



INSTITUTO SUPERIOR DE GESTÃO

**O ARRESTO NA REVERSÃO CONTRA OS RESPONSÁVEIS
SUBSIDIÁRIOS EM PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL**

JOSÉ MANUEL DE OLIVEIRA E CASTRO

Dissertação apresentada no Instituto Superior de
Gestão para obtenção do Grau de Mestre em
Contabilidade

Orientador: Prof. Doutor José Magalhães

Co-Orientador: Dr. Manuel Joaquim da Silva Marcelino

LISBOA

2012

Sumário

O objetivo do presente trabalho é avaliar a aplicação prática da figura do arresto na reversão contra os responsáveis subsidiários, por insuficiência do património do devedor originário, em processo de execução fiscal, com especial incidência nas competências de quem desencadeia tal procedimento, seu nível de conhecimentos e frequência de aplicação, identificando eventuais constrangimentos e procurando formas de os ultrapassar no contexto do sistema fiscal existente.

Iniciou-se o trabalho inserindo a temática das providências cautelares, nas quais o arresto se inclui, no sistema fiscal português, nomeadamente no processo de execução fiscal, ponderando a atribuição das competências.

Caracterizou-se o universo dos respetivos titulares partindo de questionários elaborados para o efeito a uma amostra que se pretendeu representativa.

As respostas obtidas permitiram estratificar os funcionários por antiguidade na atividade tributária e a respetiva compatibilização com as habilitações académicas, compatibilizando o conhecimento do processo de execução fiscal e das medidas aplicáveis consoante a situação respetiva e frequência do recurso a tais medidas.

O culminar do trabalho traduz-se na evidenciação da sensibilidade e conhecimento existentes e aplicação prática da possibilidade de pedido de arresto, verificadas as condições legais para o efeito, ao serem revertidos no processo de execução fiscal os responsáveis subsidiários pelas dívidas.

Palavras-Chave:

Arresto, Dívidas, Execução fiscal, Insuficiência de património, Reversão.

Abstrat

The objeCtive of this work is to evaluate the practical application of the arrest figure in the reversal against the subsidiary responsible for failure of the debtor's assets, in the process of tax enforcement, with a particular focus on skills who unleashes such a procedure, your level of knowledge and the frequency of application, identifying possible constraints and looking for ways to overcome them in the context of the present tax system

Work began introducing the theme “precautionary measures”, in which the arrest is included, in the Portuguese tax system, in particular in the process of tax enforcement, bearing in mind the allocation of competences.

Characterized the universe of their own holders from questionnaires prepared for this purpose to a representative sample that was intended.

The answers obtained enabled to stratify employees by seniority in tax activity and its compatibility with the academic qualifications, matching the tax process knowledge and the applicable measures depending on the situation and the frequency of use to such measures.

The culmination of the work is reflected in the presentation of sensibility and knowledge and practical application of possibility of arrest request, checked the legal conditions for the purpose, to be reverted in the process of tax the subsidiary responsible for the debts.

Keywords:

Arrest, Debts, Insufficiency of assets, Reversal, Tax Execution Procedure

Agradecimentos

Em primeiro lugar quero agradecer a todos os trabalhadores da Administração Tributária e Aduaneira que anonimamente, abdicando do seu tempo livre, se disponibilizaram para responder a um questionário extenso, pois sem esse vosso esforço, este trabalho perderia toda a sua virtude.

Por tudo isso, o meu sentido agradecimento e respeito.

Ao Professor Doutor José Magalhães, pela sua total disponibilidade na orientação desta dissertação de mestrado, sem o seu apoio e ajuda teria sido impossível levar a bom porto esta tarefa.

Sempre disponível e compreensivo, sempre paciente e diligente, sempre disposto a assumir um compromisso, o meu muito obrigado.

Ao Dr. Manuel Joaquim Marcelino, que prontamente aceitou ao convite para ser co-orientador desta dissertação. O seu conhecimento e experiência na Administração Tributária aliado à sua amizade permitiram-me tranquilamente realizar esta tarefa. Pela sua dedicação, disponibilidade e incentivo, ficarei para sempre grato.

Ao Professor Doutor Nuno Pombo Nunes, além da amizade devo-lhe o esforço motivador para que este trabalho iniciasse e tivesse um final. Sempre com uma palavra de incentivo, liderou e marcou o ritmo.

Pela motivação, disponibilidade e força, ficarei sempre agradecido.

Ao Dr. Jesuíno Alcântara Martins, a sua disponibilidade, o seu saber e palavras de incentivo, a sua coragem e determinação, serviram de mote para a realização deste trabalho. Obrigado.

A todos aqueles, e foram muitos, que de alguma forma me incentivaram a não desistir, me deram forças, quando pareciam já não existir, me empurraram, e principalmente, sempre acreditaram e me fizeram acreditar. Obrigado.

Para com todos ficarei com uma dívida de gratidão.

Às minhas filhas Andreia Sofia e Ana Filipa
com um beijo muito especial

Abreviaturas

ac. - acordo

al. - Alínea

AT – Administração Tributária e Aduaneira

CC – Código Civil

CIVA – Código do Imposto sobre o valor Acrescentado

cfr. - conforme

CPA - Código de Procedimento Administrativo

CPC – Código de Processo Civil

CPPT – Código do Procedimento e do Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

DGCI - Direção Geral dos Impostos

DGITA – Direção Geral Informática Tributária Aduaneira

IVA - Imposto sobre o valor Acrescentado

LGT - Lei Geral Tributária

n.º - Número

Proc. – Processo

RCPIT - Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária

RGIT - Regime Geral das Infrações Tributárias

STA - Supremo Tribunal Administrativo

TC – Tribunal Constitucional

TCAN - Tribunal Central Administrativo Norte

TCAS – Tribunal Central Administrativo do Sul

Índice Geral

SUMÁRIO.....	II
ABSTRAT	III
AGRADECIMENTOS.....	IV
DEDICATÓRIA	V
ABREVIATURAS	VI
ÍNDICE GERAL.....	VII
ÍNDICE DE FIGURAS	VIII
ÍNDICE DE GRÁFICOS	VIII
INTRODUÇÃO.....	9
1 - DA CIÊNCIA E DA TÉCNICA FISCAL EM PORTUGAL.....	15
1.1 - AS PROVIDÊNCIAS CAUTELARES.....	16
1.1.1 – <i>Principais características</i>	17
- Caracter urgente.....	17
- Simplicidade.....	17
- Natureza preventiva.....	18
- Natureza provisória.....	18
- Falta de autonomia.....	18
- Sigilo processual	18
- O princípio da legalidade	19
1.1.2 - <i>Procedimentos cautelares especificados previstos no CPC</i>	20
- Restituição provisória de posse.....	21
- Suspensão de deliberações sociais.....	21
- Alimentos provisórios.....	21
- Arbitramento de reparação provisória.....	21
- Arresto	21
- Embargo de obra nova.....	21
- Arrolamento.....	22
1.1.3 - <i>Procedimentos Cautelares Comuns ou Inominados (os mais frequentes)</i>	22
- Apreensão de veículo automóvel.....	22
- Entrega judicial e cancelamento do registo de bens objeto de locação financeira.....	22
- Arresto e outras providências sobre navios e outras embarcações.....	23
1.1.4 - <i>Requisitos da providência cautelar</i>	23
1.1.5 - <i>As Providências cautelares no Direito Tributário</i>	24
1.2 - O ARRESTO	27
1.2.1 - <i>Definição</i>	27
- O arresto como garantia real.....	29
1.2.2 - <i>O pedido de arresto pela Administração Tributária</i>	32

- Caducidade do arresto solicitado pela Administração Tributária	34
1.2.3 - <i>Momentos da sua efetivação</i>	35
- No decurso do procedimento de inspeção tributária	36
- Antes da instauração do processo de execução fiscal	36
- Depois de instaurado o processo de execução fiscal	37
- Após citação do responsável subsidiário	37
- No procedimento de venda	38
1.3 - O PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL	40
1.3.1 – <i>Tramitação do processo de execução fiscal, breve síntese</i>	42
1.3.2 – <i>Responsabilidade originária</i>	48
1.3.3 – <i>Responsabilidade subsidiária</i>	50
1.3.4 – <i>A reversão</i>	51
2. A METODOLOGIA APLICADA	57
2.1 – DA REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	57
2.2 – DO QUESTIONÁRIO	59
3. A APLICABILIDADE DO ARRESTO EM SEDE DE REVERSÃO	72
3.1 – A UTILIZAÇÃO DE MEDIDAS CAUTELARES	72
3.2 – A REVERSÃO, A TRAMITAÇÃO DO PROCESSO	74
3.3 – A REVERSÃO POR INSUFICIÊNCIA DE PATRIMÓNIO DO DEVEDOR ORIGINÁRIO, ANÁLISE DA PRÁTICA NOS SERVIÇOS DE FINANÇAS	78
4. CONCLUSÃO	86
BIBLIOGRAFIA	94
WEBGRAFIA	96
ANEXO	98

Índice de Figuras

I - A instauração do Processo de Execução Fiscal	43
II - Principais fases do Processo de Execução Fiscal	48
III- Preparação da reversão no Processo de Execução Fiscal	54
IV - Reversão no Processo de Execução Fiscal - da audição prévia à citação	55

Índice de Gráficos

I - Percentagem de respostas obtidas por nível dos Serviços de Finanças	62
II - Respostas por nível de Serviço de Finanças, escalonado por n.º de funcionários	63
III - Respostas obtidas em função do n.º de Processos de Execução Fiscal no Serviço	64
IV - Escolaridade dos inquiridos	65

V - Setores de conhecimento (cursos)	65
VI - Escolaridade e antiguidade na Administração Tributária	66
VII - Respostas obtidas em função das carreiras.....	68
VIII - Respostas obtidas em função do exercício de cargo de chefia	69
IX - Respostas obtidas em função dos anos de exercício de cargo de chefia.....	69
X - Respostas obtidas em função das reversões iniciadas em 2011	70
XI - Medidas cautelares impulsionadas pelo inquirido	72
XII - Competência de tramitação de alguns procedimentos no Processo de Execução Fiscal.....	73
XIII - Início da reversão, frequência dos motivos determinantes para o seu início	74
XIV - Utilização de diligências externas para verificação dos pressupostos da reversão.....	75
XV - Momento em que é expressamente referido no PEF o motivo da reversão.....	76
XVI - Motivos comumente utilizados na apresentação de oposição à reversão	77
XVII - Procedimento habitual na tramitação do PEF após termo do prazo para oposição.....	79
XVIII - Utilização de transmissão eletrônica de dados para efetivação da penhora.....	81
XIX – Verificação do motivo reversão antes da penhora de bens do responsável subsidiário	82
XX - Comportamento dos inquiridos que afirmaram verificar o motivo que originou a reversão antes de efetuar a penhora do património do revertido.	83
XXI - Comportamento dos inquiridos que afirmaram não verificar o motivo que originou a reversão antes de efetuar a penhora do património do revertido.	84
XXII - Número de arrestos solicitados em sede de reversão no ano de 2011.....	85

Introdução

A Autoridade Tributária e Aduaneira, que por fusão¹ englobou a DGCI – Direção Geral de Impostos, criou perante a opinião pública uma imagem de eficácia e cumprimento dos objetivos impostos, tendo ao longo dos últimos anos atingido e mesmo superado em alguns deles o difícil objetivo da cobrança coerciva.

A missão da Autoridade Tributária e Aduaneira, tal como legalmente se encontra definida, é administrar os impostos, direitos aduaneiros e demais tributos que lhe sejam atribuídos, bem como exercer o controlo da fronteira externa da União Europeia e do território aduaneiro nacional, para fins fiscais, económicos e de proteção da sociedade, de acordo com as políticas definidas pelo Governo e o Direito da União Europeia².

Em conformidade estão-lhe atribuídas, entre outras, as funções de assegurar a liquidação e cobrança dos impostos sobre o rendimento, sobre o património e sobre o consumo, dos direitos aduaneiros e demais tributos que lhe incumbe administrar, bem como arrecadar e cobrar outras receitas do Estado ou pessoas coletivas de direito público³.

Deverá então a Autoridade Tributária e Aduaneira exercer as funções que lhe foram atribuídas na prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade, da celeridade e da boa-fé, no respeito pelos direitos e garantias dos contribuintes e demais obrigados tributados, em conformidade com o artigo 266.º da Constituição da República Portuguesa (CRP) e, transcritos no artigo 55.º da LGT.

Deve então agir em obediência à lei e ao direito, dentro dos limites dos poderes que lhes estejam atribuídos e em conformidade com os fins para que os mesmos poderes lhes foram cometidos, conforme determina o artigo 3º do CPA, à semelhança do que acontece com a administração pública em geral.

¹ Com a publicação do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro, foi aprovada a estrutura orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), que resulta da fusão da Direção-Geral dos Impostos (DGCI), da Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC) e da Direção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros.

² Cfr. artigo 14º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 117/2011, de 15 de dezembro.

³ Cfr. artigo 14º n.º 2 alínea a) do Decreto-Lei n.º 117/2011, de 15 de dezembro.

Compete ainda à Administração Tributária assegurar no exercício das suas funções a obediência aos princípios da igualdade, da justiça e da imparcialidade, concorrendo para a realização da justiça na relação jurídica tributária.

No sistema fiscal português a relação jurídica tributária é constituída pelo sujeito ativo⁴, Estado, que no exercício das suas funções atua sobre o sujeito passivo⁵, o contribuinte, exigindo-lhe o cumprimento da obrigação jurídica que surge com o facto tributário.

Quando essa obrigação não é cumprida nos prazos de cobrança voluntária, a sua exigência passa a ser efetuada em processo de execução fiscal, sendo, em regra, a obrigação jurídica de efetuar o pagamento da competência do sujeito passivo titular da capacidade contributiva, mas existem situações em que terceiros passam a assumir a posição do verdadeiro devedor, quando este não cumpre com a sua obrigação, e por esse motivo, e verificados os pressupostos exigidos nos normativos legais, são chamados à execução. Os responsáveis ou substitutos chamados a cumprir as obrigações de outrem são sujeitos passivos da relação tributária (n.º 3 do artigo 18º da LGT).

São assim chamados à execução os responsáveis tributários para pagamento da dívida alheia, como devedor não originário, conforme previsto no artigo 22º e seguintes da LGT.

A relação que se estabelece entre o devedor originário vinculado ao cumprimento da prestação tributária, e o responsável resulta do facto das pessoas coletivas ou entes fiscalmente equiparados, não sendo pessoas físicas que possam formar e exprimir diretamente a sua vontade, se encontram desprovidas de agir por si só, necessitam de pessoas físicas que os representem e ajam em seu nome, cumprindo assim as suas obrigações tributárias.

A chamada de terceiros ao processo de execução fiscal para efetuarem o pagamento originariamente devido por terceiros só se efetua depois de verificada a inexistência ou insuficiência dos bens do originário devedor, sendo esta uma responsabilidade subsidiária, sendo também uma responsabilidade pessoal, pois responde com o património próprio na parte que fica por cumprir pelo originário devedor.

⁴ Cfr. n.º 1 do artigo 18º da LGT.

⁵ Cfr. definição constante do n.º 3 do artº 18º da LGT

Sendo que o património pessoal do responsável subsidiário responde pelo crédito tributário em falta, e é garantia da boa cobrança das obrigações tributárias vencidas, em particular quando o património do originário devedor é insuficiente, impossibilitando a determinação correta e exata do valor a imputar e exigir ao responsável subsidiário. Importa, então, ao credor acautelar e assegurar essas garantias sendo-lhe legalmente permitido o recurso a medidas cautelares, nomeadamente o arresto.

Importa então perceber a aplicação da medida cautelar “o arresto” quando em processo de execução fiscal se efetiva a reversão contra responsáveis subsidiários com fundamento na insuficiência do património do devedor originário, não sendo assim possível apurar o montante exato a exigir ao responsável subsidiário, encontrando-se legalmente prevista a possibilidade de adoção das medidas cautelares adequadas nos termos da lei, conforme estabelecido no n.º 3 do artigo 23º da LGT.

Pretende-se assim com este trabalho avaliar a aplicação pelos serviços da Administração Tributária e Aduaneira da providência cautelar “o arresto” na reversão contra os responsáveis subsidiários na prática diária da tramitação do processo de execução fiscal, com especial incidência nas competências de quem desencadeia tal procedimento, seu nível de conhecimentos e frequência de aplicação, identificando eventuais constrangimentos e procurando formas de os ultrapassar no contexto do sistema fiscal existente.

Considerou-se então a necessidade de iniciar o trabalho introduzindo a temática das providências cautelares, na generalidade, efetuando uma abordagem da legislação e literatura existente, com especial incidência nas definições e conceitos legais. Utilizando as principais fontes de direito, legislação, jurisprudência e doutrina verificou-se o estado da arte efetuando-se uma caracterização das providências cautelares, suas características e a sua aplicabilidade no sistema fiscal português.

Iniciou-se então este estudo com a definição, enquadramento e caracterização do arresto no âmbito do Direito Civil, procurando as tendências da jurisprudência e doutrina na aplicação das normas legais sobre a temática do arresto.

De seguida procurou-se fazer a ponte com a sua utilização no sistema fiscal português, analisando as condições para a efetivação do pedido e a sua caducidade, finalizando com a análise dos momentos em que a Administração pode usar a providência cautelar arresto para assegurar a cobrança dos créditos tributários.

Concluída a análise efetuada à temática das providências cautelares com especial incidência na figura do arresto aplicada no sistema fiscal português, e tendo em conta que se trata de procedimentos utilizados para assegurar a boa cobrança dos créditos tributários no processo de execução fiscal considerou-se relevante procurar definir o conceito e a finalidade do processo de execução fiscal.

Estabelecido o âmbito do processo de execução fiscal procurou-se efetuar uma síntese da sua tramitação, competências e procedimentos a realizar desde a instauração até à sua extinção, considerando as suas principais fases, instauração, citação, penhora, venda e extinção.

Efetuada a síntese da tramitação do processo de execução fiscal centrou-se o estudo no instituto da reversão que é exclusivo do processo de execução fiscal e inexistente no processo comum, descrevendo-se as condições para a sua efetivação, competências e fases da tramitação até à concretização da reversão com o momento em que o revertido assume a plena condição de executado no processo de execução fiscal sendo responsabilizado pelo pagamento da dívida exequenda.

Concluída a análise teórica da questão da providência cautelar do arresto no processo de execução fiscal importou então extrair se a atuação na prática da Administração Tributária estará ajustada com as normas legais em vigor.

Foi então elaborado um questionário, com a finalidade de obter conhecimento fundamentado na opinião dos trabalhadores da Administração Tributária sobre a prática seguida nos serviços de finanças e se a mesma se harmoniza com a lei vigente, fiscal e civil, nomeadamente na realização do procedimento de reversão de dívidas tributárias por insuficiência de património do devedor originário e tramitação subsequente.

Para efeito deste estudo foi determinado como universo o conjunto de trabalhadores da Autoridade Tributária e Aduaneira que exercem funções na área da Justiça Tributária, e que normalmente tramitam o processo executivo, obtendo os dados que permitem efetuar a análise da atuação prática diária na tramitação do processo de execução fiscal, pretendendo-se que essa amostra fosse representativa.

Constrangimentos vários obrigaram a que a amostra fosse construída de uma forma não aleatória, não se podendo determinar o grau exato da sua representatividade, impossibilitando assim, que os resultados sejam extrapolados para o conjunto da população, apesar de todo o esforço desenvolvido para se obter uma amostra que fosse representativa e o mais fiel possível, dessa mesma população.

Efetuu-se assim a estratificação das respostas obtidas, por nível dos serviços de finanças e número de funcionários colocados e volume de processos de execuções fiscais. Efetuou-se ainda uma análise das habilitações académicas dos funcionários, áreas de conhecimento e antiguidade na Administração Tributária.

Procurou-se conhecer da sensibilidade dos inquiridos em função das competências de tramitação das medidas cautelares e volume de processos executivos em tramitação no respetivo serviço bem como o volume de reversões e medidas cautelares impulsionadas no mesmo serviço.

O questionário foi elaborado para que fosse perceptível o grau de conhecimento técnico dos inquiridos e a sua implicação em algumas das respostas obtidas determinando a sua participação na formação da decisão na tramitação do processo.

Pretendeu-se conseguir obter respostas para aferir da suficiência dos conhecimentos dos funcionários da Administração Tributária e Aduaneira, enquanto órgão de execução fiscal, se são os conhecimentos necessários e suficientes para que a tramitação seja realizada em concordância com as normas legais aplicáveis, contribuindo para que exista uma maior justiça na cobrança coerciva das dívidas fiscais, com especial enfoque no procedimento de reversão e medidas cautelares associadas.

Pretendeu-se ainda aferir dos motivos de utilização da medida cautelar arresto para efeito de garantia de boa cobrança dos créditos tributários na reversão contra responsáveis subsidiários, por insuficiência do património do devedor originário, qual a frequência de utilização de tais medidas e quais as causas que favorecem ou impedem a sua utilização.

Por último procurou-se aferir se a prática diária da Administração Tributária e Aduaneira, através dos seus funcionários colocados no órgão de execução fiscal, é efetuada de acordo com as normas legais.

As respostas aos questionários, que foram recolhidas são analisadas em função da amostra e apresentadas ao longo dos capítulos 2 e 3 do presente trabalho e pretendendo obter-se resposta às questões previamente formuladas as quais serviram de fundamento à elaboração do presente trabalho.

Na Conclusão são sintetizados os principais resultados do presente estudo, sendo que o culminar deste trabalho se traduz na evidenciação da sensibilidade e

conhecimento existentes e bem assim na aplicação prática da possibilidade do pedido de arresto, verificadas as condições legais para o efeito, ao serem revertidos no processo de execução fiscal os responsáveis subsidiários pelas dívidas mesmo quando ainda não foi totalmente excutido o património do devedor originário.

Termina-se apontando algumas medidas que poderão contribuir para um melhor desempenho da atividade da Administração Tributária e Aduaneira, assegurando, no exercício das suas funções, a obediência aos princípios da igualdade, da justiça e da imparcialidade, confluindo para a realização da justiça na relação jurídica tributária, em cumprimento do determinado na Constituição da República Portuguesa.

1 - Da ciência e da técnica fiscal em Portugal

O sistema fiscal português tem como objetivo a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza, tal como é definido no artigo 103º da Constituição da República Portuguesa, promovendo a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, tal como especifica o artigo 5º da LGT, devendo respeitar os princípios da generalidade, da igualdade, da legalidade e da justiça material.

O artigo 103º da CRP estabelece, ainda, que os impostos são criados por lei, logo, competência da Assembleia da República que determina entre outras matérias a incidência e a taxa. Estabelecendo no seu artigo 104º os princípios gerais sobre o modo como são distribuídos os encargos tributários entre as várias categorias de contribuintes: pessoas coletivas e pessoas singulares.

As medidas a desenvolver para conseguir a efetivação da cobrança pelos montantes devidos e em tempo útil, assegurando os direitos do Estado, estão atribuídas à Administração Tributária em conformidade com o artigo 10º do CPPT.

De acordo com o artigo 2.º da LGT, em face da natureza das matérias, às relações jurídico-tributárias aplicam-se, sucessivamente, a LGT, o CPPT e os demais códigos e leis tributárias; o Código do Procedimento Administrativo (CPA) e demais legislação administrativa; o Código Civil e o Código de Processo Civil.

Definindo o artigo 2º do CPPT que em conformidade com a natureza dos casos omissos, são de aplicação supletiva ao procedimento e processo judicial tributário, as normas de natureza procedimental ou processual dos códigos e demais leis tributárias; as normas sobre a organização e funcionamento da administração tributária; as normas sobre organização e processo nos tribunais administrativos e tributários; o CPA; e o CPC.

Então permite o direito tributário Português que, para além da aplicação das normas procedimentais e de processo judicial específicas, haja recurso para as situações nelas não explicitamente previstas ao normativo nacional perante a natureza dos casos em confronto.

Embora a legislação fiscal venha a contemplar a figura da providência cautelar, como adiante se referirá, importa contextualizar tal figura no direito Português.

1.1 - As Providências cautelares

Refira-se então que no nosso direito nos casos em que exista litígio e com a finalidade de garantir o efeito útil da ação permite a legislação portuguesa que antes ou depois da propositura da ação (principal) se possa recorrer aos procedimentos cautelares⁶, atenuando desta forma os prejuízos decorrentes de uma decisão tardia.

A lei tanto se refere a procedimentos como a providências cautelares.

Sem querermos divagar sobre a importância desta diferenciação, diremos apenas que os procedimentos traduzem a vertente adjetiva ou procedimental das medidas cautelares, ligada ao conjunto de atos processuais a realizar; já as providências reportam-se às medidas que concretamente podem ser requeridas ou deferidas, são as pretensões de direito material requeridas ou decretadas [vide (Geraldes, 2004, pp. 36-38)].

O procedimento cautelar tem por objetivo atenuar os prejuízos decorrentes de uma decisão tardia.

De acordo com António Geraldes “*Os procedimentos cautelares são um instrumento processual privilegiado para proteção eficaz de direitos subjetivos ou de outros interesses juridicamente relevantes.*” (Geraldes, 2004, p. 15).

A demora natural da ação coloca em perigo a reparação do direito violado, pois nos entretantos a situação de facto pode ser alterada colocando em perigo a reparação pretendida.

Para evitar esse *periculum in mora*, o CPC no seu artigo 2º n.º 2, prevê a existência de “procedimentos necessários para acautelar o efeito útil da ação”, referindo-se, assim, aos procedimentos cautelares, que de acordo com o previsto no artigo 383º n.º 1 do CPC, são os meios instrumentais destinados a obter provisoriamente a tutela jurisdicional para o direito ameaçado, assegurando o efeito útil das ações de que sempre dependem.

Entende-se assim, que a lei rotule os procedimentos cautelares como meios processuais urgentes (artigo 382.º, n.º 1, CPC) e que esta característica justifique o seu afastamento das regras gerais da distribuição (artigo 212.º, CPC)

⁶ De acordo com Alberto Reis, “a atividade cautelar *preanuncia e prepara* a realização de outras garantias jurisdicionais (...), propondo-se assegurar antecipadamente o rendimento prático, mais eficaz dessas garantias.” (Reis, 1947, pp. 27-91).

O procedimento cautelar pode ser instaurado antes da ação principal, sendo por isso designado de preliminar, ou, instaurado na pendência da ação principal como incidente da ação (artigo 383º n.º.1 do CPC).

1.1.1 – Principais características

- Caracter urgente

Em conformidade com o artigo 382º do Código de Processo Civil, os procedimentos cautelares têm carácter urgente e os seus atos precedem quaisquer outros não urgentes.

Assim, no procedimento cautelar, mesmo no decurso das férias judiciais, podem e devem ser praticados quaisquer atos, não se suspendendo os prazos processuais (artigo 144º n.º1 do CPC).

O carácter urgente e excecional do procedimento cautelar permite a obtenção duma decisão em primeira instância no prazo máximo de 15 dias, se não houver lugar ao contraditório prévio, ou no prazo de dois meses se existir citação do requerido previamente à decisão (artigo 382º n.º 2 do CPC)⁷.

- Simplicidade

As características de urgência e celeridade do procedimento cautelar implicam uma tramitação simplificada, sendo que a estrutura do processo se limita apenas a dois articulados, a petição (requerimento inicial) e a oposição ou contestação, não se admitindo, por princípio, incidentes de terceiros.

Pelos mesmos motivos os elementos de prova são apresentados com a petição inicial ou com a oposição (quando exista), em conformidade com as disposições do CPC (artigo 384º n.º 3 e 303º n.º 1)

Em conformidade com o mesmo articulado os meios de prova são menos exigentes, bastando a *summaria cognitio*.

⁷ **CPC – artigo 382º, n.º 2** - Os procedimentos instaurados perante o tribunal competente devem ser decididos, em 1.ª instância, no prazo máximo de dois meses ou, se o requerido não tiver sido citado, de 15 dias.

- *Natureza preventiva*

A finalidade dos procedimentos cautelares é evitar a lesão de um direito ou interesse protegido por lei, dificilmente reparável, podendo preceder a ação ou ser interposta na pendência da ação principal⁸.

De acordo com o CPC, artigo 381, n.º 1, as providências cautelares são classificadas, em função da sua finalidade, em duas categorias, providências conservatórias e antecipatórias, as quais terão como finalidade a conservação de uma situação até que haja uma decisão definitiva ou antecipação dos efeitos que vão ser reconhecidos na decisão definitiva para um momento anterior, respetivamente.

- *Natureza provisória*

O procedimento cautelar tem natureza provisória, isto é, a sua decisão é de carácter provisório prevalecendo até à decisão definitiva da ação principal, com vista a garantir o efeito útil desta, pressupondo que foi proposta ou que o venha a ser.

Se a ação principal não vier a ser proposta, a providência cautelar caduca, em conformidade com o artigo 389º, n.º 1, als a) e c).

- *Falta de autonomia*

Os procedimentos cautelares distinguem-se das ações pois não possuem as características próprias destas, apesar de se destinarem a garantir o efeito útil da ação principal e da qual se encontram sempre dependentes.

São colocadas ao serviço da ação principal, gravitam em torno desta, existindo por isso uma relação de instrumentalidade entre elas.

Os efeitos de qualquer providência cautelar estão intimamente ligados ao resultado conseguido na ação principal, caducando se a ação principal não for intentada, ou se o seu resultado for improcedente e se o direito tutelado se extinguir.

- *Sigilo processual*

O processo civil, de acordo como estipulado no artigo 167º do CPC, é público.⁹

⁸ **CPC – artigo 381º, n.º 1** - Sempre que alguém mostre fundado receio de que outrem cause lesão grave e dificilmente reparável ao seu direito, pode requerer a providência conservatória ou antecipatória concretamente adequada a assegurar a efetividade do direito ameaçado.

⁹ **CPC – artigo 167.º - Publicidade do processo**

1 - O processo civil é público, salvas as restrições previstas na lei.

O que em termos genéricos se traduz no direito ao acesso ao processo para efeitos de exame, consulta, obtenção de cópias ou certidões das peças processuais nele incorporadas, e ainda no direito à obtenção de informações prestadas pela secretaria sobre o processo.

Como previsto na mesma norma, existem restrições à publicidade do processo civil que se encontram previstas no artigo 168 do CPC¹⁰, nomeadamente quando a divulgação do seu conteúdo possa causar dano à dignidade das pessoas, à intimidade da vida privada ou familiar ou à moral pública, ou pôr em causa a eficácia da decisão a proferir.

Encontram-se nesta situação os procedimentos cautelares pendentes, aos quais só o requerente e seu mandatário têm acesso absoluto e incondicional.

Apenas se permite o acesso aos requeridos e respetivos mandatários, nas situações em que devam ser ouvidos antes de ordenada a providência.

- O princípio da legalidade

Sendo o princípio da legalidade um dos pilares do Estado e um princípio jurídico fundamental, que estabelece a sujeição às normas da lei, importa aqui enquadrar as normas aplicáveis.

2 - A publicidade do processo implica o direito de exame e consulta dos autos na secretaria e de obtenção de cópias ou certidões de quaisquer peças nele incorporadas, pelas partes, por qualquer pessoa capaz de exercer o mandato judicial ou por quem nisso revele interesse atendível.

3 - O exame e a consulta dos processos têm também lugar por meio de página informática de acesso público do Ministério da Justiça, nos termos definidos na portaria prevista no n.º 1 do artigo 138.º-A.

4 - Incumbe às secretarias judiciais prestar informação precisa às partes, seus representantes ou mandatários judiciais, ou aos funcionários destes, devidamente credenciados, acerca do estado dos processos pendentes em que sejam interessados. [Anterior n.º 3; Passou a n.º 4 pelo Decreto-Lei n.º 303/2007, de 24 de agosto]

5 - Os mandatários judiciais poderão ainda obter informação sobre o estado dos processos em que intervenham através de acesso aos ficheiros informáticos existentes nas secretarias, nos termos previstos no respetivo diploma regulamentar.

¹⁰ **CPC- artigo 168.º - Limitações a publicidade do processo**

1 - O acesso aos autos é limitado nos casos em que a divulgação do seu conteúdo possa causar dano à dignidade das pessoas, à intimidade da vida privada ou familiar ou à moral pública, ou pôr em causa a eficácia da decisão a proferir.

2 - Preenchem, designadamente, as restrições à publicidade previstas no número anterior:

a) Os processos de anulação de casamento, divórcio, separação de pessoas e bens e os que respeitem ao estabelecimento ou impugnação de paternidade, a que apenas podem ter acesso as partes e os seus mandatários;

b) Os procedimentos cautelares pendentes, que só podem ser facultados aos requerentes e seus mandatários e aos requeridos e respetivos mandatários, quando devam ser ouvidos antes de ordenada a providência

A legislação prevê e tipifica os diversos procedimentos cautelares especificados, e, sendo impossível prever de uma forma exaustiva e exclusiva todas as situações que os possam originar, a lei prevê ainda o procedimento cautelar comum.

O Código de Processo Civil no seu artigo 381.º, n.º 3, determina que só pode ser requerida uma providência cautelar comum se não estiver tipificada uma providência cautelar especificada que se aplique ao caso em apreço¹¹.

O procedimento cautelar comum rege-se pelas normas contidas nos artigos 381º a 391º do CPC.

Os procedimentos cautelares especificados são regulados pelas disposições próprias constantes dos artigos 393º e seguintes, sendo de aplicação subsidiária às providências cautelares comuns de acordo com o n.º 1 do artigo 392º do CPC.

De salientar ainda, que em conformidade com o artigo 199º do CPC¹², o juiz no caso de erros de forma do processo, deve corrigi-lo.

No âmbito da tramitação processual, o princípio da legalidade encontra-se presente nos termos do artigo 265.º-A do CPC¹³, determinando que o juiz deve adequar a forma à finalidade do processo.

Por fim, na apreciação das razões de cada parte, o tribunal não se pode guiar pelo princípio da equidade (cfr. porém o artigo 403.º, n.º 3) ou arbitrariedade, mas pelo princípio da legalidade.

1.1.2 - Procedimentos cautelares especificados previstos no CPC

Tipificados no CPC encontramos os seguintes procedimentos cautelares:

¹¹ “(...) para além de se identificar o direito, torna-se necessário invocar a existência de uma situação [de] perigo de lesão que não se insira no âmbito de uma providência específica” (Geraldes, 2004, p. 68).

¹² **CPC – artigo 199º - Erro na forma de processo**

1 - O erro na forma de processo importa unicamente a anulação dos atos que não possam ser aproveitados, devendo praticar-se os que forem estritamente necessários para que o processo se aproxime, quanto possível, da forma estabelecida pela lei.

2 - Não devem, porém, aproveitar-se os atos já praticados, se do facto resultar uma diminuição de garantias do réu.

¹³ **CPC – artigo 265.º-A - Princípio da adequação formal** - Quando a tramitação processual prevista na lei não se adequar às especificidades da causa, deve o juiz oficiosamente, ouvidas as partes, determinar a prática dos atos que melhor se ajustem ao fim do processo, bem como as necessárias adaptações.

- Restituição provisória de posse

Conforme previsto no artigo 393.º - *“No caso de esbulho violento, pode o possuidor pedir que seja restituído provisoriamente à sua posse, alegando os factos que constituem a posse, o esbulho e a violência”*;

- Suspensão de deliberações sociais

Em conformidade com a norma do artigo 396.º – *“Se alguma associação ou sociedade, seja qual for a sua espécie, tomar deliberações contrárias à lei, aos estatutos ou ao contrato, qualquer sócio pode requerer, no prazo de 10 dias, que a execução dessas deliberações seja suspensa, justificando a qualidade de sócio e mostrando que essa execução pode causar dano apreciável”*;

- Alimentos provisórios

Previsto no artigo 399.º - *“Como dependência da ação em que, principal ou acessoriamente, se peça a prestação de alimentos, pode o interessado requerer a fixação da quantia mensal que deva receber, a título de alimentos provisórios, enquanto não houver pagamento da primeira prestação definitiva”*;

- Arbitramento de reparação provisória

Regulada no artigo 403.º - *“Como dependência da ação de indemnização fundada em morte ou lesão corporal, podem os lesados, bem como os titulares do direito a que se refere o n.º 3 do artigo 495.º do Código Civil, requerer o arbitramento de quantia certa, sob a forma de renda mensal, como reparação provisória do dano”*;

- Arresto

Conforme o previsto no artigo 406.º - *“O credor que tenha justificado receio de perder a garantia patrimonial do seu crédito pode requerer o arresto de bens do devedor”*;

- Embargo de obra nova

De acordo com o artigo 412.º - *“Aquele que se julgue ofendido no seu direito de propriedade, singular ou comum, em qualquer outro direito real ou pessoal de gozo ou na sua posse, em consequência de obra, trabalho ou serviço novo que lhe cause ou ameace causar prejuízo, pode requerer, dentro de 30 dias, a contar do*

conhecimento do facto, que a obra, trabalho ou serviço seja mandado suspender imediatamente”;

- Arrolamento

Em conformidade com o artigo 421.º - *“Havendo justo receio de extravio, ocultação ou dissipação de bens, móveis ou imóveis, ou de documentos, pode requerer-se o arrolamento deles”.*

1.1.3 - Procedimentos Cautelares Comuns ou Inominados (os mais frequentes)

As medidas cautelares mais comuns e frequentes encontram-se em legislação avulsa, das quais se destaca:

- Apreensão de veículo automóvel

Em conformidade com o previsto na Lei do Registo Automóvel¹⁴, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 54/75, de 24 de fevereiro e alterações ulteriores, nos artigos 15.º e seguintes - *“Vencido e não pago o crédito hipotecário ou não cumpridas as obrigações que originaram a reserva de propriedade, o titular dos respetivos registos pode requerer em juízo a apreensão do veículo e do certificado de matrícula”;*

- Entrega judicial e cancelamento do registo de bens objeto de locação financeira

Previsto no artigo 21.º do Regime Jurídico do Contrato de Locação Financeira¹⁵, aprovado pelo Decreto-Lei 149/95, de 24 de junho, com as alterações posteriores – *“Se, findo o contrato por resolução ou pelo decurso do prazo sem ter sido exercido o direito de compra, o locatário não proceder à restituição do bem ao locador, pode este, após o pedido de cancelamento do registo da locação financeira, a efetuar por via eletrónica sempre que as condições técnicas o permitam, requerer ao tribunal providência cautelar consistente na sua entrega imediata ao requerente”.*

¹⁴ Consultado em http://www.pgdlisboa.pt/pgdl/leis/lei_main.php

¹⁵ Consultado em http://www.pgdlisboa.pt/pgdl/leis/lei_main.php

- Arresto e outras providências sobre navios e outras embarcações

Em conformidade com os artigos 12.º a 15.º da Lei dos Tribunais Marítimos¹⁶, aprovada pela Lei n.º 35/86, de 4 de setembro, – *“Requerido arresto ou outro procedimento cautelar que tenha por objeto navio, embarcação, outro engenho flutuante ou respetivas cargas e bancas ou outros valores pertinentes ao navio...”*.

1.1.4 - Requisitos da providência cautelar

Tal como já foi referido, o procedimento cautelar visa remover um perigo especial, o perigo resultante da morosidade da ação principal, ou seja, o tempo que ocorre até à decisão definitiva não se compadece com a urgência *in casu*, podendo tal morosidade acarretar danos graves e dificilmente reparáveis, quando não irreparáveis. *“O tribunal não poderá dar solução ao conflito, sem que o processo percorra uma via, mais ou menos longa, em ordem a assegurar-se instrução cuidadosa, discussão amadurecida, julgamento ponderado”* (Reis, 1947, p. 43).

Encontramos assim a fundamentação para um primeiro requisito para a procedência, em geral, de uma providência cautelar – *o periculum in mora*.

Afastando o perigo iminente, permite-se que o processo principal siga o seu próprio caminho e ritmo, em ordem a dar-se a satisfação à necessidade de que a decisão definitiva seja justa, depois de devidamente refletida, ponderada e analisada, nos tempos previstos.

Como segundo requisito temos o *fumus boni iuris* ou aparência do bom direito, ou seja, a mera probabilidade que a ação principal venha a ser julgada procedente.

Uma vez que a providência cautelar tem carácter urgente, ela é decretada desde que se verifique a probabilidade séria da existência de um direito. Para emitir a providência cautelar, o tribunal, em vez de se certificar com segurança, da existência do direito invocado pelo requerente, tem de se cingir à averiguação da aparência daquele direito – deverá existir um juízo de mera probabilidade ou possibilidade *“Basta que haja elementos para prever ou conjecturar que a decisão definitiva venha a ser favorável ao requerente”* (Reis, 1947, p. 51). Bastará assim uma prova simples que determine a urgência da promulgação da providência – *a summaria cognitio*.

¹⁶ Consultado em http://www.pgdlisboa.pt/pgdl/leis/lei_main.php

Não faria qualquer sentido que o juiz, para se certificar da existência do direito, tivesse de examinar de forma longa, ponderada e bastante refletida a sua existência à semelhança do que acontece na ação principal.

Por fim o terceiro requisito – o interesse processual. Em cada caso concreto, o recurso à providência cautelar deverá ser o único meio processual ao dispor do requerente para garantir um direito, regular provisoriamente o litígio em causa ou antecipar a tutela pretendida.

1.1.5 - As Providências cautelares no Direito Tributário

Em conformidade com o artigo 601º do Código Civil¹⁷ e à semelhança de qualquer outro credor, para cumprimento das obrigações tributárias respondem todos os bens do devedor, sem prejuízo dos regimes estabelecidos em consequência da separação de patrimónios.

Ainda e segundo o artigo 50, n.º 1, da LGT, o património do devedor constitui garantia geral dos créditos tributários.

Sempre que exista fundado receio de frustração da cobrança desses créditos, e, ainda, para evitar ações que possam provocar fortes prejuízos para os cofres do Estado, deve a Administração Tributária adotar as providências cautelares que a lei consagra (artigo 51º da LGT).¹⁸

A prática diária exige que da Administração Tributária rapidez, celeridade e eficácia na adoção de medidas que contrariem as atitudes e comportamentos adotados pelos contribuintes com vista a defraudarem o erário público, nomeadamente, alienando o seu património.

¹⁷ **CC – artigo 601º - Princípio geral**

Pelo cumprimento da obrigação respondem todos os bens do devedor suscetíveis de penhora, sem prejuízo dos regimes especialmente estabelecidos em consequência da separação de patrimónios.

¹⁸ **LGT – artigo 51º. - Providências cautelares**

1 - A administração tributária pode, nos termos da lei, tomar providências cautelares para garantia dos créditos tributários em caso de fundado receio de frustração da sua cobrança ou de destruição ou extravio de documentos ou outros elementos necessários ao apuramento da situação tributária dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários.

2 - As providências cautelares devem ser proporcionais ao dano a evitar e não causar dano de impossível ou difícil reparação.

3 - As providências cautelares consistem na apreensão de bens, direitos ou documentos ou na retenção, até à satisfação dos créditos tributários, de prestações tributárias a que o contribuinte tenha direito.

Pode então qualquer órgão da Administração Tributária adotar providências cautelares, na exata proporção do dano que se pretende evitar, no âmbito de um procedimento tributário especificado no artigo 54º da LGT.

O impacto e relevância destas providências cautelares será diretamente proporcional à capacidade de previsão e antecipação da Administração Tributária, acionando-as em tempo útil, com vista a evitar a dissipação do património do devedor.

Pode-se então afirmar que o momento de excelência que justifica a adoção de providências cautelares, designadamente a apreensão de bens e/ou documentos é o procedimento de inspeção tributária, pois a antecipação que é possível alcançar neste momento inspetivo, reveste-se de uma importância vital e estratégica com vista à recuperação dos créditos tributários.

Referimo-nos às medidas cautelares previstas no n.º 1 do artigo 30º, do RCPIT¹⁹, as quais têm natureza administrativa e destinam-se à aquisição e conservação da prova, não se encontrando sujeitas a qualquer controlo jurisdicional prévio, podem, no entanto, ser objeto de impugnação judicial à posterior, conforme previsto no artigo 144º do CPPT.

O processo judicial tributário, em conformidade com o artigo 135º do CPPT, admite o arresto e o arrolamento como medidas cautelares avulsas a favor da administração tributária²⁰.

Estas medidas têm natureza judicial e não podem ser adotadas de forma espontânea e liberalizada pela administração tributária, devendo apenas ocorrer depois de prévia avaliação e decisão favorável de um juiz dos Tribunais Administrativos e Fiscais²¹ cuja pronúncia depende sempre da iniciativa da Administração Tributária através do Representante da Fazenda Pública junto do

¹⁹ **RCPIT – artigo 30º n.º 1** - Os funcionários da Direção-Geral dos Impostos incumbidos da ação de inspeção tributária podem adotar, atendendo ao princípio da proporcionalidade, as seguintes medidas cautelares de aquisição e conservação da prova:

a) Apreender os elementos de escrituração ou quaisquer outros elementos, incluindo suportes informáticos, comprovativos da situação tributária do sujeito passivo ou de terceiros;
b) Selar quaisquer instalações, sempre que se mostre necessário à plena eficácia da ação inspetiva e ao combate à fraude fiscal;
c) Visar, quando conveniente, os livros e demais documentos.

²⁰ A LGT prevê no n.º 3 do seu artigo 23º a adoção de medidas cautelares adequadas, na eventualidade de no momento da reversão não for possível definir com precisão o montante a pagar pelo responsável subsidiário.

²¹ Em Lisboa não existindo TAF as suas funções são do Tribunal Tributário de Lisboa

Tribunal competente (artigo 138º CPPT define a competência para o arresto e artigo 141º do mesmo normativo define a competência para o arrolamento).

Quando exista fundada suspeita de sonegação de bens, em situações de transmissões gratuitas, prevê o artigo 29º do Código do Imposto de Selo que o chefe do serviço de finanças competente pode requer o arrolamento dos bens em conformidade com a legislação vigente.

Estes dois tipos de providências cautelares, o arresto e o arrolamento, tipificadas e previstas no CPPT, quando oportunas e corretamente utilizadas são essenciais e determinantes para que a Administração Tributária possa garantir a boa cobrança dos créditos tributários ou proceder ao apuramento correto e real da respetiva situação tributária.

Ora, como no âmbito do presente estudo releva apenas a utilização da providência cautelar “o arresto” pela Administração Tributária, será este de seguida o objeto da nossa atenção.

1.2 - O Arresto

1.2.1 - Definição

Por definição, o arresto é, na realidade, uma medida de carácter preventivo, sendo um meio de manutenção da garantia patrimonial dos credores.

A sua finalidade é evitar que determinado direito de crédito fique insatisfeito por não se encontrarem, no património do devedor, bens suficientes para o seu pagamento.

Consiste na apreensão judicial de bens do suposto devedor, que ficam à ordem do tribunal e servem de garantia da eventual execução que contra ele possa vir a ser efetuada.

O Código de Processo Civil, no seu capítulo IV, secção II, subsecção V, dispõe no artigo 406º, sob a epígrafe “Fundamentos”:

“1 - O credor que tenha justificado receio de perder a garantia patrimonial do seu crédito pode requerer o arresto de bens do devedor.

2 - O arresto consiste numa apreensão judicial de bens, à qual são aplicáveis as disposições relativas à penhora, em tudo quanto não contrariar o preceituado nesta subsecção”.

Resultando desta definição que o arresto consiste numa apreensão judicial de bens a qual acarreta a imobilização dos bens arrestados, limitando o poder de disposição do arrestado mas não o suprimindo.

É, assim, um meio de conservação da garantia patrimonial dos credores, destinada a assegurar o cumprimento da obrigação.

Ao arresto são aplicáveis as normas relativas à penhora, a menos que contrariem o regime dos procedimentos cautelares e a sua finalidade.

A “vocação” natural do arresto   a sua conversão em penhora.

O Código Civil no seu artigo 622   dispõe:

“1. Os atos de disposi  o dos bens arrestados são ineficazes em rela  o ao requerente do arresto, de acordo com as regras próprias da penhora.

2. Ao arresto são extensivos, na parte aplicável, os demais eleitos da penhora”.

Resumindo:

Pode-se então afirmar que o arresto manifesta-se numa apreensão judicial de bens suficientes para garantir a satisfa  o do crédito do requerente de tal providência, quando este demonstre, mesmo que indiciariamente, a existência do direito a que se

arroga e o seu justo receio de perder a garantia patrimonial do seu crédito (artigo 406.º do CPC).

O arresto pauta-se pelas normas aplicáveis à penhora, em tudo o que não contrarie as normas próprias do arresto (artigos 406.º a 411.º do CPC).

Os bens a arrestar serão aqueles que o requerente relacionar e identificar no seu requerimento inicial (artigo 407.º, n.º 2, CPC).

Apesar deste normativo entendeu e decidiu o STA que *“apesar de a lei impor, no procedimento cautelar de arresto, a indicação, logo no requerimento inicial, dos concretos bens a apreender, tal não impedirá, mesmo após ter sido decretado o arresto por sentença transitada em julgado, a indicação de outros bens no caso de se constatar a falta ou insuficiência dos anteriormente designados, não sendo legítimo invocar o princípio do esgotamento do poder jurisdicional para impedir o conhecimento do requerimento de indicação complementar de bens a arrestar”*²².

Da leitura do mesmo acórdão poderemos ainda retirar fundamentação para a posição adotada, que se passa a transcrever: *“Esta é, também, a posição sufragada por ANTÓNIO ABRANTES GERALDES In “Reforma do Processo Civil”, vol. IV, págs. 205/206., segundo o qual, «Apesar de recair sobre o requerente o ónus de identificar, logo no requerimento inicial, os bens a arrestar, não é legítimo invocar o princípio da preclusão para impedir indicações complementares quanto à identificação dos bens ou à sua localização ou mesmo quanto ao arresto de outros bens, depois de constatar a falta ou insuficiência dos anteriores referenciados. Tal como sucede relativamente à penhora, em que a apresentação de um requerimento não impede a posterior indicação de outros bens, também no arresto, que segue de perto o regime daquela (artigo 406.º, n.º 2) deve ser consentida uma larga margem de liberdade no que concerne à correção da identificação, à alteração dos bens, à retirada de alguns ou ao aditamento de outros». No mesmo sentido se tem pronunciado a jurisprudência conhecida sobre a matéria, como se pode ver pela leitura dos acórdãos do Tribunal da Relação de Lisboa, proferidos em 24/02/2011, 4/03/2010 e 8/07/2004, nos Processos n.º 5737/09.6TVLSB, n.º 5071/03.5TBOER e n.º 1572/2004, respetivamente, e os acórdãos do Tribunal da Relação do Porto proferidos em 14/12/2006, 9/05/2005, 8/04/1997 e 5/12/1989, nos Processos n.º 0631475, n.º 0552208, n.º 9720304 e n.º 841, respetivamente.*²³

²² Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, 2ª Secção, Processo: 0765/11, de 31-08-2011, Relator: DULCE NETO.

²³ Disponível para consulta em <http://biblioteca.mj.pt/Paginas/default.aspx>

No entanto o arrestado não pode ser privado dos rendimentos estritamente indispensáveis aos seus alimentos e da sua família, conforme previsto no artigo 408.º, n.º 3, do CPC, designadamente, não podem ser arrestados “os instrumentos de trabalho e os objetos indispensáveis ao exercício da atividade ou formação profissional do executado” (artigo 823.º, n.º 2, CPC).

Poderemos então afirmar que o arresto se reconduz numa verdadeira penhora preventiva e desempenhando uma função eminentemente conservatória da garantia patrimonial do credor.

No caso de apenas ter sido decretado o arresto tal implica para o arrestado a indisponibilidade desses bens, os quais se encontram através do procedimento cautelar afetados como garantia, à satisfação dos direitos do credor/requerente²⁴.

Como já foi afirmado, a função final do arresto é ser convertido em penhora sendo a anterioridade da penhora reportada à data do arresto, deixando de interessar passando apenas a existir a penhora retroagindo esta à data do arresto.

- O arresto como garantia real

Ao longo dos tempos a doutrina e a jurisprudência tem divergido nesta matéria.

Existem autores que defendem que o arresto, por si só representa uma garantia real a ter em consideração, enquanto outros defendem que o arresto só terá eficácia de garantia real quando e após a sua conversão em penhora.

A jurisprudência tem dirimido em vários acórdãos esta questão, dispondo de variada fundamentação a favor e desfavor das duas correntes em disputa e recentemente adotou a solução que lhe pareceu maioritária, e consensual conforme podemos encontrar no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo: 01156/11, de 16 de maio de 2012²⁵, que citando o acórdão proferido por este Supremo Tribunal no processo n.º 1029/10, em 26 de abril de 2012²⁶, resume e explica a problemática desta questão.

²⁴ CC - Artigo 619º, n.º1 - Os atos de disposição dos bens arrestados são ineficazes em relação ao requerente do arresto, de acordo com as regras próprias da penhora.

²⁵ Disponível para consulta em <http://biblioteca.mj.pt/Paginas/default.aspx>

²⁶ Disponível para consulta em <http://biblioteca.mj.pt/Paginas/default.aspx>

Citando o referido acórdão de 26 de abril²⁷:

«São conhecidas as divergências na doutrina quanto à natureza do arresto como garantia real: uns, consideram que o arresto é uma garantia real (cfr. Antunes Varela, *Direito das Obrigações*, Vol. II, 7ª ed. pág. 469, nota 1; Menezes Cordeiro, *Direito das Obrigações*, Vol. II – reimpressão - 1987, pág. 495 e *Direitos Reais*, reimpressão, pág. 771 e 772; Lebre de Freitas, *Ação Executiva*, 5ª ed. pág. 310 e *Código de Processo Civil Anotado*, II, 132; Anselmo de Castro, *A Ação executiva singular, comum e especial*, 1977, 178; Amâncio Ferreira, *Curso de Processo de Execução*, 2005, 297; Salvador da Costa, *O Concurso de Credores*, 2ª ed. pág. 13; e Paulo Cunha, *Da garantia nas obrigações*, II, 157/158; outros, consideram que o arresto só é garantia real quando convertido em penhora (cfr. Penha Gonçalves, *Curso de Direitos Reais*, 1993, 202 a 204; Pinto Duarte, *Curso de Direitos Reais*, pág. 246; Miguel Lucas Pires, *Dos Privilégios Creditórios: Regime Jurídico e sua influência no concurso de credores*, pág. 143; e Teixeira de Sousa, *Ação Executiva Singular*, 333, que parece ter mudado de opinião, nos *Estudos sobre o Novo Processo Civil*, Lex, pág. 236).

A jurisprudência do Supremo Tribunal de Justiça tem vindo a considerar que “face ao estatuído nos artigos 622.º, n.º 2, do Código Civil (que dispõe: “Ao arresto são extensíveis, na parte aplicável, os demais efeitos da penhora”) e 822.º, n.º 2, do mesmo diploma (“Tendo os bens do executado sido previamente arrestados, a anterioridade da penhora reporta-se à data do arresto”), onde se sustenta que o comando de a anterioridade da penhora se reportar à do arresto prévio, não teria sentido prático, se o arresto valesse “a se” como garantia real” (cfr. Acs. de 21/11/06, proc. n.º 06A2980, de 8/6/2006, proc. n.º 06A1532 e de 375/2007, proc. n.º 07B747).

A jurisprudência do STA, bem conhecedora desta divergência, tomou partido pelo entendimento que se lhe afigurou «maioritário», considerando que o arresto não convertido em penhora “tem preferência no pagamento do seu crédito pelas forças do bem arrestado”. O principal argumento utilizado pelo Supremo Tribunal de Justiça, no sentido de que as expressões “parte aplicável” (n.º 2 do artigo 622º) e “anterioridade da penhora” (n.º 2 do artigo 822º) contêm uma negação de que o arresto confira preferência antes da conversão em penhora, é afastado nos seguintes termos: “Não é controvertido que o arresto e a penhora são dois institutos

²⁷ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, 2ª Secção, Processo: 01029/10, de 26-04-2012, Relator: LINO RIBEIRO.

diferentes, apesar de próximos. Um e outro produzem os efeitos que a lei lhes atribui. Donde se retira que quando o arresto é convertido em penhora deixa de interessar saber quais são os efeitos do arresto. A partir da conversão em penhora já não há arresto, mas penhora. Os efeitos do arresto convertido em penhora são, conseqüentemente, os da penhora. Com a vantagem, para o arrestante, da sua retroação ao momento do arresto. Nem de outro modo se compreenderia, pois se não houvesse a falada retroação o arrestante sairia prejudicado com a conversão em penhora: esta, sendo necessariamente posterior, colocá-lo-ia em desvantagem absoluta (face à sua anterior preferência) e relativa (perante os demais credores). Assim, quando a lei indica quais são os efeitos do arresto, não está a referir-se aos do que já foi convertido em penhora – estes são já da penhora, e não do arresto – mas aos do arresto não convertido em penhora”.

Deste modo, considera-se que, na verificação e graduação de créditos por apenso a execução fiscal, o arresto não convertido em penhora confere ao arrestante preferência igual à que dá a penhora, porque, «o artigo 622º do Código Civil, ao atribuir ao arresto, «na parte aplicável, os demais efeitos da penhora», não pode estar a referir-se senão ao arresto antes de convertido em penhora; já que, após tal conversão, deixa de ter cabimento falar nos efeitos do arresto, para só importarem os da penhora. E porque o artigo 822º n.º 1 do mesmo diploma confere ao exequente «o direito de ser pago com preferência a qualquer outro credor que não tenha garantia real anterior». Ao exequente e, acrescentamos nós, ao arrestante, por força da equiparação do artigo 622º. A lei não hierarquiza o arresto e a penhora, não define os contornos daquele como garantia menor relativamente à penhora. Ambos conferem a mesma preferência, qualquer deles cedendo perante direitos reais de garantia anteriores» (cfr. ac. de 15/2/2007, rec n.º 01131/06).

O n.º 2 do artigo 406º do CPC e o n.º 2 do artigo 622º do Código Civil são claros no sentido de que são aplicáveis ao arresto as disposições relativas à penhora, e por conseguinte, são-lhe aplicáveis as normas relativas aos *bens penhoráveis*, as relativas ao *regime* de efetivação da penhora e também as que estatuem sobre os seus *efeitos*, entre elas, a que confere ao arrestante o direito de ser pago com preferência a qualquer outro credor que não tenha garantia real anterior (artigo 822º do CC). Como refere Anselmo de Castro, o efeito da preferência é aplicável ao arresto, pelo que “*não são possíveis, assim as dúvidas que anteriormente se levantavam por falta de uma clara e explícita disposição que atribuísse ao arresto o efeito da preferência independentemente da sua conversão em penhora. A opinião*

dominante, que era negativa, conduzia à inutilização do arresto quando não fosse possível ao seu titular convertê-lo a tempo em penhora e a verdadeiros desajustamentos no sistema legal, v.g. de gozar de preferência a hipoteca judicial e não o arresto, apesar de institutos com a mesma finalidade» (cfr. ob. cit. pág. 178).». Assim e tendo em consideração a proficiente fundamentação que se transcreveu, podemos concluir que, face à atual jurisprudência dominante no STA, o arresto não convertido em penhora confere ao arrestante preferência igual à que dá a penhora para efeitos de verificação e graduação de créditos em execução fiscal.

1.2.2 - O pedido de arresto pela Administração Tributária

A Administração Tributária através do representante da Fazenda Pública, em conformidade com as competências que lhe são atribuídas pelo artigo 15º do CPPT²⁸, pode solicitar ao Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal (Tribunal Tributário em Lisboa) que decrete o arresto de bens destinados a garantir a boa cobrança dos créditos tributários, em conformidade com o previsto nos artigos 136º a 139º do CPPT, aplicando-se subsidiariamente o regime previsto nos artigos 406º a 411º do CPC.

Sempre que existam indícios claros e concretos de diminuição das garantias dos créditos tributários, pode a Administração Tributária adotar a medida cautelar do arresto, em conformidade com as normas legais em vigor.

Os requisitos legais para requerer o arresto, encontram-se previstos no artigo 136º n.º 1 do CPPT e são os seguintes:

- a) Haver fundado receio da diminuição de garantia de cobrança de créditos tributáveis;
- b) O tributo estar liquidado ou em fase de liquidação

²⁸ **CPPT - Artigo 15.º - Competência do representante da Fazenda Pública**

1 - Compete ao representante da Fazenda Pública nos tribunais tributários:

- a) Representar a administração tributária e, nos termos da lei, quaisquer outras entidades públicas no processo judicial tributário (vide artº 97º) e no processo de execução fiscal;
- b) Recorrer e intervir em patrocínio da Fazenda Pública na posição de recorrente ou recorrida;
- c) Praticar quaisquer outros atos previstos na lei.

2 - No exercício das suas competências, deve o representante. da Fazenda Pública promover o rápido andamento dos processos, podendo requisitar às repartições públicas os elementos de que necessitar e solicitar, nos termos da lei, aos serviços da administração tributária as diligências necessárias.

3 - Quando a representação do credor tributário não for do representante da Fazenda Pública, as competências deste são exercidas pelo mandatário judicial que aquele designar.

Também o n.º 1 do artigo 214º do CPPT nos refere que existindo justo receio de insolvência ou de ocultação ou alienação de bens, pode ser requerido o arresto em bens suficientes para garantir a dívida exequenda e o acrescido.

Como já foi afirmado, o arresto, sendo um procedimento cautelar, é um processo judicial urgente, mesmo no decurso das férias judiciais, podem e devem ser praticados quaisquer atos, não se suspendendo os prazos processuais (artigo 144º n.º1 do CPC), que depois de acionado terá de ser rapidamente decidido pelo tribunal.

Apesar da competência para solicitar a medida cautelar, arresto, estar atribuída ao representante da Fazenda Pública, a iniciativa do arresto deverá normalmente ser do funcionário que no exercício das suas funções, ou por causa delas, toma conhecimento da existência de indícios claros e concretos de fundado receio da diminuição das garantias de cobrança dos créditos tributários. Dessa constatação e da informação recolhida, que permitirá provar e demonstrar perante o juiz os requisitos legais, deverá dar conhecimento ao representante da Fazenda Pública para que requeira a adoção da medida cautelar, o arresto, perante o tribunal competente.

O representante da Fazenda Pública no requerimento inicial a remeter ao Tribunal, deve ter o cuidado de sustentar factualmente o fundado receio da diminuição das garantias de cobrança dos créditos tributários, munindo-se de todos os elementos probatórios por si conhecidos ou que lhe foram levados ao conhecimento para esse efeito.

Pertencendo à Administração Tributária o ónus da prova nestas situações, o pedido do representante deve suster-se em provas fortes e consistentes e ser instruído com elementos probatórios idóneos e adequados, de forma que convença o tribunal em conformidade com as regras da experiência comum. Os factos alegados, devem ser suportados em documentos informativos juntos com a petição inicial e serem reveladores de uma conduta deliberada de fuga ao cumprimento de obrigações fiscais por parte do requerido indiciando a forte probabilidade do mesmo poder vir a dissipar ocultar ou reduzir substancialmente os seus bens, por forma a diminuir as garantias de cobrança dos impostos que vierem a ser liquidados.

Apesar de em regra o ónus da prova pertencer à Administração Tributária, por força do n.º 5 do artigo 136º do CPPT, e do n.º 2 do artigo 214º do mesmo diploma, o fundado receio de diminuição da garantia de cobrança dos créditos tributáveis presume-se sempre que se trate de dívidas por impostos que o devedor ou

responsável esteja obrigado a reter ou a repercutir a terceiros, estamos perante impostos como o IVA, IRS, Imposto de Selo, e não efetuado a sua entrega nos cofres do Estado nos prazos legais.

Esta presunção é igualmente aplicável, podendo ser invocada sempre que a Administração Tributária pretenda acionar o arresto sobre os bens dos responsáveis subsidiários nas dívidas referentes aos impostos retidos ou repercutidos a terceiros.²⁹

Deverá também no requerimento inicial³⁰ relacionar e identificar os bens a arrestar, que podem ser todo o tipo de bens conhecidos propriedade do devedor tributário.

Como se tem vindo a demonstrar o arresto é uma providência cautelar, que pretende acautelar o fundado receio de diminuição da garantia de cobrança dos créditos tributários, podendo visar os bens do devedor originário, bem como os do responsável solidário ou subsidiário, de acordo com o n.º 1 do artigo 136º do CPPT.

Mas será que, pese embora as suas virtualidades, o arresto pedido pela Administração Tributária, como instrumento de uma garantia que é, pode perdurar ao longo dos tempos a coberto do seu poder discricionário, sem qualquer limite ou, pelo contrário, pode terminar independentemente da sua vontade?

- Caducidade do arresto solicitado pela Administração Tributária

As providências cautelares adotadas pela Administração Tributária não devem ser excessivas e devem caducar no momento em que se encontrem cumpridos os objetivos para que foram requeridas.

O arresto solicitado pela Administração Tributária caduca em conformidade com o determinado no n.º 1 do artigo 137º do CPPT se for efetuado o pagamento da dívida, ou quando, no processo de liquidação do ou dos tributos para cuja garantia é destinado, se apure até ao fim do ano posterior àquele em que se efetuou não haver lugar a qualquer ato tributário e, ainda, se, a todo o tempo, for prestada garantia nos autos em conformidade com os termos previstos no artigo 199º do CPPT.

De acordo com o previsto no n.º 2 da mesma norma, o arresto caduca quando, tendo sido decretado na pendência de procedimento de inspeção tributária, a entidade inspecionada não for notificada do relatório de inspeção no prazo de 90

²⁹ Conforme defende Jesuino Alcântara Martins (Martins, Contencioso Tributário, 2011, p. 65)

³⁰ Ver Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, 2ª Secção, Processo: 0765/11, de 31-08-2011, Relator: DULCE NETO, que entendeu e decidiu pela aceitação da indicação complementar de novos bens a arrestar.

dias a contar da data do seu decretamento, a menos que, findo este período, ainda não tenha terminado o prazo legal para a conclusão daquele procedimento de inspeção, com as eventuais prorrogações legais, caducando o arresto fica no termo deste último prazo legal.

Ainda em conformidade com o n.º 3 do mesmo artigo o arresto caducará ainda na parte em que exceder valor suficiente para garantir o ou os tributos liquidados, juros compensatórios respetivos e o acrescido relativo aos 6 meses posteriores à data em que o arresto foi decretado.

1.2.3 - Momentos da sua efetivação

Sendo o arresto uma medida de carácter preventivo, é utilizado pela Administração Tributária para garantir a boa cobrança dos créditos tributários antes da instauração do processo de execução fiscal³¹ (preventivo) ou na pendência do mesmo, desde que não seja possível efetuar a penhora de bens do executado.

Admitindo a lei que o pedido de arresto seja efetuado no âmbito do procedimento de inspeção tributária³², enquanto medida cautelar que visa garantir o pleno exercício da função inspetiva da Administração Tributária, acautelando a boa cobrança dos créditos tributários decorrentes do ato inspetivo.

É ainda admissível o pedido de arresto depois de citado o responsável subsidiário e após o termo do prazo para a oposição, ainda não tiver sido executado todo o património do devedor originário, não podendo ser penhorados os bens do responsável subsidiário.

Encontra-se ainda previsto o arresto de bens do proponente ou preferente remisso, sempre que no procedimento de venda não seja efetuado o depósito do preço.

O pedido de arresto de bens pela Administração Tributária surge normalmente associado a um processo de execução fiscal e na figura do devedor constante do título executivo, mas será apenas no decurso de tal processo e no âmbito patrimonial daquele devedor que tal faculdade é legalmente atribuída àquela entidade?

Veremos que não. O pedido de arresto pode acontecer dentro ou fora do normal decurso de um processo de execução fiscal e incidir sobre outras pessoas que não só o devedor originário

³¹ O processo de execução fiscal abrange a cobrança coerciva dos tributos, entre outras dívidas, tal como vem definido no artigo 148º do CPPT

³² Cujo âmbito se encontra definido no artigo 2º do RCPIT

- No decurso do procedimento de inspeção tributária

A legislação em vigor, nomeadamente no artigo 31º do RCPIT³³ permite que a Administração Tributária através do funcionário encarregue de efetuar o procedimento de inspeção tributária, sempre que detete dívida de tributos ou a sua provável existência, e, cumulativamente, ao perceberem a verdadeira situação patrimonial, presente e futura, do contribuinte e dos responsáveis solidários e ou subsidiários, caso existam, verificam o justo receio de frustração dos créditos tributários propor a adoção do arresto de bens na esfera patrimonial do contribuinte e dos responsáveis solidários, na exata medida que seja necessário para garantia da cobrança dos créditos tributários.

Para o efeito deverá elaborar a informação prevista no n.º 2 do citado artigo, contendo a descrição dos factos demonstrativos do tributo ou da sua provável existência, a fundamentação do fundado receio de diminuição das garantias de cobrança dos créditos tributários, relacionando os bens suficientes para garantir a cobrança da dívida e acrescido, com a indicação do valor, localização e identificação de registo predial ou outras menções que permitam concretizar a descrição.

A informação supra referida será remetida ao Representante da Fazenda Pública para que elabore a petição inicial e a apresente junto do Tribunal competente para efeitos de decisão.

- Antes da instauração do processo de execução fiscal

Depois de liquidados os tributos ou ainda em fase de liquidação dos mesmos³⁴, sejam detetados indícios fortes que sustentem o fundado receio da diminuição das garantias de cobrança dos créditos tributários ou o justo receio de insolvência do devedor ou do responsável solidário ou subsidiário, pode a Administração Tributária solicitar junto do Tribunal competente o arresto de bens do devedor ou do responsável solidário ou subsidiário tendo em vista garantir a boa cobrança dos créditos tributários, combatendo desta forma o prejuízo da demora (*periculum in*

³³ **RCPIT – artigo 31º n.º 1** - Em caso de justo receio de frustração dos créditos fiscais, de extravio ou deterioração de documentos conexos com obrigações tributárias, a administração tributária deve propor as providências cautelares de arresto ou arrolamento previstas no Código de Procedimento e de Processo Tributário.

³⁴ De acordo com o Acórdão do TCAS, Proc 04809/11, de 07-06-2011, “O tributo em causa estar liquidado ou em fase de liquidação, sendo que nos tributos periódicos, como é o caso do I.R.C., ou do I.R.S., a lei considera que se encontra em fase de liquidação a partir do final do ano civil ou de outro período de tributação a que os respetivos rendimentos se reportem, enquanto nos tributos de obrigação única, como é o caso do I.V.A., o imposto se encontra em fase de liquidação, logo a partir do momento em que ocorre o facto tributário.”

mora) inevitável da tramitação do processo de execução fiscal em conjunto com a legítima litigância associada.

- Depois de instaurado o processo de execução fiscal

A instauração do processo de execução fiscal é efetuada depois de terminado o prazo de pagamento voluntário do tributo, sem que o mesmo tenha sido efetuado.

Nesta situação, e desde que se encontrem reunidos os requisitos legais para que seja solicitado o arresto perante o Tribunal competente, poderá a Administração Tributária apresentar a petição inicial, apenas e só quando ainda não é possível efetuar a penhora de bens em conformidade com as regras previstas no CPPT.

De acordo com o previsto no n.º 1 do artigo 193º do CPPT, se a citação for efetuada por via postal ou por transmissão eletrónica de dados, conforme se prevê no artigo 191º do mesmo código, e o postal não vier devolvido ou, sendo devolvido, não indicar a nova morada do executado e ainda em caso de não acesso à caixa postal eletrónica, procede-se à penhora.

- Após citação do responsável subsidiário

Nos termos do n.º 3 do artigo 23º da LGT³⁵ o efeito da reversão contra os responsáveis subsidiários fica suspenso, após o termo do prazo para a oposição até à total excussão do património do originário devedor, não sendo permitida a penhora de bens na esfera patrimonial do responsável subsidiário, nos termos da norma citada e do artigo 828º do CPC³⁶.

³⁵ **LGT – artigo 23º n.º 3** - Caso, no momento da reversão, não seja possível determinar a suficiência dos bens penhorados por não estar definido com precisão o montante a pagar pelo responsável subsidiário, o processo de execução fiscal fica suspenso desde o termo do prazo de oposição até à completa excussão do património do executado, sem prejuízo da possibilidade de adoção das medidas cautelares adequadas nos termos da lei.

³⁶ **CPC - Artigo 828.º - Penhorabilidade subsidiária**

1 - Na execução movida contra o devedor principal e o devedor subsidiário que deva ser previamente citado, não podem ser penhorados os bens deste, enquanto não estiverem executados todos os bens do devedor principal; a citação do devedor subsidiário só precede a excussão quando o exequente o requeira, tendo, neste caso, o devedor subsidiário o ónus de invocar o benefício da excussão, no prazo da oposição à execução.

2 - Instaurada a execução apenas contra o devedor subsidiário e invocando este o benefício da excussão prévia, pode o exequente fazer prosseguir a execução contra o devedor principal, promovendo a penhora dos bens deste, junto do agente de execução.

3 - Se o devedor subsidiário não tiver sido previamente citado, só é admissível a penhora dos seus bens:

Prevê nesta situação o mesmo normativo, a possibilidade de adoção da medida cautelar, o arresto, pela Administração Tributária, desde que existam fundados receios da diminuição das garantias de boa cobrança dos créditos tributários ou justo receio de insolvência do responsável subsidiário.

- No procedimento de venda

O procedimento de venda no processo de execução fiscal regula-se pelos artigos 248º e seguintes do CPPT, sendo aplicado supletivamente nos casos omissos o Código de Processo Civil³⁷.

Sempre que durante um procedimento de venda, não for efetuado o depósito do preço, não existindo norma própria do CPPT, prevê o CPC no seu artigo 898º na al. c) do seu n.º 1, que depois de ouvidos os interessados o órgão de execução fiscal pode liquidar a responsabilidade do proponente ou preferente remisso, devendo ser promovido perante o juiz o arresto em bens suficientes para garantir o valor em falta, acrescido das custas e despesas, sem prejuízo de procedimento criminal e sendo aquele, simultaneamente, executado no próprio processo para pagamento daquele valor e acréscimos.

Com a alteração efetuada pelo Orçamento de Estado de 2011³⁸, em vigor a partir de 1 de janeiro de 2011, e a publicação da portaria n.º 219/2011, de 1 de junho, que aprova os procedimentos e especificações técnicas a observar na realização da venda de bens penhorados em processo de execução fiscal de venda judicial na

a) Sendo a execução intentada contra o devedor principal e o subsidiário, depois de executados todos os bens do primeiro, salvo se se provar que o devedor subsidiário renunciou ao benefício da excussão;

b) Sendo a execução movida apenas contra o devedor subsidiário, quando se mostre que não tem bens o devedor principal ou se prove que o devedor subsidiário renunciou ao benefício da excussão prévia, sem prejuízo do estabelecido no número seguinte.

4 - No caso previsto na alínea b) do número anterior, o executado pode invocar o benefício da excussão prévia em oposição à penhora, requerendo o respetivo levantamento, quando:

a) Havendo bens do devedor principal, o exequente não tenha feito prosseguir contra ele a execução, no prazo de 10 dias a contar da notificação de que foi deduzida a referida oposição;

b) Seja manifesto que a penhora efetuada sobre bens do devedor principal é suficiente para a realização dos fins da execução.

5 - Se a execução tiver sido movida apenas contra o devedor principal e os bens deste se revelarem insuficientes, pode o exequente fazer prosseguir a execução contra o devedor subsidiário.

6 - Para os efeitos dos números anteriores, o devedor subsidiário tem a faculdade de indicar bens do devedor principal que hajam sido adquiridos posteriormente à penhora ou que não fossem conhecidos.

7 - Quando a responsabilidade de certos bens pela dívida exequenda depender da verificação da falta ou insuficiência de outros, pode o exequente promover logo a penhora dos bens que respondem subsidiariamente pela dívida, desde que demonstre a insuficiência manifesta dos que por ela deviam responder prioritariamente

³⁷ De acordo com o artigo 2º do CPPT

³⁸ Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro

modalidade de leilão eletrônico, a situação presente passará a ser residual, visto que se vai entendendo não ser de aplicar ao leilão eletrônico porque a apresentação de uma proposta inibe a apresentação de qualquer outra com valor inferior desvirtuando-se assim o alcance da norma prevista no artigo 898º do CPC.

Tem sido referido com frequência o termo processo de execução fiscal, mas o que é afinal um processo de execução fiscal?

Importa de seguida definir e sintetizar a tramitação do processo de execução fiscal, com especial incidência no procedimento de reversão.

1.3 - O processo de execução fiscal

O processo de execução fiscal é um meio processual através do qual o Estado procede à cobrança coerciva das suas dívidas.

Não existe na legislação uma definição formal, um conceito, para o processo de execução fiscal, no entanto o artigo 148º do CPPT, define que podem ser cobrados através do processo de execução fiscal:

- Tributos, incluindo impostos aduaneiros, especiais e extrafiscais, taxas, demais contribuições financeiras a favor do Estado, adicionais cumulativamente cobrados, juros e outros encargos legais;
- Coimas e outras sanções pecuniárias fixadas em decisões, sentenças ou acórdãos relativos a contraordenações tributárias, salvo quando aplicadas pelos tribunais comuns;
- Coimas e outras sanções pecuniárias decorrentes da responsabilidade civil determinada nos termos do Regime Geral das Infrações Tributárias;
- Nos casos expressamente previstos na lei, outras dívidas ao Estado e a outras pessoas coletivas de direito público que devam ser pagas por força de ato administrativo, e;
- Em casos expressamente previstos na lei, reembolsos ou reposições.

Define ainda o artigo 155º do código de Procedimento Administrativo, no seu n.º 1 que quando, por força de um ato administrativo, devam ser pagas a uma pessoa coletiva pública, ou por ordem desta, prestações pecuniárias, seguir-se-á, na falta de pagamento voluntário no prazo fixado, o processo de execução fiscal regulado no Código de Processo Tributário.

Sendo esta competência de cobrança através do processo de execução fiscal, atribuída, em regra, pelo diploma legal que aprova a lei orgânica, e o conjunto de entidades que dela beneficiam é bastante extenso.

Note-se que a tramitação do processo de execução fiscal não é exclusivo da Administração Tributária.

Pelo Decreto-Lei n.º 42/2001, de 9 de fevereiro, foram criadas as secções do processo executivo do sistema de solidariedade e segurança social, define as regras especiais daquele processo e adequa a organização e a competência dos tribunais administrativos e tributários.

Também a Lei das Finanças Locais, através do n.º 3 do artigo 56º da Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro, estabelece que compete aos órgãos executivos a cobrança

coerciva das dívidas às autarquias locais provenientes de taxas, encargos de mais-valias e outras receitas de natureza tributária que aquelas devam cobrar, aplicando-se o Código de Procedimento e de Processo Tributário, com as necessárias adaptações.³⁹

As diversas disposições legais que atribuem aos Serviços da Administração Tributária, aos Serviços da Administração da Segurança Social e aos órgãos executivos das autarquias locais, competência para a cobrança coerciva utilizando o processo de execução fiscal resultam do disposto no artigo 103º, n.º 1 da LGT⁴⁰.

Nestes termos o processo de execução fiscal pode, então, incluir atos de natureza administrativa, tais como a instauração, a citação, a autorização do pagamento em prestações, a penhora, a venda dos bens penhorados e registos, e atos de natureza jurisdicional, tais como o conhecimento dos incidentes, embargos, oposição.

Nos últimos anos têm-se assistido a uma tendência para aumentar o número de atos que podem ser praticados pela Administração Tributária, aumentando significativamente as competências da administração, estando a ocorrer uma administratização do processo de execução fiscal.

O primeiro passo foi dado no Orçamento de Estado para 2011⁴¹, com a alteração introduzida ao n.º 2 do artigo 245º do CPPT, sendo que a competência para decisão das graduações de créditos transitou dos Tribunais para a esfera de competências do órgão de execução fiscal.

O segundo passo surgiu, com o Orçamento de Estado para 2012⁴² e a alteração introduzida ao n.º 4 do artigo 257º do CPPT, tendo a competência para decidir a anulação das vendas transitado do Tribunal para o órgão periférico regional da administração tributária.

Em todos os casos e em conformidade com o n.º 2 do artigo 103º da LGT os interessados podem reclamar dos atos materialmente administrativos praticados pelo órgão de execução fiscal para o Tribunal Administrativo e Fiscal competente, ou

³⁹ Aconselha-se a este propósito a leitura do artigo “Introdução ao Processo de Execução Fiscal Municipal” publicado na revista Fiscalidade n.º 24 (Sanches & Matos, 2006), disponível em <http://www.saldanhasanches.pt/>.

⁴⁰ **LGT - Artigo 103.º - n.º 1** - O processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos atos que não tenham natureza jurisdicional.

⁴¹ Aprovado pela Lei n.º 55-A/2010, de 31/12/2010

⁴² Aprovado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30/12/2011

seja, da área do domicílio ou sede do devedor, conforme artigo 151º do CPPT⁴³, acionando a reclamação prevista no artigo 276º do CPPT⁴⁴.

De acordo com Jesuíno Alcântara Martins, *“A singularidade da execução fiscal advém-lhe da circunstância de através dela apenas se poder obter o pagamento de uma dívida, ao invés do que acontece na execução comum – que corre termos nos tribunais judiciais comuns - em que se pode obter quer a entrega de uma coisa, quer a prestação de um facto ou o pagamento de uma quantia.”* (Martins, Contencioso Tributário, 2011).

O processo de execução fiscal, caracteriza-se, essencialmente, pela sua simplicidade e pela celeridade, devendo a sua extinção verificar-se dentro de um ano contado da instauração, salvo causas insuperáveis, devidamente justificadas, em conformidade com a norma contida no artigo 177º do CPPT.

1.3.1 – Tramitação do processo de execução fiscal, breve síntese

A competência para a tramitação do processo de execução encontra-se regulada no artigo 149º do CPPT, *“considera-se, para efeitos do presente Código, órgão da execução fiscal o serviço da administração tributária onde deva legalmente correr a execução ou, quando esta deva correr nos tribunais comuns, o tribunal competente”*, tendo esta alteração sido introduzida pelo Orçamento de Estado de 2010⁴⁵, retirando a referência ao serviço periférico local da Administração Tributária.

Sendo a competência territorial definida pelas normas contidas no artigo 150º do citado código, atribuindo no seu n.º 1 competência genérica à Administração Tributária, devendo a instauração e os atos da execução ser praticados no órgão da administração tributária designado, mediante despacho, pelo dirigente máximo do serviço, em cumprimento do n.º 2 do citado artigo.

No entanto, a norma contida no número 3 diz-nos que na falta de designação referida no número anterior, os atos da execução são praticados no órgão periférico

⁴³ **CPPT – Artigo 151º n.º 1** - Compete ao tribunal tributário de 1.ª instância da área do domicílio ou sede do devedor, depois de ouvido o Ministério Público nos termos do presente Código, decidir os incidentes, os embargos, a oposição, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária, e a reclamação dos atos praticados pelos órgãos da execução fiscal.

⁴⁴ **CPPT – Artigo 276º** - Reclamações das decisões do órgão da execução fiscal - As decisões proferidas pelo órgão da execução fiscal e outras autoridades da administração tributária que no processo afetem os direitos e interesses legítimos do executado são suscetíveis de reclamação para o tribunal tributário de 1ª instância.

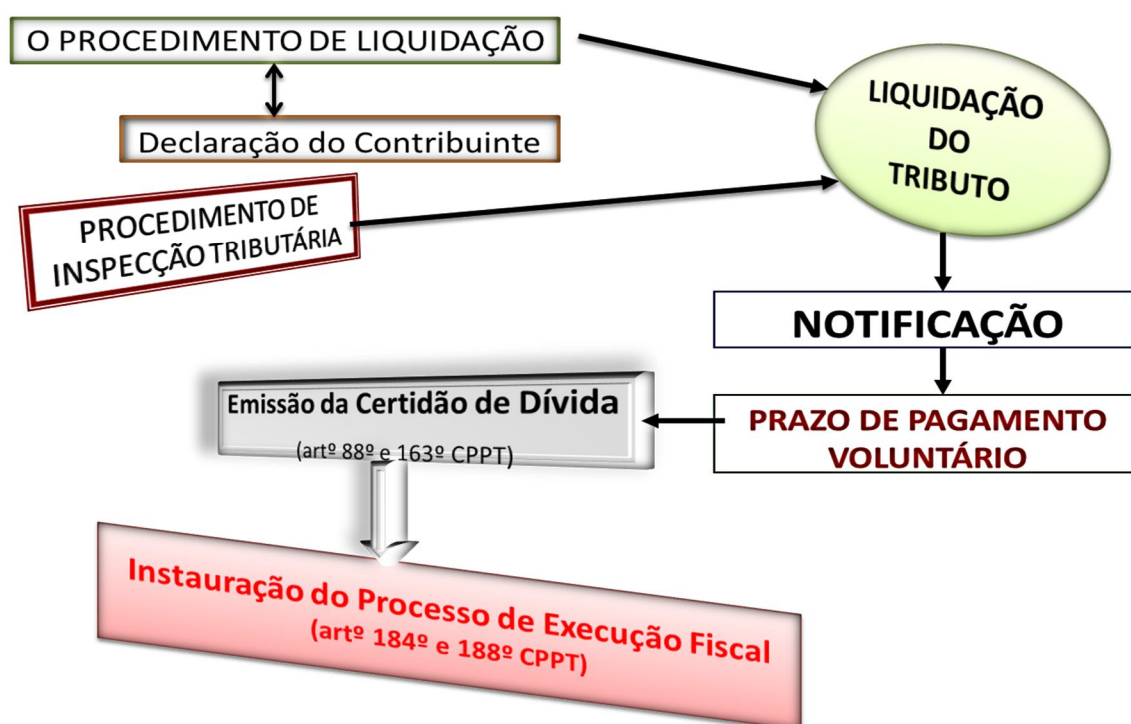
⁴⁵ Aprovado pela Lei n.º3-B/2010, de 28/04.

local da sede do devedor, da situação dos bens ou da liquidação, salvo tratando-se de coima fiscal e respetivas custas, caso em que é competente o órgão periférico local da área onde tiver corrido o processo da sua aplicação.

Não sendo conhecido, até à presente data, qualquer despacho referido no n.º 2, tudo se mantém como constava das redações anteriores a 2010, ou seja, os atos da execução são praticados no órgão periférico local da sede do devedor, da situação dos bens ou da liquidação, salvo tratando-se de coima fiscal e respetivas custas, caso em que é competente o órgão periférico local da área onde tiver corrido o processo da sua aplicação.

Terminado que esteja o prazo de pagamento voluntário, sem que o mesmo tenha ocorrido, será extraída a certidão de dívida⁴⁶(normalmente por via eletrónica) que servirá de base à instauração do processo de execução fiscal, nos termos previstos no artigo 88º do CPPT

Após a instauração efetuada com obediência às regras previstas no artigo 188º do CPPT, e o competente registo de acordo com o artigo 184º do citado código, será efetuada a citação do executado.



I - A instauração do Processo de Execução Fiscal

Conforme previsto no n.º 2 do artigo 35º do CPPT “A citação é o ato destinado a dar conhecimento ao executado de que foi proposta contra ele determinada execução

⁴⁶ Deverão conter os requisitos previstos no artigo 163º do CPPT.

ou a chamar a esta, pela primeira vez, pessoa interessada” e é efetuada em conformidade com o determinado no artigo 189º do CPPT, comunicando os prazos para oposição à execução e para requerer a dação em pagamento, e que o pedido de pagamento em prestações pode ser requerido até à marcação da venda.

As citações encontram-se regulamentadas nos artigos 189º a 194º do CPPT.

Poderá o executado obter a suspensão do processo em conformidade com o determinado nos artigos 52º e 53º da LGT e artigo 169º do CPPT.

Resumindo, o processo de execução fiscal pode ser suspenso, designadamente, nas seguintes situações:

- Pendência de reclamação graciosa, impugnação judicial ou recurso jurisdicional que tenham por objeto a legalidade da dívida exequenda, bem como dedução de oposição, a partir do momento em que esta seja recebida se o executado prestar garantia nos termos gerais ou vierem a ser penhorados bens suficientes para o pagamento, podendo a prestação de garantia ser dispensada em caso de causar prejuízo irreparável ao executado ou manifesta insuficiência de meios económicos para o pagamento da dívida exequenda e acrescido;⁴⁷
- Após o termo do prazo de pagamento voluntário seja apresentada garantia antes da apresentação do meio gracioso ou judicial correspondente, acompanhada de requerimento de que conste a natureza da dívida, o período a que respeita e a entidade que praticou o ato, bem como a indicação da intenção de apresentar meio gracioso ou judicial para discussão da legalidade ou da exigibilidade da dívida exequenda (Artigo 169º n.º 2 do CPPT);⁴⁸
- Pagamento em prestações devidamente autorizado de acordo com o artigo 196º do CPPT, desde constituída ou prestada garantia idónea nos termos do artigo 199º do CPPT, ou, em alternativa, obter a autorização para a sua dispensa;

⁴⁷ Aconselha-se a consulta dos Ofício-Circulado n.º 6009/2012 – 15/05 – DSGCT e 60077/2010 - 29/07 - DSGCT, disponíveis em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/oficios_circulados_DSGCT.htm

⁴⁸ Aconselha-se a consulta do Ofício-Circulado n.º 60092/2012 - 27/07 – DSGCT, disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/oficios_circulados_DSGCT.htm

- Declaração de falência ou insolvência do devedor ou admissão judicial de processo especial de recuperação de empresas, caso em que a execução se suspende até ao termo da providência adotada;⁴⁹
- Existência de ação judicial sobre os bens penhorados, somente se outros bens não existirem.⁵⁰

Em conformidade com o n.º 3 do artigo 36º da LGT, a Administração Tributária não pode conceder moratórias no pagamento das obrigações tributárias, salvo nos casos expressamente previstos na lei.

A Administração Tributária, sempre que o risco financeiro o torne recomendável, pode, para garantia dos créditos tributários, constituir fundamentadamente penhor ou hipoteca legal que assegurem o pagamento da dívida exequenda e acrescido, de acordo com o previsto no artigo 195º do CPPT.

Decorridos 30 dias⁵¹ da data da citação, não se encontrando paga a execução, nem existindo causa suspensiva no processo de execução fiscal, prossegue a execução fiscal através da realização de penhora, devendo iniciar-se pelos bens cujo valor pecuniário seja de mais fácil realização e se mostre adequado ao montante do crédito do exequente, a qual pode ser efetuada por via eletrónica, nos termos dos artigos 215.º e seguintes do CPPT.

Efetuada a penhora, nos termos dos artigos 239.º e seguintes do CPPT, inicia-se a fase de reclamação de créditos, sendo citados os credores com garantia real e o cônjuge do executado, se dos autos constar a existência de qualquer direito real de garantia, nada obstando a que o credor com garantia real reclame espontaneamente o seu crédito na execução, até à transmissão dos bens penhorados (n.ºs 3 e 4 do artigo 240º do CPPT).

Terminado o prazo para reclamação de créditos, pode ser realizada a venda dos bens penhorados (artigo 244º do CPPT) que tem lugar, em regra, através de leilão eletrónico (n.º 1 do artigo 248.º CPPT)⁵², salvo disposição contrária contida no CPPT. Pode ainda o dirigente máximo do serviço determinar a venda em outra modalidade prevista no Código de Processo Civil.

⁴⁹ Conforme artigo 180º do CPPT

⁵⁰ Conforme artigo 172º do CPPT

⁵¹ A contagem deste prazo efetua-se nos termos do artigo 20º do CPPT, nos termos definidos no artigo 144º do CPC, sendo um prazo judicial suspendendo-se a sua contagem nas férias judiciais.

⁵² Consultar a Portaria n.º 219/2011, de 01 de junho - I Série N.º 106, que aprova os procedimentos e especificações técnicas a observar na realização da venda de bens penhorados em processo de execução fiscal de venda judicial na modalidade de leilão eletrónico.

A venda por leilão eletrônico decorre durante 15 dias, sendo o valor base igual a 70 por cento do valor da avaliação, conforme as regras constantes do artigo 250.º CPPT. Inexistindo propostas de aquisição, a venda passa imediatamente à modalidade de proposta por carta fechada, que decorre entre 15 a 20 dias, baixando o valor base para 50 por cento do valor da avaliação. Não sendo apresentadas propostas, é aberto um novo leilão eletrônico, que decorre durante 20 dias, adjudicando-se o bem à proposta de valor mais elevado (artigo 248.º CPPT).

O pagamento do preço é efetuado nos 15 dias posteriores ao termo do prazo de entrega das propostas, sob pena das sanções previstas na lei de processo civil. No entanto, nas aquisições de valor superior a 500 unidades de conta, mediante requerimento fundamentado do adquirente, entregue no prazo máximo de 5 dias a partir do termo do prazo de entrega das propostas, pode ser autorizado o depósito dentro desse prazo de 15 dias de apenas parte do preço, não inferior a um terço, obrigando-se à entrega da parte restante no prazo máximo de oito meses (alíneas e) e f) no n.º 1 do artigo 256º do CPPT). Note-se que o adquirente, ainda que demonstre a sua qualidade de credor, nunca será dispensado do depósito do preço.

Realizada a venda e encontrando-se depositado a totalidade do preço, o órgão de execução fiscal procede à verificação e graduação de créditos, de acordo com os respetivos privilégios e garantias, notificando dela todos os credores que reclamaram créditos, conforme previsto no artigo 245º do CPPT.

A anulação da venda pode ser requerida nos termos e condições do artigo 257º do CPPT, devendo o requerimento ser dirigido ao órgão periférico regional da administração tributária que, no prazo máximo de 45 dias, pode deferir ou indeferir o pedido, ouvidos todos os interessados na venda, no prazo previsto no artigo 60.º da LGT. Não existindo decisão no prazo referido, considera-se o pedido indeferido. Havendo decisão expressa, esta deve ser notificada a todos os interessados no prazo de 10 dias. Da decisão, expressa ou tácita, cabe reclamação nos termos do artigo 276.º do CPPT.

O adquirente pode, com base no título de transmissão, requerer ao órgão de execução fiscal contra o detentor e no próprio processo, a entrega do bem, sendo que o órgão de execução fiscal pode solicitar o auxílio das autoridades policiais para a entrega do bem adjudicado ao adquirente (n.ºs 2 e 3 do artigo 256º do CPPT).

Sempre que no processo de execução fiscal se verificar a inexistência ou fundada insuficiência de bens para solver a dívida por parte do devedor originário (principal), deverá o órgão de execução fiscal providenciar pela reversão contra outros

responsáveis se existirem, em conformidade com as normas constantes dos artigos 23º e 24º da LGT e 153º do CPPT.⁵³

A extinção do processo de execução fiscal pode ocorrer por:

- Pagamento voluntário, que acontece por iniciativa do executado ou outrem que por ele o efetue (artigo 264º e seguintes do CPPT);
- Pagamento coercivo, que acontece quando se aplicam valores resultantes da venda de bens penhorados ou da penhora de dinheiro ou valores depositados (artigo 259º e seguintes do CPPT);
- Anulação da dívida, sempre que a entidade que procedeu à extração da certidão de dívida determinar a anulação da dívida exequenda (artigo 270º do CPPT);
- Compensação utilizando créditos tributários por iniciativa da Administração Tributária ou por iniciativa do contribuinte, ou ainda utilizando créditos não tributários desde que por iniciativa do contribuinte (artigos 89º, 90º e 90º-A do CPPT);
- Prescrição, sempre que não for efetuada a cobrança dos créditos dentro do prazo para o exercício do direito à cobrança (artigo 48º da LGT), não obstante a interrupção prevista no artigo 49º da mesma norma, sendo a mesma de conhecimento oficioso pelo juiz se o órgão da execução fiscal o não tiver efetuado anteriormente, conforme artigo 175º do CPPT.

O processo de execução fiscal, quando instaurado para cobrança de coimas ou outras sanções pecuniárias, extingue-se também, por morte do infrator; por amnistia da contraordenação; pela prescrição das coimas e sanções acessórias⁵⁴; pela anulação da decisão condenatória em processo de revisão (artigo 176º n.º 2 do CPPT).

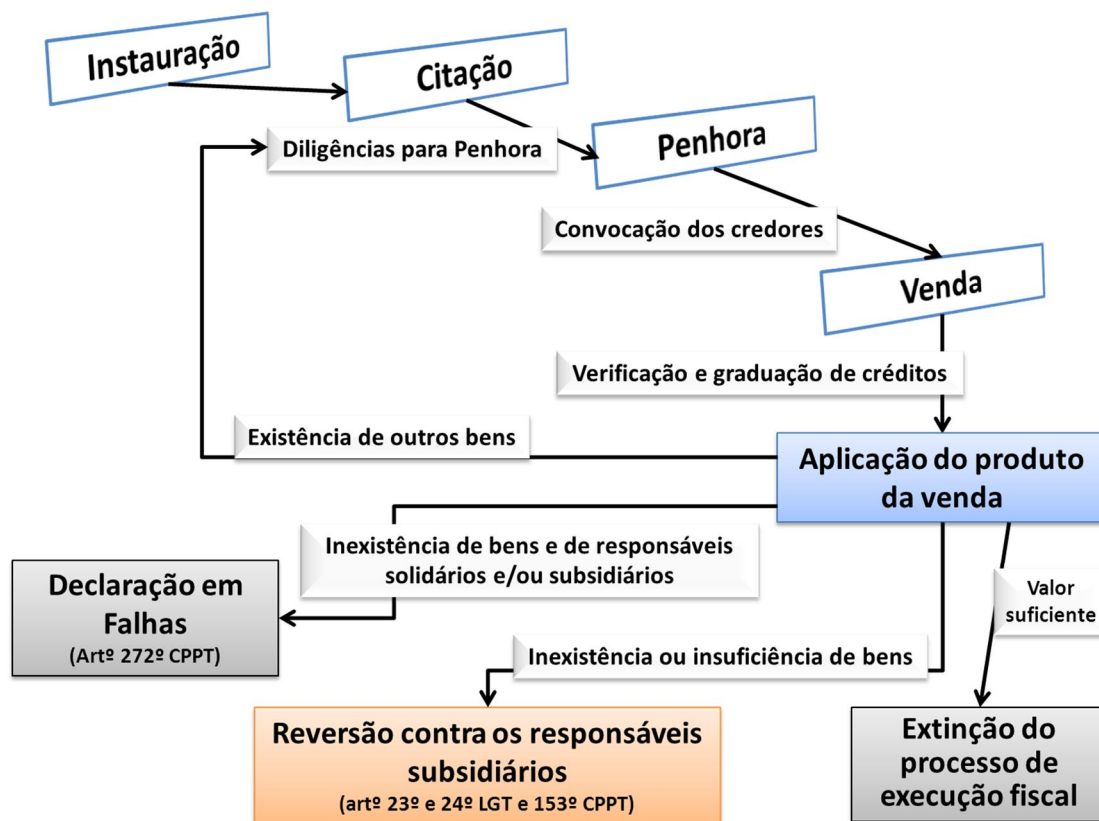
Sempre que nos autos se demonstrar a falta de bens penhoráveis do executado, seus sucessores e responsáveis solidários ou subsidiários; ou o executado seja desconhecido e não seja possível identificar o prédio, se a dívida exequenda for de tributo sobre a propriedade imobiliária; ou o devedor do crédito penhorado se encontrar ausente em parte incerta e não ter o executado outros bens penhoráveis, pode o processo de execução fiscal ser declarado em falhas (artigo 272º do CPPT).

A figura da declaração em falhas não determina a extinção do processo de execução, correspondendo antes a uma suspensão forçada da execução fiscal, a

⁵³ Sobre a reversão e responsabilidade subsidiária voltaremos a falar no ponto 1.3.3.

⁵⁴ Consultar sobre este assunto o artigo 34º do RGIT

qual prosseguirá sem necessidade de nova citação e a todo o tempo, salvo prescrição, sempre que dos autos conste que o executado, seus sucessores ou outros responsáveis possuem bens penhoráveis ou, no caso previsto na alínea b) do artigo 272.º, seja identificado o executado ou o prédio (artigo 274º do CPPT).



II - Principais fases do Processo de Execução Fiscal

1.3.2 – Responsabilidade originária

A personalidade tributária consiste na suscetibilidade de ser sujeito de relações jurídicas tributárias (artigo 15º da LGT).

Sendo que tem capacidade tributária quem tiver personalidade tributária, se não existir disposição legal em contrário (n.º 2 do artigo 16º da LGT)⁵⁵.

No artigo 18º da LGT encontramos a definição de sujeitos na relação tributária, sendo que sujeito ativo é a entidade de direito público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, quer diretamente quer através de representante (n.º 1 do citado artigo) e sujeito passivo é a pessoa singular ou coletiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei,

⁵⁵ Sobre este assunto consultar as disposições contidas nos artigos 3º e seguintes do CPPT.

está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável⁵⁶.

De acordo com o artigo 36º da LGT a relação jurídica tributária constitui-se com o facto tributário.

A responsabilidade tributária abrange, nos termos fixados na lei, a totalidade da dívida tributária, os juros e demais encargos legais (n.º1 do artigo 22º da LGT).

Pode-se então afirmar que a responsabilidade originária deriva da responsabilidade do destinatário da norma de incidência ou do sujeito em relação ao qual se preenchem os pressupostos de existência do facto tributário, cabendo, em regra apenas ao sujeito passivo do imposto.

Encontramos algumas exceções à regra citada, nomeadamente:

- A solidariedade passiva prevista no artigo 21º da LGT, quando os pressupostos do facto tributário se verifiquem em relação a mais de uma pessoa, todas são solidariamente responsáveis pelo cumprimento da dívida tributária, salvo disposição da lei em contrário e no caso de liquidação de sociedades de responsabilidade ilimitada ou de outras entidades sujeitas ao mesmo regime de responsabilidade, onde os sócios ou membros são solidariamente responsáveis, com aquelas e entre si, pelos impostos em dívida.
- Na sociedade conjugal ou apresentação conjunta da declaração de rendimentos, em conformidade com o n.º 2 do artigo 13º do CIRS e de acordo com a circular n.º 6/93, de 13 de março⁵⁷;

⁵⁶ A propósito da definição de sujeito passivo, consultar o artigo 2º do CIRC, o artigo 13º do CIRS, artigo 2º do CIVA, artigo 8º do CIMI, artigo 4º do CIME e artigo 2º do CISelo

⁵⁷ **Circular 6, de 28/01/1993** - Direção de Serviços do IR - Responsabilidade pelo pagamento do imposto - Tendo os Serviços sido instados a pronunciar-se sobre as possibilidades de, face ao regime de tributação dos rendimentos englobados do agregado familiar consagrado no Código do IRS, um dos cônjuges se desonerar da dívida de imposto mediante o pagamento de parte da coleta proporcional aos rendimentos por ele auferidos, foi o assunto submetido à consideração de Sua Excelência o Subsecretário de Estado Adjunto da Secretária de Estado Adjunta e do Orçamento que, por despacho de 93-02-06, sancionou o seguinte entendimento:

Sujeitos passivos do imposto - 1 - De harmonia com o disposto no n.º 2 do Art.º 14.º do Código do CIRS (*atual n.º 2 do Art.º 13º*), existindo agregado familiar, cuja composição é indicada pelo n.º 3 do mesmo artigo, são sujeitos passivos de IRS as pessoas singulares a quem incumba a direção do mesmo, sendo, neste caso, o imposto devido pelo conjunto de rendimentos desse agregado.

Sociedade conjugal - 2 - Na vigência da sociedade conjugal, com ressalva da situação de separação de facto em que seja exercida a opção pela apresentação de declaração de rendimentos, separada, nos termos do n.º 2 do artigo 59.º, ambos os cônjuges são sujeitos passivos do imposto.

Responsabilidade solidária - 3 - Assim, independentemente do regime de bens do casamento, sempre que, por imposição legal ou por opção, os rendimentos do casal sejam englobados, ambos os cônjuges são solidariamente responsáveis pelo pagamento da dívida de imposto que é incidível.

- As previstas no artigo 79º, responsabilidade solidária do adquirente, e artigo 80º, responsabilidade solidária dos sujeitos passivos, do CIVA;
- A prevista no artigo 103º do CIRS, responsabilidade em caso de substituição tributária.

A responsabilidade solidária faculta ao credor a possibilidade de exigir a prestação integral de qualquer um dos responsáveis isoladamente, sendo que o pagamento efetuado por qualquer um libera os restantes (o responsável que efetuou o pagamento, tem direito de regresso relativamente aos restantes responsáveis na medida da responsabilidade de cada um deles). Não se presume e deve constar de norma legal, como atrás se demonstrou, abrangendo também as obrigações acessórias.

Concluindo, a responsabilidade originária derivando da norma de incidência ou do sujeito em relação ao qual se preenchem os pressupostos de existência do facto tributário, pertence ao sujeito passivo do imposto e aos responsáveis solidários tipificados nas normas legais.

1.3.3 – Responsabilidade subsidiária

A responsabilidade subsidiária consiste na faculdade, prevista e fixada em norma legal, de exigir o pagamento da dívida, ou imposto, ao responsável subsequente (subsidiário), dependendo da inexistência ou insuficiência dos bens do devedor originário (principal).

Podemos então afirmar que a responsabilidade subsidiária está pendente do preenchimento do pressuposto de facto de uma norma legal que imputa a responsabilidade ao sujeito que subsidiariamente responderá perante o credor para pagamento da dívida.

Na eventualidade da existência de mais que um responsável subsidiário, todos são subsidiariamente responsáveis em relação ao devedor originário, e solidariamente entre eles.

Tratando-se de responsabilidade tributária, normalmente na sequência de uma execução fiscal, se verificada a insuficiência dos bens do devedor principal e eventuais devedores solidários, a execução fiscal reverte imediatamente para o responsável subsidiário.⁵⁸

⁵⁸ Nos termos do n.º 3 do artigo 22º da LGT, a responsabilidade tributária por dívidas de outrem é, salvo determinação em contrário, apenas subsidiária.

Resumindo, no caso dos impostos devidos por determinado contribuinte, quando o mesmo não liquida voluntariamente as suas obrigações e depois de se constatar que a dívida não pode ser liquidada coercivamente em sede de execução fiscal, pelo património do devedor, os créditos resultantes e inerentes ao devedor originário inicial, convertem-se para o devedor subsidiário.

1.3.4 – A reversão

A concretização da responsabilidade subsidiária efetiva-se por reversão⁵⁹ (n.º 1 do artigo 23º da LGT), e, depende da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal (e dos responsáveis solidários), sem prejuízo do benefício da excussão (n.º 2 do artigo 23º da LGT), ou seja, logo que se verifique a inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores ou, fundada insuficiência do seu património para satisfação da dívida exequenda e acrescido.

A reversão é o chamamento de pessoa diversa da constante no título executivo para que assuma a responsabilidade da dívida, considerando a sua especial relação com o devedor originário desde que verificados os pressupostos previstos na lei.

O chamamento à execução dos responsáveis subsidiários, tal como se encontra definido no n.º 2 do artigo 153º do CPPT, depende da verificação de qualquer das seguintes circunstâncias:

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

No artigo 24º da LGT encontramos elencados os eventuais responsáveis subsidiários e as condições necessárias para que se efetive a reversão.

De acordo com o citado normativo podem ser revertidos os membros de corpos sociais e responsáveis técnicos.

Determina o n.º 1 da citada norma que os administradores, diretores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração

⁵⁹ Refira-se o Acórdão do TCAS – Processo n.º 04505/11, de 14-06-2011, onde a propósito da reversão se refere “O instituto da reversão é exclusivo da execução fiscal, sendo desconhecido na execução comum, e traduz-se numa modificação subjetiva da instância, pelo chamamento, a fim de ocupar a posição passiva na ação, de alguém que não é o devedor que figura no título”.

ou gestão em pessoas coletivas e entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si:

- Pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da pessoa coletiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação, sendo que nesta situação o ónus de prova⁶⁰ da culpa é da Administração Tributária;
- Pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento, nesta situação existe uma presunção legal de culpa, sendo que o ónus da prova da não culpa cabe ao revertido⁶¹.

O n.º 2 da citada norma estende a responsabilidade subsidiária aos membros dos órgãos de fiscalização e revisores oficiais de contas nas pessoas coletivas em que os houver, desde que se demonstre que a violação dos deveres tributários destas resultou do incumprimento das suas funções de fiscalização, sendo que compete à Administração Tributária provar fundamentadamente a culpa.

O n.º 3 da mesma norma alarga a responsabilidade subsidiária aos técnicos oficiais de contas desde que se demonstre a violação dos deveres de assunção de responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilística e fiscal ou de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos, mais uma vez o ónus de prova da culpa compete à Administração Tributária.

A este propósito importa referir o que no Estatuto da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (EOTOC), atribui ao TOC, entre outras, a função assumir a responsabilidade pela regularidade técnica, nas áreas contabilística e fiscal, das entidades em que são responsáveis pela contabilidade (alínea B) do n.º 1 do artigo 6º EOTOC), esclarecendo que se entende por regularidade técnica, a execução da contabilidade, nos termos das disposições previstas nos normativos aplicáveis, tendo por suporte os documentos e as informações fornecidos pelo órgão de gestão ou pelo

⁶⁰ Ver artigo 74º da LGT.

⁶¹ A propósito da presunção legal de culpa que se refere, atente-se ao Acórdão do TCAN – Processo n.º 00385/07.8BEBRG, de 18-02-2010, onde se refere “Nos termos do disposto no art. 24.º, n.º 1, alínea b), da LGT, é sobre o gerente contra quem reverteu a execução fiscal que recai o ónus de alegar e demonstrar que não foi por culpa sua que não foi efetuado o pagamento das dívidas exequendas” e ainda o Acórdão do TCAS – Processo n.º 04505/11, de 14-06-2011, onde se refere “No caso de reversão baseada no artº.24, n.º.1, al.b), da L. G. Tributária (reversão assenta numa presunção de culpa), a fundamentação deverá consistir na indicação dos respetivos pressupostos de facto, bem como das normas legais em que se baseia, tal como na extensão da mesma reversão”.

empresário, e as decisões do profissional no âmbito contabilístico, com vista à obtenção de uma imagem fiel e verdadeira da realidade patrimonial da empresa, bem como o envio para as entidades públicas competentes, pelos meios legalmente definidos, da informação contabilística e fiscal definida na legislação em vigor (n.º 3 do artigo 6º do EOTOC).

A propósito da responsabilidade do TOC refira-se que de acordo com Jesuíno Alcântara Martins, os mesmos *“só devem ser chamados à execução fiscal caso todos os outros responsáveis subsidiários que os devem preceder não tiverem bens suscetíveis de penhora. Pois, o pagamento da dívida deve ser exigido prioritariamente aos administradores/gerentes, gestores, membros dos órgãos de fiscalização, e só depois aos técnicos oficiais de contas...”* (Martins, Contencioso Tributário, 2011, p. 86), e, como já foi referido, o ónus da prova compete à Administração Tributária, refere o mesmo autor que *“...é fundamental que, sempre que os técnicos oficiais de contas se vejam impedidos de cumprir atempadamente as obrigações tributárias – declarativas ou de entrega da prestação tributária, comuniquem, através da carta registada com aviso de receção, à Administração Tributária as razões que justificam a falta de cumprimento das obrigações tributárias em causa – n.º 3 do artigo 8.º do RGIT.”* (Martins, Contencioso Tributário, 2011, p. 86).

Podemos então resumir que para se iniciar a reversão contra responsáveis subsidiários é cumulativamente necessário:

- a existência de dívidas tributárias;
- a inexistência ou insuficiência de bens penhoráveis do devedor principal e eventuais responsáveis solidários;
- a existência de responsáveis subsidiários tal como definidos no artigo 24º da LGT.

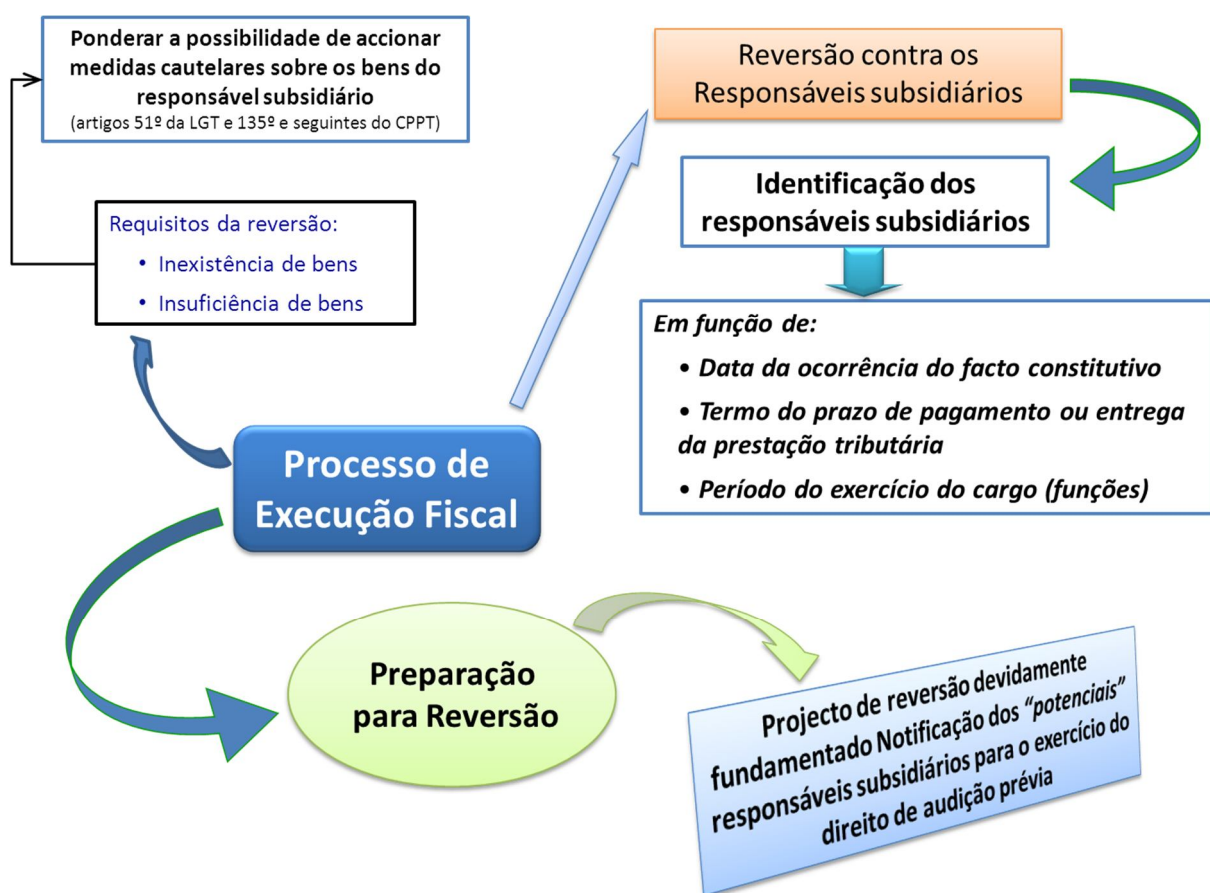
Pode então o órgão de execução fiscal iniciar o procedimento de reversão com a elaboração do projeto de reversão devidamente fundamentado⁶².

De seguida procede à notificação, por meio de carta registada, do “potencial” responsável subsidiário do projeto de reversão concedendo-lhe prazo para o

⁶² Atente-se ao Acórdão do TCAS – Processo n.º 04505/11, de 14-06-2011, onde a propósito do despacho de reversão se refere *“O despacho de reversão, embora proferido num processo de natureza judicial, tem a natureza de ato administrativo (cfr.artº.120, do C.P.A.), pelo que são de considerar em relação a ele as exigências legais próprias deste tipo de atos, designadamente, no que concerne à fundamentação (cfr.artºs.268, n.º.3, da C.R.Portuguesa, e 23, n.º.4, e 77, da L.G.T.).”*

exercício do direito de audição prévia⁶³ nos termos previstos no artigo 60º da LGT e 45º do CPPT.

Aconselha-se a que neste momento, existindo fundados receios de dissipação do património com vista a frustrar o pagamento do crédito tributário, seja contactada a representação da Fazenda Pública com vista a serem acionadas as providências cautelares⁶⁴ necessárias para acautelar os interesses do credor.



III- Preparação da reversão no Processo de Execução Fiscal

Sendo exercido o direito de participação na decisão e convencida a administração que não é de manter a reversão, será ordenado o arquivamento do procedimento de reversão contra este “potencial” responsável subsidiário.

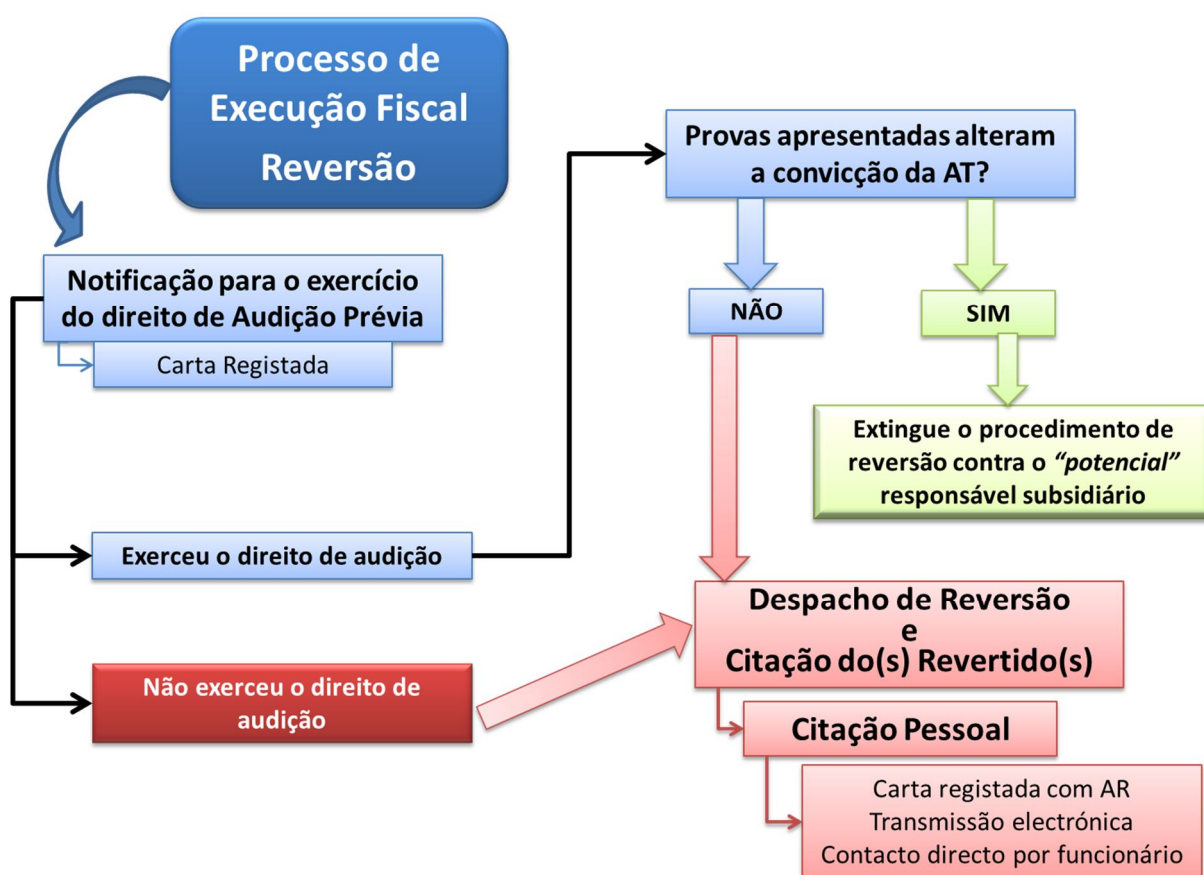
Não sendo exercido o direito de participação na decisão, ou se o for não existam alterações na convicção da Administração Tributária, será proferido o despacho de

⁶³ Ver circular n.º 13/99, de 8 de julho da Direção de Serviços de Justiça Tributária, disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/circulares_DGCI.htm?page=2

⁶⁴ Conforme artigos 51º da LGT e 135º e seguintes do CPPT

reversão pelo órgão de execução fiscal e ordenada a prossecução dos autos nomeadamente com a citação do responsável subsidiário na qualidade de revertido. A citação de acordo com o n.º 3 do artigo 191º do CPPT tem de ser pessoal e tem de incluir:

- todos os elementos referidos no artigo 190º do CPPT;
- despacho fundamentado com os pressupostos e extensão da reversão;
- indicação de que fica isento de custas e de juros de mora liquidados no processo de execução fiscal se efetuar o pagamento no prazo da oposição, em conformidade com o n.º 5 do artigo 23º da LGT;
- os elementos essenciais da liquidação do tributo, incluindo a fundamentação;
- indicação de que poderão reclamar⁶⁵ ou impugnar⁶⁶ a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos do devedor principal, conforme o n.º 4 do artigo 22º da LGT⁶⁷.



IV - Reversão no Processo de Execução Fiscal - da audição prévia à citação

⁶⁵ Nos termos do artigo 68º e seguintes do CPPT.

⁶⁶ Nos termos do artigo 99º e seguintes do CPPT.

⁶⁷ O prazo para acionar os meios de defesa referidos conta-se a partir da data da citação, de acordo com o artigo 70º e alínea c) do n.º 1 do artigo 102º do CPPT.

Com a efetivação da citação pessoal do responsável subsidiário concretiza-se a reversão, adquirindo desta forma a qualidade de executado no processo de execução fiscal.

Decorrido o prazo da oposição e tendo sido intentado qualquer tipo de contencioso ou manifestada essa intenção conjuntamente com a apresentação de garantia, será a execução suspensa⁶⁸ conta o responsável subsidiário.

Não tendo sido efetuado o pagamento nem existindo qualquer contencioso associado, decorrido o prazo de oposição, deverá o processo de execução fiscal seguir a sua normal tramitação com a penhora de bens e atos subsequentes, até à sua extinção, em conformidade com o que já foi referido no ponto 1.3.1 do presente trabalho.

No entanto, ao abrigo do n.º 3 do artigo 23º da LGT, se a reversão foi efetuada com base na insuficiência do património do devedor originário, não se conseguindo apurar o montante exato porque o responsável subsidiário irá responder, depois de efetivada a citação e decorrido o prazo de oposição, o processo de execução fiscal fica suspenso até à completa excussão do património do originário devedor (executado)⁶⁹, sem prejuízo da adoção das medidas cautelares adequadas previstas na lei.

Sendo que este é no essencial o objeto do nosso estudo, vamos analisar a adoção da providência cautelar o arresto pelo órgão de execução fiscal quando se depara com as situações previstas no n.º 3 do artigo 23º da LGT.

⁶⁸ Sobre a suspensão do processo de execução fiscal ver o que foi referido no ponto 1.3.1, p. 37

⁶⁹ Visto que os revertidos beneficiam da excussão prévia do património do devedor principal, conforme n.º 2 do artigo 23º da LGT

2. A metodologia aplicada

Num estudo como o que se pretende realizar ensinam as regras que devemos começar por efetuar um enquadramento geral da teoria existente sobre o assunto em estudo, o que geralmente se designa por conhecer do estado da arte.

Sendo este um trabalho em que se pretende estudar um problema específico e inovador existia a necessidade de recolher elementos que permitissem suportar as hipóteses apresentadas, ou, em alternativa, apresentassem resultados contrários.

Ponderadas as hipóteses optou-se pela realização de um questionário destinado a obter os dados necessários para suportar o estudo, tratando-se neste caso de dados primários.⁷⁰

2.1 – Da revisão bibliográfica

Podemos definir a revisão bibliográfica, ou revisão da literatura, como uma análise crítica, meticulosa e ampla das publicações correntes em uma determinada área do conhecimento.

Podemos considerar que os objetivos de uma revisão bibliográfica são, em primeiro lugar conhecer a forma como o assunto em estudo foi abordado e analisado em estudos anteriores e analisar os textos publicados sobre o assunto, para de seguida determinar quais as variáveis do problema em questão e definir os objetivos do trabalho.

A pesquisa científica é sustentada pelas publicações teóricas existentes, conhecendo os estudos e trabalhos realizados anteriormente sobre o tema em estudo, que afinal deverá acrescentar conhecimento ao existente.

No presente estudo encontramos duas áreas distintas do Direito, o Direito Civil e o Direito Fiscal, que pelas suas especificidades se entrelaçam fortemente.⁷¹

Nesse sentido foi efetuada uma revisão bibliográfica em ambas as áreas, interligando os conceitos existentes no Direito Civil com a sua aplicabilidade na questão em estudo no âmbito do Direito Fiscal, no âmbito da legislação vigente e

⁷⁰ Note-se que o questionário foi realizado em conjunto por três mestrandos a saber: o autor desta dissertação, Célia Margarida Salgueiro Ruivo e João Carlos Capa Nuno Fialho

⁷¹ Atente-se ao disposto no artigo 2º da LGT (Legislação Complementar) e artigo 2º do CPPT (Direito subsidiário)

jurisprudência produzida pelos diversos tribunais no âmbito da aplicação prática das normas legais.

Não podendo esquecer que o Direito é o *“sistema de normas de conduta social, assistido de proteção coativa”* (Mendes, 1984, p. 17), sendo assim regulada a sociedade que geram, não podemos relativizar a importância da jurisprudência (do latim: *jus* "justo" + *prudencia* "prudência"), que sendo composta pelo conjunto das decisões sobre interpretações das leis produzidas pelos Tribunais, é uma das principais fontes do Direito⁷².

Atualmente a jurisprudência desenvolve-se em três vertentes:

- a da aplicação da lei, no momento do trânsito em julgado da decisão;
- a da adaptação das normas, colocando-as em harmonia com o pensamento e necessidades atuais;
- a da criação, com a finalidade de preencher as lacunas existentes nas normas legais em vigor.

Desta forma poderemos considerar a jurisprudência como a causa mais comum e mais utilizada na formação dos princípios jurídicos.

É conveniente aqui referir que João Castro Mendes apresenta a jurisprudência como o *“conjunto de orientações, que em matéria de determinação e aplicação da lei, decorrem da atividade prática de aplicação do direito dos órgãos da sociedade de tal encarregados”* (Mendes, 1984, p. 91), referindo de seguida que, *“Alguns autores restringem esta noção apenas aos tribunais, à jurisprudência judicial, mas essa restrição não é de fazer-se: existe também uma jurisprudência dos notários, conservadores e até dos órgãos administrativos”*, ficando assim justificada a importância da jurisprudência para a análise que se pretende efetuar.

Outra das tradicionais fontes de Direito é a doutrina, que podemos definir como o conjunto de estudos, opiniões e pareceres dos juristas sobre a forma adequada de interpretação, integração ou aplicação do Direito, sendo usualmente encontrada nos manuais, tratados, estudos, monografias e comentários em códigos. Apesar de não terem carácter vinculativo, existe uma enorme variedade de artigos e livros doutrinários sobre assuntos jurídicos-fiscais, que pela sua importância e pela grandeza dos seus autores, não ficaria este estudo completo sem a sua citação.

Como foi anteriormente referido, com este estudo pretende-se acrescentar conhecimento ao existente. Para o efeito decidiu-se efetuar uma abordagem mais

⁷² De acordo com as disposições estabelecidas nos artigos 1º a 4º do Código Civil.

prática do tema em estudo pretendendo conhecer a prática diária dos serviços de finanças da Administração Tributária e Aduaneira quando confrontados com situações similares à do tema em estudo.

Para esse efeito torna-se necessário perceber dos conhecimentos teóricos existentes e qual a prática na tramitação do processo de execução fiscal face à situação em estudo.

Não sendo conhecido qualquer estudo, já realizado, que respondesse ao que se pretendia, a viabilidade deste trabalho só seria possível com a recolha de dados primários, considerando-se mais eficiente efetuar essa recolha sob a forma de um inquérito dirigido aos trabalhadores da Administração Tributária e Aduaneira⁷³.

Esta pretensão encontrou alguns constrangimentos que impediram a sua realização nos termos que inicialmente foram propostos, tendo-se optado limitar o inquérito, a um questionário, enviado por meio de correio eletrónico ou entregue por mão própria, a alguns trabalhadores da Autoridade Tributária e Aduaneira. Esses, se estivessem incluídos no universo pré-determinado, preenchiam-no e devolviam-no e/ou remetiam-no ainda a outras pessoas a quem o questionário se dirigia genericamente.

Desta forma, foi o questionário divulgado e preenchido, entre trabalhadores da Autoridade Tributária e Aduaneira, a título meramente pessoal (e bem assim, fora do horário normal de expediente, evitando prejuízos em horas de trabalho impossíveis de serem suportadas pela Administração Tributária e Aduaneira).

A final, foram-nos fazendo chegar, pela mesma via, cada um desses questionários, devidamente respondidos.

Esta etapa do processo decorreu entre as datas de 09 de março a 28 de abril de 2012.

Foi assim, nos termos supra indicados, que foi possível realizar, neste âmbito, um questionário a nível nacional.

2.2 – Do questionário

O questionário elaborado teve como finalidade obter conhecimento fundamentado na opinião dos trabalhadores da Administração Tributária sobre a prática seguida nos serviços de finanças e se a mesma se harmoniza com a lei vigente, fiscal e civil,

⁷³ Cujo teor consta do Anexo a este estudo

e ainda se essa prática se encontra facilitada em termos de acesso à informação, existente e necessária para a normal tramitação do processo de execução fiscal, nomeadamente na realização do procedimento de reversão de dívidas tributárias por insuficiência de património do devedor originário e tramitação subsequente.

Para o efeito foi determinado, como universo em estudo, o conjunto de trabalhadores da Autoridade Tributária e Aduaneira que exercem funções na área da Justiça Tributária, com especial enfoque, na área das execuções fiscais.

E porque o universo em causa sendo determinável, não se encontra publicitado a nível nacional, sendo que os seus elementos não são públicos, tornou-se impossível fazer o levantamento exato e efetivo das unidades que o compõe, pelo que, pôde-se apenas extrapolar algumas estimativas relativas a esse universo de funcionários da Administração Tributária e Aduaneira que cumpririam os requisitos necessários ao preenchimento do questionário que foi especificamente, e para esse fim, elaborado.

Com base nos dados existentes e que são públicos⁷⁴, e, considerando que a totalidade de trabalhadores na DGCI em 2010 era de 10.170, dos quais 5.586 distribuídos pelos serviços locais de finanças, e destes, cerca de 40% deveriam estar, idealmente e em conformidade com as orientações internas, colocados na área da Justiça Tributária, então teríamos, a nível nacional 2.234 pessoas (o cálculo assim efetuado encontra, por excesso, o número total da população sujeita a este estudo).

Como resultado direto do envio e distribuição de questionários, foram obtidos 186 questionários, devidamente preenchidos e validados, o que representa cerca de 8,3% de respostas obtidas face ao universo estimado.

Saliente-se ainda que, de um total de trezentos e quarenta e três (343) serviços de finanças pertencentes à Administração Tributária⁷⁵, obtivemos as respostas oriundas de um total de 52 serviços periféricos locais (distribuídos por todas as regiões, incluindo Açores).

⁷⁴ Os valores conhecidos referem-se aos constantes do balanço social da DGCI, a 31 de dezembro de 2010.

Note-se que apesar de inexistir o balanço social referente a 2011, considera-se aceitável que os números em causa tendam a diminuir, por via das reformas, e em especial nos serviços de finanças (a entrada de inspetores tributários, no final do ano de 2011, não afetou os números de funcionários colocados nos serviços de finanças, pelas características da sua carreira específica, e em respeito pelo Decreto-Lei n.º 557/99, de 17/12 - Sistema de carreiras da DGCI).

⁷⁵ Em Portugal existem 355 serviços de finanças, sendo que doze dependem diretamente da Direção Regional dos Assuntos Fiscais da Madeira, não fazendo parte integrante da AT, motivo pelo qual foram desconsiderados neste estudo.

No entanto e apesar dos resultados alcançados, não se poderá esquecer o facto de esta amostra ter sido construída com base em amostragem não aleatória. Conforme referido, tal foi a opção tomada, em face dos vários constrangimentos encontrados para a elaboração deste estudo, e dada a inexistência de registo do universo de pessoas objeto de estudo, foi assim necessário recorrer aos conhecimentos interpessoais, e de uma forma perfeitamente informal, foi efetuado o presente estudo colocando em prática o método “bola de neve”.

Por este motivo, não se pode determinar o grau exato de representatividade da amostra, impossibilitando assim, inferir resultados para o conjunto da população, apesar do esforço realizado para se obter uma amostra que fosse representativa e o mais fiel possível, dessa mesma população.

Nestes termos importa caracterizar o questionário elaborado.

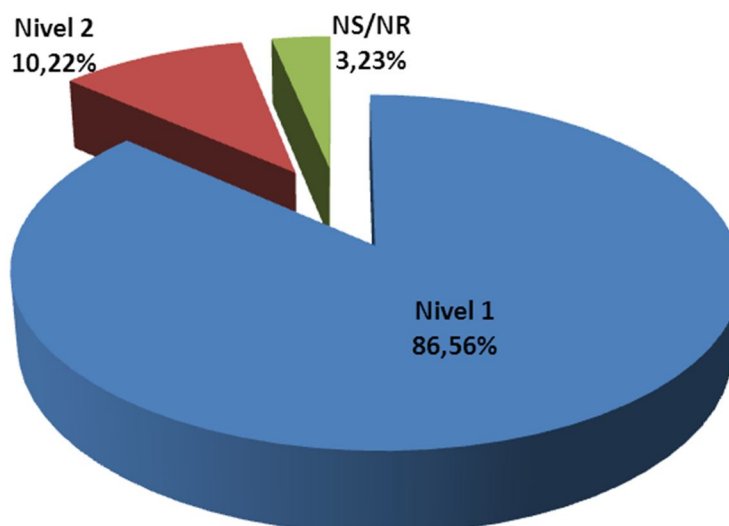
Assim, foram formuladas cinquenta (50) perguntas, no total, depois de realizados pré-testes, com o objetivo de se assegurar a perceção e interpretação das questões, tendo, nesse processo, sofrido algumas correções e ajustamentos, sendo a versão final a que constitui o anexo deste trabalho.

As questões colocadas foram essencialmente questões sobre factos e respostas. Optou-se por formular, na sua maioria, questões fechadas, dicotómicas (tipo: verdadeiro ou falso/sim ou não) e ainda algumas de resposta múltipla, tendo-se utilizado questões abertas nas relacionadas com a caracterização pessoal do inquirido. Utilizaram-se ainda, por vezes, a elaboração de questões em árvore, tentando-se assim evitar respostas a questões não relevantes para um determinado interlocutor, num esforço de melhor adaptar cada questão ao seu real destinatário.

Nestes termos importa efetuar a caracterização da amostra recolhida.

Como nota prévia, importa referir a existência de uma classificação atribuída a cada serviço de finanças (serviços desconcentrados de âmbito local), por despacho do diretor-geral, consoante o número de contribuintes, o volume de serviço e o volume de receita, e traduz-se pela divisão em serviços de finanças de nível I (de maior dimensão) de nível II (de menor dimensão), em conformidade com o n.º 3 do artigo 39º da Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de dezembro.

No gráfico seguinte descreve-se a proporção de questionários recebidos em função da classificação atribuída ao serviço de finanças.

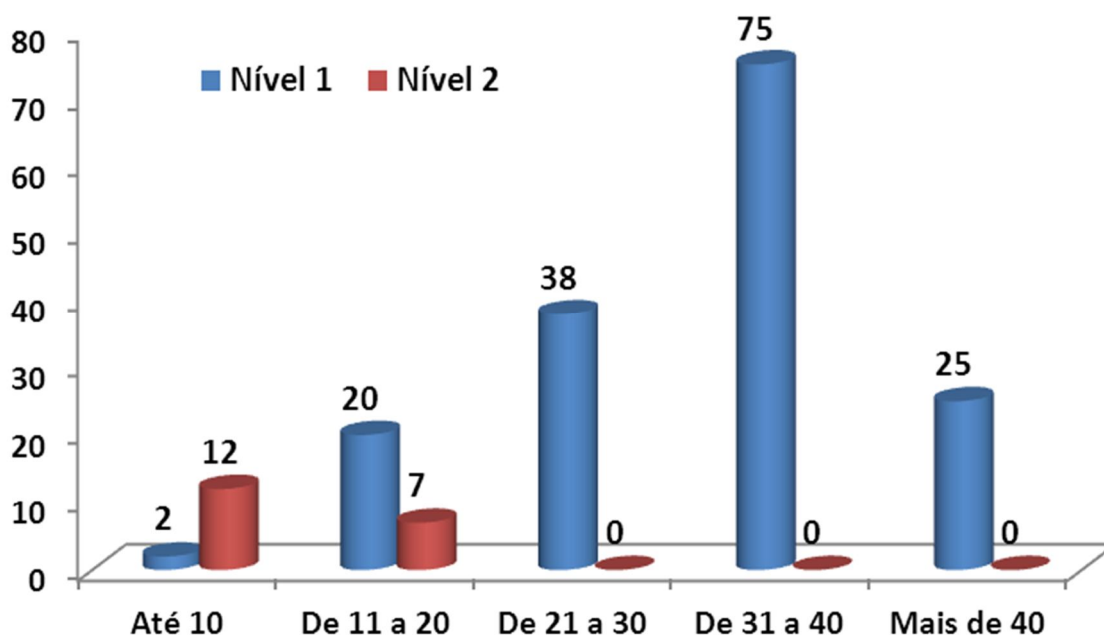


I - Percentagem de respostas obtidas por nível dos Serviços de Finanças

Analisando verificamos que dos 186 questionários recebidos, 86,56% tiveram como proveniência os serviços de finanças de maior dimensão, os serviços de nível I, sendo que 10,22%, são provenientes de serviços de finanças de menor dimensão, os serviços de nível II, e 3,23% desse universo não sabe ou não responde. Facto esse que não é preocupante pois não sendo relevante para o exercício diário de quem neles desempenha funções não é referido com frequência nos serviços.

Da leitura atenta do artigo 39.º constante da Portaria n.º 320-A/2011, verifica-se que se mantém a estrutura resultante da Portaria n.º 348/2007, de 30 de março, sem quaisquer critérios de adaptação ou flexibilização à evolução rápida dos universos que as fixaram, facilmente se compreende que por vezes os serviços de finanças assumem dimensões físicas bastante similares, ainda que em situações limite, pelo que se torna difícil destrinçar sem mais informação, qual a sua real classificação.

A semelhante conclusão poder-se-á chegar, por análise ao gráfico seguinte.



II - Respostas por nível de Serviço de Finanças, escalonado por n.º de funcionários

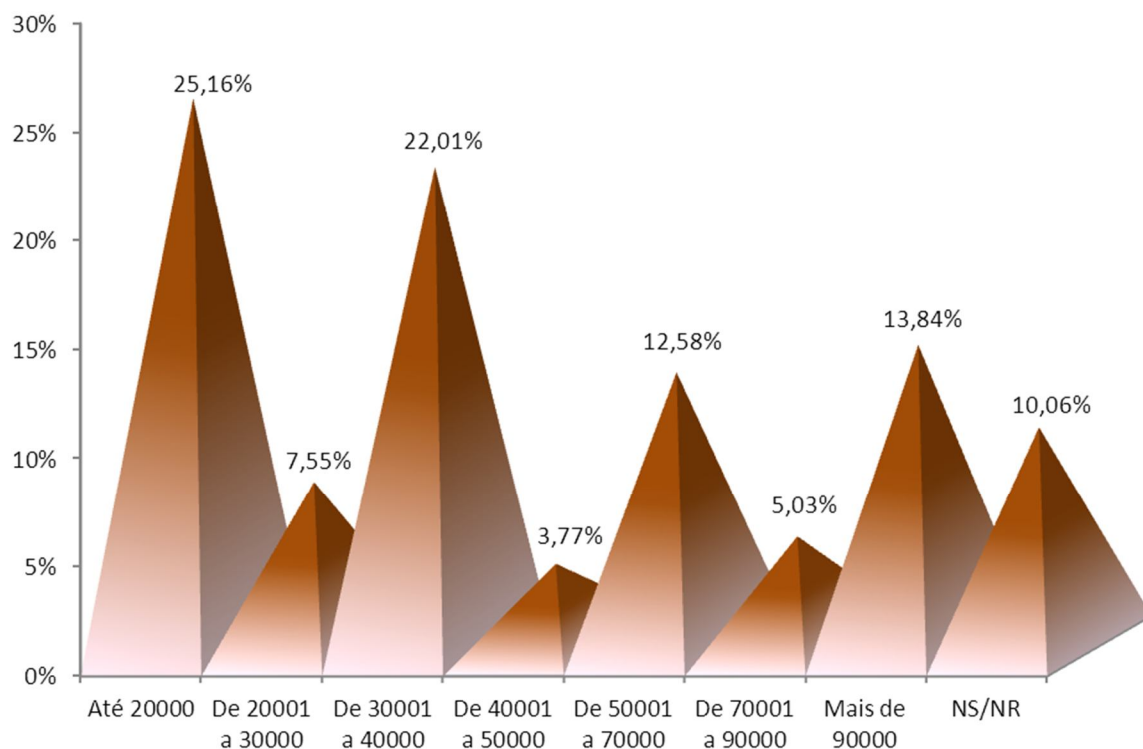
Neste gráfico, evidenciamos o número de questionários recebidos, preenchidos com a indicação do nível do serviço de finanças a que pertencem, em função do escalão relativo ao número de funcionários que neles desempenham funções.

Assim, e tal como se pode observar, de um total de nove serviços de finanças de nível II que se constituem como parte desta amostra, sete questionários são provenientes de (dois) serviços de finanças, onde desempenham funções mais de dez funcionários, representando uma assinalável dimensão.

No entanto, com referência ao mesmo escalão, foram rececionados vinte questionários provenientes de serviços de finanças, classificados com nível I. Será de assinalar ainda, a existência de dois questionários recebidos e provenientes (também), de dois serviços de finanças, que apesar de serem classificados como serviços de finanças de nível I, têm apenas e no máximo, dez pessoas, a desempenhar funções.

Com estas observações pretende-se apenas realçar o facto de, o critério classificativo do nível de cada serviço de finanças não ser apenas concedido na razão direta e em função do número de funcionários, ainda que este fator numérico seja simultaneamente, condicionante e condicionado, pela classificação atribuída.

Outro critério para aferir da dimensão do Serviço poderá ser observado na dimensão do número de processos em tramitação no Serviço de Finanças onde o inquirido trabalha. A análise dos dados encontra-se no gráfico seguinte;



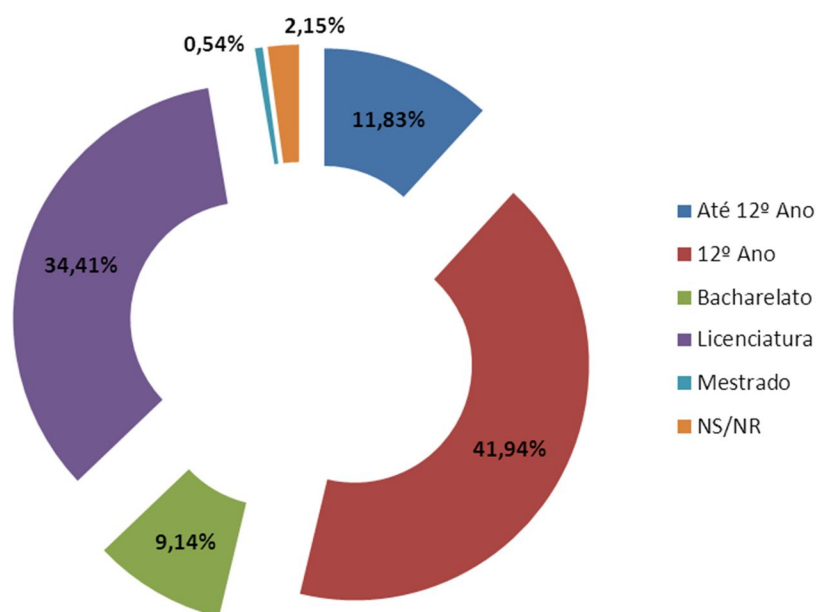
III - Respostas obtidas em função do n.º de Processos de Execução Fiscal no Serviço

Analisando verifica-se uma dispersão dos questionários recolhidos, sendo que encontram-se em tramitação até 20.000 processos em cerca de 25% das respostas recebidas, salientando-se do universo a existência de cerca de 14% com mais de 90.000 processos em tramitação.

Refira-se ainda que cerca de 10% não sabem ou não responderam.

Um outro ponto importante nesta análise são as qualificações académicas relativas a esta amostra.

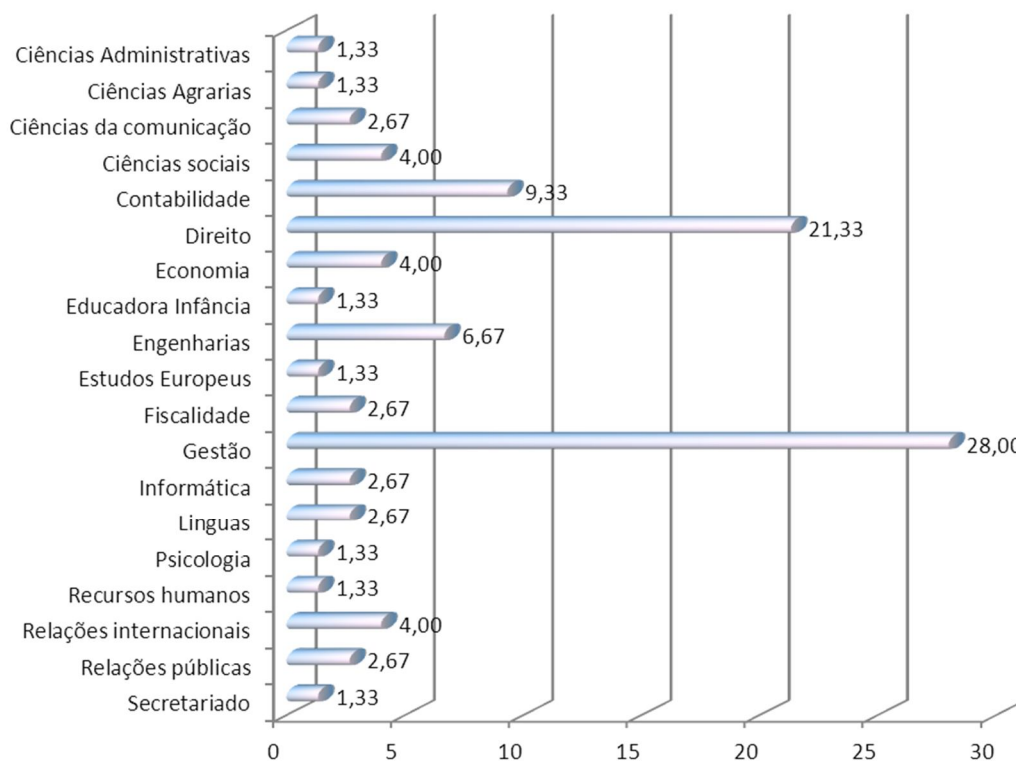
Assim, e como poderemos ver no gráfico que se segue, a maioria dos trabalhadores, cerca de 42%, apresenta-se com o 12.º ano (completo), de imediato seguidos por 34,41% de trabalhadores com uma licenciatura. Registe-se ainda a existência de 9,14% de trabalhadores cujo grau académico máximo obtido, foi o bacharelato.



IV - Escolaridade dos inquiridos

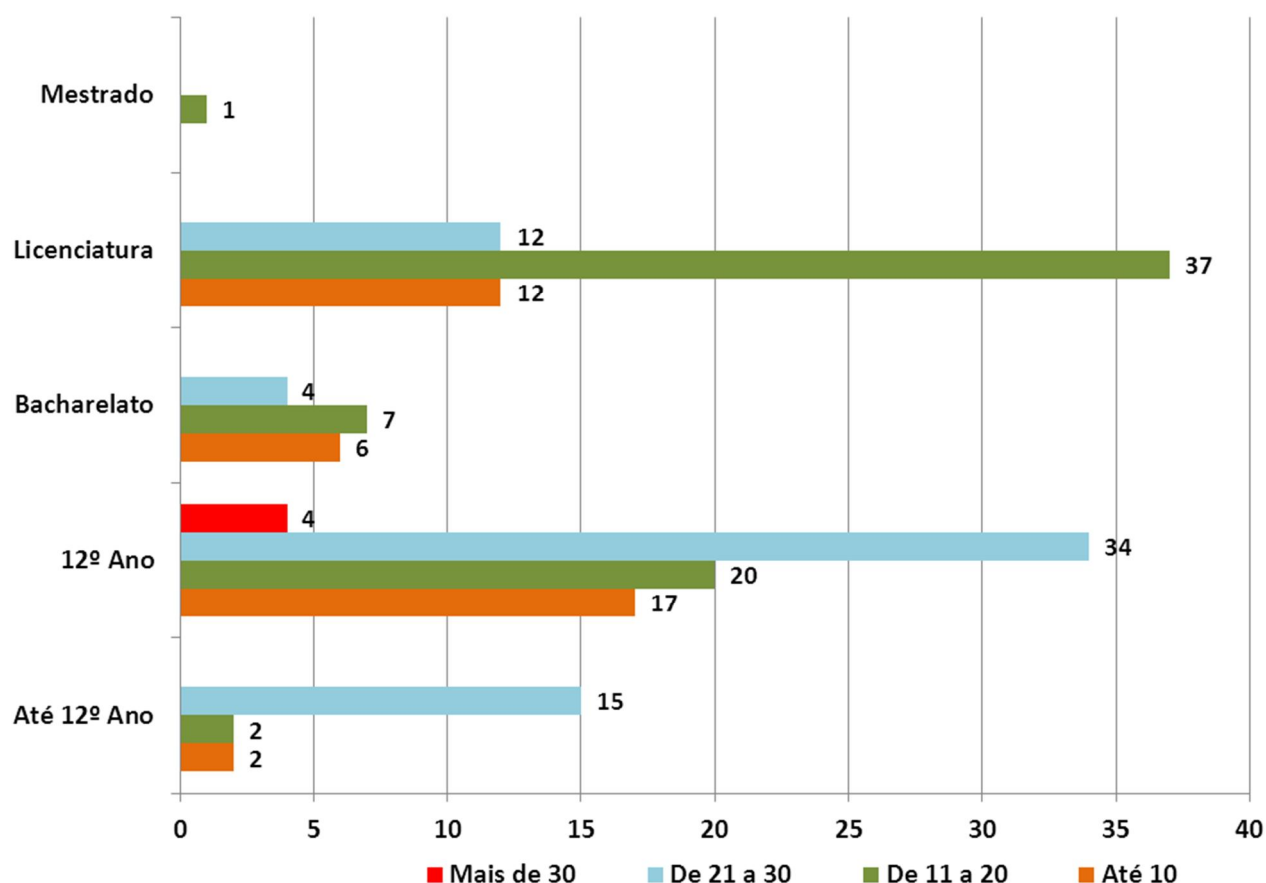
No que concerne então à escolaridade, esta amostra segue de perto a dinâmica referida sobre essa matéria no balanço social da organização, referente ao ano de 2010.

Já no que se refere às áreas de estudo indicadas nesta amostra, consideramos motivo de interesse, a elevada abrangência de setores de conhecimento, tendo sido referidas vinte áreas, cuja discriminação é a seguinte:



V - Setores de conhecimento (cursos)

Mas esta análise ficaria consideravelmente prejudicada se não fosse ponderado, no item escolaridade, a antiguidade na Autoridade Tributária e Aduaneira. Assim e como se pode verificar no gráfico seguinte, poder-se-á observar o nível de escolaridade, desta feita associado à antiguidade, dos inquiridos, na Autoridade Tributária e Aduaneira.



VI - Escolaridade e antiguidade na Administração Tributária

Analisando os elementos disponíveis, verifica-se, e conclui-se com naturalidade, que o menor grau académico obtido, é mais frequente em quem apresenta maior antiguidade no desempenho de funções na Autoridade Tributária e Aduaneira, embora seja assinalável a existência de pessoas que, com mais de 20 anos de carreira na AT/DGCI apresentem bacharelato e licenciatura, sendo que á data da sua admissão apenas era exigido o equivalente ao atual 11º ano de escolaridade ou inferior.

Note-se que á medida que os anos de trabalho vêm diminuindo, vem aumentando o nível de escolaridade, reflexo da sociedade portuguesa e do grau de exigência para

entrada na Autoridade Tributária e Aduaneira. Refira-se a título de exemplo que nos mais recentes ingressos para a carreira de inspeção – Inspectores Tributários, exigia-se grau de licenciatura, enquanto que nos últimos concursos de ingresso para a carreira de técnicos de administração tributários adjuntos, tinham estes, por exigência mínima, o 12.º ano, completo, em conformidade, aliás, com o estatuído no Decreto-Lei n.º 557/99, de 17 de dezembro, já referido.

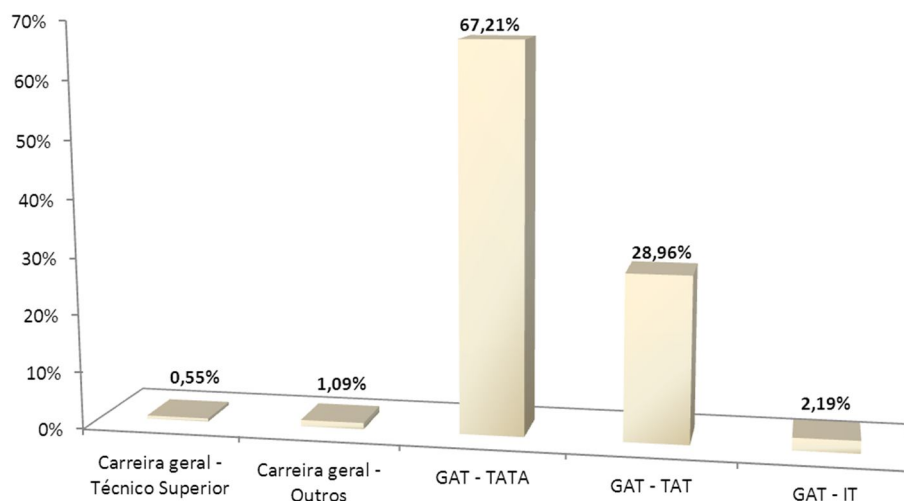
Atendendo ao facto que a Autoridade Tributária e Aduaneira é constituída por pessoas que desempenham diferentes funções e que inevitavelmente se encontram dispersas por carreiras distintas e diferenciadas, tais como: carreiras gerais (idênticas em toda a função pública) e ainda carreiras especiais do grupo do pessoal de administração tributária – GAT ⁷⁶, com características específicas desta organização.

Desta amostra, fizeram parte questionários elaborados por pessoas que desempenham funções no âmbito da carreira geral – técnicos superiores e outros (não discriminados), num total de 3 questionários. No que concerne aos questionários preenchidos por pessoas que desempenham funções no âmbito de carreiras específicas da Autoridade Tributária e Aduaneira, teremos que discriminar, cerca de 67%, preenchidos por TATA - técnicos de administração tributários adjuntos, (123), cerca de 29%, preenchidos por TAT - técnicos de administração tributários, (53) e ainda, 2,19% a que correspondeu o preenchimento por parte de 4 IT (inspectores tributários).

A estes números, juntam-se 3 questionários, em que os inquiridos optaram por não assinalar a sua resposta, não incluídos na análise efetuada.

No gráfico VII representa-se o nível de participação, em conformidade com o referido.

⁷⁶ Cfr. artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 557/99: “1 - O presente diploma estabelece o estatuto de pessoal a regime de carreiras dos funcionários da Direção-Geral dos Impostos, a seguir designada abreviadamente por DGCI, a aprova os mapas anexos I a V que dele fazem parte integrante. 2 -O pessoal da DGCI integra-se nos seguintes grupos: a) Grupo do pessoal dirigente; b) Grupo do pessoal de chefia tributária; c) Grupo do pessoal de administração tributária, adiante designado abreviadamente por GAT; d) Grupos do pessoal de regime geral.”



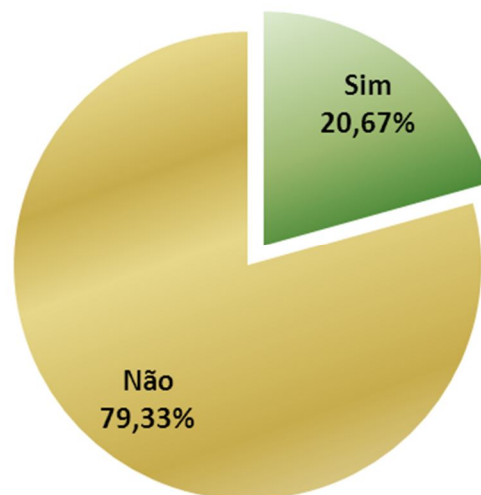
VII - Respostas obtidas em função das carreiras

Importa aqui esclarecer que, em cumprimento do disposto no Decreto-Lei n.º 557/99, de 17 de dezembro, cada serviço de finanças deveria ser composto por técnicos de administração tributária adjuntos (TATA) e técnicos de administração tributária (TAT), desde que estes não excedessem metade do número total de lugares da categoria de técnicos de administração tributária adjuntos (TATA) previstos nos quadros de pessoal em cada serviço de finanças .

É neste contexto que atualmente, é constituído o grupo de funcionários em funções num serviço de finanças, que só excecionalmente tem no seu quadro inspetores tributários (IT) e apenas quando no exercício de funções de chefia, conforme o n.º 9 do artigo 58.º do Decreto-Lei n.º 557/99, de 17 de dezembro.

Importa agora aferir das competências específicas de cada um, no que concerne ao exercício de chefia.

Nestes termos, verificou-se que dos questionários recebidos, 20,67% pertenciam a pessoas que exerciam cargos de chefia, ou seja, exerciam o cargo de chefe de finanças ou de chefe de finanças adjuntos, conforme se comprova no gráfico VIII, a seguir apresentado.

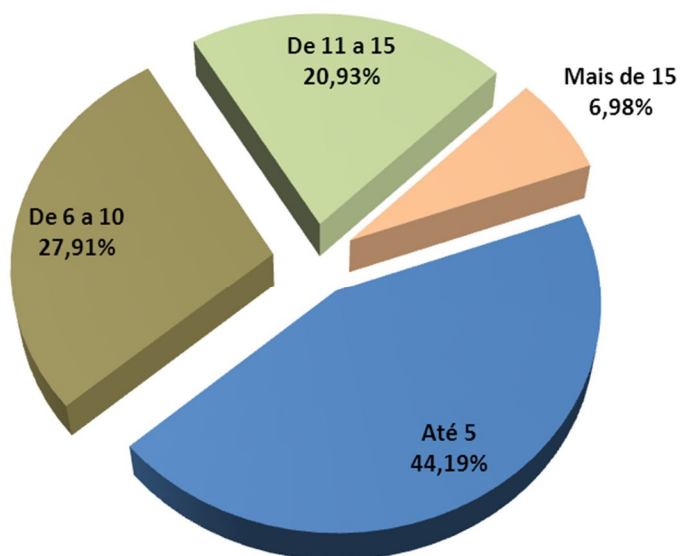


VIII - Respostas obtidas em função do exercício de cargo de chefia

Importa ainda e porque relacionado, referir que os questionários recebidos e preenchidos por chefias revelam, em média, 7,14 anos no exercício das funções, sendo que apresenta a moda igual a 1 ano.

Significando que o espaço temporal (1 ano) é o mais comum no exercício de cargos de chefia, nesta amostra, indicando assim uma considerável renovação de pessoas nos cargos, motivada, essencialmente, pela aposentação dos mais antigos na carreira.

Poder-se-á aferir disso mesmo, observando-se o gráfico infra.



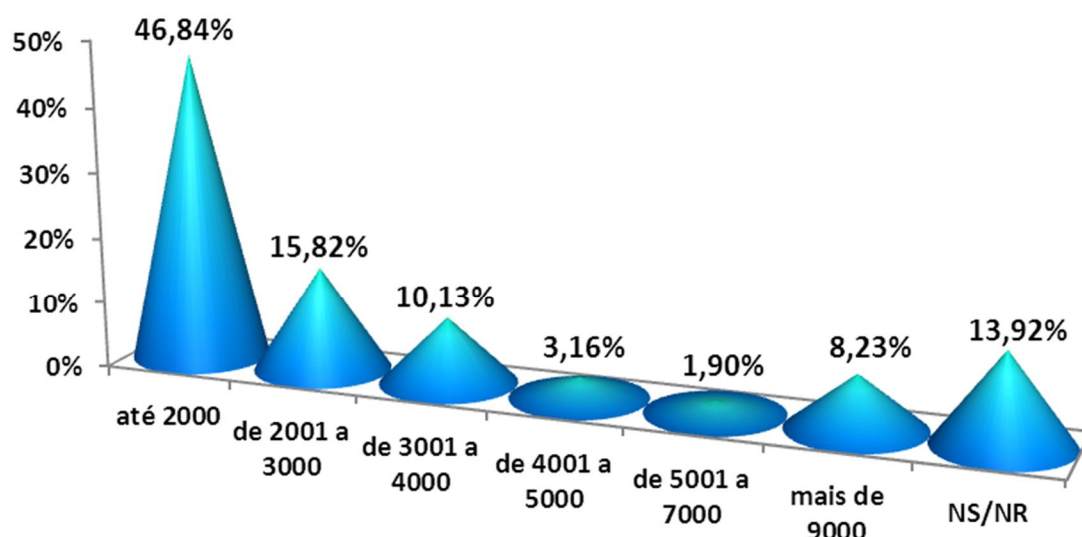
IX - Respostas obtidas em função dos anos de exercício de cargo de chefia

Refira-se ainda que foram desconsiderados, em concreto, três questionários porque apesar da indicação de exercício de funções de chefia, não concretizavam o tempo de exercício em funções.

Na análise do exercício de funções de chefia e apesar de não se estar a trabalhar com uma amostra representativa, inviabilizando, por este facto e como já referido e explicado, a possibilidade de inferir resultados para o universo da população, podemos, ainda que de forma cautelosa, afirmar que os resultados obtidos se aproximam da expectativa previamente formada com base na realidade conhecida, e assim confirmar e atestar os indícios detetados na amostra.

Então, e á semelhança do que já foi afirmado, parece confirmar-se que na Autoridade Tributária e Aduaneira, por meio de um efeito prático, consequente das aposentações em curso, à semelhança da restante função pública como é do conhecimento geral e público, resulta uma renovação efetiva nos cargos de chefia em regra exercidos por funcionários com maior antiguidade na carreira e na DGCI/AT.

Sendo as reversões contra o responsável subsidiário uma base do presente estudo, importa efetuar a análise das respostas obtidas quanto ao volume de processos em que foi iniciada a reversão no ano de 2011, conforme o gráfico que se segue.



X - Respostas obtidas em função das reversões iniciadas em 2011

Verifica-se que na maioria das situações (46,84%) apenas iniciaram a tramitação em menos de 2000 processos, bem elucidativo da complexidade da tramitação do processo para a fase de reversão.

Pode-se então referir em jeito de conclusão que se considera que esta amostra foi construída numa base de grande aleatoriedade e completo anonimato, mas ainda assim, baseado em conhecimento próprio e à luz da normal estrutura da Autoridade Tributária e Aduaneira, parece ser esta uma amostra que apresenta incontestável e verdadeira aproximação à realidade do universo dos trabalhadores da Autoridade Tributária e Aduaneira, que desempenham funções na área da Justiça Tributária e em especial, das execuções fiscais.

No entanto e como já foi referido, pelo facto de esta amostra ter sido construída com base em amostragem não aleatória, não será possível de determinar efetivamente da sua representatividade.

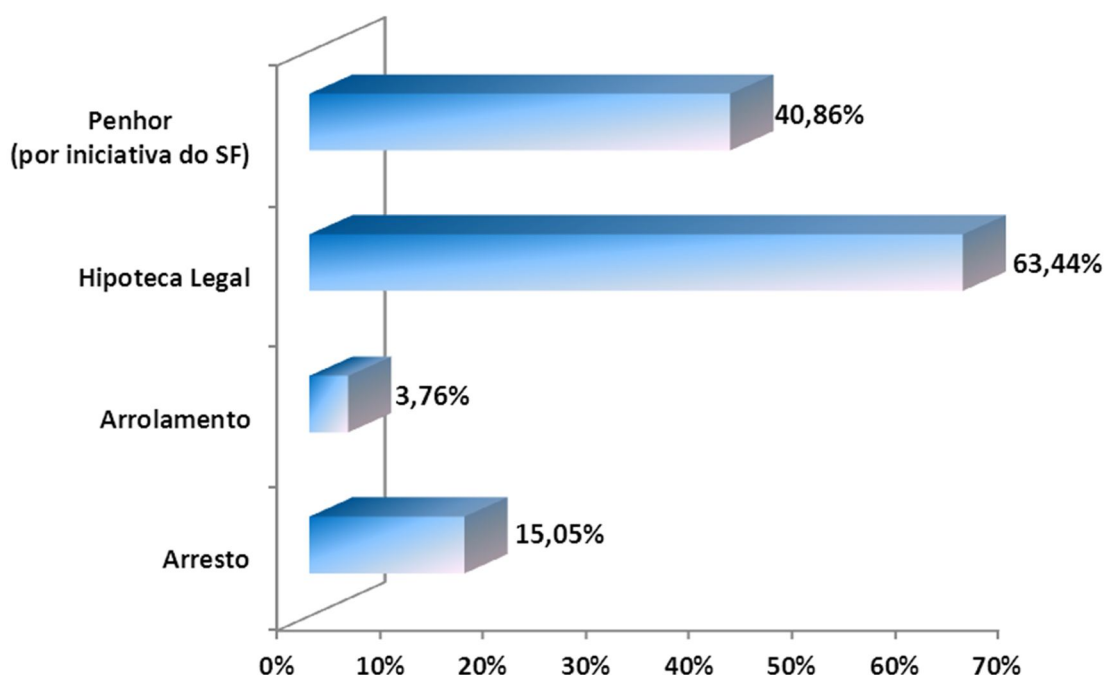
3. A aplicabilidade do arresto em sede de reversão

Importa agora proceder à análise da prática diária dos Serviços de Finanças na tramitação do processo de execução fiscal, utilizando para o efeito o questionário realizado em conformidade com o explanado no item anterior.

Nestas circunstâncias vai-se proceder à análise das respostas obtidas nos questionários recolhidos junto dos trabalhadores da Administração Tributária e Aduaneira nas condições e com os condicionalismos referidos.

3.1 – A utilização de medidas cautelares

Sendo este estudo centrado na utilização de medidas cautelares, especificamente falando do arresto, no procedimento de reversão importa conhecer da utilização pelos funcionários da Administração Tributária dessas providências cautelares. De acordo com o questionário realizado verifica-se que dos 186 inquiridos, 134 já impulsionaram medidas cautelares de acordo com o gráfico seguinte:



XI - Medidas cautelares impulsionadas pelo inquirido

Verifica-se uma utilização frequente da hipoteca legal, com 63,44% (118) dos inquiridos a afirmarem já a terem utilizado, seguido do penhor por iniciativa do serviço com 40,86% (76) respostas afirmativas, o que se compreende pela sua simplicidade e competência de efetivação.

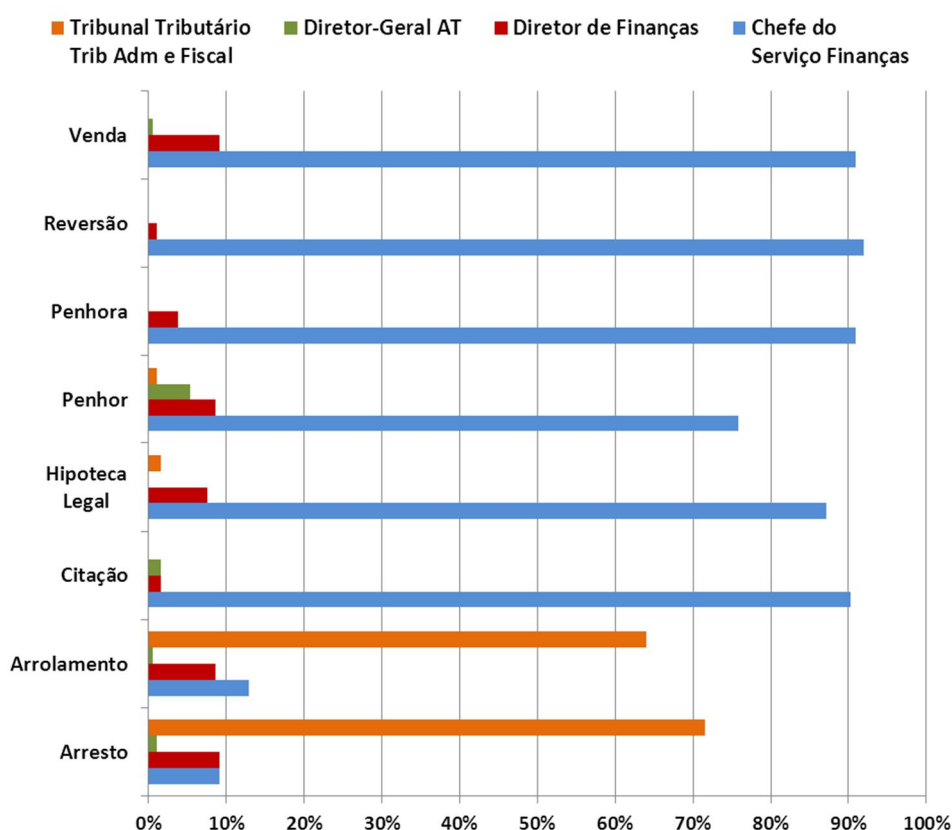
Curioso o facto de apenas 59 (44,02%) dos inquiridos terem impulsionada apenas uma única medida, sendo que dois deles (2) afirmam já ter utilizado as quatro medidas referidas.

Da análise às respostas retira-se ainda o facto de 49 (36,57) dos inquiridos terem utilizado as medidas hipoteca legal e penhor, sendo estas as medidas cautelares mais utilizadas.

No que se refere à utilização das medidas cautelares arresto e arrolamento, os resultados obtidos encontram-se em linha com os esperados, sendo que o arrolamento tem aplicação, em regra no decorrer do processo inspetivo portanto fora das competências dos serviços de finanças.

Importa também aferir do conhecimento técnico dos funcionários sobre de quem legalmente é a competência para a realização de atos no processo de execução fiscal.

O resultado das respostas obtidas é o que consta do seguinte gráfico:



XII - Competência de tramitação de alguns procedimentos no Processo de Execução Fiscal

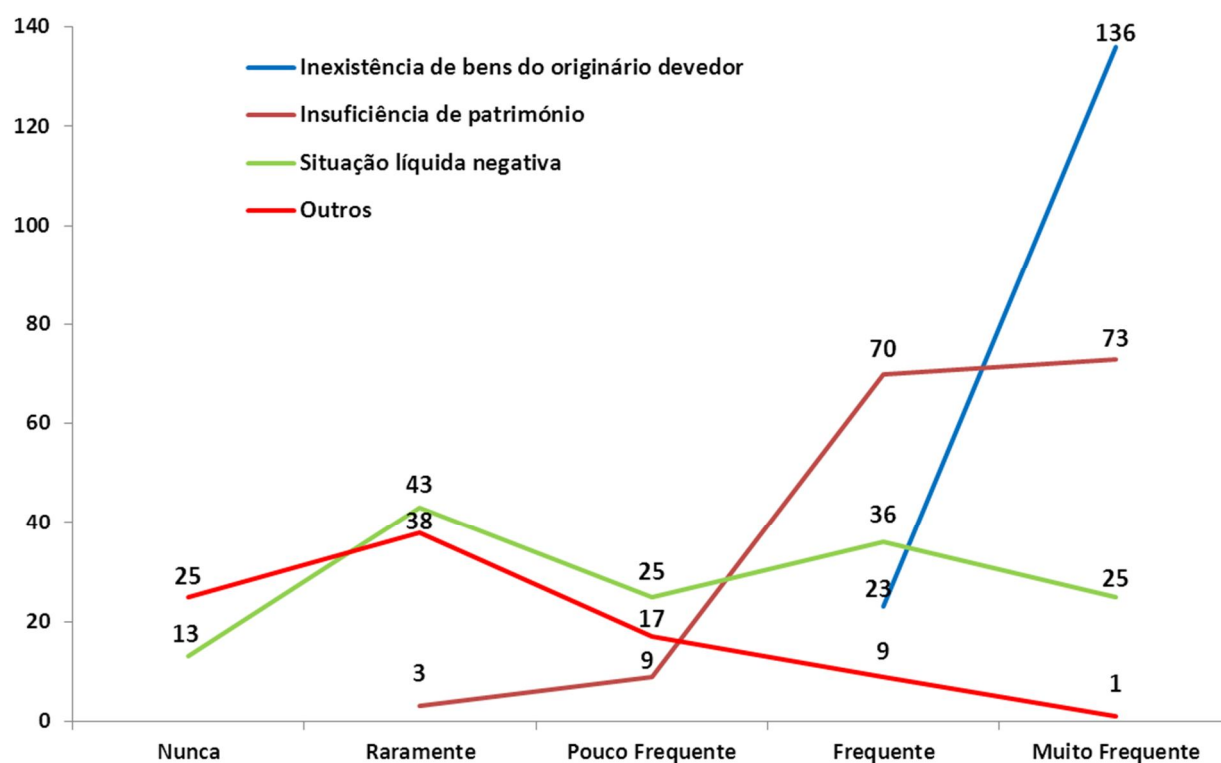
Analisando os resultados obtidos ressalta que na generalidade os funcionários da Administração Tributária conhecem as competências atribuídas e quem deve praticar os atos no processo de execução fiscal.

No entanto, existem algumas situações de desconhecimento das competências, com especial incidência nas medidas cautelares arresto e arrolamento, que simultaneamente são as menos utilizadas de acordo com o questionário.

3.2 – A reversão, a tramitação do processo

Como já foi afirmado a concretização da responsabilidade subsidiária efetiva-se por reversão⁷⁷, e deve ser iniciada logo que se verifique a inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores ou, fundada insuficiência do seu património para satisfação da dívida exequenda e acrescido.

Importa por isso analisar a perceção da frequência dos motivos que a determinam e provocam o início do procedimento de reversão, conforme se visualiza no gráfico que se segue:



XIII - Início da reversão, frequência dos motivos determinantes para o seu início

⁷⁷ Consultar ponto 1.3.4 do presente estudo

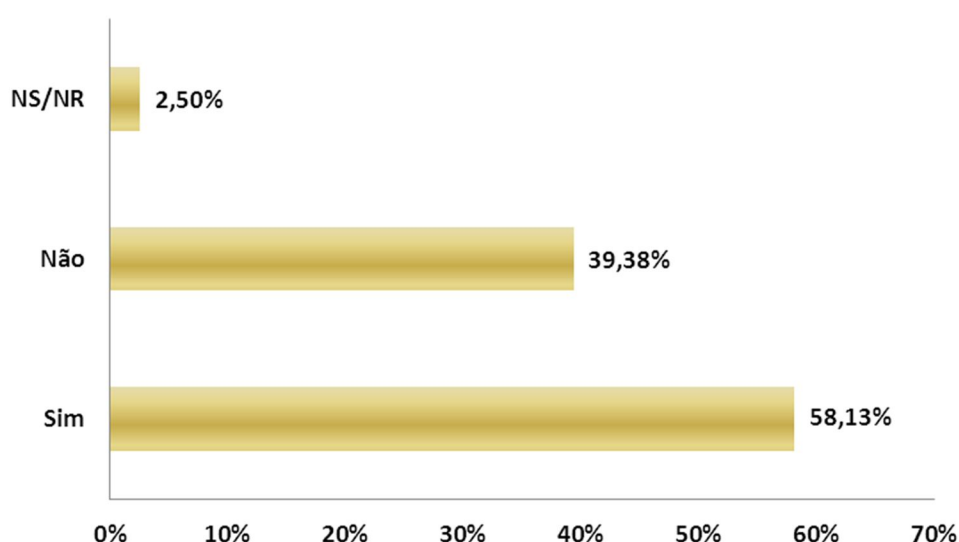
Verifica-se assim que os inquiridos consideram como principal motivo de início da reversão a inexistência de bens do originário devedor, sendo este motivo classificado apenas como frequente ou muito frequente.

A reversão efetuada com base na insuficiência de património do devedor originário das 155 respostas válidas, foi classificada em cerca de 92% como frequente ou muito frequente.

Sendo a decisão de reverter contra os responsáveis subsidiários um ato do órgão de execução fiscal, praticado pelo chefe do serviço, importa aferir da forma de verificação da existência dos pressupostos para iniciar a reversão e qual o momento em que o motivo para proceder à reversão é expressamente referido no processo de execução fiscal.

Com o esforço de modernização efetuado nos últimos anos pela Administração Tributária e Aduaneira, o conhecimento da realidade patrimonial dos contribuintes, e no caso em apreço, dos executados e seus responsáveis solidários e/ou subsidiários encontra-se muito facilitado com acesso às aplicações informáticas existentes. No entanto nem todos os bens penhoráveis constam das aplicações disponíveis, importa então efetuar diligências externas, nas situações que sejam consideradas necessárias e indispensáveis.

O gráfico seguinte espelha a realidade obtida no inquérito efetuado:



XIV - Utilização de diligências externas para verificação dos pressupostos da reversão

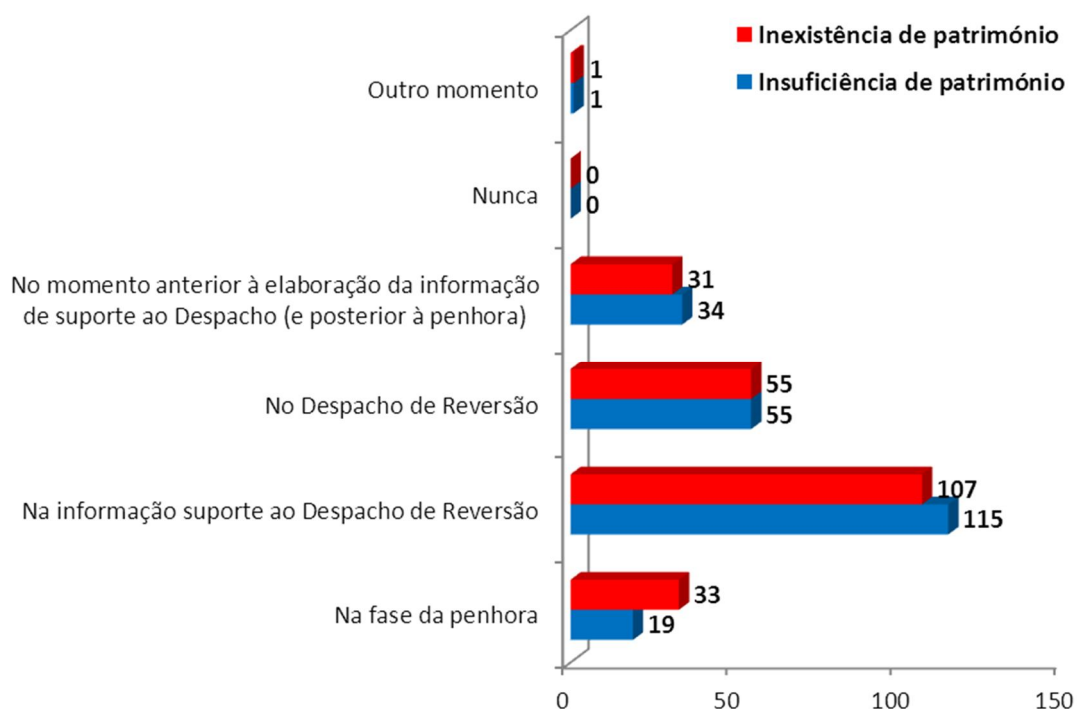
Verifica-se que a maioria, cerca de 58%, apoia-se em diligências externas, efetuando a recolha um maior número de informações que consideram úteis para a

verificação dos pressupostos necessários antes da tomada de decisão de iniciar a reversão.

No entanto 39,38% dos inquiridos formam a sua convicção para tomada de decisão com base nos elementos disponíveis internamente e nas bases de dados a que têm acesso via Administração Tributária.

Relevante também o momento em que a inexistência ou insuficiência de património do devedor originário (e dos responsáveis solidários) é carreado para o processo, passando a constar expressamente dos autos.

A opinião dos inquiridos, apresentada no gráfico XV, demonstra que, em regra, a informação da inexistência ou insuficiência de património do devedor originário é carreada para os autos no momento da elaboração da informação que servirá de suporte à decisão de efetuar a reversão iniciando-se o respetivo procedimento. Existe no entanto um número significativo de respostas que remetem esse momento para o próprio despacho da reversão, o que em função do conhecimento próprio que o autor possui leva a concluir que se pretendia associar este despacho à informação de suporte que em regra são efetuadas no mesmo momento e por força das delegações de competências existentes, em muitas das situações elaboradas pelo mesmo funcionário.



XV - Momento em que é expressamente referido no PEF o motivo da reversão

Saliente-se desta análise que a informação é sempre transposta para o processo de execução fiscal, independentemente do momento, parecendo óbvio que os funcionários têm a percepção da importância da informação sobre o património do devedor originário para a correta tramitação do processo, em cumprimento das disposições legais em vigor.

Esta percepção contribui para o sucesso na tramitação do processo de execução fiscal e contencioso associado.

Note-se que dos 186 inquiridos, apenas 81 (43,55%) incluem nos quatro motivos comumente utilizados para as oposições o facto de existirem bens em posse do originário devedor⁷⁸, conforme se verifica no gráfico que se segue:



XVI - Motivos comumente utilizados na apresentação de oposição à reversão

Refira-se que de acordo com a opinião manifestada pelos inquiridos os quatro motivos mais utilizados para efeitos de oposição à reversão, segundo a ordenação resultante das respostas, são os seguintes:

- i. Não exercício de gerência de facto;
- ii. Prescrição da dívida exequenda;

⁷⁸ De acordo com as respostas à pergunta 25 do questionário em anexo.

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

iv. Falta da notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade.

Apesar de a existência de bens penhoráveis na esfera patrimonial do devedor originário ou dos responsáveis solidários ser um dos motivos mais comumente utilizados para apresentar oposição, não significa que o processo de reversão deva ser extinto, pelo contrário a situação encontra enquadramento legal no artigo 23º da LGT devendo ser adotados alguns procedimentos no sentido de acautelar o benefício de excussão prévia para efeitos de determinação do exato montante em dívida pelo qual o responsável subsidiário deverá ser executado e chamado aos autos para efeitos de pagamento.

3.3 – A reversão por insuficiência de património do devedor originário, análise da prática nos Serviços de Finanças

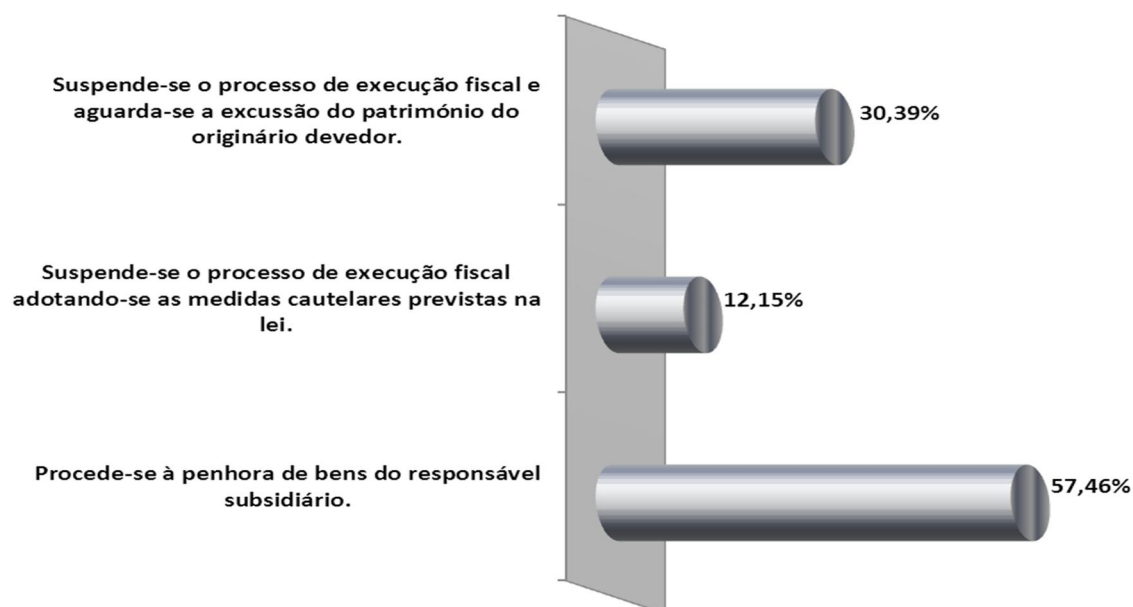
Como já foi referido a reversão pode ocorrer por fundada insuficiência do património do devedor originário, devendo constar dos autos essa informação e avaliação.

No entanto diz-nos o n.º 3 do artigo 23º da LGT que *“Caso, no momento da reversão, não seja possível determinar a suficiência dos bens penhorados por não estar definido com precisão o montante a pagar pelo responsável subsidiário, o processo de execução fiscal fica suspenso desde o termo do prazo de oposição até à completa excussão do património do executado, sem prejuízo da possibilidade de adoção das medidas cautelares adequadas nos termos da lei”*.

Importa então analisar quais os procedimentos que na prática diária dos Serviços de Finanças são adotados para integral cumprimento das disposições legais vigentes, nomeadamente depois de efetuada a citação e terminado o prazo de oposição sem que o responsável subsidiário tenha intentado qualquer tipo de contencioso perante a Administração Tributária no sentido da defesa dos seus interesses e obtido a suspensão dos autos nos termos previstos na lei e já referidos neste trabalho⁷⁹.

⁷⁹ Consultar o ponto 1.3.4, p 49, e ponto 1.3.1, p 37.

De acordo com o questionário realizado nos moldes já referidos, foi colocada a questão e verifica-se que a maioria dos inquiridos (57,46%) após a citação do responsável subsidiário executado por insuficiência do património do devedor originário e se encontre terminado o prazo de oposição efetua a penhora de bens do revertido, conforme se alcança do gráfico seguinte:



XVII - Procedimento habitual na tramitação do PEF após termo do prazo para oposição

Um dado relevante a retirar desta análise, prende-se com o elevado número de inquiridos, cerca de 30%, que suspendem os autos até excussão do património do originário devedor sem adoção de quaisquer medidas cautelares que permitam salvaguardar a boa cobrança dos créditos tributários por parte da Administração Tributária.

Saliente-se que só uma baixa percentagem dos inquiridos, cerca de 12%, proceda à suspensão dos autos adotando as medidas cautelares previstas na legislação vigente.

Importa aqui aferir de alguns dos motivos que influenciam este comportamento, não trazendo à colação a crónica e conhecida escassez de meios humanos nos Serviços de Finanças, com especial enfoque nos de maior dimensão.

O esforço acrescido de modernização prosseguido pela Administração Tributária com a criação e entrada em produção de várias aplicações informáticas, com especial incidência na área do processo de execução fiscal, especialmente desenvolvidas para esse efeito e com características essencialmente inovadores,

pretendeu massificar as ações a desenvolver com a finalidade de otimizar a cobrança dos créditos tributários e melhorar a tramitação dos processos de execução fiscal⁸⁰, sem terem sido retiradas quaisquer competências ao órgão de execução fiscal.

Na sequência deste esforço foi, em 2009, criada a aplicação SIGER - Sistema de Gestão de Reversões, com a finalidade de *“gerir e efetivar a responsabilidade tributária subsidiária, nomeadamente de administradores e gerentes, por reversão da dívida em processo de execução fiscal (artigo 23.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária - LGT)”*⁸¹.

Também em 2006 entrou em funcionamento a aplicação informática SIPA – Sistema de Penhoras Automáticas, *“a qual consiste na realização do procedimento com recurso a meios informáticos em dois momentos distintos, que consubstanciam também duas realidades diferentes. A primeira diz respeito à deteção dos bens do contribuinte suscetíveis de serem penhorados [CEAP] e, a segunda, à apreensão do respetivo bem (a concretização da penhora) [SIPA]”*, conforme definido pelo Tribunal de Contas no seu Relatório de Auditoria n.º 56/2008, p. 21

No âmbito da reversão, estas duas aplicações, são responsáveis pelos exponenciais ganhos de eficiência e eficácia na cobrança coerciva alcançados pela Administração Tributária nos últimos anos.

É através da aplicação SIGER que se inicia, sempre com a iniciativa do trabalhador do órgão de execução fiscal, e se irá despoletar todo o procedimento de reversão, será através da utilização do SIPA que se concretizarão, na maioria das vezes, as ações de coerção sobre o património do responsável subsidiário com o intuito de efetuar a cobrança dos tributos.

Cite-se, a este propósito, o Relatório da Inspeção aos Serviços de Finanças realizado pela Provedoria de Justiça, onde se pode ler que o *“esforço de recuperação da dívida tributária em fase de cobrança coerciva torna insuficientes os recursos humanos a ele afetos, quer em termos quantitativos, quer em termos qualitativos”* (Vargas, 2007, p. 142). Considerava-se desta forma a crescente

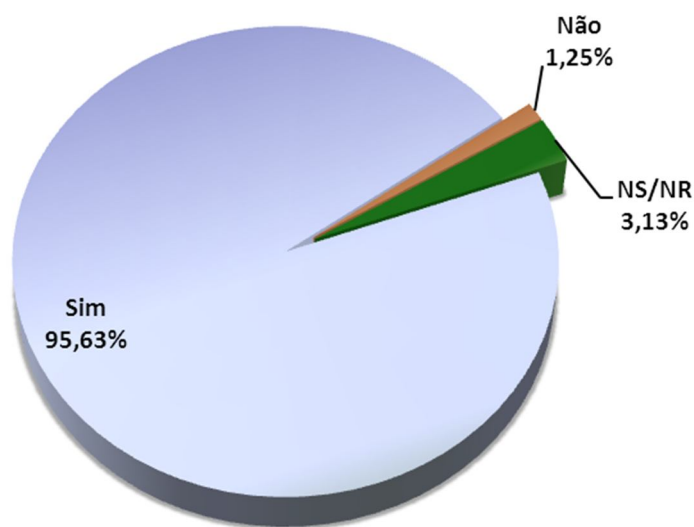
⁸⁰ Relembra-se aqui que a DGCI recebeu, no ano de 2010, o Prémio Internacional para a Inovação na Administração Tributária, na área de eficácia fiscal, pelo projeto assente no SIPA e atribuído pelo Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT). Note-se que o CIAT é uma das maiores e mais importantes organizações mundiais de administrações tributárias, integrando trinta e oito (38) países membro, entre os quais, se poderão destacar, os Estados Unidos, Canadá, França, Holanda e Espanha. (vide, Relatório de Atividades da DGCI, 2010, p. 63).

⁸¹ De acordo com a definição divulgada no comunicado de imprensa., emitido pelo Ministério das Finanças e da Administração Pública, sobre a implementação do SIGER, em 17/02/2009.

necessidade de obtenção de “conhecimentos jurídicos necessários ao bom desempenho das suas tarefas e, no que respeita ao aspeto tecnológico, ao domínio do funcionamento dos sistemas informáticos ao seu dispor” (Vargas, 2007, p. 142), e tudo isto, com a finalidade de se obter um bom desempenho de funções, na área das execuções fiscais, pois com a implementação de novas e inovadoras aplicações informáticas o grau de exigência requerido aos trabalhadores aumentou consideravelmente tanto ao nível dos conhecimentos exigidos como ao nível da quantidade de atos a praticar e no controlo do seu labor diário.

Regressando à análise do quotidiano dos serviços de finanças, efetuada com o apoio das respostas ao questionário, verifica-se que após o termo do prazo para a oposição a penhora dos bens do revertido é efetuada com recurso à transmissão eletrónica de dados, ou seja, recorrendo à utilização do SIPA os trabalhadores do órgão de execução fiscal dão o primeiro impulso para a concretização da penhora, de acordo com a opinião de 95,63% dos inquiridos, conforme o gráfico XVIII.

Sendo perfeitamente residual (1,25%) aqueles que afirmam não recorrer à penhora automática nestas circunstâncias.



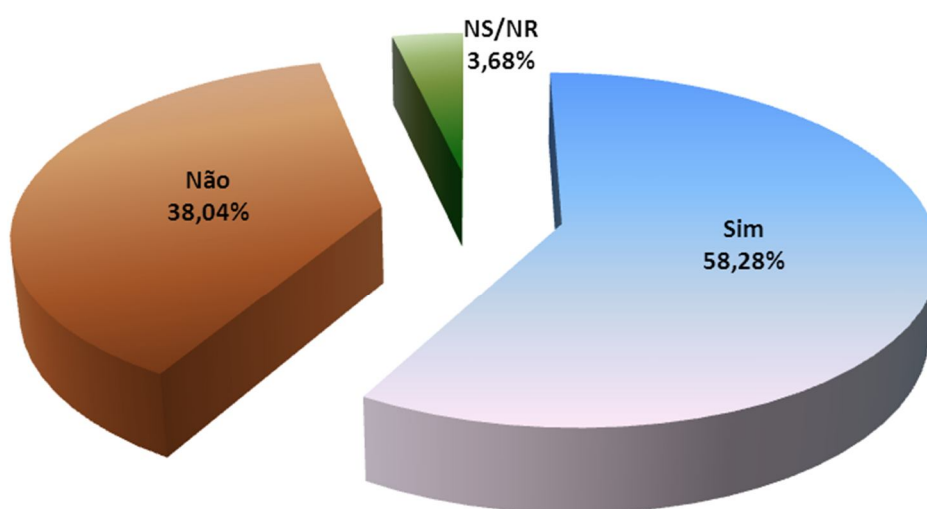
XVIII - Utilização de transmissão eletrónica de dados para efetivação da penhora

Para uma completa análise do “modus operandi” na matéria em estudo, foi considerado importante obter informação sobre os normais procedimentos efetuados pelos funcionários dos serviços de finanças quando depois de verificado o termo do prazo para oposição se pretende efetuar a penhora de bens propriedade do agora

executado por reversão no processo executivo (anteriormente apenas responsável subsidiário).

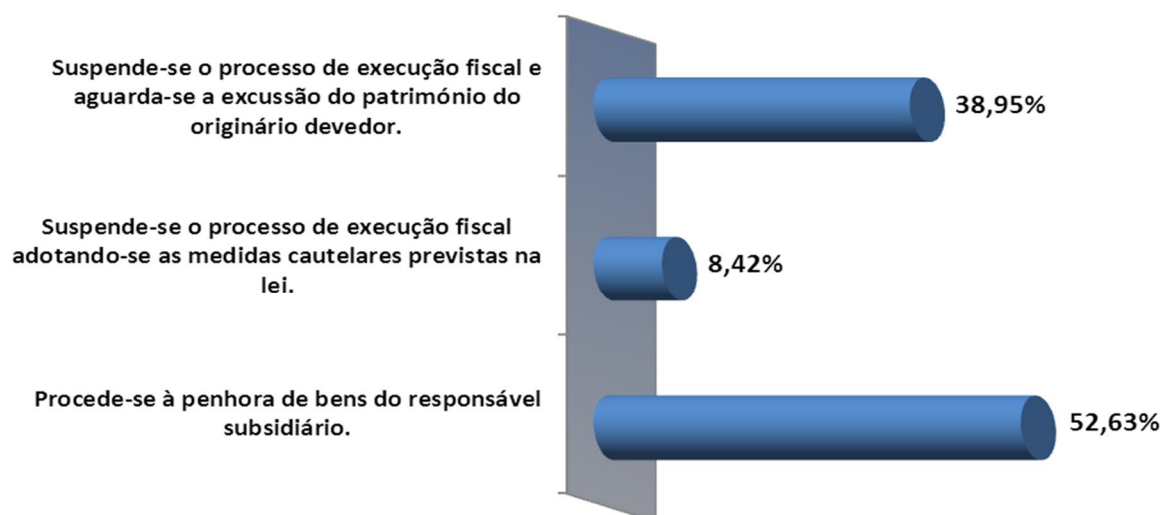
Inquiridos sobre se é habitual verificar o motivo que originou a reversão antes de efetuar a penhora, das respostas obtidas validamente expressas (156), 58,28% afirmam efetuar essa verificação e validação, sendo que 38,04 % afirmam não o fazerem, e 3,68%, afirmam que não sabem ou não respondem.

Os resultados encontram-se representados no gráfico seguinte:



XIX – Verificação do motivo reversão antes da penhora de bens do responsável subsidiário

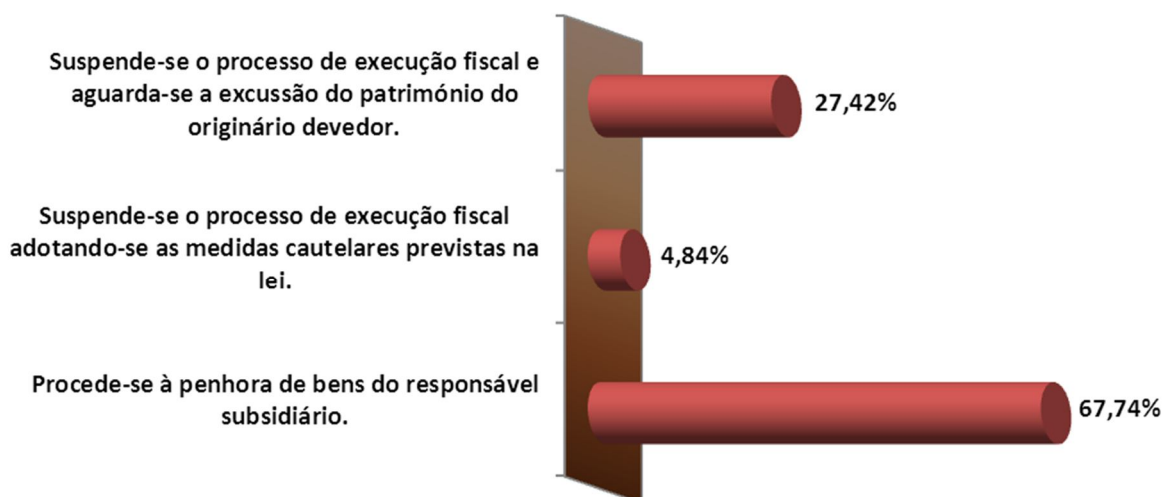
Efetuando uma análise mais detalhada do universo das questões colocadas, verifica-se que dos inquiridos que responderam “Sim” à questão supra referida e, que aparentavam ser mais cautelosos nos procedimentos a adotar, evitando dessa forma a realização de penhoras quando indevidas, se comportam da forma representada no gráfico seguinte:



XX - Comportamento dos inquiridos que afirmaram verificar o motivo que originou a reversão antes de efetuar a penhora do património do revertido.

Conclui-se assim que apesar do comportamento cauteloso demonstrado a maioria, 52,63%, proceda à penhora dos bens do revertido, e somente 8,42% procede à suspensão do processo de execução fiscal, adotando as medidas cautelares previstas na lei.

Efetuando um raciocínio idêntico para os inquiridos que responderam “Não”, e, portanto, aparentavam ter um comportamento menos cauteloso, não acautelando os direitos do executado, o comportamento evidenciado quando questionados sobre o procedimento após o termo do prazo de oposição é o representado no gráfico seguinte:

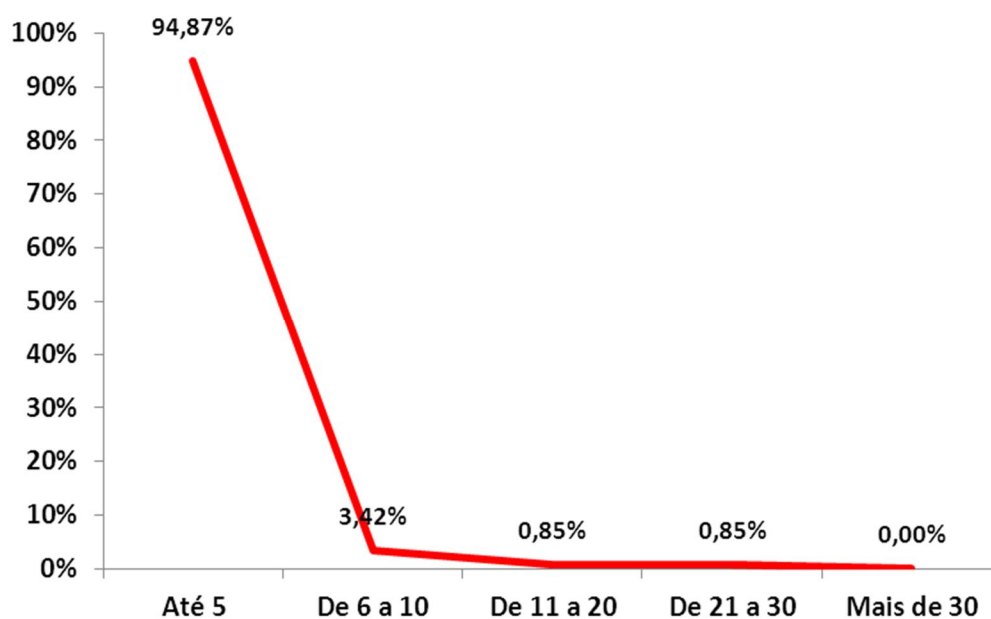


XXI - Comportamento dos inquiridos que afirmaram não verificar o motivo que originou a reversão antes de efetuar a penhora do património do revertido.

Conclui-se que a maioria, 67,74%, efetua a penhora do património do revertido, aliás em linha com o comportamento adotado anteriormente, aguardando a reação do executado.

No entanto é de realçar o comportamento de 4,84% (ainda que residual) dos inquiridos, que apesar de não verificarem o motivo que originou a reversão, opta pela suspensão dos autos impulsionando as medidas cautelares ao dispor da Administração Tributária no sentido de garantir a boa cobrança dos créditos tributários.

Uma última análise a efetuar encontra-se relacionada com o número de arrestos que o órgão de execução fiscal promoveu no ano de 2011 na sequência do início do procedimento de reversão, sendo os resultados traduzidos na representação gráfica seguinte:



XXII - Número de arrestos solicitados em sede de reversão no ano de 2011

O escalão “Até 5” obteve cerca de 95% das respostas validamente recebidas, podendo concluir-se que uma esmagadora maioria dos Serviços de Finanças efetuou menos de 5 arrestos nas situações elencadas.

Do conhecimento próprio sobre a normal tramitação do processo de execução fiscal nos Serviços de Finanças, pode-se afirmar que desses 95% uma elevada percentagem não terá efetuado um único pedido.

Saliente-se que no escalão “De 6 a 10”, apenas foram recebidas 4 respostas, e nos escalões “De 11 a 20” e “De 21 a 30” foi recebida uma resposta para cada.

O que demonstra que os Serviços de Finanças não se encontram direcionados e motivados para proporem a adoção de medidas cautelares, nomeadamente o arresto, em sede de procedimento de reversão.

4. Conclusão

O procedimento de reversão é o chamamento de um terceiro ao processo de execução fiscal, responsabilizando-o pela dívida desde que reunidas as condições definidas na legislação em vigor.

Só se poderá dar início ao procedimento de reversão desde que se verifique a inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores ou a fundada insuficiência, de acordo com os elementos constantes do auto de penhora e outros de que o órgão da execução fiscal disponha, do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido, sem prejuízo do benefício da excussão. Determina o n.º 3 do artigo 23º da LGT que caso, no momento da reversão, não seja possível determinar a suficiência dos bens penhorados por não estar definido com precisão o montante a pagar pelo responsável subsidiário, o processo de execução fiscal fica suspenso desde o termo do prazo de oposição até à completa excussão do património do executado, sem prejuízo da possibilidade de adoção das medidas cautelares adequadas nos termos da lei.

É tal possibilidade e o seu uso a razão do presente trabalho, onde se pretende avaliar a aplicação prática da figura do arresto na reversão contra os responsáveis subsidiários, por insuficiência do património do devedor originário, em processo de execução fiscal, com especial incidência nas competências de quem desencadeia tal procedimento, seu nível de conhecimentos e frequência de aplicação, identificando eventuais constrangimentos e procurando formas de os ultrapassar no contexto do sistema fiscal existente.

Na realização do presente trabalho começou por se introduzir a temática das providências cautelares de acordo com o processo civil, definindo e caracterizando este tipo de procedimento à luz do direito civil efetuando a sua interligação com o direito fiscal português e a sua utilização por este.

Tendo sido limitado o objetivo deste trabalho à análise da medida cautelar arresto, particularizou-se o estudo na sua definição genérica e à luz do direito civil, efetuando, de seguida, a análise das normas em vigor que permitem a sua utilização no sistema fiscal português com especial incidência nos momentos em que a Administração Tributária e Aduaneira pode optar pela utilização do arresto enquanto garante da boa cobrança dos créditos tributários sempre que existam fundados indícios da frustração das garantias de cobrança.

Sendo que a presente análise se centrava no processo de execução fiscal e em particular no procedimento de reversão contra responsáveis subsidiários, o estudo prosseguiu com a caracterização e definição do processo de execução fiscal.

Conhecida a noção de processo de execução fiscal, surgiu a necessidade de conhecer a sua tramitação desde a instauração até a sua extinção, competências de decisão e tramitação. Sintetizou-se os procedimentos necessários e previstos no âmbito do processo de execução fiscal para que se efetive a cobrança dos créditos em dívida com enfoque particularmente atento ao instituto da reversão exclusivo do processo de execução fiscal.

Definiu-se o conceito de reversão e quais as condicionantes que devem ser verificadas para que a Administração Tributária possa efetuar o chamamento à execução dos responsáveis subsidiários, concluindo que para se iniciar a reversão contra responsáveis subsidiários é cumulativamente necessário:

- a existência de dívidas tributárias;
- a inexistência ou insuficiência de bens penhoráveis do devedor principal e eventuais responsáveis solidários;
- a existência de responsáveis subsidiários tal como definidos no artigo 24º da LGT.

No âmbito do objetivo deste trabalho, pretendendo-se estudar uma situação muito particular, analisou-se a reversão contra responsáveis subsidiários por insuficiência de património do devedor originário e dos responsáveis solidários, a qual sendo possível e encontrando-se legalmente prevista no artigo 23º da LGT, tem a particularidade de ficar suspensa após o prazo para oposição, para que seja efetuada a excussão do património do originário devedor (e dos responsáveis solidários) permitindo determinar o valor líquido pelo qual o responsável subsidiário e seu património responde perante o credor, sem prejuízo da possibilidade de adoção das medidas cautelares adequadas nos termos da lei (n.º 3 do artigo 23º da LGT), nomeadamente o arresto.

Foi então dado por terminado o estudo teórico da problemática em análise, concluindo-se que a Administração Tributária é competente para a instauração e tramitação do processo de execução fiscal, devendo, sempre que verificados os pressupostos, efetuar a reversão contra os responsáveis subsidiários com a finalidade de efetuar a cobrança do crédito tributário, podendo sempre que existam fundados indícios de diminuição das garantias de cobrança desses créditos adotar as medidas cautelares previstas na lei, nomeadamente, o arresto.

Efetuada o estudo teórico do problema iniciou-se a análise dos resultados obtidos, em termos da respetiva aplicação prática, com as respostas ao questionário elaborado junto dos funcionários da Administração Tributária e Aduaneira que exercem funções nos Serviços de Finanças (órgão de execução fiscal) na área da Justiça Tributária, com especial enfoque nas execuções fiscais.

Pretendia-se que a amostra recolhida fosse representativa da totalidade do universo, mas constrangimentos vários, alheios ao autor deste trabalho, impediram que se concretizasse essa aspiração. No entanto foram recolhidas 186 respostas válidas, correspondendo a mais de 8% da totalidade, oriundas de 52 (cerca de 15% do universo) serviços periféricos locais de um total de 343.

Contudo e apesar de a amostra não ser representativa, pode-se considerar que esta amostra foi construída numa base de grande aleatoriedade e completo anonimato, o que, baseado em conhecimento próprio e à luz da normal estrutura da Autoridade Tributária e Aduaneira, em conformidade com o balanço social referido, é esta uma amostra que apresenta uma inegável e verdadeira aproximação à realidade do universo que se pretendia estudar e representativo dos trabalhadores da Autoridade Tributária e Aduaneira, que desempenham funções no serviço das execuções fiscais na área da Justiça Tributária.

Analisando as respostas obtidas verificamos que uma maioria significativa dos inquiridos, cerca de 72%, de alguma forma já adotou a utilização de medidas cautelares no sentido da defesa dos interesses da administração tributária para garantir a boa cobrança dos créditos tributários.

No entanto verifica-se que essa utilização se restringe na maioria das vezes à utilização da hipoteca legal e do penhor por iniciativa do serviço de finanças, sendo este um resultado que não surpreende e se encontra em linha com o esperado, pois são medidas cuja competência se encontra no órgão de execução fiscal e que obrigam a procedimentos muito simples quando comparados com o arresto.

A utilização do arrolamento quase não tem significado, pois em regra é adotado no decurso de procedimentos inspetivos, sendo que os trabalhadores dos serviços de finanças não são inspetores tributários, com exceção de uns quantos, poucos, que exercem funções de chefia.

Pode o chefe de finanças competente requer o arrolamento, de acordo com o artigo 29º do Código do Imposto de Selo, quando ocorra suspeita fundada de sonegação de bens, em transmissões gratuitas, sendo que estas situações ocorrem com muito pouca frequência.

Também a utilização da medida cautelar arresto tem uma reduzida expressão, pois implica a comunicação ao representante da fazenda pública para que junto do tribunal solicite a sua adoção, sendo necessário fundamentar e provar toda a argumentação para criar junto do juiz a convicção necessária para que a mesma seja decretada. Não será despiciente focar o facto de os serviços de finanças não se encontrarem legalmente dotados de funcionários com formação jurídica apesar de a nossa amostra apontar para uma percentagem de aproximadamente 21% dos inquiridos com curso superior na área do direito.

A débil utilização do arresto pelos serviços de finanças também será motivada pelo facto de um considerável número de inquiridos (cerca de 20%) desconhecer as competências sobre qual a entidade competente para decretar o arresto, imputando essa competência ao diretor de finanças ou ao chefe do serviço de finanças.

Pode-se então afirmar que em função da amostra obtida a medida cautelar arresto não é utilizada com a frequência que as boas práticas e o dever de acautelar a boa cobrança dos créditos tributários aconselhariam, devendo a sua utilização ser impulsionada.

Analizada a questão da efetivação da reversão no órgão de execução fiscal, verifica-se que a sensibilidade da amostra aponta como principal motivo para iniciar o procedimento de reversão, recolhendo cerca de 92% das respostas validamente obtidas, a inexistência de bens ou a insuficiência de património do original devedor mais uma vez perfeitamente alinhados com as normas legais em vigor (artigo 23º da LGT), e de acordo com o resultado expectável em conformidade com o conhecimento público da atuação da Administração Tributária.

Em face do reconhecido esforço de modernização da Administração Tributária e Aduaneira dotando os serviços de finanças de várias aplicações informáticas verificou-se nesta amostra a utilização de diligências externas de forma significativa para verificação dos pressupostos da reversão. Não sendo alheio a este facto o conhecimento da existência de atividades com ativos consideráveis e que escapam ao registo e controlo informático, portanto excluídos do SIPA, e ainda a necessidade de conhecer a realidade física do devedor, verificando se o mesmo se encontra ainda em atividade e no local constante dos dados cadastrais, conseguindo assim uma maior segurança nas informações juntas ao processo e que suportarão a decisão de reversão. Confere-se assim uma maior segurança processual e jurídica à decisão, não raras vezes questionada e objeto de contencioso junto dos tribunais que importa acautelar e criar as condições para que seja obtido ganho de causa.

No entanto, situações existem e que se refletem na nossa amostra, em que o conhecimento existente nas diversas aplicações permitem firmar a convicção da existência dos pressupostos para iniciar a reversão sem recurso a diligências externas, baseando-se o órgão de execução fiscal apenas e só nos elementos existentes e que consegue obter internamente com recurso aos sistemas informáticos existentes.

Concluindo-se ainda, que os motivos que originam e provocam a decisão de iniciar o procedimento de reversão são expressamente referidos no processo em momento posterior à penhora, com especial relevância para a informação prestada com a finalidade de suportar a decisão do órgão de execução fiscal. Ressalta desta amostra que os funcionários da Administração Tributária conhecem a importância da informação e fundamentação das decisões, com especial relevância para o momento da reversão, o qual é gerador de conflitos e contencioso com o contribuinte, que se pretende acautelar no sentido de se obter ganho de causa na batalha jurídica que se antevê.

Como já foi referido, no processo de execução fiscal a responsabilidade subsidiária efetiva-se por reversão dependendo da fundada insuficiência de bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão, sendo objetivo deste trabalho avaliar a aplicação prática da figura do arresto na reversão contra os responsáveis subsidiários, por insuficiência do património do devedor originário, em processo de execução fiscal.

Dos resultados obtidos na amostra utilizada verifica-se que a maioria dos funcionários procede à penhora dos bens do revertido, contrariando claramente a norma contida no n.º 3 do artigo 23º da LGT que determina a suspensão dos autos desde o termo do prazo para a oposição até a completa excussão do património do devedor originário (n.º 2 do artigo 23º da LGT), que permitirá calcular e definir com precisão, o valor líquido pelo qual o responsável subsidiário e o seu património deve responder perante o credor Estado.

Importa analisar alguns motivos que induzem este comportamento.

O esforço de automatização e massificação da tramitação do processo de execução fiscal, com especial relevância para a utilização da aplicação informática SIPA, já aqui referida, não descurando que de acordo com a nossa amostra mais de 95% dos inquiridos utiliza a transmissão eletrónica de dados para efetivar a penhora nos bens do responsável subsidiário.

Sendo um sistema automatizado, logo que esgotado o prazo de oposição, são disponibilizados na aplicação SIPA os processos para que o órgão de execução fiscal inicie o procedimento com vista a concretização da penhora, não constando das aplicações qualquer referência ao motivo que originou a reversão.

Esta automatização, aliada à enorme pressão para que se alcancem os objetivos de cobrança previamente definidos, certamente que contribuem significativamente para a prática diária dos Serviços de Finanças.

No entanto, apesar de uma maioria significativa afirmar que verifica o motivo da reversão antes de efetuar a penhora dos bens do revertido, a sua atuação deveria acautelar os direitos do executado revertido, suspendendo os autos, mas verifica-se que a generalidade destes procede à penhora, não agindo corretamente e em conformidade com as disposições legais. Existindo cerca de 40% que afirmam suspender os autos até à excussão do património do devedor originário sem que sejam adotadas quaisquer medidas cautelares para assegurar a boa cobrança dos créditos.

Importa aqui referir que das aplicações informáticas existentes na Administração Tributária destinadas à tramitação do processo de execução fiscal, nenhuma contém qualquer referência ou possibilidade de suspensão do processo após o termo do prazo de oposição até à completa excussão dos bens do devedor originário, quando o revertido por insuficiência de património do devedor originário, nada fez para obter a suspensão por outros motivos.

Seguramente que é este um dos motivos que provoca a penhora imediata dos bens na esfera patrimonial do responsável subsidiário, ao contrário do que legalmente se encontra determinado.

Do conhecimento existente, em regra o executado revertido não reage juridicamente contra a efetivação destas penhoras no âmbito da sua esfera patrimonial.

O resultado do inquérito realizado demonstra que apenas 8% dos inquiridos afirma adotar medidas cautelares na sequência da reversão por insuficiência do património do devedor originário, reforçando a convicção referida.

No entanto um número significativo dos inquiridos (cerca de 39%) afirma suspender o processo de execução fiscal até à excussão do património do devedor originário, sem que adote quaisquer medidas cautelares para assegurar a cobrança, podendo estar assim a conceder moratórias aos responsáveis subsidiários revertidos, que se encontram expressamente proibidas em conformidade com o n.º 3 do artigo 36º da LGT e artigo 85º do CPPT.

Pode-se encontrar uma explicação para esta atitude quando se verifica que os Serviços de Finanças não se encontram particularmente direcionados para a adoção de medidas cautelares, nomeadamente o arresto, em sede do procedimento de reversão.

Em face das respostas obtidas, cerca de 95% realizou um número de arrestos inferior a cinco durante o ano de 2011, no entanto cerca de 53% afirma ter iniciado o procedimento de reversão em mais de dois mil processos durante o ano de 2011, demonstrando nitidamente o que foi afirmado no parágrafo anterior.

As dificuldades técnicas, nomeadamente a fundamentação e a recolha dos indícios que possam suportar o fundado receio de diminuição da garantia de cobrança dos créditos tributários, exigida pelo representante da Fazenda Pública para que possa formar uma clara convicção junto do tribunal com a finalidade de obter sucesso na demanda e obter do juiz decisão favorável, e inexistência de circuitos que permitam a rápida circulação da informação entre os vários patamares de hierarquia da Administração Tributária e Aduaneira, poderão ajudar a explicar o facto de os serviços não impulsionarem a adoção do arresto com uma maior frequência que os números de processos onde se efetua a reversão poderão indiciar.

Deverá a Administração Tributária adotar medidas no sentido de agilizar os contactos entre os vários níveis da hierarquia, sempre que exista a participação de elementos diversos e dispersos por níveis diferentes, para que se adotem todas as medidas necessárias para lograr a boa cobrança dos créditos tributários.

Resumindo:

Sendo objetivo deste trabalho avaliar a aplicação pelos serviços da Administração Tributária e Aduaneira da providência cautelar o arresto na reversão contra os responsáveis subsidiários, por insuficiência do património do devedor originário, na prática diária da tramitação do processo de execução fiscal, conclui-se que em regra não é adotada esta medida cautelar, ou qualquer outra, resultando numa clara violação dos direitos do executado revertido a efetivação imediata da penhora nos bens existentes na esfera patrimonial do responsável subsidiário sem que se mostre executado o património do devedor originário, e assim determinado com precisão o valor que o revertido deverá pagar.

Conclui-se também que em regra os executados não reagem contra estas penhoras e nos motivos comumente utilizados na apresentação da oposição a existência de bens do originário devedor não constitui um motivo frequente.

Conclui-se que os trabalhadores da administração tributária conhecem das competências de quem desencadeia tal procedimento, no entanto são direcionados para a efetivação da penhora através da utilização das aplicações informáticas, nomeadamente o SIPA que imediatamente após o termo do prazo da oposição disponibiliza os processos para efetivação da penhora, sem que exista a indicação do motivo da reversão bem como a possibilidade de em qualquer das aplicações informáticas existentes se averbar a suspensão prevista no n.º 3 do artigo 23º da LGT.

No sentido de obviar a estes constrangimentos, é aconselhável que conste das aplicações informáticas o motivo da reversão, quando ocorra por insuficiência do património do devedor originário e dos responsáveis solidários.

Que em conformidade com essa informação seja inibida a penhora com recurso à transmissão eletrónica de dados, efetuada através da aplicação SIPA, nos bens do responsável subsidiário.

Em conformidade com o n.º 3 do artigo 23º da LGT, seja permitida nas aplicações informáticas a suspensão do processo de execução fiscal, desde o termo do prazo de oposição até à completa excussão do património do executado.

Nessa sequência, que sejam adotadas medidas que alertem e direcionem os trabalhadores da Administração Tributária para a análise do risco que poderá existir de diminuição das garantias de cobrança dos créditos tributários e sempre que existir fundado receio dessa diminuição de garantia, informem o representante da Fazenda Pública para que requeira a adoção da medida cautelar, o arresto, perante o tribunal competente, de acordo com os normativos legais vigentes.

Bibliografia

Alves, J.A.C., e Martins, J.A. (2002). Procedimento e Processo Tributário - Manual de Apoio. Lisboa: Administração Geral Tributária, Instituto de Formação Tributária.

Alves, J.A.C., e Martins, J.A. (2008). Manual de Procedimento e Processo Tributário. Lisboa: Ministério das Finanças e da Administração Pública, Direção-Geral dos Impostos, Centro de Formação.

Baraňano, A.M. (2008). Métodos e Técnicas de Investigação em Gestão – Manual de apoio à realização de trabalhos de investigação. Lisboa: Edições Sílabo.

Campos, D.L, Rodrigues, B.S., e Sousa, J.L. (2003). Lei Geral Tributária (3.^a ed.). Lisboa: Vislis Editores.

Campos, D.L, Rodrigues, B.S., e Sousa, J.L. (2012). Lei Geral Tributária Anotada e comentada. (4.^a ed.). Lisboa: Encontro da Escrita

Devesa, J., & Marcelino, M. J. (2010). *CPPT-RGIT-LGT-RCPIT*. Coimbra: Almedina.

Geraldes, A. S. (2004) Temas da reforma do Processo Civil. Coimbra: Almedina

Marôco, J. (2011). Análise Estatística com o SPSS Statistics (5^a ed.). Pero Pinheiro: ReportNumber

Marques, P. (2011). Responsabilidade tributária dos gestores e dos técnicos oficiais de contas: a reversão do processo de execução fiscal. Coimbra: Coimbra Editora

Martins, J. A. (2007). As providências cautelares e as outras garantias dos créditos tributários. Lisboa: Direção Geral dos Impostos, Centro de Formação.

Martins, J.A. (2011). Formação permanente - Contencioso Tributário. Lisboa: OTOC

Mendes, J.C.(1984). Obras completas Prof. Doutor João Castro Mendes - Introdução ao Estudo do Direito. Lisboa.

Mendes, P. (org) (2012). Códigos Tributários (4.^a ed.). Coimbra: Almedina

Mesquita, M. (org.) (2012). Código do Processo Civil (10.^a ed.). Coimbra: Almedina

Morais, R.D. (2006). A execução fiscal (2.^a ed.). Coimbra: Edições Almedina.

Nabais, J.C. (2010). Direito Fiscal (6^a ed.). Coimbra: Almedina.

- Neto, A. (2011). Código de Processo Civil Anotado (23.^a ed.). Lisboa: Ediforum – Edições Jurídicas.
- Prata, A. (). Dicionário jurídico (Vol. 1) (5.^a ed.). Coimbra: Almedina.
- Reis, J. A. (1947). A Figura do Processo Cautelar. Boletim do Ministério da Justiça, pp. 27-91.
- Sanches, J. L. S. (2007). Manuel de Direito Fiscal (5.^a ed). Coimbra: Coimbra Editora.
- Sanches, J., & Matos, A. S. (2006). Introdução ao Processo de Execução Fiscal Municipal. Fiscalidade, 24, pp. 61-71.
- Santos, C. (org.) (2012). Código Civil. Coimbra: Almedina.
- Santos, J. (2005). Responsabilidade dos Corpos Sociais e Responsáveis Técnicos – Análise do artigo 24.º da Lei Geral Tributária. Trabalho de Pós-Graduação, Porto: FDUP
- Silva, I.M (1999). A Responsabilidade Tributária dos Corpos Sociais – Problemas fundamentais do Direito Tributário. Lisboa: Vislis.
- Silva, I.M. (s.d.). Responsabilidade Fiscal Penal Cumulativa das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes. Lisboa: Universidade Católica Editora.
- Sousa, A.J., e Paixão, J.S. (1997). Código de Processo Tributário Comentado e Anotado (3.^a ed.). Coimbra: Edições Almedina
- Sousa, J.L. (2007). Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado (vol. 2-2) (5.^a ed.). Lisboa: Áreas Editora
- Supremo Tribunal Administrativo (1990). Recurso n.º 12.007, Revista Fisco de 18 de março de 1990, 37-40
- Supremo Tribunal Administrativo. (1998). Decisões proferidas pela 2.^a Secção (Contencioso Tributário) Decisões em pleno durante o 3.º trimestre de 1996 - Recurso n.º 12 680 de 10/07/1996, Apêndice do Diário da Republica, 124-127
- Valentim, C., e Cardoso, P. (2011). Roteiro de Justiça Fiscal – Os poderes da Administração Tributária versus as garantias dos contribuintes. Porto: Vida Económica.
- Vasques, S., (2000). A responsabilidade dos gestores na Lei Geral Tributária. Fiscalidade 1, 47-66

Webgrafia

Alves, J.A.C. (2006), A responsabilidade tributária dos titulares dos corpos sociais e dos responsáveis técnicos. Porto: Revista da FDUP – A.3 (2006) – p. 377-400, http://sigarra.up.pt/fdup/publs_pesquisa.FormView?P_ID=2161

Autoridade Tributária e Aduaneira - Portal das Finanças: Informação Fiscal, http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/ e http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/0A771F1A-ACE9-4D6A-93111CD319F945E8/0/RELATORIO_DE_ACTIVIDADES_DGCI2010.pdf

CPTA – Código Processo nos Tribunais Administrativos, <http://www.Stadministrativo.pt/pdf/CodigoDeProcessoNosTribunaisAdministrativos.pdf>

Dias, C. (2008), Do regime da responsabilidade (pessoal e patrimonial) por dívidas dos cônjuges: problemas, críticas e sugestões. Minho: Universidade do Minho. Tese de Doutoramento, <http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/8132>

Infopédia – Enciclopédia e Dicionários Porto Editora. Porto: Porto Editora, <http://www.infopedia.pt/lingua-portuguesa/>

ITIJ – Base Jurídico-Documentais – Acórdão diversos do Supremo Tribunal Administrativo, Tribunal Central Administrativo do Norte e Tribunal Central Administrativo do Sul, <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/>

Ministério das Finanças e da Administração Pública (2009). Gabinete do Ministro de Estado e das Finanças: Comunicado de Imprensa – DGCI implementa sistema informático de gestão da responsabilização de administradores e gerentes de empresas com dívidas fiscais, http://www.aran.pt/adm/images/Comunicado_Imprensa_Minist%C3%A9rio_Finan%C3%A7as.pdf .

Pinto, M. F. (2011). A Natureza Judicial do Processo de Execução Fiscal. Obtido em 13 de 08 de 2012, de CIJE - Centro de Investigação Jurídico-Económica : <http://www.cije.up.pt/publications/>

Procuradoria-Geral Distrital de Lisboa - Legislação. (s.d.). Obtido em 08 de 08 de 2012, de http://www.pgdlisboa.pt/pgdl/leis/lei_main.php

Tribunal Constitucional, <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/>

Tribunal de Contas: Processo n.º 19/2008 – Relatório de Auditoria n.º 56/2008 – 2.ª S. – Procedimento de Penhora efetuado pela Direção-Geral dos Impostos, http://www.tcontas.pt/pt/atos/rel_auditoria/2008/audit-dgtec-rel056-2008-2s.pdf

Vargas, M. (2007). Provedoria de Justiça: Relatório da Inspeção aos Serviços de Finanças – Execuções Fiscais, http://www.provedor-jus.pt/restrito/pub_ficheiros/RelatorioInspeccaoServicosFinancas ExecucoesFiscais.pdf

ANEXO

Inquérito

Somos três alunos do Mestrado em Contabilidade do Instituto Superior de Gestão e estamos a desenvolver as nossas dissertações cujos temas de investigação incidem sobre alguns aspetos da reversão em processo de execução fiscal.

No âmbito destas dissertações e para fins estritamente académicos, solicitamos a sua participação através do preenchimento do questionário que se segue.

Este inquérito, em particular, tem como principais objetivos conhecer a perceção dos funcionários dos Serviços de Finanças e demais questões práticas acerca do tema em estudo.

Queremos desde já salientar que não **existem respostas certas ou erradas**.

Estamos apenas interessados na sua opinião pessoal e não naquilo que é correto julgar-se ou afirmar-se.

O questionário é anónimo e garantimos-lhe total confidencialidade relativamente às suas respostas.

A duração aproximada de preenchimento é entre 20 a 25 minutos.

Antes de iniciar a sua participação, pedimos-lhe por favor que leia com atenção o texto abaixo.

Obrigado por participar!

Consentimento de participação

Por favor leia o seguinte com atenção:

- ✓ Fui informado acerca dos objetivos desta investigação e eles são claros para mim.
- ✓ Compreendo que o meu anonimato será garantido.
- ✓ Compreendo que tenho liberdade para não participar no estudo e, no caso de o fazer, solicitar que os meus dados sejam destruídos se eu assim o desejar.
- ✓ Compreendo que os dados recolhidos serão usados apenas para fins de investigação.

Tendo em conta estes aspetos, **concordo** em participar no estudo.

IMPORTANTE:

☐

DECLARO que este questionário foi preenchido fora do horário normal de expediente.

Por favor, inicie o questionário.

Questionário

1. Assinale com uma cruz a classificação do Serviço de Finanças onde exerce atualmente funções:

Nível 1	Nível 2	Não Sabe	Não Responde
☐	☐	☐	☐

2. Assinale com uma cruz o intervalo correspondente ao número total de funcionários a desempenhar funções neste Serviço de Finanças (incluindo os que se encontrem de baixa prolongada):

Até 10	De 11 a 20	De 21 a 30	De 31 a 40	Mais de 40	Não Sabe	Não Responde
☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐

3. Indique o número total de trabalhadores a desempenhar funções na Área da Justiça (incluindo os que se encontrem de baixa prolongada):

Escreva o número	Não Sabe	Não Responde
	☐	☐

4. Por favor, discrimine o número de trabalhadores por áreas funcionais:

Áreas Funcionais	N.º funcionários
Contencioso	
Contencioso/Contraordenações	
Contencioso/Execuções Fiscais	
Contencioso/Execuções Fiscais/Contraordenações	
Contraordenações	
Execuções Fiscais	
Execuções Fiscais/Contraordenações	
Não Sabe	☐
Não Responde	☐

5. Qual o serviço de finanças onde exerce funções atualmente:

Escreva o nome do Serviço de Finanças	Não Sabe	Não Responde
	☐	☐

6. Assinale com uma cruz qual o grau de escolaridade mais elevado que completou?

Até ao 12º ano de escolaridade	☐
12º ano de escolaridade	☐
Ensino Superior – Bacharelato	☐
Ensino Superior – Licenciatura (Pré-Bolonha)	☐
Ensino Superior – Licenciatura (Pós-Bolonha)	☐
Ensino Superior – Mestrado (Pré-Bolonha)	☐
Ensino Superior – Mestrado (Pós-Bolonha)	☐
Ensino Superior – Doutoramento	☐
Não Sabe	☐
Não Responde	☐

7. **Se assinalou um nível de ensino superior na pergunta n.º 6**, indique qual a área de Estudos:

Escreva a Área de Estudos	Não Sabe	Não Responde
	☐	☐

8. Indique quantos anos completos de escolaridade terminou?

Escreva o número	Não Sabe	Não Responde
	☐	☐

9. Assinale com uma cruz a que sexo pertence:

Masculino	Feminino	Não Responde
☐	☐	☐

10. Indique qual o seu ano de nascimento:

Escreva o número	Não Responde
	☐

11. Indique a carreira onde está inserido:

Carreira Geral		GAT			Não Sabe	Não Responde
Técnico Superior	Outros	TATA	TAT	IT		
☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐

12. Indique quantos anos de antiguidade completos tem na DGCI/AT:

Escreva o número	Não Sabe	Não Responde
	☐	☐

13. Assinale com uma cruz se exerce atualmente um cargo de chefia:

Sim	Não	Não Sabe	Não Responde
☐	☐	☐	☐

13.1. Em caso afirmativo, indique o tempo (anos e meses) de exercício na função (seguidos ou interpolados):

	Anos	Meses	Não Sabe	Não Responde
Escreva o tempo:			☐	☐

Se respondeu **SIM** na **questão 13**, **deverá retomar** o questionário na **questão 16**.

Caso contrário, deverá prosseguir para a questão seguinte (**questão 14**) e continuar o questionário.

14. Assinale com uma cruz qual a área onde exerce atualmente funções:

Contencioso	Execuções Fiscais	Contraordenações	Não Responde
☐	☐	☐	☐

15. Indique há quanto tempo desempenha a(s) função(ões) atuais:

	Anos	Meses	Não Sabe	Não Responde
Contencioso			☐	☐
Contraordenações				
Execuções Fiscais				

16. Assinale com uma cruz, se considera verdadeira ou falsa cada uma das seguintes afirmações:

16.1. Dos autos de notícia levantados a pessoas coletivas e que servem de suporte à instauração do processo de contraordenação, consta a identificação de administradores e/ou gerentes.

Verdadeiro	Falso	Não Sabe	Não Responde
☐	☐	☐	☐

16.2. Da certidão de dívida extraída do processo de contraordenação não consta a identificação dos responsáveis subsidiários.

Verdadeiro	Falso	Não Sabe	Não Responde
☐	☐	☐	☐

O restante questionário deverá ser respondido por todos, **exceto** pelas pessoas que desempenham funções **apenas na área das contraordenações**, a quem agradecemos a colaboração e o tempo dispendido.

17. Assinale com uma cruz quais as medidas cautelares que já impulsionou:

Arresto	☐
Arrolamento	☐
Hipoteca Legal	☐
Penhor (por iniciativa do Serviço de Finanças)	☐
Não Sabe	☐
Não Responde	☐

18. Assinale com uma cruz quais considera serem os órgãos competentes para cada uma das seguintes ações (se considerar necessário indique mais que uma opção):

Ação	Chefe do SF	Diretor de Finanças	Diretor-Geral	Tribunal Tributário	Não Sabe	Não Responde
Arresto	☐	☐	☐	☐	☐	☐
Arrolamento	☐	☐	☐	☐	☐	☐
Citação	☐	☐	☐	☐	☐	☐
Hipoteca Legal	☐	☐	☐	☐	☐	☐
Penhor	☐	☐	☐	☐	☐	☐
Penhora	☐	☐	☐	☐	☐	☐
Reversão	☐	☐	☐	☐	☐	☐
Venda	☐	☐	☐	☐	☐	☐

19. Assinale com uma cruz, numa escala de zero a oito, em que zero significa “desfavorável” à Administração Tributária e oito significa “totalmente favorável” à Administração Tributária, pelo seu grau de perceção, **como avalia, as sentenças proferidas nas oposições:**

Desfavorável									Totalmente favorável									Não Sabe	Não Responde
0		1		2		3		4		5		6		7		8			

20. Assinale com uma cruz e mediante a sua experiência, qual a frequência com que os responsáveis subsidiários utilizam cada um dos seguintes meios de defesa, logo após ter sido proferido o despacho de reversão:

Meios de Defesa	Nunca	Raramente	Pouco Frequente	Frequente	Muito Frequente	Não Sabe	Não Responde
Impugnação	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
Oposição	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
Reclamação Graciosa	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐

21. Assinale com uma cruz, se considera verdadeiro (V) ou falso (F), cada uma das seguintes afirmações:

	V	F	Não Sabe	Não Responde
O facto do responsável subsidiário ser casado acentua a complexidade da tramitação do PEF.	☐	☐	☐	☐
O facto do responsável subsidiário ser casado implica <u>apenas</u> mero acréscimo de atos processuais.	☐	☐	☐	☐
O facto do responsável subsidiário ser casado implica, <u>em regra</u> , um aumento de contencioso.	☐	☐	☐	☐
O facto do responsável subsidiário ser casado implica, <u>em regra</u> , mera litigância.	☐	☐	☐	☐
O facto do responsável subsidiário ser casado, exige <u>apenas</u> conhecimento jurídico, em sede de direito fiscal.	☐	☐	☐	☐
O facto do responsável subsidiário ser casado, exige um maior conhecimento jurídico, em sede de direito civil.	☐	☐	☐	☐

22. Assinale com uma cruz, numa escala de zero a oito, em que zero significa “irrelevante” e oito significa “bastante relevante”, se considera relevante o conhecimento da existência de uniões de facto para a normal tramitação do processo de execução fiscal contra o responsável subsidiário:

Irrelevante									Bastante relevante	Não Sabe	Não Responde
0	1	2	3	4	5	6	7	8		☐	☐

23. Assinale com uma cruz como avalia a informação presente nas bases de dados da DGCI/AT relativamente ao estado civil dos contribuintes, em que numa escala de zero a oito, zero significa “informação inexistente” e oito significa “informação completa”:

Informação inexistente									Informação completa	Não Sabe	Não Responde
0	1	2	3	4	5	6	7	8		☐	☐

24. Assinale com uma cruz, se considera verdadeira ou falsa cada uma das seguintes afirmações:

- 24.1. A instauração de reclamação graciosa é sempre comunicada ao processo de execução fiscal.

Verdadeiro	Falso	Não Sabe	Não Responde
☐	☐	☐	☐

- 24.2. A extinção do processo de impugnação é sempre comunicada ao processo de execução fiscal.

Verdadeiro	Falso	Não Sabe	Não Responde
☐	☐	☐	☐

25. De acordo com a sua experiência, assinale com uma cruz e até ao máximo de **4 (quatro)**, os motivos comumente utilizados pelos responsáveis subsidiários aquando da apresentação de oposições:

Duplicação de coleta.	☐
Existência de bens em posse do originário devedor.	☐
Falsidade do título executivo, quando possa influir nos termos da Execução.	☐
Falta da notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade.	☐
<u>Ilegalidade da liquidação</u> da dívida exequenda, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o ato de liquidação.	☐
<u>Ilegitimidade da pessoa citada</u> por esta não ser o próprio devedor que figura no título ou seu sucessor ou, sendo o que nele figura, não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram, ou por não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida.	☐
<u>Inexistência do imposto</u> , taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação ou, se for o caso, não estar autorizada a sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respetiva liquidação.	☐
Não exercício de gerência de facto	☐
Pagamento ou anulação da dívida exequenda.	☐
Prescrição da dívida exequenda.	☐
<u>Quaisquer fundamentos não referidos</u> anteriormente, 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.	☐

Se desempenha funções **apenas na área do contencioso**, a sua colaboração terminou nesta questão. Apresentamos o nosso agradecimento, pela sua colaboração e tempo dispendido.

Se desempenha funções na área das **execuções fiscais**, continue a responder.

26. Assinale com uma cruz qual é a sua perceção quanto ao número de processos de execução fiscal (ativos e suspensos) no seu Serviço de Finanças, a partir dos seguintes intervalos:

Até 20 000	De 20 001 a 30 000	De 30 001 a 40 000	De 40 001 a 50 000	De 50 001 a 70 000	De 70 001 a 90 000	Mais de 90 000	Não Sabe	Não Responde
☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐

27. Segundo a sua perceção, assinale com uma cruz, qual foi o número de processos de execução fiscal nos quais foram iniciadas reversões, durante o ano de 2011, a partir dos seguintes intervalos:

Até 2 000	De 2 001 a 3 000	De 3 001 a 4 000	De 4 001 a 5 000	De 5 001 a 7 000	De 7 001 a 9 000	Mais de 9 000	Não Sabe	Não Responde
☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐

28. Na sua opinião qual foi a frequência de reversões efetuadas contra cada uma das seguintes entidades:

Entidades	Nunca	Raramente	Pouco Frequente	Frequente	Muito Frequente	Não Sabe	Não Responde
Administradores de Insolvência	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
Administradores, Diretores e/ou Gerentes	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
Funcionários (da AT)	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
Possuidores/Adquirentes de bens	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
TOC/ROC	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
Outros	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐

29. Assinale com uma cruz com que frequência os motivos indicados determinam a tramitação do processo de execução fiscal para a fase de reversão:

Motivos	Nunca	Raramente	Pouco Frequente	Frequente	Muito Frequente	Não Sabe	Não Responde
Inexistência de bens do originário devedor	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
Insuficiência de património	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
Situação líquida negativa	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
Outros	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐

30. Considera que a verificação dos pressupostos para início da reversão é, em regra suportada com diligências externas: (assinale com uma cruz a resposta que considera mais acertada)

Sim	Não	Não Sabe	Não Responde
☐	☐	☐	☐

31. Ordene, de 1 a 3, os intervenientes que, *em regra*, impulsionam o início do procedimento de reversão. Note-se que **1 – é o mais comum** e **3 – o mais raro**

Intervenientes	Ordem
Chefe / Adjunto do SF	
Serviços Centrais/Regional	
Gestor do PEF	

32. Indique, *assinalando com uma cruz*, quem é o trabalhador que *habitualmente* elabora a informação de suporte à decisão de reversão:

Chefe / Adjunto	Gestor do PEF	Outros	Não Sabe	Não Responde
☐	☐	☐	☐	☐

33. Indique, *assinalando com uma cruz*, se, na peça processual que suporta o despacho de reversão *é sempre transcrita toda* a informação relevante para a correta identificação dos responsáveis subsidiários?

Sim	Não	Não Sabe	Não Responde
☐	☐	☐	☐

34. Assinale com uma cruz, se tem por hábito confirmar os nomes dos contribuintes por comparação com o(s) nome(s) constante(s) no título executivo, em *cada uma das três* situações elencadas:

Situações	Sim	Não	Às vezes	Não Sabe	Não Responde
Elaboração do auto de penhora	☐	☐	☐	☐	☐
Receção da reclamação graciosa, oposição ou embargos de terceiros	☐	☐	☐	☐	☐
Na fase da(s) citação(ões)	☐	☐	☐	☐	☐

35. Assinale com uma cruz, qual a frequência com que recorre à consulta *de cada uma* das seguintes fontes de informação para identificar os responsáveis subsidiários:

Fontes	Nunca	Raramente	Pouco Frequente	Frequente	Muito Frequente	Não Sabe	Não Responde
Conservatórias do Registo Civil	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
Documentos existentes no Serviço de Finanças	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
Dossier fiscal do contribuinte	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
Elementos constantes no cadastro do contribuinte	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
Elementos da Conservatória do Registo Comercial	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
Prova testemunhal	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
Recolha junto de terceiros (Entidades Públicas ou Privadas)	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
Relatórios da Inspeção Tributária	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐

36. Na sequência da análise do exercício de audição prévia, assinale com uma cruz, qual a frequência com que cada uma das seguintes decisões é proferida:

Decisão	Nunca	Raramente	Pouco Frequente	Frequente	Muito Frequente	Não Sabe	Não Responde
Extinção da Reversão	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
Extinção parcial da Reversão	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
Prosseguir com a Reversão	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐

37. Dos seguintes documentos indicados, **ordene, por ordem de frequência**, de 1 a 6, e segundo a sua experiência, aqueles que são entregues pelos responsáveis subsidiários, no momento do exercício de Audição Prévia.

Note-se que **1 – é o mais frequente** e **6 – o menos frequente**:

Elementos recebidos	Ordem
Atas	
Documentação externa diversa	
Documentação interna diversa	
Documentos contabilísticos	
Escritura de cessão de quotas	
Prova testemunhal	

38. Assinale com uma cruz, a sua perceção quanto à existência no processo de execução fiscal das seguintes informações relativas aos responsáveis subsidiários:

Informação	Existe	Não Existe	Por Vezes	Não Sabe	Não Responde
Estado Civil (casado, divorciado(a), viúvo(a))	☐	☐	☐	☐	☐
Regime de casamento (comunhão/separação de bens)	☐	☐	☐	☐	☐
União de facto / Separação de facto	☐	☐	☐	☐	☐

39. Assinale com uma cruz, em que momento(s), é, em regra, instruído o processo de execução fiscal com o estado civil, união de facto/separação de facto e regime de casamento:

Elementos Momentos	Estado Civil	União de facto / Separação de facto	Regime de casamento	Não Sabe	Não Responde
Após a marcação da venda	☐	☐	☐	☐	☐
Imediatamente após o registo da penhora	☐	☐	☐	☐	☐
Na citação	☐	☐	☐	☐	☐
Na informação suporte ao Despacho de Reversão	☐	☐	☐	☐	☐
Na penhora	☐	☐	☐	☐	☐
Na preparação do procedimento de venda	☐	☐	☐	☐	☐
Nunca	☐	☐	☐	☐	☐

40. Indique, assinalando com uma cruz, se a penhora de bens do responsável subsidiário é, em regra, efetuada com recurso a transmissão eletrónica de dados, isto é, com recurso a alguma aplicação informática?

Sim	Não	Não Sabe	Não Responde
☐	☐	☐	☐

41. Assinale com uma cruz se é pratica comum que, quando existe penhora de bens imóveis é averiguado o facto de ser casa de morada de família?

Sim	Não	Não Sabe	Não Responde
☐	☐	☐	☐

- 41.1. Se respondeu *SIM* na **questão n.º 41**, assinale com uma cruz, em que momento essa informação é apurada:

No momento da penhora	☐
Após a penhora	☐
No procedimento de marcação de venda	☐
Após a marcação da venda	☐
<i>Não Sabe</i>	☐
<i>Não Responde</i>	☐

42. Assinale com uma cruz, em que momento(s), em regra, o motivo que originou a decisão de reversão - *insuficiência ou inexistência de património* - é expressamente referido no processo de execução fiscal:

Momentos	Motivos	Insuficiência de património	Inexistência de património
Na fase da penhora		☐	☐
Na informação suporte ao Despacho de Reversão		☐	☐
No Despacho de Reversão		☐	☐
No momento anterior à elaboração da informação de suporte ao Despacho (e posterior à penhora)		☐	☐
Nunca		☐	☐
Outro momento		☐	☐
<i>Não sabe</i>		☐	☐
<i>Não Responde</i>		☐	☐

43. Quando a reversão é motivada por insuficiência de património do originário devedor, *assinale com uma cruz*, qual o procedimento que habitualmente se realiza, após o termo do prazo para a apresentação de Oposição:

Procede-se à penhora de bens do responsável subsidiário.	☐
Suspende-se o processo de execução fiscal adotando-se as medidas cautelares previstas na lei.	☐
Suspende-se o processo de execução fiscal e aguarda-se a excussão do património do originário devedor.	☐
Não Sabe	☐
Não Responde	☐

44. Indique se é procedimento habitual verificar o motivo que originou a reversão antes de efetuar a penhora do património do responsável subsidiário:

Sim	Não	Não Sabe	Não Responde
☐	☐	☐	☐

45. Assinale com uma cruz qual é a sua perceção relativamente ao número de arrestos solicitados pelo Serviço de Finanças, em sede de reversão fiscal, no ano de 2011, a partir dos seguintes intervalos:

Até 5	De 6 a 10	De 11 a 20	De 21 a 30	Mais de 30	Não Sabe	Não Responde
☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐

46. Indique, assinalando com uma cruz se, estando perante uma situação em que um contribuinte, solteiro, vem aos autos apresentar como garantia um imóvel, em regra, averigua da possibilidade deste viver em união de facto?

Sim	Não	Não Sabe	Não Responde
☐	☐	☐	☐

Agradecemos a sua disponibilidade para responder a este questionário.

F I M