Na avaliação da garantia, com exceção da garantia bancária, caução e seguro-caução, deve atender-se ao valor dos bens ou do património do garante (n.º 1 do art.º 199.º-A do CPPT). Sendo o garante uma sociedade, o valor do seu património corresponde ao valor da totalidade dos títulos representativos do seu capital social, determinado nos termos do art.º 15.º do CIS (n.º 2 do art.º 199.º-A do CPPT). Sendo o garante uma pessoa singular, deve atender-se ao património desonerado e aos rendimentos suscetíveis de gerar meios para cumprir a obrigação (n.º 3 do art.º 199.º-A do CPPT).

Quanto aos requisitos formais da oposição à execução, a petição inicial será elaborada em triplicado, com a apresentação de todos os documentos e com a indicação das testemunhas e demais provas (art.º 206.º do CPPT), devendo ser apresentada no órgão da execução fiscal onde pender a execução (art.º 207.º, n.º 1 do CPPT). Na petição deverá ainda ser indicado o valor da causa ou do processo

(que é o da quantia exequenda) para efeitos de uma eventual recorribilidade da decisão em tribunal.

O órgão da execução fiscal pode apreciar o mérito da oposição e revogar o ato que lhe tenha dado fundamento, tal como previsto no art.º 208.º, n.º 2 do CPPT. Em caso de revogação, a decisão deve ser notificada ao oponente (executado) com a menção de que a petição de oposição será arquivada no órgão da execução fiscal podendo o oponente, no prazo de 10 dias, manifestar a sua discordância e exigir a remessa da oposição ao tribunal tributário de primeira instância – cfr. art.ºs 276.º e 277.º do CPPT. Neste caso, a AT terá de executar a decisão do tribunal, podendo ser eventualmente condenada ao pagamento de custas e indemnizações ao contribuinte (cfr. art.º 527.º do CPC).

Relativamente aos requisitos temporais da oposição à execução, refere o art.º 203.º, n.º 1 do CPPT que esta deve ser deduzida no prazo de 30 dias: (i) a contar da citação pessoal ou, não a tendo havido, a contar da primeira penhora; (ii) da data em que tiver ocorrido o facto superveniente ou do seu conhecimento pelo executado. Havendo vários executados, os prazos correm independentemente para cada um deles (n.º 2 do art.º 203.º do CPPT). Este prazo é contado nos termos do art.º 138.º, n.º 1 do CPC, que dispõe que o prazo processual “(...) é *contínuo, suspendendo-se, no entanto, durante as férias judiciais, salvo se a sua duração for igual a 6 meses ou se se tratar de atos a praticar em processos que a lei considere urgentes.*” (cfr. n.º 1 do art.º 138.º do CPC).

Finalmente, refira-se a tramitação da oposição à execução. Efetuada a petição inicial, o órgão da execução fiscal remete, no prazo de 20 dias, o processo para o tribunal de primeira instância competente (art.º 208.º, n.º 1 do CPPT). Neste prazo, o órgão da execução fiscal pode pronunciar-se sobre o mérito da oposição e revogar o ato que lhe tenha dado fundamento (art.º 208.º, n.º 2 do CPPT). O processo prossegue assim para a fase judicial, podendo o juiz proferir um despacho de indeferimento liminar nas situações de intempestividade, não alegação de fundamentos admissíveis ou manifesta improcedência (art.º 209.º, n.º 1 do CPPT).

Recebida a oposição, é notificado o representante da Fazenda Pública para contestar no prazo de 10 dias, o qual poderá ser prorrogado por 30 dias quando haja necessidade de obter informações ou aguardar resposta à consulta feita à instância superior (art.º 210.º do CPPT). Na sequência desta notificação, aplica-se a tramitação prevista para a impugnação judicial (art.º 211.º, n.º 1 do CPPT).

O órgão da execução fiscal deve inserir no processo todos os elementos probatórios com relevância especial sobre a matéria controvertida e sobre a responsabilidade dos eventuais responsáveis subsidiários que exerceram as suas funções de gerência, administração ou gestão no período a que se reportam as dívidas. Pode ser feita a prova material dos factos através da junção ao processo de declarações, contratos, comprovativos, etc.

2.2. Pagamento voluntário

O pagamento voluntário encontra-se consagrado no art.º 84.º do CPPT, que determina que as dívidas de impostos e demais prestações tributárias devem ser extintas através do pagamento voluntário. Também são objeto de pagamento voluntário os pagamentos por conta em sede de impostos sobre o rendimento (cfr. art.º 264.º do CPPT).

O pagamento voluntário é efetuado de uma só vez ou através de vários pagamentos por conta, permitindo a extinção da dívida, nos termos do art.º 264.º do CPPT, desde que o pagamento por conta não seja inferior a uma unidade de conta – cfr. n.º 2 do art.º 264.º do CPPT.

No âmbito do processo de execução fiscal, o contribuinte pode proceder à extinção da dívida através do pagamento voluntário. O pagamento voluntário é efetuado por iniciativa do executado, através da citação no âmbito deste processo.

Este tipo de pagamento contrapõe-se ao pagamento coercivo, resultante da venda de bens ou da penhora dos mesmos em processo de execução fiscal. Ora,

caso não seja efetuado o pagamento voluntário, o pagamento é efetuado coercivamente, nos termos do art.º 261.º do CPPT. A execução é extinta através da aplicação do produto da venda dos bens penhorados ou da penhora de dinheiro ou valores depositados. Sempre que o produto da venda dos bens penhorados não seja suficiente para o pagamento da dívida, o processo continua os seus termos até integral execução dos bens do executado e responsáveis solidários ou subsidiários, suspendendo-se os processos de execução fiscal pendentes – cfr. n.º 1 do art.º 262.º do CPPT. Quando o processo tenha por objeto a cobrança de uma dívida que não seja um tributo ou outro rendimento em dívida à Fazenda Pública, deverá efetuar-se sucessivamente o pagamento das custas, da dívida exequenda e dos juros de mora – cfr. n.º 4 do art.º 262.º do CPPT. Caso o produto da venda dos bens penhorados seja suficiente para a extinção de toda a dívida, o remanescente pode ser aplicado, no prazo de 30 dias após conclusão do processo, no pagamento de quaisquer dívidas tributárias do executado à Fazenda Pública. Se não existirem dívidas, e findo este prazo de 30 dias, o remanescente é restituído ao executado ou aos seus sucessores – art.º 81.º, n.º 1 do CPPT.

Na execução fiscal, o pagamento voluntário pode ser efetuado pelo contribuinte ou por terceiro, ficando este sub-rogado nos direitos da Fazenda Pública (enquanto entidade exequente). A sub-rogação encontra-se consagrada no art.º 41.º da LGT, bem como nos art.ºs 91.º e 92.º do CPPT. A dívida paga pelo sub-rogado conserva as garantias e privilégios do processo de cobrança que a entidade exequente possuía, podendo o sub-rogado requerer a execução fiscal para ser cobrado ao executado o valor que o terceiro tenha pago (cfr. art.º 92.º do CPPT). Se um terceiro assumir a dívida do executado, só fica sub-rogado nos direitos da Fazenda Pública após o pagamento integral da dívida exequenda e acrescido (cfr. art.º 196.º, n.ºs 8 e 11 do CPPT).

Se a execução tiver sido paga por terceiro sub-rogado e o processo ficar parado por período superior a 6 meses, o executado ou qualquer credor pode requerer o levantamento da penhora (cfr. art.º 235.º, n.º 3 do CPPT). O sub-rogado passa a exercer os direitos processuais da Fazenda Pública, na qualidade de exequente, contra o executado, sendo ele a exercer os poderes que a lei processual confere ao exequente. Compete, assim, ao sub-rogado o direito de nomear bens à penhora e substituir-se assim à Fazenda Pública, que deixou de ser exequente, ficando aquele investido da qualidade de credor tributário originário.

2.3. Pagamento em prestações

Findo o prazo de pagamento voluntário, o contribuinte pode requerer o pagamento da dívida tributária em prestações (art.º 42.º, n.º 1 da LGT). O pagamento em prestações suspende o prazo legal de prescrição da dívida exequenda, nos termos do art.º 49.º, n.º 4 da LGT.

O pagamento em prestações pode ser efetuado antes da instauração do processo de execução fiscal, a partir do início do prazo do pagamento voluntário ou após o decurso do período de pagamento voluntário, ou após a instauração do processo de execução fiscal.

De facto, o pagamento em prestações pode ser requerido a partir do início do prazo do pagamento voluntário e antes da instauração do processo de execução fiscal em processos que visem a recuperação de créditos do Estado, nos termos do n.º 3 do art. 86.º do CPPT. O contribuinte pode ainda requerer o pagamento da dívida tributária em prestações a partir do termo do prazo de pagamento voluntário, nos termos do n.º 2 do art. 86.º do CPPT, desde que preste as devidas garantias perante a AT. A Lei do Orçamento do Estado para 2016, Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, admite a isenção de garantia das dívidas de IRS inferiores a 5.000€ e de IRC inferiores a 10.000€, quando o devedor não seja devedor de quaisquer outros tributos administrados pela AT. Estas dívidas não podem resultar da falta de entrega de retenções na fonte nos respetivos prazos legais na medida em que estas não permitem o pagamento em prestações. De referir ainda que o total do imposto devido é dividido pelo número de prestações mensuais iguais,

acrescidas de juros de mora contados desde o termo do prazo para pagamento voluntário até ao mês do respetivo pagamento. Se o contribuinte não proceder ao pagamento de qualquer das prestações, é determinado o vencimento imediato das seguintes e instaurado o processo de execução fiscal (art. 37.º do Decreto-Lei n.º 150/2006, de 2 de agosto).

Se estes pedidos de pagamento em prestações forem indeferidos, o contribuinte pode interpor um recurso hierárquico nos termos do art.º 66.º do CPPT ou recorrer a uma ação administrativa, nos termos do art. 91.º, n.º 1, al. p) e n.º 2 do CPPT.

Depois de instaurado o processo de execução fiscal, o contribuinte pode requerer o pagamento em prestações da dívida tributária. Tal pedido deve ser dirigido, até à marcação da venda, ao órgão da execução fiscal, segundo o art.º 196.º, n.º 1 do CPPT, devendo o contribuinte indicar a forma como se propõe efetuar o pagamento e ainda fazer a prova da existência de uma situação económica que não lhe permite pagar de uma só vez a dívida. O requerente pode requerer a suspensão da execução se prestar garantia idónea nos termos do art. 199.º do CPPT, embora o art. 198.º, n.º 5 do CPPT admita a possibilidade de dispensa de prestação de garantia quando, à data do pedido, o devedor tenha dívidas fiscais de valor inferior a 2.500€ para pessoas singulares ou 5.000€ para pessoas coletivas. No âmbito do processo de execução fiscal, o número de prestações mensais não pode ultrapassar as 36 e o valor destas não pode ser inferior a uma unidade de conta – UC (€ 102) (art.º 196.º, n.º 4 do CPPT). Existe, porém, a possibilidade de o número de prestações mensais ser aumentado até 5 ano, se a dívida exequenda exceder 500 UC, não podendo nenhuma prestação ser inferior a 10 UC (n.º 5 do mesmo artigo). A importância a dividir em prestações mensais não inclui os juros de mora, os quais continuam a vencer em relação à dívida exequenda incluída em cada prestação e até ao pagamento integral (n.º 7 do art.º 196).

A falta de pagamento de 3 prestações seguidas ou de 6 interpoladas importa o vencimento das seguintes se, no prazo de 30 dias a contar da notificação para o efeito, o executado não proceder ao pagamento das prestações incunpridas, prosseguindo o processo de execução fiscal nos seus termos, de acordo com o art.º 200.º, n.º 1 do CPPT.

Um terceiro, que assuma a dívida do devedor originário, pode igualmente ser autorizado ao pagamento em prestações, desde que obtenha autorização do devedor ou prove interesse legítimo e preste, em qualquer circunstância, garantias através dos meios previstos no n.º 1 do art.º 199.º do CPPT – cfr. n.º 8 do art.º 196.º do CPPT. Este terceiro, que obtenha autorização para o pagamento da dívida em prestações, só fica sub-rogado após o efetivo pagamento integral da dívida exequenda – n.ºs 11 e 12 do art.º 196.º do CPPT.

No âmbito do processo de execução fiscal, as dívidas podem ser pagas em prestações mensais e iguais, mediante requerimento a dirigir ao órgão da execução fiscal (art.º 196.º, n.º 1 do CPPT). O pagamento pode ser autorizado pelo órgão da execução fiscal desde que se verifique que o executado, pela sua situação económica, não pode solver a dívida de uma só vez, não devendo o número das prestações exceder as 36 e o valor de qualquer uma delas ser inferior a uma unidade de conta (art.º 196.º, n.º 4 do CPPT). Se o pedido do contribuinte de realizar o pagamento em prestações for recusado, pode reclamar para o tribunal tributário de 1ª instância, nos termos dos art. 276.º a 278.º do CPPT.

O pagamento em prestações deve ser efetuado no mês seguinte áquele em que for notificado o despacho do deferimento do pedido (art.º 198.º, n.º 2 do CPPT), devendo o cumprimento da obrigação de pagamento ser pontual e atempado, pelo que a falta de pagamento sucessivo de três prestações seguidas ou de seis interpoladas importa o vencimento imediato das seguintes se, no prazo de 30 dias a contar da notificação para o efeito, o executado não proceder ao pagamento das prestações incunpridas, deve prosseguir o processo de execução fiscal os seus termos (art.º 200.º, n.º 1 do CPPT).

Nos casos de notória dificuldade financeira e previsíveis prejuízos económicos para os devedores, poderá ser alargado o número de prestações mensais até 5 anos, se a dívida exequenda exceder 500 unidades de conta, não podendo nenhuma delas ser inferior a 10 unidades de conta (art.º 196.º, n.º 5 do CPPT). Quando o valor da dívida exequenda for superior a 500 unidades de conta, a competência para autorizar o pagamento em prestações é do órgão periférico regional (diretor de finanças), que poderá proceder à sua delegação num funcionário qualificado – art.º 197.º, n.º 2 do CPPT. Até às 500 unidades de conta, a competência para autorizar o pagamento em regime prestacional é do órgão da execução fiscal – art.º 197.º, n.º 1 do CPPT.

No âmbito de plano de recuperação económica (PER – Processo Especial de Revitalização –, ou Processo de Insolvência –, ou SIREVE – Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extra-Judicial), a AT pode estabelecer que o regime prestacional seja alargado até ao limite máximo de 150 prestações (n.º 6 do art.º 196.º do CPPT).

O montante a dividir em prestações não compreende os juros de mora, que continuam a vencer-se em relação à dívida exequenda incluída em cada prestação e até integral pagamento (art.º 196.º, n.º 7 do CPPT).

O pagamento em prestações suspende o prazo legal de prescrição (art.º 49.º, n.º 4 da LGT). A autorização para pagamento em prestações encontra-se condicionada à constituição de garantia idónea (cfr. art.ºs 195.º e 199.º, ambos do CPPT), a qual pode revestir a forma de caução, seguro-caução, garantia bancária, hipoteca legal, penhor, penhora de bens ou qualquer outro meio suscetível de assegurar os créditos do exequente e tem de ser prestada pelo valor da dívida exequenda, dos juros de mora contados até ao termo do prazo de pagamento voluntário ou à data do pedido, quando posterior, com o limite de 5 anos, bem como custas na totalidade, sendo a garantia acrescida de 25% da soma daqueles valores – n.º 6 do art.º 199.º do CPPT –; ou à autorização de isenção de prestação de garantia, devendo os pressupostos da isenção ser invocados e provados pelo executado – cfr. n.º 3 do art.º 199.º do CPPT.

A AT pode assim isentar o executado da prestação de garantia, nos casos de a sua prestação lhe causar prejuízo irreparável ou se verifique uma manifesta falta de meios económicos resultantes da insuficiência de bens penhoráveis para pagamento da dívida (n.º 4 do art.º 52.º da LGT).

A idoneidade das garantias é apreciada pela entidade que tiver competência para decidir o pagamento em prestações (n.º 9 do art.º 199.º do CPPT), sendo também esta mesma entidade aquela que tem competência para decidir a isenção da prestação de garantias. Se a garantia não for prestada no prazo fixado ou declarada a sua isenção, o processo de execução prossegue os seus termos para penhora dos bens ou direitos considerados suficientes para o pagamento da dívida.

No processo de execução fiscal, a taxa de justiça é reduzida a três quartos quando o pagamento for efetuado por meio de pagamento em prestações, desde que o respetivo plano esteja a ser cumprido (art.º 14.º, n.º 2, alínea c) do Regulamento das Custas dos Processos Tributários – Decreto-Lei n.º 29/98, de 11 de fevereiro, com as alterações que lhe foram conferidas pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro).

O indeferimento do pedido de pagamento em prestações ou o incumprimento do regime prestacional impõem o prosseguimento do processo de execução fiscal – cfr. art.º 200.º, n.º 1 do CPPT. O despacho de indeferimento deve ser notificado ao requerente, sob pena de anulação dos atos processuais subsequentes que dele tenham sucedido.

Além disso, o terceiro que assumir a dívida do devedor originário, nos termos do art.º 196.º, n.º 8 do CPPT, pode ser autorizado a efetuar um pagamento em prestações, desde que obtenha autorização do devedor ou prove interesse legítimo e preste garantia idónea. Este pedido deve ser apresentado até marcação da venda, ainda que a dívida esteja a ser paga em regime prestacional pelo executado (art.º 196.º, n.º 8 do CPPT). O facto de o terceiro assumir a dívida não

exonera o devedor originário da sua responsabilidade, pelo que este responde solidariamente com o novo devedor.

Em caso de falecimento do executado, as dívidas podem ser pagas em prestações pelos respetivos herdeiros, após a citação dos mesmos – cfr. art.º 155.º do CPPT.

2.4. Dação em pagamento

A dação de bens em pagamento constitui uma forma de extinção da obrigação tributária (art.º 40.º, n.º 2 da LGT), mediante entrega de coisa diversa à devida. Tem legitimidade para requerer a dação em pagamento o executado ou um terceiro¹³.

O requerimento da dação em pagamento pode ser apresentado antes ou depois da instauração do processo de execução fiscal. Antes da instauração do processo de execução fiscal, este pedido deve ser apresentado a partir do início do prazo para o pagamento voluntário, devendo ser ouvidos os serviços competentes acerca do montante da dívida e acrescido e dos encargos que incidam sobre os bens (art.º 87.º, n.º 2 do CPPT). São aqui aplicáveis os requisitos materiais e processuais da dação em pagamento previstos no art.º 201.º do CPPT. Após a instauração da execução fiscal, o requerimento deve ser apresentado no prazo de oposição à execução, ou seja, 30 dias a contar da citação (n.º 1 do art.º 201.º do CPPT). Este prazo corresponde ao prazo de oposição à execução fiscal, previsto no art.º 203.º, n.º 1 do CPPT. Tendo este processo natureza judicial, o prazo de oposição não se conta nos mesmos termos que o prazo para requerer a dação em pagamento antes da execução. Os executados podem assim requerer a dação em pagamento ao órgão de execução fiscal, com indicação dos bens dados em pagamento.

Os bens oferecidos em pagamento não podem ter valor superior à dívida exequenda e acrescido, salvo se os referidos bens puderem ser utilizados para fins de interesse público ou a dação se efetuar no âmbito do processo conducente à celebração de acordo de recuperação de créditos do Estado – cfr. alínea b) do n.º 1 do art.º 201.º do CPPT. Este acordo pode ter lugar no âmbito de um PER (Processo Especial de Revitalização), de um PI (Processo de Insolvência) ou de um SIREVE (Sistema de Recuperação de Empresas por via Extra-Judicial). Caso os bens tenham valor superior à dívida, o despacho que autorizar a dação constitui, a favor do executado, um crédito a utilizar em futuros pagamentos de impostos ou outras prestações tributárias, na aquisição de bens ou de serviços ou no pagamento de rendas ao Estado, no prazo de cinco anos – n.º 9 do art.º 201.º do CPPT.

Recebido o pedido, o dirigente máximo do serviço poderá remetê-lo para despacho do Ministro competente, com fundamento num desinteresse da ação, ou solicitar a avaliação dos bens oferecidos em pagamento (n.º 3), sendo a avaliação efetuada pelo valor de mercado dos bens, tendo em conta a maior ou menor possibilidade da sua realização (n.º 5).

O despacho que autoriza a dação em pagamento deve definir os termos da entrega dos bens, podendo selecionar, entre os propostos, os bens em a entregar em cumprimento da dívida exequenda e acrescido (n.º 8 do mesmo art.º 201.º do CPPT). Esta autorização constitui um poder discricionário do dirigente máximo do serviço, na medida em que o pedido do contribuinte pode ser recusado mediante decisão fundamentada (art.º 77.º da LGT) e ouvido o requerente (art.º 60.º da LGT).

Caso a dação em pagamento seja aceite, os bens oferecidos devem ser avaliados, sendo a avaliação da responsabilidade de uma comissão de avaliação, presidida pelo órgão da execução fiscal e composta por dois louvados por ele

¹³ A extinção da dívida através de dação em pagamento pode efetuar-se a pedido do executado ou de terceiro, ficando, neste caso, este último sub-rogado nos direitos da Fazenda Pública, nos termos e condições definidos nos art.ºs 91.º e 92.º e CPPT – cfr. n.º 17 do art.º 201.º do CPPT.

designados que serão, no caso de bens imóveis, peritos avaliadores das listas regionais e, no caso de bens móveis, pessoas com especialização técnica adequada, devendo a comissão efetuar a avaliação no prazo máximo de 30 dias após a sua realização (art.º 201.º, n.º 3 do CPPT). Nas situações de especial complexidade técnica, o dirigente máximo do serviço pode solicitar a avaliação dos bens à Direção Geral do Património do Estado, à Direção Geral do Tesouro e ao Instituto de Gestão do Crédito Público ou à entidade especializada designada por despacho do Ministro das Finanças (n.º 4 do art.º 201.º do CPPT). As despesas com a avaliação integram as custas do processo de execução fiscal, devendo o devedor efetuar o respetivo pagamento no prazo de 5 dias a contar da data da notificação.

Do ponto de vista formal, a dação opera através de auto lavrado no processo (n.º 12 do art.º 201.º do CPPT). O auto de dação corresponde a um título de transmissão de bens, pelo que o requerente deve entregar toda a documentação necessária à concretização da dação, designadamente a certificação de que os bens estão livres de ónus e encargos.

Se os bens estiverem sujeitos a registo, o órgão da execução fiscal deve promover o seu registo na respetiva conservatória – cfr. art.ºs 201.º, n.º 16 e 255.º, alínea c), ambos do CPPT.

Uma vez autorizada a dação em pagamento, o Ministro ou o órgão executivo competente autoriza a venda dos bens através de proposta em carta fechada ou através de venda por negociação particular – art.º 202.º, n.º 1 do CPPT. O despacho pode ainda autorizar os serviços a locar ou a onerar os bens ou a com eles realizar capital ou outras prestações acessórias – art.º 202.º, n.º 3 do CPPT.

O executado pode desistir da dação em pagamento no caso de o executado deixar de ter interesse na dação em pagamento em virtude da avaliação dos bens por um valor inferior ao esperado e a dação se afigurar prejudicial aos seus interesses. Esta desistência pode acontecer até 5 dias após a notificação do despacho ministerial, tendo de ser efetuado o integral pagamento da dívida exequenda e acrescido.

3. Conclusões

A obrigatoriedade de pagamento do imposto não depende da vontade do particular, ou seja, o Estado impõe o pagamento do valor pecuniário *ex lege* (por força da lei), sendo que o imposto é exigido, independentemente da vontade do contribuinte. Neste sentido, o Estado pode, inclusivamente, desencadear mecanismos de cobrança coerciva (designadamente o processo de execução fiscal), o que acontece sempre que o pagamento do tributo não tenha ocorrido voluntariamente, dentro do prazo previsto por lei.

Contudo, e perante a instauração do processo de execução fiscal, o executado pode reagir recorrendo aos meios previstos por lei e que foram aqui analisados, com especial destaque para a oposição à execução, em face da verificação do preenchimento de algum ou alguns dos requisitos taxativos previstos por lei.

Em caso de responsabilidade subsidiária, a cada responsável pode ser requerida a sua quota-parte da dívida tributária. Esta responsabilidade subsidiária é efetivada através de reversão do processo de execução fiscal, no caso de *“fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão”* (art.º 23.º, n.º 2 da LGT). A responsabilidade em causa pode reverter contra todos os responsáveis, a fim de apurar as quotas-partes de responsabilidade ou apenas contra um deles, que poderá posteriormente exercer o direito de regresso em relação aos restantes, sendo esta responsabilidade solidária entre os diversos responsáveis subsidiários.

4. Referências bibliográficas

4.1. Doutrina

MARTINS, J. A. e ALVES, J. C., *Procedimento e Processo Tributário – Uma perspectiva prática*, Almedina, 2015

4.2. Jurisprudência

Acórdão do STA, processo n.º 0913/14, de 26/11/2014.

Acórdão do STA, processo n.º 0606/2015, de 08/07/2015.

Acórdão do STA, processo n.º 01094/11, de 02/05/2012.

Acórdão do STA, processo n.º 1957/13, de 22/04/2015.

Acórdão do TCA Norte, processo n.º 01727/07.1BEPRT, de 12/04/2013.

Acórdão do TCA Sul, processo n.º 03913/10, de 20/04/2010.

Acórdão do TCA Sul, processo n.º 06195/12, de 26/02/2013.

Acórdão do TCA Norte, processo n.º 00242/08.0BEBRG, de 12/02/2015.

Acórdão do STA, processo n.º 0191/14, de 06/05/2015.