

## **Os Meios de Tutela dos Revertidos Fiscais**

**André Festas da Silva**

A Lei Geral Tributária (L.G.T.) e o Código de Procedimento e de Processo Tributário (C.P.P.T.) prevêm algumas situações em que é permitida a responsabilização tributária por dívidas de outrem. A responsabilização destes contribuintes efectiva-se através do mecanismo processual da reversão.

Julgamos de manifesta utilidade e interesse identificar os meios de defesa que o revertido fiscal pode utilizar. A importância da sua identificação é reflectida pelo grande número de Acórdãos das várias instâncias Judiciais onde as questões processuais muitas vezes obstam à apreciação do mérito da causa.

Na breve análise que faremos, face ao tipo de texto que se impõe, tentaremos identificar as principais questões desta temática analisadas pela Jurisprudência e pela Doutrina.

The General Tax Law and the Code of Tax Processes and Procedures stipulate some circumstances, in which tax liability for third-party debts is allowed. These taxpayers liability is achieved through the reversal procedural mechanism.

We find of great and valuable interest to identify the means by which the taxpayer sentenced to fiscal enforcement may defend. The relevance of this identification is verified by the enormous number of Court decisions from the various legal jurisdictions, where procedural matters obstruct the assessment of merit of the claim.

In the brief analysis that follows and bearing in mind the text features, we will try to identify the main questions of this topic examined by the Doctrine and Jurisprudence.

**1.Introdução e Delimitação do Tema 2.Responsabilidade Tributária Subsidiária  
3.Processo Executivo 4.Oposição à Execução 5.Reclamação Graciosa/Impugnação  
Judicial 6.Pagamento 7.Pagamento a Prestações 8.Dação em Pagamento 9.Compensação  
10.Considerações Finais sobre os Meios de Tutela dos Revertidos Fiscais**

**1. Introdução e Delimitação do Tema**

Este texto procura expor, de uma forma sistemática e propedêutica, os meios de tutela do revertido fiscal. Para cumprir este desiderato iniciamos a nossa tarefa pela análise da legislação em vigor (L.G.T. e C.P.P.T.) e só depois perscrutamos a jurisprudência e a doutrina mais recentes. A importância deste estudo é revelada, em primeiro lugar, pelo próprio legislador constitucional que submete as garantias dos contribuintes<sup>1</sup>, sem qualquer distinção, à reserva de lei material e formal da Assembleia da República (art. 103º, n.º2 e art. 165º, n.º1, al. i) da Constituição da República Portuguesa (CRP)).

Do ponto de vista prático julgamos que este tema possui cada vez mais interesse, uma vez que ocorre no âmbito da chamada “administração agressiva” e em virtude do forte incremento das reversões efectuadas pela Administração Fiscal, que acarreta inevitavelmente um aumento da litigiosidade.

O objecto do trabalho não visa analisar os pressupostos nem o âmbito da responsabilidade por dívidas de outrem, uma vez que estes têm sido analisados pela doutrina e existem inúmeros acórdãos judiciais.

Pretendemos, de uma forma prática e orientadora, contribuir para uma maior discussão, divulgação e informação acerca dos meios de tutela ao dispor do contribuinte revertido, tema este que, na nossa opinião, não tem tido a atenção doutrinária desejável.

A preocupação pela temática resulta igualmente do facto da Administração Tributária (A.T.) ter agilizado, e bem, o procedimento de cobrança coerciva e, por oposição, os meios de tutela do

---

<sup>1</sup> As garantias dos contribuintes são identificadas de uma forma genérica por Manuel Pires In Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco, Vol. II, Edição da FDUL, págs. 1019 a 1030

contribuinte não terem acompanhado essa agilização, sendo muitas vezes inúteis perante os factos já consumados ou de elevada tecnicidade<sup>2</sup>, com as inerentes consequências. “*Num sistema fiscal coerente, os poderes jurídicos de controlo têm o seu simétrico no sistema de garantia dos contribuintes (...)*”<sup>3</sup>.

O princípio da tutela jurisdicional efectiva previsto no art. 20º da C.R.P. implica necessariamente que exista uma tutela plena, efectiva e em tempo útil. Para tal é necessário que esteja prevista a possibilidade de acesso aos tribunais, que o contencioso seja de plena jurisdição, que a actuação da A.T. seja sindicável e que o excesso de formalismos processuais seja combatido<sup>4</sup>. O processo é instrumental face aos direitos que se pretende tutelar e não o inverso.

## **2. Responsabilidade Tributária Subsidiária**

Antes de iniciarmos a tarefa a que nos propusemos, com vista à contextualização da matéria, importa identificar as situações em que a responsabilidade tributária possa ser assacada aos sujeitos passivos não originários<sup>5</sup>, sem analisar os pressupostos para a sua verificação.

Nestas circunstâncias, o sujeito passivo é chamado a cumprir uma dívida tributária em relação a quem não se verificaram os pressupostos dos factos tributários.

Assim, de uma forma telegráfica, no art. 24º da L.G.T. identificamos a responsabilidade dos membros dos corpos sociais (administradores, directores, gerentes e outras pessoas que exerçam funções de administração – art. 24º, n.º1), responsáveis técnicos (revisores oficiais de contas –

---

<sup>2</sup> Acerca da complexidade técnica do contencioso tributário a propósito do anteprojecto de revisão da L.G.T e CPPT C.P.P.T. v. Casalta Nabais, Por um Estado Fiscal Suportável, Estudo de Direito Fiscal, II Vol., Almedina, 2008, pág. 170

<sup>3</sup> In Temporalidade do Direito de Acção no Contencioso Tributário e Relações entre Reclamação e Impugnação na Recente Jurisprudência do S.T.A., Saldanha Sanches e João Taborda Gama, Estudos de Homenagem ao Prof. Doutor Sérvulo Correia, IV Vol., Edição da FDUL, pág. 150

<sup>4</sup> Acerca do princípio da tutela jurisdicional efectiva, para mais desenvolvimentos v. André Festas da Silva, Princípios Estruturantes do Contencioso Tributário, Dislivro, 2007, págs. 67 a 99

<sup>5</sup> Acerca da natureza da responsabilidade tributária por dívidas de outrem v. Ana Paula Dourado, A Responsabilidade dos Gerentes, Fisco, n.º57, págs. 39 e 40, José Manuel Tomé de Carvalho, Breves Nótulas sobre a Natureza Jurídica da Responsabilidade dos Titulares de Órgãos Sociais das Pessoas Colectivas, Fiscalidade, n.º11, Julho de 2002, págs. 82 a 85 e Diogo Leite Campos e Mónica Leite Campos, Direito Tributário, 2ª Ed., Almedina, 2000, pág. 391

art. 24º, n.º2 – e técnicos oficiais de contas – art. 24º, n.º3). A responsabilidade do titular de estabelecimento individual de responsabilidade limitada está prevista no art. 25º da L.G.T. e no art. 26º do mesmo diploma prevê-se a responsabilidade dos liquidatários das sociedades.

A responsabilidade em caso de substituição tributária está prevista no art. 28º da L.G.T..

O C.P.P.T. prevê mais duas<sup>6</sup> situações de responsabilidade dos sujeitos passivos não originários: a) terceiros adquirentes de bens (art. 157º); b) funcionários que intervieram no processo (art. 161º).

Em todos os casos identificados a responsabilidade de cada um dos sujeitos passivos não é automática, ou seja, têm de se verificar os pressupostos exigidos pela Lei e é subsidiária (art. 22º, n.º3 da L.G.T.) face aos sujeitos passivos originários.

### 3. Processo Executivo

Identificadas as situações de responsabilização por dívidas de outrem impõe-se analisar o mecanismo processual através da qual operam e em que contexto ocorrem.

Nos termos do art. 23º, n.º1 da L.G.T. a responsabilidade subsidiária efectiva-se por reversão do processo de execução fiscal.

O procedimento<sup>7</sup> de execução fiscal tem natureza judicial (art. 103º, n.º1 da L.G.T.).

No entanto, o procedimento executivo corre junto dos órgãos da A.T. (art. 150º, n.º1 a n.º4 do C.P.P.T.), sendo estes os autores da maior parte dos actos praticados (citação, penhora, venda, etc.). Conforme assevera Nuno Lumbrals “(...) a administração fiscal ocupa simultaneamente as posições de credora (e por isso de parte interessada) e de entidade responsável pelo controlo e promoção da execução fiscal”<sup>8</sup>. Para Isabel Marques da Silva, para que esta disposição legal

---

<sup>6</sup> Embora o art. 158º do CPPT C.P.P.T. tenha como epígrafe “*Reversão Contra Possuidores*”, não se trata de uma situação de responsabilidade por dívidas de outrem, pois esse possuidor é o devedor originário, estando no entanto a execução a correr contra pessoa que não é o responsável originário

<sup>7</sup> Acerca da distinção de procedimento e processo e da inserção da execução fiscal no conceito de procedimento v. Nuno Lumbrals, Sobre a Promoção da Execução Fiscal pelos Serviços de Finanças, In *Fiscalidade*, n.º18, Abril, 2004, págs. 21 a 27

<sup>8</sup> In *Sobre...*, cit., p. 20. O mesmo autor, considerando haver uma confusão de papéis de credor e de promotor do procedimento, propõe que o procedimento de execução fiscal seja atribuído a entidades administrativas independentes da

(art. 103º, n.º1 da L.G.T.) “(...) *se justifique devia assegurar-se que a direcção deste processo coubesse ao juiz (...)*”<sup>9</sup>. Sucede que o Juiz tributário não pode avocar o procedimento executivo fora das situações que veremos de seguida.

Embora o procedimento executivo tenha natureza judicial, o que resulta expressamente do art. 103º, n.º1 da L.G.T., os actos praticados pelos órgãos da A.T. não são considerados jurisdicionais<sup>10</sup>, mas sim materialmente administrativos. Seguindo os ensinamentos do Prof. Rui Morais o procedimento de execução fiscal tem “momentos” administrativos e “momentos” judiciais<sup>11</sup>.

Os interessados poderão reclamar judicialmente dos actos materialmente administrativos<sup>12</sup> praticados pelos órgãos da A.T. (art. 103º, n.º2 da L.G.T.).

Os Tribunais Tributários só intervêm para decidir os incidentes, os embargos, as oposições e as reclamações dos actos praticados pelos órgãos da A.T. (art. 151º do C.P.P.T.)<sup>13</sup>. Deste modo, a intervenção do Juiz só ocorre de forma excepcional e só estes actos possuem natureza judicial.

#### 4. Oposição à Execução

---

A.T.. V. no mesmo texto págs. 53 e 54

<sup>9</sup> In *Algumas Considerações em Torno do Código de Procedimento e de Processo Tributário*, Isabel Marques da Silva, Cadernos de Justiça Administrativa, n.º23, Setembro/Outubro 2000, pág. 16

<sup>10</sup> V. Jorge Lopes de Sousa, C.P.P.T. Anotado, II Vol., Áreas Livres, 2007, pág. 35

<sup>11</sup> V. Rui Morais, *A Execução Fiscal*, 2ª Ed., Almedina, 2006, pág. 41. Em sentido semelhante v. Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 5ª Ed., 2009, Almedina, pág. 341, J.E. Gonçalves Lopes, *Aproximação ao Contencioso Fiscal*, Livraria da Universidade de Coimbra, 1997, pág. 88. Em sentido oposto v. António Lima Guerreiro, L.G.T. Anotada, Editora Rei dos Livros, 2001, págs. 421 e 422. Este autor afirma que o processo executivo é unitariamente um processo de natureza judicial não sendo cindível uma fase administrativa e outra fase judicial. Não aderimos a esta tese porque tal implicaria reconhecer a natureza jurisdicional aos actos praticados pelos órgãos da administração tributária o que, na nossa opinião, afrontaria o princípio da separação da função administrativa da função jurisdicional (art. 111.º, art. 202.º e 266.º da C.R.P.). Mais, a execução fiscal não está prevista no Título III do C.P.P.T. onde constam os processos judiciais tributários. Para Nuno Lumbrals a execução fiscal é um procedimento administrativo de tipo executivo. V. *Sobre...*, cit. pág. 52

<sup>12</sup> Acerca da função administrativa ou jurisdicional e da natureza dos actos administrativos e jurisdicionais v. Nuno Lumbrals, *Sobre...*, cit., págs. 27 a 45

<sup>13</sup> Com as alterações efectuadas pela Lei n.º 55-A/2010 de 31.12 a graduação e verificação de créditos passou a ser da competência dos Serviços da A.T. em que deva correr a execução. Os Tribunais Tributários só apreciam a graduação e verificação de créditos em caso de reclamação da decisão proferida (art. 245º, n.º3 do C.P.P.T.)

Citado do despacho de reversão, o sujeito passivo não originário, inconformado, não possui qualquer meio de defesa administrativo. Deste modo, face à panóplia de meios de defesa judiciais, temos então de destringir qual é o meio processual adequado.

Em abstracto, poder-se-iam identificar a oposição à execução fiscal (art. 203º e ss. do C.P.P.T.), a impugnação judicial (art. 99º e ss. do C.P.P.T.) ou a reclamação (art. 276º e ss. do C.P.P.T.).

O processo de impugnação judicial deve ser excluído porque este é o meio processualmente adequado para sindicar os actos tributários, designadamente os actos de liquidação, e não os actos praticados no procedimento de execução. O meio judicial para sindicar o acto de reversão terá como objecto a apreciação da legalidade do despacho de reversão ou da culpa do revertido face à insuficiência do património da devedora originária e não do acto de liquidação obrigatoriamente antecedente deste.

Mais, a impugnação judicial só é admitida nas situações previstas nas al. a) a g) do art. 97º do C.P.P.T., não estando aqui prevista impugnação do despacho de reversão.

No âmbito da execução fiscal estão previstos os outros dois meios judiciais: a oposição à execução e a reclamação.

O art. 151º, n.º1 do C.P.P.T. indica-nos que os pressupostos da responsabilidade subsidiária podem ser incluídos e discutidos na oposição à execução.

Mais, o art. 204º, n.º1, al. b) do C.P.P.T. prevê, como fundamento da oposição, a ilegitimidade da pessoa citada por não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida<sup>14</sup>.

Em regra, a reclamação só é remetida para o Tribunal após a penhora e a venda (art. 278º, n.º1 do C.P.P.T.), não estando prevista a possibilidade de suspensão da execução. Ora, admitir, perante estas circunstâncias, que a reclamação é o meio de tutela judicial adequado para os revertidos que, recorda-se, não tiveram qualquer outra intervenção antes da sua citação, afigura-se-nos violador do princípio da tutela jurisdicional efectiva (art. 20º da C.R.P.).

Mais, sendo o prazo para deduzir oposição de 30 dias (art. 203º, n.º1 do C.P.P.T.) e sendo o prazo para reclamar de 10 dias (art. 277º, n.1 do C.P.P.T.), somos da opinião que a imposição

---

<sup>14</sup> V. Saldanha Sanches, Manual de Direito Fiscal, 2ª Ed., Coimbra Editora, 2002, pág. 320

aos revertidos deste último prazo será desadequado e desproporcional. É desproporcional um prazo de dez dias nas situações em que existe uma presunção de culpa do revertido pela falta de pagamento, tendo ele o ónus de afastar essa presunção (art. 24º, n.º1, al. b) da L.G.T.). Destarte, também por esta razão é de afastar a reclamação<sup>15</sup>.

Este tema foi amplamente apreciado pela Jurisdição Administrativa-Tributária, sendo hoje pacífico junto do S.T.A. o entendimento de que a oposição à execução é o meio processual judicial apropriado<sup>16 17</sup>.

No entanto, dúvidas podem surgir se, citado do despacho de reversão, o contribuinte queira alegar vícios formais (incompetência, não cumprimento do direito de audição - art. 23º, n.º4 da L.G.T.<sup>18</sup>-, falta ou insuficiente fundamentação, falta de menção da delegação ou subdelegação de poderes da autoridade que emitiu o despacho) do próprio despacho de reversão.

Nestes casos, tal como tem sido decidido pela jurisprudência maioritária do S.T.A., afigura-se-nos que estes fundamentos poderão ser enquadrados na al. i) do art. 204º do C.P.P.T. (*“quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores, a provar apenas por documento, desde que não envolvam apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representem interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título”*), o que é manifestamente o caso quando se está a apreciar se o acto que decide

<sup>15</sup> A propósito da possível violação art. 20º da C.R.P. (acesso ao direito e tutela jurisdicional efectiva) no caso de se definirem prazos de acesso aos Tribunais desproporcionais v. Jorge Miranda e Rui Medeiros, Constituição da República Portuguesa Anotada, I Vol., Coimbra, 2005, pág. 186

<sup>16</sup> Ac. do S.T.A. de 27.10.2010, proc. n.º 0459/10, Ac. do S.T.A. de 26.05.2010, proc. n.º 0332/10, Ac. do S.T.A. de 30.09.2009, proc. n.º 0587/09, Ac. do S.T.A. de 30.09.2009, proc. n.º 0587/09, Ac. do S.T.A. de 12.01.2005, proc. n.º 01229/04, Ac. do S.T.A. de 16.05.2007, proc. n.º 044/07, Ac. do S.T.A. de 30.09.2009, proc. n.º 0626/09, Ac. do S.T.A. de 29.06.2005, proc. n.º 0501/05, Ac. do S.T.A. de 27.10.2010, proc. n.º 0328/10, Ac. do S.T.A. de 19.11.2008, proc. n.º 0711/08, Ac. do S.T.A. de 04.11.2009, proc. n.º 0416/06. No sentido que podem ser utilizados os dois meios judiciais (oposição e reclamação) v. Ac. do T.C.A.N. de 08.05.2008, proc. n.º 01376/04.6 BEPRT. No que diz respeito à doutrina V. Casalta Nabais, Direito..., cit., pág. 344

<sup>17</sup> No sentido que o meio processual adequado para atacar o despacho de reversão é a reclamação (art. 277º do C.P.P.T.) v. Joaquim Freitas da Rocha, Lições de Procedimento e Processo Tributário, Coimbra Editora, 3ª Ed., 2009, pág. 301

<sup>18</sup> V. Ac. do T.C.A.N. de 24.10.2007, proc. n.º 01869/04.5 BEPRT, Ac. do T.C.A.N. de 27.03.2008, proc. n.º 0188/04. De acordo com os Acórdãos citados, o direito de audição prévia não é uma mera formalidade, não se bastando com o seu cumprimento formal nem o seu cumprimento se deve considerar efectuado utilizando as seguintes expressões: “não foram carreados factos novos que impeçam a concretização da reversão.”

a reversão (não o de liquidação) é legal. Porquanto, impõe-se por isso a utilização da oposição à execução e não da reclamação<sup>19</sup>.

Para além deste argumento, mais aduz o Colendo Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa que, constando no art. 277º, n.º1 do C.P.P.T. que a reclamação se conta da notificação do acto, significa que o legislador não previu a utilização da reclamação na sequência do acto de citação da reversão<sup>20</sup>.

Mais, prossegue o Colendo Juiz Conselheiro referindo que, no processo civil, a oposição é o meio processual adequado para a invocação de qualquer dos pressupostos processuais (art. 814º, al. c) do Código do Processo Civil (C.P.C.)), não se justificando tratamento diferente nas questões tributárias. No processo executivo fiscal, funcionando a oposição à execução como uma contestação à execução, podem, no seu âmbito, ser apreciados fundamentos substantivos ou adjectivos.

Por fim, a reclamação, em regra, só é remetida para o Tribunal após a penhora e a venda. Estando em causa ilegalidade da reversão, tal como nas situações previstas no art. 204º do C.P.P.T., justifica-se que lhes seja concedida protecção semelhante e assim se permita a utilização do meio processual mais adequado (art. 97º, n.º2 do C.P.P.T.).

No que diz respeito aos incidentes (ex: nulidade da citação por não se ter entregue com a citação os elementos essenciais da liquidação – art. 22º, n.º 4 e art. 23º, n.º4 da L.G.T.<sup>21</sup>) que possam ocorrer no procedimento de execução fiscal, não constituem fundamento da respectiva oposição.

Esses incidentes deverão ser suscitados no próprio processo executivo perante o órgão da A.T.<sup>22</sup>

---

<sup>19</sup> V. Ac. do S.T.A. de 28.10.2009, proc. n.º 0578/09, Ac. do S.T.A. de 07.02.2007, proc. n.º 0436/06, Ac. do S.T.A. de 11.04.2007, proc. n.º 0172/07, Ac. do T.C.A.S. de 12.01.2010, proc. n.º 03620/09, Ac. do T.C.A.N. de 27.03.2008, proc. n.º 0188/04, Ac. do T.C.A.N. de 05.11.2009, proc. n.º 01419/06.9 BEBRG, Ac. do T.C.A.N. de 18.02.2010, proc. n.º 00381/06.2 BECBR, Ac. do S.T.A. de 13.07.2005, proc. n.º 0504/05, Ac. do T.C.A.S. de 21.12.2005, proc. n.º 00804/05. No sentido que os vícios formais do despacho de reversão não constituem fundamento de oposição e por isso deve o contribuinte reclamar de tal nulidade v. T.C.A.S. de 30.11.2004, proc. n.º 06739/02

<sup>20</sup> V. Jorge Lopes de Sousa, C.P.P.T. Anotado, II Vol, cit., págs. 650 a 652

<sup>21</sup> V. Ac. do S.T.A. de 06.06.2007, proc. n.º 091/07 e Ac. do T.C.A.N. de 29.05.2008, proc. n.º 00599/07.0 BEBRG. A citação efectuada sem os elementos essenciais da liquidação para além de violar expressamente o disposto no art. 22º, n.º4 da L.G.T. prejudica a própria defesa do revertido em sede de oposição, uma vez que este poderá fundamentar a mesma com base em alguma ilegalidade abstracta (art. 204º, al. a) do C.P.P.T.) ou em alguma situação que seja enquadrável na al. h) do mesmo artigo

<sup>22</sup> V. Jorge Lopes de Sousa, C.P.P.T. Anotado, II Vol., cit., págs. 36 e 37, Ac. do S.T.A. de 21.05.2008, proc. n.º 0220/08, Ac. do S.T.A. de 13.10.2010, proc. n.º 0493/10, Ac. do S.T.A. de 12.05.2010, proc. n.º 0632/10, Ac. do S.T.A. de 26.06.2002,

porque, tendo a oposição como finalidade a extinção ou a suspensão da execução, os vícios em apreciação têm como consequência a repetição da formalidade incumprida<sup>23</sup> estando, por isso, fora do âmbito de finalidade da oposição.

Estas irregularidades devem ser invocadas dentro do prazo da oposição (art. 198º, n.º2 do C.P.C., aplicável por remissão do art. 2º al. e) do C.P.P.T.)<sup>24</sup>, só devendo ser atendidas se se demonstrar o prejuízo para a defesa do citado (art. 198º n.º4 do C.P.C.)<sup>25</sup>. Não sendo invocada dentro do prazo da oposição deve a nulidade ser considerada sanada (art. 202º do C.P.C.)<sup>26</sup>. Da decisão do órgão da A.T., o contribuinte inconformado poderá reclamar (art. 276º do C.P.P.T.). Uma vez que a citação é efectuada pelo órgão da A.T. impõe-se analisar se pode, ou não, ser utilizado pelos revertidos fiscais o mecanismo previsto no art. 37º, n.º1 do C.P.P.T.:

*1. Se a comunicação da decisão em matéria tributária não contiver a fundamentação legalmente exigida, a indicação dos meios de reacção contra o acto notificado ou outros requisitos exigidos pelas leis tributárias, pode o interessado, dentro de 30 dias ou dentro do prazo para reclamação, recurso ou impugnação ou outro meio judicial que desta decisão caiba, se inferior, requerer a notificação dos requisitos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha, isenta de qualquer pagamento.*

*2 - Se o interessado usar da faculdade concedida no número anterior, o prazo para a reclamação, recurso, impugnação ou outro meio judicial conta-se a partir da notificação ou da entrega da certidão que tenha sido requerida.*

(...)

Sucedem que este mecanismo é apropriado para a comunicação de decisões em matéria tributária. Entendemos que o legislador, de forma imprecisa, ao referir actos em matéria tributária pretende incluir:

- a) O Acto de liquidação;
- b) Os actos preparatórios da liquidação;

---

proc. n.º 0832/02, Ac. do S.T.A. de 04.06.2003, proc. n.º 0153/03, Ac. do S.T.A. de 30.06.2010, proc. n.º 0201/10, Ac. do T.C.A.S. de 17.10.2000, proc. n.º 3995/00, Ac. do S.T.A. de 26.05.2010, proc. n.º 0137/10 e Ac. do T.C.A.S. de 13.01.2009, proc. N.º 02707/08

<sup>23</sup> A única excepção ocorre nas situações de nulidade causada pela falta de requisitos essenciais do título executivo, caso em que conduz extinção da execução, devendo por isso ser utilizada a oposição à execução. V. Jorge Lopes de Sousa, C.P.P.T. Anotado, II Vol., cit., pág. 115

<sup>24</sup> V. Ac. do S.T.A. de 17/03/2010, proc. n.º 0653/10

<sup>25</sup> Acerca do não cumprimento do previsto no art. 22º, n.º4 da L.G.T. e da susceptibilidade de causar prejuízo ao revertido v. Ac. do S.T.A. de 21.05.2008, proc. n.º 0309/08

<sup>26</sup> V. Ac. do S.T.A. de 30.07.2008, proc. n.º 0355/08

c) Os Actos autónomos da liquidação, mas pressupostos necessários da mesma<sup>27</sup>.

Em todos estes casos estão em apreciação os actos conducentes à liquidação e não qualquer acto posterior, como a reversão em sede de execução, que em nada poderá afectar a liquidação<sup>28</sup>.

Nessa medida não se nos afigura apropriado invocar o meio previsto no art. 37º do C.P.P.T., caso a citação não seja efectuada de acordo com as formalidades impostas. Esta asserção não afasta a possibilidade da sua invocação caso o contribuinte a pretenda utilizar no âmbito do processo de reclamação graciosa ou de impugnação.

Face ao exposto, a contagem do prazo de oposição à execução não se deve contar a partir da entrega da certidão que eventualmente se tenha requerido (art. 37º, n.º2 do C.P.P.T.), mas sim a contar da data da citação do despacho de reversão<sup>29</sup>.

Não podendo o contribuinte utilizar o mecanismo previsto no art. 37º do C.P.P.T. nada o impede de solicitar a certidão pretendida ao abrigo do art. 24º do C.P.P.T., não sendo gratuita e não tendo qualquer efeito na contagem dos prazos em curso<sup>30</sup>.

Questões diversas são a da falta da citação, quando possa prejudicar a defesa do interessado, ou a da falta de requisitos essenciais do título executivo, quando não possa ser suprimida por prova documental, as quais são de conhecimento oficioso e podem ser arguidas a todo o tempo até ao trânsito em julgado da decisão final (art. 165º, n.º1, al. a) e b) e n.º4 do C.P.P.T.).

A falta de citação ocorre nas situações taxativamente previstas no art. 195, n.º1 do C.P.C. e, no domínio tributário, não é sanável<sup>31</sup>. Uma vez que a sua procedência conduz à realização da citação omitida e não à extinção da execução, deve a mesma ser apreciada no processo executivo através de requerimento a apresentar pelo revertido, sendo depois o despacho que recaia sobre ele susceptível de reclamação<sup>32</sup>.

---

<sup>27</sup> Acerca da noção ampla de actos em matéria tributária v. Jorge Lopes de Sousa, C.P.P.T. Anotado, I Vol., Áreas Livres, 2006, p. 157

<sup>28</sup> Nestes sentido v. Ac. do S.T.A. de 13.10.2010, proc. n.º 0493/10, Ac. do S.T.A. de 12.05.2010, proc. n.º 0632/10, Ac. do S.T.A. de 03.11.2010, proc. n.º 0586/10, Ac. do S.T.A. de 12.05.2010, proc. n.º 084/10, Ac. do S.T.A. de 06.06.2007, proc. n.º 091/07, Ac. do T.C.A.N. de 24.10.2007, proc. n.º 0186/04.5 BEPRT e Ac. do S.T.A. de 29.11.2000, proc. n.º 025199

<sup>29</sup> V. Ac. do S.T.A. de 12.05.2010, proc. n.º 084/10 e Ac. do S.T.A. de 12.01.2011, proc. n.º 0789/10

<sup>30</sup> V. Ac. do T.C.A.S. de 15.02.2005, proc. n.º 00458/05 e Ac. do T.C.A.S. de 11.01.2005, proc. n.º 00416/04

<sup>31</sup> V. Ac. do S.T.A. de 07.07.2010, proc. n.º 0214/10

<sup>32</sup> V. Jorge Lopes de Sousa, C.P.P.T. Anotado, I Vol., cit., pág. 115

Quanto aos requisitos que devem constar do título executivo, eles estão previstos no art. 163º, n.º1 do C.P.P.T.. Não sendo cumprido o aqui estatuído, uma vez que esta ilegalidade pode ser provada documentalmente, não envolve a apreciação da legalidade da liquidação da quantia exequenda nem representa interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que extraiu o título, pode a mesma ser suscitada em sede de oposição à execução (art. 204º, n.º1, al. i) do C.P.P.T.), até porque conduz à extinção da mesma<sup>33</sup>.

Quando o autor não utiliza o meio processual adequado para satisfazer o direito ou interesse em causa, o juiz tem o poder-dever de oficiosamente corrigir a forma do processo – convolar (art. 97.º, n.º 3 da L.G.T. e art. 98.º, n.º 3 do C.P.P.T.).<sup>34</sup>

A convalidação só deve ser decretada desde que não seja manifesta a sua improcedência, extemporaneidade<sup>35</sup>, a respectiva petição se mostre idónea<sup>36</sup> para o efeito e tenha algum efeito útil.

A convalidação deve ocorrer não só nas situações de erro na forma de processo mas, também, de erro na forma de incidente. Deste modo, são permitidas convalidações entre processos de natureza dispar, possuindo uns natureza judicial e outros natureza administrativa, por exemplo, se o contribuinte deduzir oposição arguindo apenas a nulidade da citação. Ora, a oposição tem por fim a extinção da execução fiscal, mas a nulidade da citação impõe apenas a efectivação da citação devidamente omitida. Porquanto, neste caso, o contribuinte deveria ter arguido o incidente no próprio processo executivo a decidir pelo órgão executivo. Cabe então ao juiz o dever de convolar a oposição em incidente e remeter para o órgão executivo, para este decidir

<sup>33</sup> Neste sentido v. Jorge Lopes de Sousa, C.P.P.T. Anotado, I Vol., cit., pág. 115

<sup>34</sup> Para mais desenvolvimentos v. André Festas da Silva, Princípios Estruturantes do Contencioso Tributário, Dislivro, 2007, págs. 87 a 91

<sup>35</sup> Ac. do S.T.A. de 13.10.2004, proc. n.º 1538/03, Ac. do S.T.A. de 20.10.2004, proc. n.º 554/04, Ac. do S.T.A. de 12.01.2005, proc. n.º 1229/04, Ac. do S.T.A. de 02.02.2005, proc. n.º 1171/04, Ac. do S.T.A. de 27.04.2005, proc. n.º 800/04 e Ac. do S.T.A. de 04.05.2005, proc. n.º 1276/04., Ac. do S.T.A. de 20.01.2010, proc. n.º 0989/09, Ac. do S.T.A. de 06.04.2005, proc. n.º 01100/04 e Ac. do T.C.A.N. de 25.02.2010, proc. n.º 00354/09.3 BEBRGA. A convalidação deve ser admitida mesmo que para tal se tenha de considerar a possibilidade de prática de actos processuais nos três dias úteis subsequentes ao termo do prazo (art. 145, n.ºs 5 e 6 do C.P.C.) Cfr. Ac. do S.T.A. de 16.05.2007, proc. n.º 044/07

<sup>36</sup> A convalidação é inadmissível caso o pedido e a causa de pedir não se ajustem à forma adequada do processo. V. Ac. do S.T.A. de 10.05.2000, proc. n.º 23139, Ac. do S.T.A. de 07.11.2001, proc. n.º 26297, Ac. do S.T.A. de 30.01.2002, proc. n.º 26655, Ac. do S.T.A. de 02.10.2002, proc. n.º 1350/02 e Ac. do S.T.A. de 26.01.2005, proc. n.º 1075/04

o incidente<sup>37</sup>. No entanto, caso sejam invocados outros fundamentos previstos no art. 204.º, em cumprimento do disposto no art. 193.º, n.º 4 do C.P.C. deve considerar-se sem efeito o pedido para o qual o processo não é adequado<sup>38</sup>.

Outra situação da mesma natureza pode ocorrer se o contribuinte deduzir oposição solicitando apenas a suspensão da execução. Contudo trata-se de um incidente da competência do Chefe do Serviço de Finanças (art. 169º do C.P.P.T.). Pelo que a oposição deve ser convalidada em incidente e enviada para o órgão competente<sup>39</sup>.

Por fim, a convalidação não se reveste de qualquer utilidade caso o contribuinte tenha utilizado dois meios processuais diferentes, cumulativamente, sendo um deles o adequado, mas em ambos solicita os mesmos efeitos com os mesmos fundamentos. Assim, a convalidação, para além de inútil (art. 137º do C.P.C.), geraria uma situação de litispendência (art. 497º e 498º do C.P.C.) não devendo, por isso, ser ordenada<sup>40</sup>.

## 5. Reclamação Graciosa/Impugnação Judicial

Ao revertido é-lhe permitido também reclamar ou impugnar a dívida, em nome pessoal<sup>41</sup>, cuja responsabilidade lhe for atribuída nos termos do devedor principal (art. 22º, n.º4 da L.G.T.). Neste caso, o objectivo não é apreciar a legalidade ou não do despacho de reversão, mas sim apreciar a legalidade dos actos tributários que estão na origem da dívida<sup>42</sup>.

As ilegalidades do despacho de reversão são posteriores às possíveis ilegalidades dos actos tributários e, por isso, não afectam estes. Realça-se que não é indiferente a utilização da oposição

<sup>37</sup> V. Ac. do S.T.A. de 10.02.2010, proc. n.º 01178/09 e Ac. do S.T.A. de 07.07.2010, proc. n.º 0214/10

<sup>38</sup> V. Ac. do S.T.A. de 15.01.1997, proc. n.º 15815 e Ac. do S.T.A. de 23.10.2002, proc. n.º 1115/02, Ac. do T.C.A.S. de 30.11.2004, proc. n.º 06739/02 e Ac. do S.T.A. de 12.01.2011, proc. n.º 0969/10

<sup>39</sup> V. Ac. do S.T.A. de 05.05.1999, proc. n.º 23658 e Ac. do S.T.A. de 28.11.2001, proc. n.º 26444

<sup>40</sup> V. Ac. do S.T.A. de 26.05.2010, proc. n.º 0301/10 e Ac. do S.T.A. de 15.09.2010, proc. n.º 0234/10

<sup>41</sup> Nos termos do já revogado C.P.C.I. os revertidos podiam reclamar ou recorrer das dívidas em nome da sociedade (art. 16º, único do C.P.C.I.)

<sup>42</sup> V. Ac. do T.C.A.N. de 04.05.2006, proc. n.º 00079/03

ou da impugnação. Cada um dos processos tem uma finalidade própria e, em função dela, deverá o contribuinte optar face aos efeitos que pretende obter.

Deste modo, não é estranho que, aquando da citação, a A.T. dê a conhecer ao revertido todos os meios de defesa que tem ao seu dispor, cabendo a este utilizar o adequado para os fundamentos e fins que pretenda invocar e alcançar.

O revertido tem o prazo de 90 dias a partir da citação para impugnar judicialmente as liquidações das dívidas exequendas (art. 102º, n.º1, al. c) do C.P.P.T.)<sup>43</sup>. Caso o fundamento da impugnação seja a nulidade, a impugnação pode ser deduzida a todo o tempo (art. 102º, n.º3 do C.P.P.T.). A nulidade só se verifica quando falte algum dos elementos essenciais do acto tributário ou quando houver lei que expressamente preveja esta forma de invalidade (art. 133º, n.º1 e n.º2 do C.P.A. aplicável por remissão do art. 2º, al. d) do C.P.P.T.).

A reclamação graciosa é um meio de defesa administrativo que pode ser deduzida com os mesmos fundamentos da impugnação judicial (art. 70º do C.P.P.T.), no prazo de 120 dias a partir da data da citação (art. 70º, n.º1 e 102º, n.º1, al. c) do C.P.P.T.). Tendo os mesmos fundamentos da impugnação judicial terá como objecto a legalidade do acto tributário e não o subsequente despacho de reversão<sup>44</sup>.

Uma vez que ao revertido lhe é permitido reclamar ou impugnar nos termos do devedor principal afigura-se-nos que, nas situações de apuramento da matéria colectável por métodos indirectos, deve-lhe ser facultada a possibilidade de requerer a revisão da matéria colectável nos termos do art. 91º da L.G.T.<sup>45</sup>. O prazo para o requerer deve-se contar a partir da data da citação.

Mais se justifica a sua admissão, uma vez que a impugnação desta liquidação, em caso de erro na quantificação ou nos pressupostos da determinação indirecta da matéria tributável, depende de prévio pedido de revisão da matéria colectável (art. 86º, n.º5 da L.G.T.).

<sup>43</sup> V. Ac. do S.T.A. de 13.10.2007, proc. n.º 0562/07

<sup>44</sup> V. Ac. do T.C.A.N.S. de 17.02.2009, proc.2743/08

<sup>45</sup> V. Ac. do S.T.A. de 17.03.2010, proc. n.º 0999/09. V. também Jorge Lopes de Sousa, C.P.P.T. Anotado, I Vol., cit., págs. 846 e 847, Diogo Leite Campos e outros, L.G.T. Anotada, 3ª Ed., Setembro, 2003, págs. 129 e 130. Em sentido oposto, admitindo apenas que o revertido possa reclamar graciosamente da liquidação já efectuada v. Ac. do S.T.A. de 28.04.2010, proc. n.º 0876/09, Ac. do T.C.A.S. de 15.12.2010, proc. n.º 03955/10, António Lima Guerreiro, L.G.T..., cit., pág. 391 e Pedro Vidal Matos, A Reversão do Processo de Execução Fiscal, Separata da Revista da Ordem dos Advogados, ano 68, II/III, Setembro/Dezembro 2008, pág. 984

Uma interpretação literal do art. 22º, n.º4 da L.G.T., no sentido da revisão da matéria colectável não estar nela incluída, não me parece consentânea com o próprio conteúdo da norma que indica expressamente que é permitido ao devedor subsidiário reclamar nos mesmos termos do devedor principal.

Acresce que o art. 86º, n.º5 da L.G.T., referindo-se ao meio de defesa administrativo decorrente da aplicação de métodos de avaliação indirecta, utiliza o termo reclamação e não se entende por isso que se quer referir à reclamação graciosa, mas sim ao meio de defesa administrativo previsto na L.G.T., que é o pedido de revisão da matéria colectável.

Aliás, uma interpretação literal do preceito legal nas situações de avaliação directa, afastaria a possibilidade do revertido recorrer hierarquicamente (art. 76º, n.º1 do C.P.P.T.) das decisões de indeferimento da reclamação graciosa, ou mesmo de requerer a revisão oficiosa do acto de liquidação (art. 78º, n.º7 da L.G.T.). Esta limitação não existe em relação aos devedores originários, não se justificando, por isso, tal distinção.

Acresce que não me parece que, a coberto do eventual perigo de decorrência do prazo de caducidade, se possa excluir a utilização deste meio de defesa do revertido. Permitindo que o revertido utilize a reclamação graciosa e caso, na decorrência desta, se tenha de corrigir a liquidação (por se ter concluído que se deveria ter recorrido a outro critério para apurar a matéria tributável por ser mais consentâneo com o valor real dos rendimentos do contribuinte), ter-se-á também de efectuar uma nova liquidação e notificar o contribuinte, existindo também aqui o perigo da decorrência do prazo de caducidade.

Mais, alegar que o acto de liquidação já está consolidado na esfera jurídica e, por isso, não se deve admitir o pedido de revisão da matéria colectável pelo revertido, não nos parece ser um argumento justificante uma vez que os actos podem ser revistos, até por iniciativa da A.T., verificando-se os pressupostos previstos no art. 78º da L.G.T..

Não admitir que o revertido possa pedir a revisão da matéria colectável mas possa reclamar graciosamente da liquidação, afigura-se-nos constituir uma interpretação *ab rogante* do disposto no art.86º, n.º5 da L.G.T. e, por isso, não permitida<sup>46</sup>.

Para além do revertido poder reclamar graciosamente, recorrer hierarquicamente, impugnar judicialmente ou requerer um pedido de revisão da matéria colectável pode também, mesmo antes de ser citado da reversão, intervir, como assistente, nas impugnações deduzidas pelo devedor originário (art. 129º, n.º1, al. b) do C.P.P.T.<sup>47</sup>.

## 6. Pagamento

Citado da reversão, pode o sujeito passivo não originário, optar por pagar, dentro do prazo da oposição (trinta dias), ficando isento de custas e de juros de mora liquidados no processo de execução fiscal (art. 23º, n.º5 da L.G.T.).

Efectuado o pagamento, o processo executivo prossegue contra o devedor principal ou contra o responsável solidário para pagamento dos juros de mora e das custas.

Tendo o revertido efectuado o pagamento e, concomitantemente, deduzido oposição à execução, qual é o efeito daquela sobre esta?

Sobre esta matéria apurámos existirem três linhas Jurisprudenciais.

Uma primeira linha Jurisprudencial entende que o processo de execução fiscal deve extinguir-se pelo pagamento da dívida exequenda e do acrescido (art.º 176º n.º 1 al. a) do C.P.P.T.), no estado em que se encontrar (art.º 264º n.º 1 do C.P.P.T.), devendo o órgão de execução fiscal onde correr o processo declarar a extinção da execução em consequência daquele pagamento (art.º 269º do C.P.P.T.). Extinta a execução, ocorre uma inutilidade superveniente da oposição do revertido (art. 287º, al. e) do C.P.C.). “*A oposição está instituída, na e para a execução, tão*

---

<sup>46</sup> V. José Oliveira Ascensão, O Direito, 9º Ed., Almedina, págs. 417 a 419

<sup>47</sup> Para mais desenvolvimento v. Jorge Lopes de Sousa, II Vol., cit., pág. 941

*só para os fins que a lei fixa de suspender ou anular a execução e não para que, em todo o caso, seja formado ou fique certo o direito do credor”<sup>48</sup>.*

Outra linha Jurisprudencial só admite que a oposição à execução não seja extinta por inutilidade superveniente caso o revertido proceda ao pagamento da quantia em execução e a oposição tenha como objecto a impugnação do acto de liquidação. Assim, quando em sede de oposição o revertido alega uma ilegalidade abstracta da liquidação (art. 204º, al. a) do C.P.P.T.)<sup>49</sup>, ou quando a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação (art. 204º, n.º1 al. h) do C.P.P.T.), o pagamento da dívida exequenda não deve conduzir à extinção da instância de oposição<sup>50</sup>. Estando em causa a legalidade da liquidação por imposição do art. 9º, n.º3 da L.G.T., o seu pagamento não preclude o direito de reclamação, impugnação ou recurso<sup>51</sup>.

Por fim, uma terceira linha Jurisprudencial – à qual antecipadamente aderimos – advoga que o pagamento da dívida exequenda pelo responsável subsidiário não afecta a oposição que alegue os fundamentos admitidos pelas al. a), b) e h) do C.P.P.T.<sup>52</sup>.

Quanto à não extinção da oposição onde sejam invocados os fundamentos previstos nas al. a) e h), como já foi invocado antes, por imposição do art. 9º, n.º3 da L.G.T. não podem as mesmas ser julgadas extintas.

No que diz respeito às oposições cujo fundamento encontre respaldo na al. b) do art. 204º (inexistência de responsabilidade do revertido pelo pagamento da dívida tributária), é de referir que a oposição é o meio processual judicial adequado para apreciar a responsabilidade, ou não, do revertido. Esta questão não pode ser apreciada em mais nenhum meio processual judicial,

---

<sup>48</sup> In Ac. do S.T.A. de 02.06.2004, proc. n.º 01022/03. No mesmo sentido v. Ac. do S.T.A. de 04.12.2002, proc. n.º 01470/02 e Ac. do S.T.A. de 23.05.2001, proc. n.º 025734

<sup>49</sup> “ (...) na ilegalidade abstracta a ilegalidade não reside no acto que faz aplicação da lei no caso concreto, mas antes na própria lei cuja aplicação é feita, não sendo, por isso, a existência de vício dependente da situação real a que a lei foi aplicada nem do circunstancialismo em que o acto foi praticado”. In Jorge Lopes de Sousa, C.P.P.T. Anotado, II Vol., cit., pág. 323

<sup>50</sup> V. Ac. do S.T.A. de 10.03.2010, proc. n.º 01134/09 e Ac. do S.T.A. de 07.10.2009, proc. n.º 0532/09

<sup>51</sup> V. Ac. do S.T.A. de 26.05.2010, proc. n.º 024/10

<sup>52</sup> V. Ac. do S.T.A. de 25.11.2009, proc. n.º 0753/2009, Ac. do S.T.A. de 07.10.2009, proc. n.º 0714/09 e Ac. do S.T.A. de 19.11.2003, proc. n.º 0788/03

pelo que a sua não apreciação constitui uma violação do direito fundamental de acesso aos tribunais (art. 20º, n.º1 da C.R.P.).

Mais, muitas vezes o pagamento ocorre porque se pretendem evitar penhoras ou a publicação do nome na lista de devedores e não se tem condições financeiras que permitam prestar garantia idónea durante todo o tempo necessário para a, muitas vezes, lenta demanda judicial<sup>53</sup>.

Mais, a garantia por depósito bancário efectuado pelo revertido com vista à suspensão da execução produz o mesmo efeito e não conduz à extinção da oposição, não se justificando, por isso, tratamento distinto.

No Acórdão proferido pelo S.T.A. em 19/11/2003, proc. n.º 0788/03, os Venerandos Conselheiros, invocando o art. 9º, n.º3 da L.G.T., afirmam: “ (...) não é pelo facto de o recorrente ter pago a dívida, para ficar isento de juros de mora e custas (art. 23º, nº 5, da L.G.T.), que fica impedido de impugnar ou de deduzir oposição.” Prosseguem os Juízes Conselheiros no mesmo Acórdão: “Nos termos do artº. 96º da L.G.T., o direito de impugnação não é renunciável, salvo nos casos previstos na lei. Ora, a lei em lado algum diz que o pagamento antes da oposição impede esta por renúncia. E acrescenta o nº 2 desse artº. 96º: a renúncia ao exercício do direito de impugnação só é válida se constar de declaração ou outro instrumento formal. Ora, em parte alguma dos autos consta que o recorrente tenha declarado que com o pagamento renunciava à posterior oposição.”

Porquanto, face ao exposto, entendemos que o pagamento da dívida exequenda não deve conduzir à extinção da oposição caso esta tenha como base algum dos fundamentos previstos no art. 204º, n.º1, al. a), b) ou h).

## **7. Pagamento a Prestações**

Citado da execução poderá o revertido requerer o pagamento da quantia exequenda em prestações (art. 189º, n.º1 do C.P.P.T.).

---

<sup>53</sup> V. Pedro Vidal Matos, A Reversão..., cit., pág. 978

O art. 196.º do C.P.P.T. consagra a figura do pagamento em prestações da dívida exequenda. Antes de analisarmos o preceito legal, não podemos deixar de apontar alguma desorganização sistemática legislativa na redação deste artigo que possui exceções a exceções ao longo dos seus onze artigos.

Para que ocorra esta forma de pagamento, terá o executado de requerê-la ao órgão da execução fiscal dentro do prazo concedido para oposição à execução – 30 dias.

Nem sempre é legalmente admissível o pagamento em prestações, já que o n.º 2 do art.º 196.º do C.P.P.T. não admite esta possibilidade quando:

- a) A dívida exequenda seja de recursos próprios comunitários<sup>54</sup>;
- b) A dívida exequenda seja referente à falta de entrega, dentro dos prazos legais, de imposto retido na fonte;
- c) A dívida exequenda seja referente à falta de entrega, dentro dos prazos legais, de imposto legalmente repercutido a terceiros.

Porém, ainda no mesmo preceito (196.º, n.º 2 do C.P.P.T.), a lei consagra logo uma exceção às restrições mencionadas acima, já que passará a ser possível o pagamento em prestações quando o executado haja falecido.

No n.º 3 do mesmo artigo a lei admite ainda o pagamento em prestações nos casos das alíneas acima mencionadas, quando esteja em aplicação plano de recuperação económica de que decorra a imprescindibilidade da medida requerida e se preveja a substituição dos administradores ou gerentes responsáveis pela não entrega das prestações tributárias em causa. No entanto, fica sempre ressalvada a possibilidade de responsabilidade criminal e/ou contraordenacional dos referidos responsáveis.

Finalmente, no n.º 4 do art.º 196.º, a lei consagra uma nova exceção às restrições enunciadas, admitindo o pagamento em prestações se no requerimento for alegada e demonstrada a dificuldade financeira excepcional do executado e previsíveis consequências económicas

---

<sup>54</sup> No sentido de que esta é uma falsa exceção v. Rui Morais, A Execução..., cit., pág. 56

gravosas para o mesmo. Nestes casos não poderão as prestações mensais ser em número superior a 12, nem o seu valor individual ser inferior a 1 Unidade de Conta (UC) - € 102,00. Também aqui fica ressalvada a responsabilidade criminal e/ou contra-ordenacional que couber.

Sendo deferido o pedido de pagamento em prestações, dispõe o n.º 5 do art.º 196.º que (salvo nos casos do n.º 4) o número máximo de prestações admitido é 36 e o valor mínimo de cada uma 1 UC - € 102,00.

Quando a dívida seja superior a 500 UC's (€ 51.000,00) poderá admitir-se o pagamento até ao máximo de 60 prestações mensais (5 anos) no valor mínimo de 10 UC's (€ 1.020,00).

Mais uma vez o legislador admite uma outra exceção quanto à limitação temporal do plano prestacional e, no n.º 7 do art. 196º do C.P.P.T., admite que o mesmo tenha uma duração de 10 anos no âmbito de um processo de recuperação económica, em que a dívida seja superior a 50 UCs caso: a) se demonstre a indispensabilidade da medida; b) os riscos inerentes à recuperação dos créditos a torne recomendável. A substituição dos administradores ou gerentes responsáveis pela não entrega das prestações tributárias em causa é igualmente obrigatória e cada prestação não deverá ser inferior a 10 UCs.

Os juros de mora continuam a vencer-se e serão incluídos nas guias para pagamento das prestações (art. 196º, n.º8 do C.P.P.T.).

Para que ocorra a suspensão da execução fiscal, o devedor que requerer o pagamento em prestações terá ainda de oferecer garantia idónea para assegurar o crédito da A.T. – art.º 199.º do C.P.P.T.. A isenção da prestação de garantia (art. 199º, n.º3 e art. 170º, n.º1 do C.P.P.T.) só deverá ser admitida nos casos previstos no art. 52º, n.º4 da L.G.T.. Para tal, é necessário que o revertido demonstre que a prestação da garantia lhe cause prejuízo irreparável ou manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis, desde que a insuficiência ou a inexistência de bens não seja da responsabilidade do executado.

A competência para autorizar do pagamento em prestações é do órgão de execução fiscal (art. 197º, n.º1 do C.P.P.T.). Contudo, se a quantia exequenda for superior a 500 UCs, essa competência é do órgão periférico regional (art. 197º, n.º2 do C.P.P.T.)

## 8. Dação em Pagamento

Uma outra forma prevista no C.P.P.T. para o pagamento de dívidas no âmbito de uma execução fiscal é a dação em pagamento – prevista no art.º 201.º. A dação em pagamento pode ser requerida alternativa ou cumulativamente com o pedido de pagamento em prestações, ficando este suspenso até que seja apreciado o pedido de dação (art. 189º, n.º4 do C.P.P.T.).

O pedido de dação em pagamento, em si, não suspende a cobrança da obrigação tributária. As causas de suspensão da execução estão previstas nos artigos 169º do C.P.P.T. e 52º, n.º1 da L.G.T., não estando neles incluído o requerimento de dação em pagamento.

Tal como o pagamento em prestações, a dação em pagamento deverá ser requerida no prazo para a oposição – 30 dias, sendo dirigida ao Ministro ou ao órgão executivo de quem dependa a A.T. legalmente competente para a liquidação e cobrança da dívida.

Para que seja admitida, o n.º 1 do art.º 201.º do C.P.P.T. impõe os seguintes requisitos:

- a) Os bens dados em pagamento (móveis ou imóveis) terão de ser descritos de forma pormenorizada;
- b) Não poderão ter valor superior ao da dívida exequenda e acrescido, excepto se se demonstrar a possibilidade de imediata utilização dos mesmos para fins de interesse público ou a dação surgir no âmbito de processo conducente à celebração de acordo de recuperação de créditos do Estado.

Uma vez recepcionado o requerimento, o órgão de execução fiscal enviá-lo-á, no prazo de 10 dias, ao dirigente máximo do serviço (Director Geral dos Impostos) com resumo do processo e dos encargos que incidam sobre os bens oferecidos em pagamento – n.º 2 do art.º 201.º.

O Director Geral dos Impostos, uma vez na posse do requerimento e demais elementos mencionados, poderá:

- Remetê-lo para despacho do Ministro competente com fundamento no desinteresse na dação ou;
- Ordenar que se proceda à avaliação dos bens através de uma comissão criada pelo órgão de execução.

Em casos de especial complexidade técnica, poderão ser consultadas determinadas entidades especializadas para determinação do valor dos bens (Direcção Geral do Património do Estado, Direcção-Geral do Tesouro ou Instituto de Gestão do Crédito Público ou outra indicada pelo Ministro das Finanças).

A referida comissão tem um prazo de 30 dias para efectuar a avaliação dos bens, que deverá ser efectuada pelo valor de mercado destes, tendo em conta a maior ou menor possibilidade da sua realização.

Todas as despesas efectuadas pela A.T. na avaliação correrão por conta do executado, sendo contabilizadas como custas do processo de execução – art.º 201.º, n.º 6 do C.P.P.T..

Caso os bens tenham valor superior ao da dívida e acrescido, o despacho que autorizar a dação constitui um crédito a favor do devedor no montante desse excesso, que será utilizado em futuros pagamentos de impostos, na aquisição de bens ou serviços no prazo de 5 anos ou no pagamento de rendas – n.º 9 do art.º 201.º do C.P.P.T..

De referir ainda que o crédito que resultar do excesso acima mencionado é um crédito intransmissível e impenhorável – n.º 10 do art.º 201.º do C.P.P.T..

## **9. Compensação**

Após a citação do revertido, caso ele tenha algum crédito resultante de reembolso, revisão oficiosa, reclamação ou impugnação judicial de qualquer acto tributário, não pode a A.T. aplicar este crédito por compensação com as dívidas por estar ainda a decorrer prazo para a oposição (art. 89º, n.º1, al. a) do C.P.P.T.). Não obstante, ao abrigo do art. 90º, n.º1 do C.P.P.T., estando a A.T. impedida de fazer a compensação, poderá o contribuinte requerê-la. O requerimento do contribuinte suspende a execução (art. 169º, n.º5 do C.P.P.T.) até à decisão.

## **10. Considerações Finais sobre os Meios de Tutela dos Revertidos Fiscais**

De forma extremamente sábia o Prof. Rui Morais sugere uma ampliação, que teria de ser efectuada pelo legislador, do âmbito da oposição à execução para além dos fundamentos previstos no art. 204º do C.P.P.T.<sup>55</sup> pelos motivos que passamos a referir.

Em processo civil na oposição à execução, baseada num título extra-judicial, pode o oponente defender-se por excepção e por impugnação (art. 816º do C.P.C.). Na oposição à execução em processo de índole tributária, o contribuinte, com excepção das situações previstas nas als. a) e h), do n.º1 do art. 204º do C.P.P.T., não pode pedir a apreciação da legalidade concreta da liquidação. Não existe qualquer justificação prática para esta distinção, até porque, tanto nos casos da oposição como no da impugnação, a competência material é sempre dos Tribunais Tributários e não de qualquer outro Tribunal.

A sua admissão implicaria até uma possível diminuição do número de processos judiciais porque o executado deixaria de opor-se à execução e impugnar a liquidação. Este argumento ainda mais propriedade tem nos casos de reversão fiscal em que o revertido pode deduzir oposição à execução e impugnação contra a liquidação concomitantemente.

A distinção hoje existente é um obstáculo de desnecessária complexidade, uma vez que cabe ao contribuinte apurar os fundamentos que pretende aduzir e, em função disso, invocá-los, ora na oposição, ora na impugnação, que em si pode constituir uma distorção do direito ao acesso aos tribunais.

Citando o Ilustre Prof. Rui Morais: *“Como se pode compreender que o “convite” para a apresentação do meio de defesa de âmbito mais vasto (a impugnação) revista menor solenidade que o “convite” para a dedução de um (segundo) meio de defesa, extremamente limitado quanto aos seus fundamentos?”*<sup>56</sup>

O revertido fiscal não tem qualquer forma administrativa para sindicar o despacho de reversão. *“A tutela dos direitos dos contribuintes implica o acesso não apenas aos mecanismos judiciais,*

---

<sup>55</sup> V. Rui Morais, A execução..., cit., págs. 67 a 73

<sup>56</sup> In Rui Morais, A Execução..., cit., pág. 73

*(...), mas também aos meios administrativos (também referidos do n.º3 do mesmo artigo 9º da Lei Geral Tributária.)* ”<sup>57</sup>

O processo executivo tem como finalidade a cobrança do tributo em dívida, pressupondo que está consolidada a questão da legalidade do acto tributário inerente. Sucede que, no caso da reversão fiscal, a responsabilização do devedor subsidiário só se efectiva aquando da prolação do despacho de reversão e não em qualquer momento anterior. Não tendo ainda sido ordenada a reversão fiscal contra o revertido ele é parte ilegítima na instância executiva<sup>58</sup>.

Sendo o despacho de reversão um acto materialmente administrativo<sup>59</sup> julgo que a previsão de um meio administrativo facultativo de defesa, sem efeito suspensivo, poderia ser vantajoso:

- a) A jusante, evitaria a apreciação judicial de causas cuja simplicidade ou erro manifesto poderiam ser apreciadas de forma mais célere por órgãos da administração com as consequentes vantagens e, a montante, auxiliaria ao desbloqueio, pela enorme pendência, dos Tribunais Tributários de 1ª instância;
- b) O custo cada vez mais elevado das custas judiciais é, nos dias de hoje, um verdadeiro entrave ao acesso ao direito e à justiça. Mantendo-se os meios de defesa administrativos gratuitos, como regra, entendo que a consagração deste instituto contribuiria para o reforço do princípio da tutela jurisdicional efectiva dos contribuintes (art. 20º da C.R.P.).

<sup>57</sup> Saldanha Sanches e João Taborda Gama, Estudos..., cit. pág. 149

<sup>58</sup> V. Ac. do S.T.A. de 18.02.2010, proc. n.º 0824/09 e Ac. do S.T.A. de 16.03.2005, proc. n.º 01373/04

<sup>59</sup> Neste sentido v. Joaquim Freitas da Rocha, Lições..., cit., pág. 293, Ac. do T.C.A.N. de 21.02.2008, proc. n.º 00711/04.1 BEBRG. Neste Acórdão, o carácter administrativo do despacho de reversão resulta do seguinte: a) tal como nos demais actos administrativos, a lei impõe a audição prévia do responsável, bem como a devida fundamentação; b) o carácter administrativo resulta também do facto da sua sindicância ser da competência do TT de 1º instância; c) o art. 279º, n.º1, al. b) do C.P.T.T. restringe a possibilidade de recurso aos actos jurisdicionais previstos no processo executivo.