

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

REVERSÃO DE EXECUÇÃO FISCAL NA
INSOLVÊNCIA

Magda Conde

Lisboa, Fevereiro de 2017

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

REVERSÃO DE EXECUÇÃO FISCAL NA
INSOLVÊNCIA

Magda Conde n.º 20140964

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade, realizada sob a orientação científica de Jesuíno Alcântara Martins, Especialista.

Constituição do Júri:

Presidente _____ Doutora Clotilde Palma

Vogal _____ Doutor Francisco Domingos

Vogal _____ Especialista Jesuíno Alcântara Martins

Lisboa, Fevereiro de 2017

Declaro ser a autora desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido (no seu todo ou qualquer das suas partes) a outra instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas. Mais acrescento que tenho consciência de que o plágio – a utilização de elementos alheios sem referência ao seu autor – constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

«Posso ter defeitos, viver ansioso e ficar irritado algumas vezes, mas não esqueço de que a minha vida é a maior empresa do mundo, e posso evitar que vá à falência.»

Fernando Pessoa

Agradecimentos

Agradeço a Deus por ter colocado o desejo no meu coração de voltar a estudar e me ter dado força e sabedoria para seguir avante com o estudo. Mesmo nos momentos de grande insegurança, tensão, cansaço e de pensamento: «por que é me fui meter nisto!?!», sempre me deu a força para não desistir e de prosseguir até ao fim.

Pelos amigos e família que me tem dado, os quais me foram dando incentivos e tendo paciência para comigo neste período de tempo, assim como pela ajuda e compreensão por parte da empresa e dos colegas de trabalho.

Pela turma que me deu, pelos colegas que conheci, pelo companheirismo que nos uniu neste tempo de luta, estando lado a lado nos estudos, na execução dos trabalhos, na partilha de informações, assim como também por todos os professores, que nos transmitiram através das suas largas experiências de vida e de profissão, os conhecimentos e as bases para agora poder existir este trabalho final.

Embora todo o processo de estudo para este trabalho seja mais solitário, mas sem dúvida que a sua base veio do ano letivo das aulas, pois sozinha esta dissertação não teria sido possível.

Agradeço a Deus, por ter preparado o professor Jesuíno Alcântara Martins como orientador para me ajudar na execução deste trabalho, por ter dispensado um pouco do seu tempo para me atender, ajudar e orientar, através da sua imensa sabedoria.

Não foi um caminho fácil, mas se estamos a ler este texto é porque este caminho chegou ao seu fim e portanto nada mais posso fazer, do que agradecer ao meu MELHOR AMIGO por todo este processo de aprendizagem e crescimento.

RESUMO

Este trabalho versa sobre a reversão fiscal nas empresas em insolvência.

Muitas são as empresas que por má gestão ou por vicissitudes da vida começam a entrar em declínio, em insuficiência de tesouraria e deixam de estar aptas a solverem as suas dívidas quer com o estado, fornecedores ou outro tipo de credores, entrando então, em processo de insolvência. Pois assim cessam as penhoras, as execuções e figuras afins, para de alguma forma se garantir os direitos dos credores e defender que o património se desconjunte. Mas se o património do devedor originário não é o bastante, procuram-se outras vias legislativas para saldar as dívidas, ou seja, o instituto da reversão fiscal.

Caso haja comprovada insuficiência patrimonial do devedor originário, poderá se acionar a responsabilidade tributária por dívidas de outrem (administradores, gerentes), cabendo à Autoridade Tributária (AT) fazer prova, relativamente às funções exercidas na empresa insolvente e fundamentadamente invocar a culpa de património insuficiente.

A reversão, para este estudo, pode abranger administradores e/ou gerentes, mas também Revisores Oficiais de Contas e Contabilistas Certificados, por via da sua atuação na responsabilidade que lhe coube relativamente à empresa.

O revertido não concordando com o processo, e querendo discutir a ilegalidade, o meio processual que mais se adequará à sua defesa será a oposição fiscal, embora existam outros meios de defesa.

Mas nem sempre a reversão é eficaz nos seus efeitos. Por um processo de reversão mal assente, pode o revertido aproveitar a seu favor, a má execução do processo e conseguir se ilibar da reversão.

Também muito se questiona acerca da inconstitucionalidade deste processo da reversão, pois em muitas opiniões viola os princípios da igualdade e da proporcionalidade.

No decorrer deste trabalho, tentou-se sempre que necessário, aplicar jurisprudência como base à fundamentação do estudo.

No fim é tratado um acórdão relacionado com esta matéria, com a sua decisão e conclusão.

Palavras-chave: Reversão Fiscal, Insolvência, Solvabilidade, Responsabilidade Subsidiária

ABSTRACT

This work deals with the tax reversal of companies in insolvency.

There are many companies that for mismanagement or adversity of life begin to decline in impairment of treasury and no longer are able to pay their debts or with the state, suppliers or other creditors, entering then in insolvency process. This way cease foreclosures, executions and related figures, to somehow guarantee the rights of creditors and defend that patrimony of been apart. But if the debtor's assets originating status is not enough, it is seeking further legal ways to pay off the debts, i.e. the institute of tax reversal.

Existing proven asset failure of the debtor originating, it may be trigger tax liability for another's debts (administrator, managers), fitting the Tax Authority (AT) to provide evidence, in relation to the functions exercised on the insolvent company and justifiably invoke the insufficient assets of guilt.

Tax reversal, to this study, may include administrators and or managers, but also Chartered Accountants and Certified Accountants, through its role in the responsibility that fell to him for the company.

The reversed not agreeing to the process, and willing to discuss the illegality, the procedural means that more will fit to is defense will be tax opposition, although there are other means of defense.

But not always reversal process is effective in their effects. By a reversal process barely settled, can enjoy the reversed in his favor, misfeasance of the process and be able to exculpate of reversal process.

Also often been asked about the unconstitutionality of this reversal process, as in many opinions violate the principles of equality and proportionality.

During this work, we tried to, whenever necessary apply law to base the reasoning of the study.

At the end of this work, it is treated a related judgment in this respect, with its decision and conclusion.

Key words: Tax Reversal, Insolvency, Solvability, Joint Liability

Índice

1. INTRODUÇÃO	- 1 -
1.1 OBJETO DE INVESTIGAÇÃO	- 1 -
1.2 OBJETIVOS DA INVESTIGAÇÃO	- 1 -
1.3 METODOLOGIA.....	- 1 -
1.4 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO.....	- 1 -
2. INSOLVÊNCIA	- 3 -
2.1 INTRODUÇÃO	- 3 -
2.2 REQUISITOS DA INSOLVÊNCIA	- 6 -
2.3 LEGITIMIDADE PARA SER CONSIDERADO INSOLVENTE	- 8 -
2.4 LEGITIMIDADE PARA DECLARAR INSOLVÊNCIA	- 9 -
2.5 TIPOS DE INSOLVÊNCIA: CULPOSA E FORTUITA	- 10 -
2.6 EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INSOLVÊNCIA.....	- 13 -
2.7 MASSA INSOLVENTE.....	- 16 -
2.8 ENCERRAMENTO DO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA.....	- 19 -
2.9 INSOLVÊNCIA EMPRESARIAL	- 20 -
3. PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL.....	- 25 -
3.1 ÂMBITO	- 25 -
3.2 NATUREZA DO PROCESSO	- 28 -
3.3 REQUISITOS DA DÍVIDA	- 29 -
3.4 TÍTULO EXECUTIVO	- 30 -
3.5 A LEGITIMIDADE.....	- 32 -
3.6 A SUSPENSÃO	- 34 -
3.7 CITAÇÃO.....	- 37 -
3.8 PENHORA DE BENS.....	- 40 -
3.9 VENDA DE BENS	- 43 -
3.10 EXTINÇÃO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL	- 45 -
4. REVERSÃO FISCAL.....	- 47 -
4.1 INTRODUÇÃO	- 47 -

4.2	REQUISITOS DA REVERSÃO:	- 48 -
4.3	RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA	- 52 -
4.3.1	<i>Responsabilidade Solidária</i>	- 52 -
4.3.2	<i>Responsabilidade Subsidiária</i>	- 53 -
4.3.2.1	Responsabilidade dos corpos sociais.....	- 54 -
4.3.2.2	Responsabilidade dos responsáveis técnicos.....	- 56 -
4.3.2.2.1	Membros dos órgãos de fiscalização e Revisores Oficiais de Contas	- 56 -
4.3.2.2.2	Contabilistas Certificados	- 58 -
4.3.3	<i>Dívidas tributárias</i>	- 60 -
4.3.3.1	Dívidas fiscais.....	- 60 -
4.3.3.2	Dívidas à Segurança Social	- 61 -
4.3.4	<i>Dívidas por multas e coimas</i>	- 62 -
4.3.5	<i>Meios de defesa dos revertidos</i>	- 67 -
4.3.5.1	Oposição judicial	- 67 -
4.3.5.2	Impugnação judicial	- 70 -
4.3.5.3	Reclamação dos atos praticados pelo órgão da execução fiscal	- 74 -
5.	INSOLVÊNCIA E REVERSÃO FISCAL.....	- 77 -
6.	ANÁLISE DE ACÓRDÃO.....	- 80 -
6.1	ALEGAÇÕES DAS PARTES:	- 80 -
6.2	QUESTÕES A APRECIAR E A DECIDIR	- 82 -
6.3	MATÉRIA DE FACTO	- 83 -
6.4	MATÉRIA DE DIREITO	- 84 -
6.5	DECISÃO.....	- 91 -
6.6	CONCLUSÃO.....	- 91 -
7.	CONCLUSÃO	- 94 -
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	- 96 -

Lista de Siglas e Abreviaturas

AT – Autoridade Tributária

CC – Código Civil

CIRE – Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas

CPC – Código de Processo Civil

CPPT – Código do Procedimento e de Processo Tributário

CPTA – Código de Processo nos Tribunais Administrativos

CRC – Código do Registo Comercial

CRP – Constituição da República Portuguesa

CSC – Código das Sociedades Comerciais

DL - Decreto-Lei

EOCC – Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados

EOROC – Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

ETAF – Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais

IMT – Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IS – Imposto do Selo

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

RCPITA – Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias

RJIFNA – Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras

ROC – Revisor Oficial de Contas

SROC – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TCA – Tribunal Central Administrativo

TRC – Tribunal de Relação de Coimbra

1. Introdução

1.1 Objeto de Investigação

O objeto de estudo no presente trabalho, será a análise da reversão de execução fiscal nas empresas que se encontram em processo de insolvência.

1.2 Objetivos da Investigação

Em cenário atual vivem-se momentos de constantes mudanças provocando uma instabilidade no dia-a-dia das empresas.

E devido a esta crise, hoje em dia e cada vez mais, a maioria das empresas apresenta dívidas tributárias e não só. Dívidas que as empresas não conseguem saldar, por insuficiência de tesouraria e de património para as cobrir, chegando ao ponto de entrar em processo de insolvência.

Na existência dessas dívidas, e não tendo a empresa solvabilidade, a responsabilidade terá que ser requerida a alguém, pois as dívidas deverão ser saldadas. A reversão da dívida em causa permite legalmente, que passe para os responsáveis da empresa, e para os seus responsáveis técnicos a exigência do pagamento.

É objetivo deste trabalho ver a origem da reversão e qual a sua função e âmbito de aplicação, retratando inicialmente uma noção de insolvência e processo de execução fiscal para o seu melhor enquadramento.

1.3 Metodologia

A metodologia proposta será apresentar uma definição de insolvência, processo de execução fiscal e reversão fiscal, a sua relação, quais os seus pressupostos e meios de defesa, as várias opiniões existentes e análise através de acórdãos relacionados com o tema, os seus efeitos na jurisprudência aplicada.

1.4 Estrutura da dissertação

Esta dissertação é composta por sete capítulos. No primeiro capítulo encontra-se a **Introdução**, que é composta pelo objeto de estudo, objetivos e a metodologia utilizada neste trabalho.

No segundo capítulo, é tratado o tema da **Insolvência**, dando uma noção do tema, quem pode ser considerado insolvente, quem tem a legitimidade para declarar a insolvência e os tipos de insolvência que existem. Também é tratado os seus efeitos, a noção de massa insolvente, as origens do seu encerramento e algumas particularidades relativamente à insolvência empresarial. O terceiro capítulo trata do **Processo de Execução Fiscal**, dando a noção do seu âmbito para melhor enquadramento com o tema Reversão.

O quarto capítulo trata da **Reversão Fiscal**, onde são mencionados os seus requisitos, os tipos de responsabilidade enquadradas no âmbito deste processo, os tipos de dívidas pelas quais se é responsável, mencionado também os meios de defesa à disposição dos revertidos. No quinto capítulo é tratado o tema da ligação entre a **Insolvência** e a **Reversão Fiscal**, já no sexto capítulo é tratado um acórdão relacionado com o tema e as suas conclusões.

Por fim, o sétimo capítulo é uma breve **Conclusão** final de todo o trabalho.

2. INSOLVÊNCIA

2.1 Introdução

Uma empresa existe quando tem algum bem ou serviço a oferecer que crie interesse a outros agentes económicos para troca monetária. Mas esta troca monetária terá que ser em tempo do seguimento de pagamentos e recebimentos, pois nestas trocas se o comprador não cumprir com o seu prazo de pagamento ou incumpri-lo, estará a expor a empresa vendedora a um risco. Claro está, que existem outros fatores, inerentes à própria empresa que podem conduzir também ao risco, como a fraude, decisões erradas, falha humana ou de sistemas, etc.. Mas esta é uma realidade existente e que as empresas nunca conseguirão se omitir dela. Uma realidade que pode tanto levar a empresa a ter sucesso, como pode vir a provocar danos patrimoniais.

Com a crise que se vive nos dias de hoje, as empresas lutam e enfrentam desafios em termos de crescimento, prosperidade e de sustentabilidade. Algumas, que se veem gravemente afetadas e que se tentam focar num objetivo de sobrevivência, não o conseguem alcançar, envolvendo-se em desmedidos endividamentos. O que leva a que cada vez mais, pessoas coletivas e singulares apresentem insolvência, quando se veem enquadradas num cenário de inabilitação de pagamento das suas dívidas.

Desde os tempos remotos da antiguidade que existe a preocupação de obter meios eficazes de fazer cumprir com as obrigações que se assumem.

O que acontecia era que o devedor, perante o não cumprimento da sua obrigação, iria responder em termos de execução pessoal, ou seja, a pessoa do devedor passaria a ser posse do credor, o que poderia culminar muita vez, na sua morte ou na própria escravidão ou de seus descendentes.

Um termo também usado para a definição de entrada em processo de insolvência, que determina o estatuto legal, é o termo «bankrupt», a bancarrota, que teve a sua origem:

[...] do italiano *bancarotta* (banca quebrada) e está diretamente associado à *mensa argentaria*, banca de madeira onde os romanos exponham o dinheiro na praça para fazer negócios. Quando o comerciante não honrava os seus compromissos a sua banca era quebrada e impedido de exercer outros negócios.

Na Idade Média, os banqueiros apresentavam o dinheiro numa banca de madeira, tal como os romanos, trazendo até nós a expressão «banca».

A Idade Média foi rica em exageros do sistema de cumprimento das obrigações. Era natural a possibilidade de o devedor definitivamente incumpridor ser espartilhado em feiras e distribuído pelos seus credores.

Hoje em dia, a expressão bancarrota usa-se no sentido pejorativo e pode traduzir-se por situação de insolvência consumada. (Silva Vieira: 2013:21)

Por altura da época clássica, é que a responsabilidade do pagamento da dívida deixou de incidir sobre a pessoa do devedor passando para os seus bens.

Esta evolução foi sendo feita num longo processo através dos tempos, até chegarmos aos dias de hoje, onde 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, art. 601.º do Código Civil (CC).

O prefixo «*in*» existente na palavra insolvência, é um prefixo que significa negação, e a palavra solvência, vem do verbo latino «*solvere*» que significa pagar, portanto, juntando estes dois elementos estamos perante uma negação ao pagamento.

O início da insolvabilidade pode ser identificado através de falta de liquidez, de indicadores financeiros produzidos pela empresa, pela capacidade em saber lidar com perdas de ativos ou perdas em cedências de crédito no percurso da sua atividade, ou seja, quando a insolvência é presente ganha uma proteção ao património para salvaguarda dos credores, e quando é eminente percorre uma proteção na regência de possibilidades de falta de cumprimento.

Lopes (1999:57) enuncia que «[a]s empresas europeias são confrontadas com um contexto jurídico, fiscal e administrativo cada vez mais complexo. A execução das regulamentações legais acarreta custos para os operadores económicos.»

No diploma preambular do Decreto de Lei n.º 53/2004 de 18 de Março, que aprova o Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE), no seu n.º 3 indica que «[o] objetivo precípua de qualquer processo de insolvência é a satisfação, pela forma mais eficiente possível, dos direitos dos credores.»

No artigo 1º do CIRE, encontramos a definição de processo de insolvência: «[...] é um processo de execução universal que tem como finalidade a liquidação do património de um devedor insolvente e a repartição do produto obtido pelos credores, [...]».

Todo o património fica abrangido pela insolvência, daí o seu carácter de execução universal, embora isso não determine que venha a existir liquidação global do património do devedor, mas que todo o património está sujeito aos credores e ao pagamento dos seus direitos.

A intenção da liquidação é após alienar o património, transformar os bens em dinheiro e solver as dívidas aos credores, pois esta é a regra do processo de insolvência, a liquidação do património do devedor. Embora primeiramente terá que se averiguar a possibilidade de existir um plano de insolvência, baseado na recuperação da empresa. Caso este não seja possível, então se passará à liquidação.

A liquidação do património será considerada como a regra, e a exceção um plano de insolvência, embora ambos com o objetivo de solver as dívidas aos credores.

O processo de insolvência, pelo n.º 1 do art. 9.º do CIRE, tem carácter urgente, e goza de precedência sobre o serviço ordinário do tribunal. Nestes processos por exemplo, não existe a paragem no decorrer das férias judiciais, como acontece com os restantes tipos de processos, evidenciando assim a sua primazia.

Para Menezes Leitão (2011:15):

[...] a insolvência traduz a situação daquele que está impossibilitado de cumprir as suas obrigações, normalmente por ausência da necessária liquidez em momento determinado, ou em certos casos porque o total das suas responsabilidades excede os bens de que pode dispor para as satisfazer.

No sítio do portal da insolvência pode-se ler que «[p]ara qualquer empresa a insolvência é um risco natural e inerente.» Ou seja, é algo a que qualquer empresa está sujeita e havendo a existência de créditos, a sua sujeição aumenta proporcionalmente. Pois em qualquer negócio existe o risco, a probabilidade de eventos futuros tanto poderem vir a gerar perdas, como ganhos.

Em muitos autores podemos encontrar uma definição de insolvência, para Silva Vieira (2013:22): «[a] insolvência é um estado em que o devedor não consegue cumprir pontualmente com as suas obrigações, mantendo despesas superiores aos rendimentos que aufere na sua atividade.»

Como exemplo muito simples, chegado o prazo de pagamento da fatura do fornecedor, o devedor por impossibilidade de liquidez não o cumpre. E existindo muitos mais fornecedores e mais prazos a cumprir, estes também não são solvidos por falta de

possibilidade. E a relevância para a insolvência é este tipo de situações, a impossibilidade existente na satisfação do cumprimento das obrigações do devedor.

Como dito pelo REGULAMENTO (UE) 2015/848 DO PARLAMENTO EUROPEU E DO CONSELHO de 20 de Maio de 2015, no seu §4: «[a]s atividades das empresas produzem cada vez mais efeitos transfronteiriços [...]. A insolvência dessas empresas afeta, nomeadamente, o bom funcionamento do mercado interno [...]».

Na figura abaixo podemos ver através da informação dada pelo boletim de Janeiro de 2016, da Direção-Geral da Política de Justiça, que indica as estatísticas trimestrais sobre processos de falência, insolvência e recuperação de empresas e sobre processos especiais de revitalização (2007-2015).

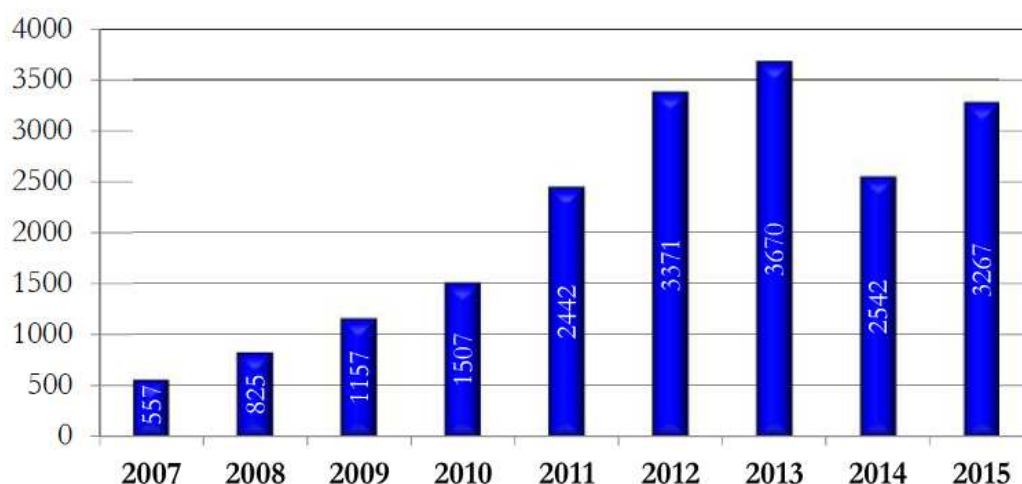


Figura 2.1 – Insolvências decretadas no 3º trimestre entre 2007 e 2015

Fonte: Boletim de Informação Estatística Trimestral 25 da Direção- Geral da Política de Justiça

O número de insolvências decretadas entre estes dois anos, aumenta acentuadamente. A diferença no número de empresas entre o 3º trimestre de 2007 (557) e o de 2015 (3267) é quase de seis vezes o valor, assim como entre os anos 2010 e 2011 verifica-se um aumento de 62,0%. Apenas existindo uma diminuição de 11,0% entre o trimestre de 2013 e o de 2014, mas em 2015 volta a existir uma subida nos valores.

2.2 Requisitos da insolvência

Mas esta incapacidade de cumprir com as obrigações inerentes ao seu negócio, necessita de ser certificada e esta certificação de contribuinte insolvente, ou seja, a declaração de

insolvência, terá que ser sujeita primeiramente a uma complexa avaliação baseada em dois critérios.

São eles:

- Critério de fluxo de caixa (cash flow);
- Critério do balanço ou do ativo patrimonial (balance sheet ou asset).

No critério do fluxo de caixa, a incapacidade de solvabilidade tem o seu nascimento na falta de suficiente liquidez para pagamento das suas dívidas, na data do seu vencimento. Mesmo que o balanço da empresa apresente um ativo superior ao seu passivo, não é facto notório de que tudo corre bem, pois a insolvabilidade surge logo na impossibilidade de pagamento regular dos compromissos assumidos.

Portanto, critério incompleto, que dá prontamente a indicação de que, a não existência de pagamento de compromisso assumido, é por si só indicador de insolvência.

Pelo segundo critério, o do balanço ou do ativo patrimonial, a indicação da insolvência é dada através dos bens do devedor, i.e. quando o conjunto dos bens não possibilitar a satisfação das suas necessidades. Claro está, que a avaliação dos bens não será de fácil obtenção, pois o seu valor vai depender das circunstâncias da alienação, pois poderá ser vendido no todo, ou separadamente, ou por venda judicial ou extrajudicial.

No n.º 1 do artigo 3.º do CIRE, vem a indicação de que: «[é] considerado em situação de insolvência o devedor que se encontre impossibilitado de cumprir as suas obrigações vencidas.» o que implica por parte do direito português a adoção do critério do fluxo de caixa, como critério principal de enunciação de insolvência.

Em consequência salientamos então, que por via do rejeito do critério do balanço, quando existe a impotência da pontualidade em cumprir as obrigações e não quando existe um passivo maior que um ativo, i.e. uma insuficiência patrimonial, estamos perante a insolvência.

Mas mesmo quando exista uma situação líquida negativa, a empresa tem sempre ao seu dispor o recurso ao crédito para poder responder às suas dívidas, o que portanto não significa que se encontre em insolvência, pois tem um meio a seu dispor como solução à sua solvabilidade, assim como ter uma situação patrimonial positiva não significa que não possa entrar em insolvabilidade, pois pode faltar o crédito para suprir a liquidez, e consequentemente não existir hipótese de superar as obrigações.

No n.º 2 do mesmo artigo, « [a]s pessoas colectivas e os patrimónios autónomos por cujas dívidas nenhuma pessoa singular responda pessoal e ilimitadamente, por forma directa ou indirecta, são também considerados insolventes quando o seu passivo seja manifestamente superior ao activo, avaliados segundo as normas contabilísticas aplicáveis.», é a norma secundária de explicação de insolvência.

Esta norma secundária, funcionando como um critério acessório, determina a possibilidade que a lei dita da aplicação do critério do balanço, em determinadas situações.

Estas entidades mencionadas no indicado n.º 2, acima referido, encontram-se igualmente debaixo da sujeição do critério geral, o do fluxo de caixa (n.º 1 do art. 3.º do CIRE), funcionando a norma secundária numa alternativa de comodidade, por parte dos credores, do pedido de insolvência.

Em suma, «[...] estas entidades podem ser declaradas insolventes em caso de o balanço demonstrar manifesta inferioridade do passivo em relação ao activo, independentemente da natureza do passivo ou do vencimento das obrigações. (Menezes Leitão, 2013:177)»

O estado de insolvência deverá então ser conferido através do n.º 1 do art. 3.º do CIRE associado ao n.º 2 do mesmo artigo e também pelos factos descritos no art. 20.º do CIRE.

2.3 Legitimidade para ser considerado insolvente

Como objeto do processo de insolvência, podem ser várias as entidades, como demonstra o n.º 1 do art. 2.º do CIRE, que indica quem pode ser considerado insolvente:

1 - Podem ser objeto de processo de insolvência:

- a) Quaisquer pessoas singulares ou colectivas;
- b) A herança jacente;
- c) As associações sem personalidade jurídica e as comissões especiais;
- d) As sociedades civis;
- e) As sociedades comerciais e as sociedades civis sob a forma comercial até à data do registo definitivo do contrato pelo qual se constituem;
- f) As cooperativas, antes do registo da sua constituição;
- g) O estabelecimento individual de responsabilidade limitada;
- h) Quaisquer outros patrimónios autónomos.

O n.º 2 do mesmo artigo, vem indicar a exceção, i.e. quem se encontra excluído, à regra do n.º 1:

2 - Excetua-se do disposto no número anterior:

- a) As pessoas coletivas públicas e as entidades públicas empresariais;
- b) As empresas de seguros, as instituições de crédito, as sociedades financeiras, as empresas de investimento que prestem serviços que impliquem a detenção de fundos ou de valores mobiliários de terceiros e os organismos de investimento coletivo, na medida em que a sujeição a processo de insolvência seja incompatível com os regimes especiais previstos para tais entidades.

2.4 Legitimidade para declarar insolvência

A declaração de insolvência pode ser impulsionada por quem for legalmente responsável pelas suas dívidas, n.º 1 do art. 20.º do CIRE. A lei dá a legitimidade ao próprio devedor, ao Ministério Público, ou a qualquer credor, o que significa que o credor, pode legalmente solicitar a insolvência do seu devedor.

O próprio devedor pode decidir desencadear o seu pedido de insolvência, e pelo art. 19.º do CIRE, se este não for uma pessoa singular capaz, quem pode agir por conta deste é o órgão social incumbido da sua administração ou qualquer um dos seus administradores.

Pelo art. 6.º do CIRE, administradores são aqueles a quem incumba a administração ou liquidação da entidade ou património em causa, designadamente os titulares do órgão social que para o efeito for competente, no caso em que o devedor não seja uma pessoa singular, como indica a alínea a).

Se o devedor for uma pessoa singular, alínea b) do mesmo artigo, os administradores serão os seus representantes legais e mandatários com poderes gerais de administração.

Dentro dos 30 dias seguintes da data do conhecimento da situação de insolvência, pelo n.º 1 do art. 18.º do CIRE, o devedor deve requerer a sua declaração de insolvência, existindo contudo a exceção deste dever de apresentação à insolvência, como indica o n.º 2 do mesmo artigo, se a pessoa singular não for titular de uma empresa. Caso seja titular de uma empresa, pelo n.º 3 do mesmo artigo, existe a presunção inilidível, não passível de prova em contrário, de que, existe o conhecimento da situação da insolvência, decorridos pelo menos 3 meses sobre a falta de cumprimento generalizado de obrigações do tipo das

indicadas na alínea g) do n.º 1 do art. 20.º do CIRE (dívidas tributárias, de contribuições e quotizações para a segurança social, dívidas emergentes de contrato de trabalho, ou da violação ou cessação deste contrato ou rendas de qualquer tipo de locação, incluindo a financeira, prestações do preço da compra ou de empréstimo garantido pela respetiva hipoteca).

Por força do art. 25.º do CIRE, se for um credor a impulsionar a insolvência, este deverá justificar a natureza e montante do crédito que lhe diga respeito, e oferecer elementos que tenha em seu poder relativos ao ativo e passivo do devedor, devendo também oferecer todas as provas de que disponha e apresentar um rol de testemunhas, cujo número não poderá exceder os limites que constam no art. 789.º do Código de Processo Civil (CPC).

O devedor também terá a legitimidade a se opor dentro do prazo de 10 dias, caso este ache que não reúna os pressupostos para se considerar insolvente, n.º 1 do art. 30.º do CIRE., cabendo-lhe a prova da sua solvência baseada na escrituração legalmente obrigatória, se for o caso.

Não apresentando o devedor oposição, a insolvência será declarada no primeiro dia útil seguinte ao termo do prazo de oposição, n.º 5 do art. 30.º do CIRE.

2.5 Tipos de insolvência: culposa e fortuita

Em todo o processo de insolvência, há que verificar o grau de negligência ocorrido no processo de gestão do património por se ter chegado ao estado de insolvência. Portanto é sempre aberto o incidente da qualificação de insolvência em que esta pode ter duas dimensões, sendo uma considerada como incidente com carácter pleno e a outra considerada como incidente de carácter limitado, tendo a diferença unicamente a ver com a dimensão da massa insolvente e a simplicidade da liquidação.

O art. 185.º do CIRE é o que qualifica os tipos de insolvência, que podem ser insolvência culposa ou fortuita, não sendo esta qualificação atribuída como vinculativa para efeitos da decisão de causas penais, nem relativamente às acções a que se reporta o n.º 2 do art. 82.º do CIRE. Embora, Adelaide Menezes Leitão (2013:273), é da opinião de que:

[n]ão pode porém, deixar de se entender que a remissão é não para o n.º 2, mas para o n.º 3 do art. 82.º, [...]. Com efeito, só pode tratar-se das acções previstas neste número, de responsabilidade contra os administradores e fiscalizadores a favor da pessoa colectiva, das acções destinadas à indemnização dos prejuízos causados à

generalidade dos credores da insolvência pela diminuição do património da massa insolvência, tanto anteriormente como posteriormente à declaração de insolvência, e, ainda, das acções contra os responsáveis legais pelas dívidas do insolvente.

A insolvência culposa, encontra-se definida no n.º 1 do art. 186.º do CIRE, em que esta é estabelecida quando, nos três anos anteriores ao início do processo da insolvência, a situação tiver sido criada ou agravada em resultado da atuação, dolosa ou com culpa grave, do devedor, ou dos seus administradores de direito ou de facto.

Quando o devedor não seja uma pessoa singular, a insolvência ganha a qualificação de culposa, quando os seus administradores de direito ou de facto, tenham preenchido alguma das inilidíveis alíneas indicadas no n.º 2 do 186.º do CIRE:

- a) Destruído, danificado, inutilizado, ocultado, ou feito desaparecer, no todo ou em parte considerável, o património do devedor;
- b) Criado ou agravado artificialmente passivos ou prejuízos, ou reduzido lucros, causando, nomeadamente, a celebração pelo devedor de negócios ruinosos em seu proveito ou no de pessoas com eles especialmente relacionadas;
- c) Comprado mercadorias a crédito, revendendo-as ou entregando-as em pagamento por preço sensivelmente inferior ao corrente, antes de satisfeita a obrigação;
- d) Disposto dos bens do devedor em proveito pessoal ou de terceiros;
- e) Exercido, a coberto da personalidade coletiva da empresa, se for o caso, uma atividade em proveito pessoal ou de terceiros e em prejuízo da empresa;
- f) Feito do crédito ou dos bens do devedor uso contrário ao interesse deste, em proveito pessoal ou de terceiros, designadamente para favorecer outra empresa na qual tenham interesse direto ou indireto;
- g) Prosseguido, no seu interesse pessoal ou de terceiro, uma exploração deficitária, não obstante saberem ou deverem saber que esta conduziria com grande probabilidade a uma situação de insolvência;
- h) Incumprido em termos substanciais a obrigação de manter contabilidade organizada, mantido uma contabilidade fictícia ou uma dupla contabilidade ou praticado irregularidade com prejuízo relevante para a compreensão da situação patrimonial e financeira do devedor;

i) Incumprido, de forma reiterada, os seus deveres de apresentação e de colaboração até à data da elaboração do parecer referido no n.º 2 do artigo 188.º.

Embora, para Adelaide Menezes Leitão (2013:274): «[...] esta última remissão não pode deixar de se considerar errada, sendo a remissão correcta para o n.º 3 do artigo 188.º», com a qual concordamos.

Além das presunções acima mencionadas, existem também as presunções ilidíveis, de culpa grave relativa aos administradores, do devedor que não seja uma pessoa singular, quando não tenham cumprido com o dever de requerer a tempo a declaração de insolvência, a) do n.º 3 do art. 186.º do CIRE, pois o devedor titular de uma empresa, deverá de cumprir com este dever, dentro dos 30 dias seguintes à data do conhecimento da situação de insolvência, como indica o n.º 1 do art. 18.º do CIRE.

Ou pela alínea b) do n.º 3 do art. 186.º quando não cumpram com a obrigação de elaborar as contas anuais, no prazo legal, de submetê-las à devida fiscalização ou de as depositar na conservatória do registo comercial. Registo este que consiste em fazer o depósito por transmissão eletrónica de dados (atual IES) e de acordo com os modelos oficiais previstos em legislação especial, como dita o art. 42.º Código do Registo Comercial (CRC).

Porém, se for uma pessoa singular e que não esteja obrigada a apresentar-se à insolvência, esta não será considerada culposa em virtude da mera omissão ou retardamento na apresentação, ainda que determinante de um agravamento da situação económica do insolvente, indica o n.º 5 do art. 186.º do CIRE.

Portanto quando haja lugar aos pressupostos do n.º 1 e algum dos indicados no n.º 2 mais a presunção da existência de culpa grave do n.º 3, todos do art. 186.º acima referido, a insolvência é considerada culposa. Nas outras hipóteses, a insolvência será fortuita, ou seja, toda a situação que não compareça dentro das presunções concretamente referidas, é então indicação de insolvência fortuita. Pois pela lei existe apenas a definição de insolvência culposa e nada esta dita acerca da classificação como fortuita, o que se depreende que não sendo considerada culposa é então fortuita.

Esta distinção é importante na medida em que a insolvência considerada culposa conduz a efeitos que se encontram estabelecidos no n.º 2 do art. 189.º do CIRE, enquanto na considerada fortuita, esta não produz qualquer relevância em termos de processo de insolvência.

O juiz deverá perante uma insolvência culposa, identificar as pessoas, administradores de direito ou de facto, técnicos e revisores oficiais de contas, afetadas pela qualificação, fixando, sendo o caso, o respetivo grau de culpa, alínea a) do n.º 2 do art. 189.º.

Decretar a inibição, por um período de 2 a 10 anos, das pessoas afetadas para administrarem patrimónios de terceiros, alínea b) do n.º 2 do art. 189.º.

A inibição a essas pessoas, durante um período de 2 a 10 anos, para o exercício do comércio, bem como a ocupação de qualquer cargo de titular de órgão de sociedade comercial ou civil, associação ou fundação privada de atividade económica, empresa pública ou cooperativa, alínea c) do n.º 2 do art. 189.º.

A perda de quaisquer créditos sobre a insolvência ou sobre a massa insolvente detidos pelas pessoas afetadas pela qualificação e a sua condenação na restituição dos bens ou direitos já recebidos em pagamento desses créditos, alínea d) do n.º 2 do art. 189.º.

As pessoas afetadas, condenadas a indemnizarem os credores do devedor insolvente no valor dos créditos não satisfeitos, sendo esta responsabilidade solidária entre os afetados, alínea e) do n.º 2 do art. 189.º, fixando o juiz o valor das indemnizações ou os critérios para a sua quantificação, n.º 4 do art. 189.º do CIRE.

Estas inibições deverão ser oficiosamente registadas na conservatória do registo civil, ou na conservatória do registo comercial, se for comerciante em nome individual, n.º 3 do art. 189.º do CIRE.

Além dos efeitos referidos que resultam da sentença, a insolvência ao ser declarada culposa, produz outros efeitos, para os quais não há necessidade de declaração judicial, como a alínea c) do n.º 1 do art. 228.º do CIRE, que indica que o juiz põe termo à administração da massa insolvente pelo devedor, se for afetada a própria pessoa singular titular da empresa.

2.6 Efeitos da declaração de insolvência

Como descrito no sítio do portal da insolvência, assim que seja estabelecida a sentença de declaração de insolvência, como prevista no art. 36.º do CIRE, e:

[...] transitada em julgado, operam-se os efeitos previstos nos art. os 81º e ss. nomeadamente, a apreensão de todos os bens da insolvente, ainda que arrestados, a privação dos poderes de administração e de disposição de todos os seus bens, inclusive

os que foram objecto de arresto. Com a privação dos poderes de administração e disposição do insolvente procura-se impedir o devedor de praticar actos que conduzam à diminuição do activo ou ao aumento do passivo, defendendo-se assim o património do insolvente, com vista a garantir o direito dos credores ao ressarcimento dos seus créditos. A declaração de insolvência subtrai ao devedor o poder de gerir os seus bens, enquanto os credores não virem ressarcidos os seus créditos, ou até que a massa insolvente deixe de existir; ao devedor está vedada a prática de quaisquer actos que possam afectar a massa insolvente. Quanto aos negócios em curso, o princípio geral é o de que o cumprimento fica suspenso até que o Administrador da insolvência declare optar pela execução ou recusar o cumprimento (art.º 102.º do CIRE).

A essência da declaração de insolvência é judicial e com fortes resultados jurídicos no património e na gestão dos insolventes, pois o Código de Insolvência e Recuperação de Empresas, relativamente a este tema, subdivide os efeitos da declaração de insolvência em várias categorias, efeitos sobre o devedor, (art. 81.º a 84.º) sobre processos judiciais (art. 85.º a 89.º), sobre créditos (art. 90.º a 101.º), e efeitos sobre negócios em curso (art. 102.º ao 119.º todos do CIRE).

Pelo n.º 1 e n.º 2 do art. 180º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), serão sustados e apensos os processos de execução fiscal que se encontrem pendentes e todos os que de novo vierem a ser instaurados contra a mesma empresa, logo após a sua instauração.

Relativamente à sustação dos processos de execução fiscal,

[...] ficarão sustados se, nos termos do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE), [...], for declarada a insolvência do executado ou forem encetadas negociações no âmbito do processo Especial de Revitalização – artigo 180.º do CPPT. Só e apenas nestas situações concretas é que os processos de execução fiscal ficarão sustados.» Alcântara Martins & Costa Alves (2015:257)

No acórdão do STA de 02/07/2014, processo n.º 01202/13, foi feita uma apreciação dos efeitos que a declaração de insolvência produz, relativamente aos processos executivos contra a devedora originária e da admissibilidade de reverter as dívidas contra os responsáveis subsidiários.

Foi feita uma primeira caracterização de processo de insolvência como « [...] um processo de execução universal onde o objectivo é a satisfação dos credores através da liquidação do

património do devedor insolvente com a posterior repartição do produto obtido por aqueles.»

O facto de todos os bens poderem vir a ser apreendidos indica a existência do carácter universal, e também a existência de um carácter concursal, visto independentemente da natureza dos créditos, todos os credores serem chamados a intervir no processo, perante a insuficiência da massa insolvente na satisfação da totalidade do crédito, assumindo uma perda de modo proporcional.

É mencionada também, a suspensão de diligências executivas ou providências requeridas e que a declaração de insolvência obsta à instauração de qualquer ação executiva cogitada pelos credores, n.º 1 do art. 88.º do CIRE [1ª parte].

De igual modo o n.º 1 do art. 180.º do CPPT, indica que depois de o despacho judicial de declarada falência, ser proferido, são suspensos os processos de execução fiscal pendentes.

Existe uma prevenção na lei, relativamente aos bens pertencentes à massa insolvente, de não serem atingidos pelos credores, avivando o carácter universal do processo.

Assim sendo, quando exista declaração de insolvência, deverá se sustar as execuções fiscais em nome da devedora originária, tendo em conta as exceções existentes na parte final do n.º 1 e n.º 6 do art. 180.º do CPPT.

Porém esta sustação das execuções, não se torna obstáculo a que o órgão de execução fiscal admita a possibilidade legal de chamar à execução os responsáveis subsidiários, que irão responder com o seu património pessoal, relativamente às dívidas originais, o que em nada afeta os bens da massa insolvente.

Depois de feita prova através da declaração de insolvência, da insuficiência patrimonial, deverão ser apreciados, os pressupostos legais previstos no n.º 1 de art. 24.º da Lei Geral Tributária (LGT).

Portanto, a apreciação dos efeitos que a declaração de insolvência produz, neste acórdão, relativamente aos processos executivos contra a devedora originária e da admissibilidade de reverter as dívidas contra os responsáveis subsidiários:

[...] verifica-se que a sustação dos processos executivos quando exista declaração de insolvência do devedor originário, só aproveita para este, sendo legalmente admissível que se pratiquem actos conducentes à reversão das dívidas contra os responsáveis subsidiários.

Os efeitos da declaração de insolvência, cessam quando se registam as situações elencadas no n.º 1 do art. 233.º do CIRE, ou seja, cessa os efeitos indicados no Título IV, Efeitos da declaração de Insolvência, do CIRE, assunto especificado mais à frente, no tema encerramento da insolvência.

2.7 Massa insolvente

O conceito de massa insolvente poderá ser encontrado no art. 46.º do CIRE, onde no seu n.º 1 é dito que esta se destina à satisfação dos credores da insolvência, depois de pagas as suas próprias dívidas e salvo disposição em contrário, abrange todo o património do devedor à data da declaração de insolvência, bem como os bens e direitos que ele adquira na pendência do processo. Quanto aos bens isentos de penhora, só serão integrados na massa insolvente se o devedor voluntariamente os apresentar e a impenhorabilidade não for absoluta, n.º 2 do mencionado artigo.

Silva Vieira (2013:69), define massa insolvente de um modo bastante compreensível:

[i]magine-se uma divisória que separa uma empresa do antes e do depois de uma sentença de insolvência. Essa declaração faz cessar, e suspender, todos os processos, execuções e dívidas anteriores. A partir da declaração de insolvência, todo o património do devedor é pertença da massa insolvente – um património autónomo em relação ao anterior. Esse património pode continuar a ser administrado pelos anteriores representantes e administradores, coadjuvados por um administrador de insolvência com poderes de fiscalização.

Num plano de insolvência, é a massa insolvente quem vai gerar valor para liquidar as dívidas da empresa. Se não conseguir fazer cumprir esse plano, pode haver um segundo requerimento de insolvência relativamente à mesma empresa, por parte de algum credor que o instrua.

Assim sendo, é um conjunto de bens presentes e bens futuros pertencentes ao devedor, que depois da declaração de insolvência irão formar um património autónomo para atender à satisfação dos credores.

Bens futuros porque todo o bem que for adquirido entre a declaração de insolvência e o seu encerramento, entrarão automaticamente para a massa insolvente.

Como o n.º 1 do art. 81.º do CIRE, priva o insolvente do poder de administração e de disposição dos bens que integram a massa insolvente, e o n.º 4 do mesmo artigo, onde o

administrador da insolvência assume a representação do devedor para todos os efeitos de carácter patrimonial que interessem à insolvência, então o insolvente apenas poderá dispor de bens que não integrem a massa insolvente.

M^a do Rosário Epifânio (2010:218), indica que:

[...] a identificação dos bens do insolvente que integram a massa insolvente resulta da aplicação de três preceitos fundamentais, a saber: o art. 601.º do CCivil, o art. 46.º, n.º 2, do CIRE e o art. 821.º do CPCivil, que veiculam a mesma ideia.

Assim, o art. 601.º do CCivil consagra o princípio de que “pelo cumprimento da obrigação respondem todos os bens do devedor *susceptíveis de penhora*”.

Por outro lado, o art. 46.º, n.º 2, do CIRE, só admite a integração na massa insolvente dos bens isentos de penhora se o insolvente os apresentar voluntariamente (isto é, renunciar ao carácter impenhorável).

Por seu turno, o n.º 1 do art. 821.º Código de Processo Civil (CPC), transmite que estão sujeitos todos os bens do devedor suscetíveis de penhora que, respondem pela dívida exequenda.

Existem **bens** que são **penhoráveis**, como os bens móveis e imóveis (art. 848.º e art. 838.º do CPC) bem como os direitos, ou seja, títulos de créditos, rendas, abonos, vencimentos ou salários, depósitos bancários, direitos de bens indivisos e de quotas em sociedades ou penhora de estabelecimento comercial (art. 856.º do CPC e seguintes).

Por outro lado existem **bens absoluta ou totalmente impenhoráveis** (art. 822.º do CPC), como as coisas ou direitos inalienáveis (al.a); bens de domínio público e do Estado (al.b); objetos cuja apreensão seja ofensiva dos bons costumes ou careça de justificação económica, pelo seu diminuto valor venal (al.c); objetos destinados ao exercício de culto público (al.d); túmulos (al.e); bens imprescindíveis à economia doméstica que se encontrem na residência permanente do executado, salvo se se tratar de execução destinada ao pagamento do preço da respetiva aquisição ou do custo da sua reparação (al.f) e os instrumentos indispensáveis aos deficientes e os objetos destinados ao tratamento de doentes (al.g).

Também existem **bens relativamente impenhoráveis** (art. 823º do CPC), como os bens do Estado e das restantes pessoas coletivas públicas, de entidades concessionárias de obras ou serviços públicos ou pessoas coletivas de utilidade pública, que se encontrem especialmente afetos à realização de fins de utilidade pública, que se encontram isentos de

penhora, salvo se se tratar de execução para pagamento de dívida com garantia real (n.º 1); isentos de penhora também se encontram os instrumentos de trabalho e objetos indispensáveis ao exercício da atividade ou formação profissional do executado, salvo se o executado os indicar para penhora (al.a) do n.º 2), se a execução tiver como destino o pagamento do preço da sua aquisição ou do custo da reparação (al.b) n.º 2), ou se forem penhorados como elementos corpóreos de um estabelecimento comercial (al.c) n.º 2).

Outros apenas poderão ser **parcialmente impenhoráveis** (art. 824.º do CPC), como os vencimentos, salários ou prestações semelhantes em o limite da impenhorabilidade é de dois terços (al.a) do n.º 1), ou dois terços de prestações periódicas caso se trate de ser a título de aposentação, seguro, indemnização por acidente ou renda vitalícia, ou de quaisquer outras pensões de natureza semelhante (al.b do n.º 1); caso se trate de penhora de dinheiro ou saldo de conta à ordem será impenhorável um valor correspondente a um salário mínimo nacional (n.º 3).

Pelo art. 149.º do CIRE, assim que seja proferida a sentença de insolvência, são imediatamente apreendidos os elementos da contabilidade e todos os bens que o insolvente não pode dispor ou administrar, ou seja, todos os bens pertencentes à massa insolvente, sendo criado assim o património autónomo. Caso os bens já tenham sido vendidos, a apreensão tem por objeto o produto da venda, caso este ainda não tenha sido pago aos credores ou entre eles repartido, (n.º 2 do mesmo artigo).

Como princípio geral, pelo n.º 1 do art. 81.º do CIRE, a declaração de insolvência priva o insolvente dos seus poderes de administração dos bens da massa insolventes, passando estes poderes para o administrador da insolvência que será fiscalizado pelo juiz, que lhe pode exigir informações ou a apresentação de um relatório da atividade desenvolvida e do estado da administração e da liquidação (art. 58.º do CIRE).

O art. 81.º do CIRE apesar de indicar que o responsável pela massa insolvente passa a ser o administrador da insolvência, também deixa uma ressalva que se encontra expressa no título X (art. 223.º a 229.º do CIRE), que é o regime jurídico relativo à administração pelo devedor da massa insolvente. Este regime foi criado:

[...] tal como resulta do Preâmbulo (ponto 32), para as situações em que porque, por um lado, no processo de insolvência se pretende a continuidade da empresa pelo próprio devedor e, por outro lado, a situação de insolvência se deve a factores exógenos ao respectivo empresário, é do maior interesse para a própria massa que o

devedor permaneça à frente da empresa (pois é a pessoa que melhor a conhece e que acompanhou de perto a situação de crise). M^a do Rosário Epifânio (2010:222)

Esta atribuição ao próprio devedor, pode ser reconhecida por juiz na sentença declarativa da insolvência (al.e) do arts.36.º e n.º 1 do art. 224.º do CIRE) ou pode ser atribuída através de decisão da assembleia de credores.

2.8 Encerramento do processo de insolvência

As origens do encerramento do processo após a declaração de insolvência, podem ser encontradas nos art. 230.º a 234.º do CIRE.

Este encerramento vai depender de declaração do juiz, sendo esta objeto de publicidade e notificação aos credores, onde deverá constar a razão determinante, o que a fundamenta, como indica o n.º 2 do art. 230.º do CIRE.

O encerramento ocorrerá quando alguma das alíneas do art. 230.º ocorrer, a saber, pela alínea a) após a realização do rateio final; pela alínea b) após o trânsito em julgado da decisão de homologação do plano de insolvência, se a isso não se opuser o conteúdo deste; pela alínea c) a pedido do devedor, quando a situação de insolvência deixe de ser uma realidade ou quando os credores ministrem o seu consentimento, e pela alínea d) pode também este processo posteriormente à declaração de insolvência, ser encerrado imediatamente se houver constatação na própria sentença de insolvabilidade de insuficiência da massa insolvente para fazer face a custas do processo.

O art. 232.º do CIRE, indica que também pode existir encerramento quando o administrador da insolvência verifique que a massa insolvente é insuficiente para satisfazer as custas do processo e das restantes dívidas da massa insolvente.

Assim como a declaração de insolvência produz efeitos, também o seu encerramento os produz, que são os indicados no art. 233.º do CIRE.

O devedor recupera o direito de disposição dos seus bens e a livre gestão dos seus negócios, sem prejuízo dos efeitos da qualificação da insolvência como culposa, (n.º 1, al.a); Cessam também, as atribuições da comissão de credores e do administrador da insolvência, com exceção das referentes à apresentação de contas e das conferidas, se for o caso, pelo plano de insolvência (n.º 1, al.b); sem restrições, poderão os credores da insolvência exercer os seus direitos contra o devedor sem outras restrições que não as

constantes do eventual plano de insolvência e plano de pagamentos, (n.º 1, al.c); poderão também reclamar os credores da massa os seus direitos não satisfeitos, (n.º 1, al.d).

O n.º 2 do mesmo artigo indica que se houver encerramento antes do rateio final, este determina, a ineficácia das resoluções de atos em benefício da massa insolvente, com a exceção se o plano de insolvência atribuir ao administrador da insolvência competência para a defesa nas ações dirigidas à respetiva impugnação, (al.a); determina também a extinção da instância dos processos de verificação de créditos e de restituição e separação de bens já liquidados que se encontrem pendentes, a não ser que já sido proferida a sentença de verificação e graduação de créditos prevista no artigo 140.º, ou se o encerramento decorrer da aprovação de plano de insolvência, caso em que prosseguem até final os recursos interpostos dessa sentença e as ações cujos autores assim o requeiram, no prazo de 30 dias, (al.b); outra extinção é a da instância das ações pendentes contra os responsáveis legais pelas dívidas do insolvente propostas pelo administrador da insolvência, com a exceção se o plano de insolvência atribuir ao administrador da insolvência competência para o seu prosseguimento (al.c).

O administrador tem de 10 dias após o encerramento para entregar no tribunal, relativamente ao processo que se encontre em seu poder, toda a documentação e todos os elementos da contabilidade do devedor que não sejam para serem devolvidos ao próprio, n.º 5 do art. 233.º do CIRE.

Relativamente às sociedades comerciais, o n.º 1 do art. 234.º do CIRE libera que sendo baseado o encerramento num plano de insolvência que preveja a continuidade da sociedade, esta, independentemente de deliberação dos sócios, retomarà a sua atividade.

O n.º 2 do mesmo artigo indica que os sócios podem deliberar a retoma da atividade se o encerramento tiver o seu fundamento no pedido do devedor e com o registo do processo após o ratio final a sociedade considera-se extinta, n.º 3 do mesmo artigo.

2.9 Insolvência empresarial

O nosso foco, nesta apresentação acerca da insolvência, será acerca das pessoas coletivas, pois são estas que nos irão interessar para o nosso estudo, devido ser nestas que pode existir a reversão fiscal e não nas pessoas singulares. Portanto deixamos aqui algumas particularidades relativamente às empresas.

Uma empresa é uma unidade organizada que integra meios humanos, técnicos e financeiros que atua de acordo com ditames gerados pelas leis de mercado, com o objetivo de satisfazer as necessidades do meio onde se insere através da venda ou produção de bens e serviços a que a ordem jurídica confere personalidade jurídica, ou seja, a existência de direitos e obrigações.

No decorrer da sua atividade, a empresa, pessoa coletiva, vai adquirindo direitos perante os seus clientes/outros devedores e obrigações para com os fornecedores ou outro tipo de credores. Pois quem exerce uma atividade comercial, está a assumir deveres, sendo o principal o de honrar os compromissos assumidos. Como dito pelo n.º 1 do art. 762.º do CC, o devedor cumpre a sua obrigação quando realiza a sua prestação a que está vinculado. Portanto se a obrigação a que está vinculado não é cumprida, esta repercute-se imediatamente na situação económica e financeira do seu credor.

Caso haja incumprimento por vontade do devedor originário por achar que não o deve cumprir, por qualquer uma adversidade com o credor, neste caso, não existe a insolvabilidade, a não capacidade de cumprir o compromisso, mas um não querer por parte do devedor.

Quando o negócio se encontra no bom caminho, a empresa consegue pagar as suas dívidas e solver os seus compromissos atempadamente, fluindo a atividade normalmente, mas quando começam a surgir problemas, as dívidas começam a não serem solvidas e a existência de desafios em termos de sustentabilidade passa a ser uma realidade.

Neste propósito, não significa que entrem em linha de conta todas as dívidas da empresa, pois pode bastar apenas uma, ou um pequeno grupo de dívidas, que pelo seu montante e importância pode desencadear a sua insolvência.

Uma empresa pode ter dívidas a entidades privadas ou a públicas, ou seja, credores privados ou credores públicos. As entidades privadas serão os fornecedores, os trabalhadores, os sócios/acionistas, o banco ou outros devedores, as públicas serão o fisco e a segurança social.

Para Paulo Olavo Cunha (2013:108), para as empresas funcionarem:

[n]ecessitam de liquidez e do acesso a meios que lhes permitam solver regularmente os seus compromissos. Quando deixam de proceder ao cumprimento das suas obrigações e concluem não o conseguirem fazer pela situação em que se encontram (de

escassez ou falta de meios) e tendo em conta as perspetivas que se perfilam, as empresas devem apresentar-se à insolvência.

É um processo vagaroso, onde com a continuidade a empresa irá emitir sinais que as dificuldades financeiras espreitam.

Quando a empresa entra na insolvência, passa a ter “novos donos”, pois o mando do(s) sócio(s) passa para os credores e o do administrador/gerente passa para o administrador judicial.

Pela e) do n.º 1 do art. 141.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), a insolvência é considerada, um caso particular de dissolução imediata de sociedade, assim que a declaração de insolvência ganha existência.

Mas esta dissolução não é causa de extinção, significa antes que a sociedade entrará em liquidação, que é um estado intermédio entre a dissolução e a extinção, sendo a liquidação concluída, pelo art. 160.º do CSC, com o registo do encerramento desta.

A sociedade encontrando-se em estado de liquidação, a sua personalidade jurídica é mantida e portanto continua sujeita às disposições regentes das sociedades.

O processo de insolvência, como já mencionado, é um processo de execução universal, onde o objetivo é a liquidação do património do devedor insolvente e a repartição do produto obtido pelos seus credores, assim sendo, a declaração de insolvência assenta a empresa em estado de liquidação, ou seja, o processo de insolvência provoca a liquidação.

E para que a liquidação possa prosseguir é necessário manter a personalidade jurídica.

Quanto á personalidade tributária, esta não sofre consequências devido á declaração de insolvência, porque na liquidação vão existir obrigações tributárias que se iram constituir neste percurso, devido á aplicação das normas do CIRE. Aplicações essas, que terão consequentemente implicações para os insolventes e seus credores, positivas e negativas, em alguns impostos, nomeadamente, impostos sobre o rendimento, no IMT (imposto municipal sobre transmissões onerosas de imóveis) e no IS (imposto do selo).

O art. 65.º do CIRE, indica que existe um dever de elaborar e depositar as contas anuais, quando para o devedor seja legalmente obrigatório. No n.º 2 do mesmo artigo, vem explanado que estas obrigações declarativas subsistem na esfera do insolvente e dos seus representantes legais, e que se mantêm obrigados ao cumprimento das obrigações fiscais, respondendo pelo seu incumprimento.

Mas se houver a decisão de encerrar a atividade, pelo n.º 3 do art. 65.º do CIRE, com a deliberação de encerramento da atividade do estabelecimento, extinguem-se necessariamente todas as obrigações declarativas e fiscais, o que deve ser comunicado oficiosamente pelo tribunal à administração fiscal para efeitos de cessação da atividade. Se não existir esta comunicação, a responsabilidade das obrigações fiscais, passa a pertencer ao administrador do insolvente, pelo n.º 4 do mesmo artigo.

As eventuais responsabilidades fiscais que possam constituir-se entre a declaração da insolvência e a deliberação de encerramento da atividade, pertencem àquele a quem tiver sido conferida a administração da insolvência, n.º 5 do art. 65.º do CIRE.

Como parte da massa insolvente, irão ser as despesas que possam existir, com despachos, apreensão de bens, registos, e serão também igualados às custas do processo em curso. Mas não farão parte da matéria coletável, operações positivas sobre o ativo, caso as existam, ou seja, caso os credores em assembleia-geral decidam outra maneira de pagamento dos seus créditos.

No art. 26.º do LGT, encontra-se a indicação da responsabilidade que os liquidatários das sociedades deverão ter em conta, que são: pelo n.º 1 deste artigo, devem os liquidatários começar por satisfazer as dívidas fiscais, sob pena de ficarem pessoal e solidariamente responsáveis pelas importâncias respetivas; essa responsabilidade será excluída em caso de dívidas da sociedade que gozem de preferência sobre os débitos fiscais (n.º 2); caso a liquidação suceda em processo de falência, devem os liquidatários satisfazer os débitos fiscais de acordo com a ordem prescrita na sentença de verificação e graduação de créditos nele proferida (n.º 3).

Quando se chega à responsabilidade solidária das dívidas, estamos a entrar na aplicação do direito fiscal subsidiário e através deste se alcança o instituto da reversão. Este instituto é o que alude a possibilidade de vir a existir um substituto ao devedor originário, caso este não possua bens suficientes para fazer face à dívida, que venha a proceder ao pagamento das dívidas ao Estado.

Em suma, todas as dívidas tributárias, mantêm-se vivas mas sustadas, até que os credores decidam o passo seguinte, pois são estes que na sua assembleia irão decidir o destino da empresa analisando os créditos existentes e a sua graduação, e se for tomada a decisão da venda dos bens, irá se aplicar o produto da venda.

Daqui, pode resultar, o fim do processo de execução fiscal, ficando as dívidas saldadas com o valor da venda, nova penhora de bens, ou a reversão da execução fiscal contra os responsáveis subsidiários por existir insuficiência ou inexistência de bens para cobrir as dívidas.

Portanto, as primordiais fases da insolvência poderão se definir pelas seguintes:

- Pedido de declaração de insolvência;
- Declaração de insolvência decretada;
- Eleição do Administrador de Insolvência;
- Reclamação de créditos;
- Averiguação dos créditos e criação de lista de credores;
- Relatório do Administrador da Insolvência;
- Assembleia dos credores;
- Recuperação ou Extinção da empresa.

3. Processo de execução fiscal

Neste capítulo iremos dar uma breve noção do processo de execução fiscal, pois como o nosso tema principal, a reversão da execução fiscal, está inserido dentro deste processo, será conveniente existir uma ligação dos temas.

3.1 Âmbito

A relação tributária nasce quando dois sujeitos, ativo e passivo, tendo por base uma estrutura obrigacional, um deles adquire o direito de receber (sujeito ativo) e o outro o dever de pagar (passivo). Uma estrutura obrigacional, porque tem a sua origem na verificação de factos tipificados na lei.

Mas a ocorrência destes factos necessitam de:

[...] uma actividade dirigida ao conhecimento do caso em concreto e à aplicação da lei que ele suscita, em ordem a determinar quais as pessoas sujeitas ao pagamento do imposto, o valor da manifestação da capacidade contributiva que deve ser considerada para efeitos de tributação (a quantificação da matéria colectável) e, finalmente o cálculo do montante a pagar por cada um dos obrigados. Duarte Morais (2006:11):

Pelo n.º 1 do art. 36.º da LGT, a relação jurídica tributária constitui-se com o facto tributário, ou seja, a obrigação do imposto, nasce quando existe um facto gerador, independentemente de momento e forma de cobrança.

Na relação fisco-contribuinte existe o dever da boa prática tributária, consagrado no art. 32.º da LGT, em que aos representantes de pessoas singulares e quaisquer pessoas que exerçam funções de administração em pessoas coletivas ou entes fiscalmente equiparados incumbe, o cumprimento dos deveres tributários das entidades por si representadas. Assim como deverá existir cooperação por parte da administração tributária em esclarecer o contribuinte relativamente a atos necessários ao exercício dos seus direitos, e por parte do contribuinte o dever em cooperar de boa-fé, no esclarecimento completo e verdadeiro dos factos, (art. 48.º do CPPT). Tanto contribuinte como administração tributária encontram-se sujeitos a um dever de colaboração recíproco, (n.º 1 do art. 59.º da LGT), assim como se presume a boa-fé na atuação destes (n.º 2 do art. 59.º da LGT).

Mas a principal obrigação do sujeito passivo é efetuar o pagamento da dívida tributária (n.º 1 do art. 31.º da LGT). E como tal, se o contribuinte cumprir com a sua obrigação e

liquidar o imposto devido, a relação tributária termina, mas se pelo contrário, o contribuinte não liquidou, ou se numa fiscalização se conclui que este não incluiu todas as informações (ex. rendimentos não declarados) ou se aplicou mal a taxa e apurou um valor mais baixo do que devia, a relação irá continuar até que o contribuinte cumpra com a sua obrigação, liquidando o imposto devido. Pois esta ligação tributária é dependente de um processo que termina com a liquidação.

A liquidação é que declara a situação jurídica existente à ocasião do nascimento do facto tributário, e indica o montante do imposto a pagar ao devedor, pois este necessita da informação do valor que lhe está a ser exigível para poder cumprir com a sua obrigação.

Após a liquidação é gerado uma notificação com a indicação do prazo voluntário para pagamento. Este pagamento, pode acontecer dentro do prazo legal (art. 84.º do CPPT), ou não observando este prazo, ou seja, se o devedor não cumprir com a sua obrigação legal, concretizar-se-á uma violação a esta mesma obrigação.

Pelo art. 40.º da LGT, as prestações tributárias podem ser pagas em moeda corrente ou por cheque, débito em conta, transferência conta a conta e vale postal ou por outros meios utilizados pelos serviços dos correios ou pelas instituições de crédito que a lei expressamente autorize, e pelo art. 41.º da LGT, quer o próprio devedor, quer um terceiro pode efetuar esses pagamentos.

O devedor que não possa cumprir integralmente e de uma só vez a dívida tributária pode requerer o pagamento em prestações, nos termos das leis tributárias (art. 42.º da LGT e 86.º do CPPT).

O não cumprimento do prazo voluntário, pelo art. 86.º do CPPT, implica juros de mora e consequentemente será feita uma extração de certidão de dívida (art. 88.º do CPPT) para a realização de cobrança coerciva, onde esta será concretizada em processo de execução fiscal, um processo que irá executar a dívida ao fisco.

O objeto da execução fiscal é, pelo art. 148.º do CPPT, a cobrança coerciva de dívidas ao Estado, onde se incluem tributos, incluindo impostos aduaneiros, especiais e extrafiscais, taxas, demais contribuições financeiras a favor do Estado, adicionais cumulativamente cobrados, juros e outros encargos legais (al.a) do n.º 1); coimas e outras sanções pecuniárias fixadas em decisões, sentenças ou acórdãos relativos a contra-ordenações tributárias, salvo quando aplicadas pelos tribunais comuns (al.b) do n.º 1); coimas e outras sanções pecuniárias decorrentes da responsabilidade civil determinada nos termos do

Regime Geral das Infrações Tributárias (al.c) do n.º 1). Também em casos e termos expressamente previstos na lei poderão ser cobradas outras dívidas ao Estado e a outras pessoas coletivas de direito público que devam ser pagas por força de acto administrativo (al.a) do n.º 2) e reembolsos ou reposições, (al.b) do n.º 2).

Esta cobrança de dívidas ao Estado, tem subjacente o superior interesse público, tal como indicado no n.º 1 do art. 5.º da LGT, onde se encontra que o fim da tributação é a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e promove a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento. Não existindo o cumprimento por parte do contribuinte da sua obrigação fiscal, (obrigação de todos, o dever de contribuir), este está a contribuir para a ineficiência dos direitos indicados no n.º 1 acima descrito (os quais todos temos o direito de os obter).

Para Alcântara Martins & Costa Alves (2015:232): «[o] processo de execução fiscal tem, então por finalidade a cobrança coerciva dos créditos do Estado e de outras pessoas colectivas de direito público.»

O prazo de extinção da execução verifica-se dentro de um ano contado da instauração, art. 177.º do CPPT, o que nos leva a concluir que a execução fiscal tem um processamento simples e célere, e que:

[e]ste prazo é ordenador ou disciplinar e tem o objectivo de motivar a extinção da execução fiscal rapidamente. Sublinhe-se que em número significativo de processos, as diligências que têm de ser realizadas, bem como as ocorrências e contingências que podem registar-se, umas inerentes outras não à normal evolução de cada processo, tornam manifestamente inviável a observância daquele prazo. Alcântara Martins & Costa Alves (2015:237).

Também na opinião de Carlos Paiva (2008:192) apesar de se se tratar de um processo célere:

[...] raramente se dá o eco da existência de uma norma definidora do prazo, para a respectiva extinção,[...]. Trata-se de um prazo meramente indicativo, sem qualquer repercussão efectiva no desenvolvimento processual, tão pouco com efeitos cominatórios quando inobservado.

Portanto um prazo apenas ordenador, com o intuito de doutrinar a agilização do processo, pois devido ao número de processos, a imprevisibilidade de reclamações ou recursos que possam ocorrer, não se poderá dar cumprimento a este.

3.2 Natureza do processo

É um processo que tem natureza judicial, como dito pelo n.º 1 do art. 103.º da LGT, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos atos que não tenham natureza jurisdicional, pois existirão atos neste processo que a sua prática irá ser remetida à administração tributária.

O art. 10.º do CPPT, tem como título as competências da administração tributária, e a sua alínea f) é a que atribui a competência de instaurar processos de execução fiscal e realizar atos a estes respeitantes.

Atos como:

[...] a prática de todos os demais actos, designadamente a instauração da execução, a citação dos executados, a convocação dos credores, a reversão da execução contra terceiros, a penhora dos bens, a venda dos bens penhorados, a anulação da dívida, a extinção da execução, etc. Casalta Nabais (2010:336)

Assim a administração tributária tem legalmente a habilitação de instituir um processo de cobrança para realização da dívida fiscal. Para isso deverão então, ser remetidos os títulos executivos aos serviços de finanças.

Também a Lei n.º 73/2013 de 3 de Setembro, Lei das Finanças Locais, com entrada em vigor em Janeiro de 2014, indica que os municípios dispõem de poderes tributários que digam respeito a impostos e outros tributos, nomeadamente a possibilidade de cobrança coerciva de impostos e outros tributos a cuja receita tenham direito, como dito pela alínea c) do seu art. 15.º

Esta competência tanto pertence à Administração Tributária como à Administração da Segurança Social, pois o Decreto- Lei (DL) n.º 42/2001 de 9 de Fevereiro no seu art. 3.º- A institui a competência ao Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, I.P. da instauração e instrução do processo de execução de dívidas à segurança social, assim como o seu art. 6.º que indica que, a este processo se aplica a legislação específica da segurança social, a Lei Geral Tributária e o Código de Procedimento e Processo Tributário.

Relativamente a esta natureza do processo de execução fiscal, deixamos aqui duas opiniões que combatem a indicação legal da natureza judicial.

Carlos Paiva (2008:165) indica que:

[...] sem perder de vista a respectiva definição legal, oferece-nos algumas reticências que se continue a defender a atribuição de natureza judicial ao processo de execução fiscal, porquanto, a perspectiva que actualmente emerge deste processo, tantas vezes instaurado e findo, sem que aconteça qualquer intervenção judicial, leva a que, mais adequado seria, passar a entendê-lo como na realidade é, um processo administrativo onde têm lugar, quer diligências, quer actos, de natureza judicial e que se encontra sujeito à avaliação da legalidade por parte dos tribunais administrativos e fiscais.

Também Casalta Nabais (2010:337) é da opinião de que:

[...] muito embora a LGT, no seu art. 103.º, disponha que o processo de execução fiscal tem natureza judicial, o certo é que estamos perante um processo que é judicial só em certos casos e, mesmo nesses casos, apenas em parte, já que um tal processo só será judicial *se e na medida* em que tenha de ser praticado algum dos mencionados actos de natureza judicial. Por isso, não admira que os processos de execução fiscal se possam iniciar e concluir nos órgãos da execução fiscal sem intervenção dos tribunais tributários.

Em suma, o Estado avoca uma função de natureza administrativa através da administração tributária, e uma função de natureza jurisdicional, através dos tribunais.

3.3 Requisitos da dívida

No que diz respeito às dívidas, que se encontram debaixo da alçada da execução fiscal, no caso de existirem bens e não quantias em dinheiro, os bens, como dito abaixo na citação, deverão ser alienados e transformados em dinheiro.

O processo executivo, para Joaquim Freitas da Rocha (2009:287):

[...] é enformado por uma ideia de preferência do direito do credor (*favor creditoris*): porque o devedor não cumpriu a sua obrigação, o processo executivo envolve um acto (penhora) mediante o qual são desapossados do património daquele alguns bens, bens esses que são posteriormente entregues ao órgão da execução e vendidos, revertendo o produto da venda para o credor.

O pagamento da dívida em processo de execução fiscal terá que ser certa, líquida e exigível, como plasmado através da alínea e) do art. 2.º do CPPT que indica que são de aplicação supletiva ao procedimento e processo judicial tributário o Código de Processo Civil (CPC), o que conduz a que os requisitos indicados no art. 713.º do CPC relativamente à obrigação exequenda, sejam então aplicados subsidiariamente.

3.4 Título executivo

Quando o devedor não cumpra o seu dever no prazo voluntário dado legalmente, a dívida torna-se exigível e ingressa-se na fase executiva.

É extraída a certidão de dívida pelos serviços competentes, o serviço que seria o responsável pelo recebimento do tributo e enviada para a entidade a que cabe a cobrança coerciva, ou extraída pelo que determinou a cobrança coerciva através de ato administrativo.

A existência de um título executivo compreende-se para Joaquim Freitas da Rocha (2009:290) «[...] na medida em que, na execução, torna-se necessária a existência, *ab initio*, de um comprovativo de que a dívida subjacente existe, e que existe em termos legais, [...]»

Este documento, a certidão de dívida, é o que constitui o título executivo, ou como dito pelo art. 162.º do CPPT, para além deste, qualquer outro título a que, por lei especial, seja atribuída força executiva, assim como são também certidões de dívida as emitidas pela segurança social e pelos fundos geridos pelas mesmas. (n.º 1 do art. 7.º do DL n.º 42/2001 de 9 de Fevereiro).

É necessário que no mínimo sejam cumpridos os requisitos plasmados no n.º 1 do art. 163.º do CPPT, para poderem ser válidos como título executivo, a saber: menção da entidade emissora ou promotora da execução, (al.a); assinatura da entidade emissora ou promotora da execução, por chancela nos termos do presente Código ou, preferencialmente, através de aposição de assinatura eletrónica avançada, (al.b); data em que foi emitido, (al.c); nome ou domicílio do ou dos devedores (al.d) e natureza e proveniência da dívida e indicação do seu montante (al.e).

Neste título é necessário ainda, que se indique a data a partir da qual são devidos juros de mora e a importância sobre que incidem, devendo, na sua falta, esta indicação ser

solicitada à entidade competente, ou seja, a que emitiu o título executivo, n.º 2 do art. 163.º do CPPT.

Também deverão ser assinadas e autenticadas e conter, sempre que possível os elementos constantes nas alíneas do n.º 2 do art. 88.º do CPPT e os indicados no n.º 2 do art. 7º do DL n.º 42/2001 de 9 de Fevereiro, relativamente às instituições de segurança social.

Embora em nossa opinião, por experiência profissional, estes requisitos nem sempre são cumpridos, pois já encontramos falhas nestas exigências legais, assim como ao que diz respeito à interpretação e entendimento por parte do contribuinte comum da razão de ser do processo, e não nos parece que o modo de explanação contido nos documentos seja de todo de fácil entendimento.

Para Joaquim Freitas da Rocha (2009:292) o título executivo:«[...] permite reafirmar o carácter certo, líquido e exigível da dívida subjacente, não sendo permitido questionar nesta altura a legalidade em concreto do acto tributário subjacente.»

O n.º 1 do art. 165.º do CPPT, na sua alínea b) indica que são nulidades insanáveis em processo de execução fiscal, a falta de requisitos essenciais do título executivo, quando não puder ser suprida por prova documental. O que significa que caso se encontre em falta algum requisito dos indicados no n.º 1 do art. 163º do CPPT, encontra-se constituída uma nulidade absoluta.

O início do processo de execução fiscal depende da emissão de despacho pelo órgão de execução, e posteriormente instauradas as execuções fiscais. Na altura da instauração se tiverem sido extraídas certidões de dívida que se encontrem no órgão de execução fiscal, contra o mesmo devedor, serão autuadas conjuntamente e verificar-se-á um só processo, n.º 2 do art. 188.º do CPPT. Embora no n.º 3 do mesmo artigo, venha indicado que nos processos informatizados, o que acontece nos dias de hoje, a instauração é efetuada eletronicamente com a emissão do título executivo, sendo a citação efetuada de imediato. Portanto a cada certidão de dívida irá pertencer um processo de execução fiscal, não se verificando então, a junção de dívidas num só processo.

Assim sendo, afirma Alcântara Martins & Costa Alves (2015:240): «[...]que o título executivo constitui o documento comprovativo da obrigação cujo cumprimento se pretende e é, simultaneamente, constitutivo do direito de cobrança da entidade exequente.»

Quando o título é extraído pelos serviços da AT ou por entidades equiparadas, a sua natureza é administrativa, embora possa também vir a ter uma natureza judicial.

3.5 A legitimidade

Tem legitimidade na execução fiscal, quem se encontrar definido como credor e devedor na certidão de dívida, sendo a parte ativa o credor e parte passiva o devedor.

A legitimidade ativa da relação jurídica tributária, pertence ao Estado e a outras entidades de direito público, assumindo a posição de exequente, representado pelo órgão da execução fiscal onde deva legalmente correr a execução ou pelo tribunal competente. Pois serão estas as entidades titulares do crédito e as que legitimamente podem acionar a execução. Como dito no art. 152.º do CPPT, a legitimidade na promoção da execução é dada ao órgão de execução fiscal, ou esta correndo nos tribunais comuns, é dada ao Ministério Público.

Caso a execução fiscal passe ao Tribunal Tributário, compete ao representante da Fazenda Pública representar a administração tributária e, nos termos da lei, quaisquer outras entidades públicas no processo judicial tributário e no processo de execução fiscal, al.a) do art. 15.º do CPPT.

Quanto à Segurança Social, nos termos do art. 38.º da Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril, ficou definido a autorização à criação de secções de processos competentes para a execução de dívidas à segurança social, como indica o DL n.º 42/2001, de 9 de Fevereiro, que dita que a criação de secções de execução autónomas, concede maior celeridade ao processo de cobrança coerciva na medida em que se agilizam os mecanismos e procedimentos tendentes à sua efetivação.

E são estas as secções que têm a competência para a instauração de processos para a cobrança coerciva, ou seja, é às delegações do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, que é atribuída a competência para a instauração e instrução dos processos de execução de dívidas ao sistema de solidariedade e segurança social.

O art. 8.º do DL n.º 42/2001 de 9 de Fevereiro, é o que indica quem tem personalidade e capacidade jurídica para este processo de dívidas, são elas, as instituições do sistema de segurança social, os fundos geridos pelas mesmas, as pessoas singulares e coletivas e outras entidades a estas legalmente equiparadas.

A administração tributária pode se coligar com as instituições do sistema de solidariedade e segurança social, em processos de execução fiscal, sendo o processo instaurado e instruído pelo maior credor, como indica o art. 178.º do CPPT e o art. 10.º do DL n.º 42/2001, de 9 de Fevereiro.

Mas na opinião de Alcântara Martins & Costa Alves (2015:250): «[...] aquelas disposições não consubstanciam qualquer relevância prática, na medida em que até ao presente momento não se registaram situações de coligação de exequentes e afigura-se-nos que só muito pontualmente se poderá verificar a aplicação destes normativos.»

A legitimidade passiva da relação jurídica tributária, pertence aos devedores originários e seus sucessores dos tributos, bem como aos garantes que se tenham obrigado como principais pagadores, n.º 1 do art. 153.º do CPPT.

O devedor originário será aquele que não cumpriu com o respetivo pagamento dentro do prazo legal, e em nome de quem a certidão de dívida foi emitida e instaurada a execução.

Um caso será o de o contribuinte entregar a sua declaração de iva e não efetuar o seu pagamento no prazo voluntário, quando é extraída a certidão de dívida encontra-se logo a decorrer contra si um processo executivo, pois este contribuinte é que é o devedor originário do imposto.

Se o devedor originário, aquele que figura no título executivo, falecer, são chamados à execução os seus sucessores, e serão válidos todos os atos praticados pelo cabeça-de-casal, independentemente da habilitação de herdeiros, art. 154.º do CPPT.

No caso de já ter existido partilhas, o órgão da execução fiscal ordenará, citar cada um dos herdeiros, para pagamento da destriça da parte que cada um deles deva pagar. No caso de não ter existido partilhas, qualquer um dos herdeiros será citado, ou caso em que esteja a correr inventário será citado o cabeça-de-casal para pagar toda a dívida, art. 155.º do CPPT.

O sujeito passivo pode ser pessoa singular ou coletiva, património ou organização de facto ou de direito, que se encontre ligado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável, como plasmado no art. 18.º da LGT.

À execução, podem também ser chamados os responsáveis subsidiários, que pelo n.º 2 do art. 153.º do CPPT, este chamamento depende da inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores (al.a) e da 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 (al.b).

Responsáveis subsidiários serão os que não constam no título executivo, mas que devido ao facto de ter sido ordenada a reversão do processo de execução fiscal, a lei lhes confere legitimidade processual para fazer face à incapacidade do devedor originário. Os quais poderão ser apenas um ou mais do que um responsável subsidiário, ou como se pode verificar também, diferentes classes de responsáveis subsidiários, como indica o art. 24.º da LGT.

Pelo n.º 3 do art. 9.º do CPPT, a legitimidade dos responsáveis subsidiários, resulta de ter sido contra eles ordenada a reversão da execução fiscal ou requerida qualquer providência cautelar de garantia de créditos tributários.

3.6 A suspensão

O objetivo do processo de execução fiscal é a obtenção das dívidas de tributos, mas sempre tendo em conta que o devedor também tem os seus legítimos interesses e que estes deverão ser defendidos. Daqui a própria lei prevê que o processo possa ser suspenso, o que significa que durante a suspensão, está proibida a prática de quaisquer atos processuais.

Essa suspensão, irá depender de prestação de garantia por parte do devedor, ou dependerá da própria lei onde esta operará automaticamente.

A suspensão estando sujeita ao princípio da legalidade apenas pode acontecer em situações declaradamente previstas na lei. Fica suspensa a cobrança da dívida no processo de execução fiscal, quando houver pagamento em prestações ou reclamação, recurso, impugnação e oposição à execução que tenham por objeto a ilegalidade ou inexigibilidade da dívida exequenda, assim como durante os procedimentos de resolução de diferendos no quadro da Convenção de Arbitragem n.º 90/436/CEE, de 23 de Julho, relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correção de lucros entre empresas associadas de diferentes Estados membros, como indicam os arts. 52.º da LGT e 169.º do CPPT.

Contudo as situações mencionadas dependem da prestação de garantia idónea nos termos das leis tributárias, (n.º 2 do art. 52.º da LGT) embora possa o executado, pedir requerimento e a administração tributária isentá-lo de prestar garantia, em casos de essa prestação lhe vir a causar prejuízo irreparável ou manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para pagamento da dívida exequenda e

acrescido, desde que em qualquer dos casos a insuficiência ou inexistência de bens não seja da responsabilidade do executado, (n.º 4 do mesmo artigo).

Mas para a apresentação da impugnação judicial, tem o contribuinte 3 meses (art. 102.º do CPPT) ou para a reclamação graciosa 120 dias (n.º 1 do art. 70.º do CPPT), e o que acontece na prática, é que, assim que o se finde o prazo posterior à citação sem que o pagamento tenha sido efetuado, a penhora é feita automaticamente devido à informatização e rapidez dos processos, e o devedor irá ficar penhorado antes mesmo de poder recorrer às suas garantias como contribuinte, como dito na opinião de Alcântara Martins & Costa Alves (2015:255) que devido à rapidez: «[...] do sistema coercitivo de cobrança fiscal motiva que os bens estejam a ser penhorados no processo de execução sem que o executado tenha beneficiado dos prazos previstos na lei para interpor impugnação judicial ou reclamação graciosa.»

Como solução, para esta questão, foram feitas alterações à lei, e no n.º 2 do art. 169.º do CPPT, passou a constar que fica igualmente suspensa a execução, desde que, após o termo do prazo do pagamento voluntário, seja prestada garantia antes da apresentação do meio gracioso ou judicial correspondente, acompanhada de requerimento em que conste a natureza da dívida, o período a que respeita e a entidade que praticou o ato, bem como se pretende apresentar meio gracioso ou judicial para discussão da legalidade ou da exigibilidade da dívida exequenda.

Assim por esta solução, na opinião de Alcântara Martins & Costa Alves, a lei dá a permissão para que a execução fiscal se desenvolva nos seus trâmites normais, garantindo os legítimos interesses dos contribuintes, e conseguindo manter a célere cobrança das dívidas.

Em nossa opinião, se o contribuinte tem uma dívida será em princípio, e estando a agir de boa-fé, porque não tem meios para efetuar o pagamento. Não tendo meios, como é se vai exigir que o contribuinte constitua uma garantia bancária, quando isso implica gastos, pois haverá sempre os custos de emissão, custos de manutenção e mais os impostos aplicáveis.

A nós parece-nos mais que a solução passaria por, verificada a situação de que se está a passar por cima de um direito, ajustar o sistema da autoridade tributária a colocar a saída das penhoras após os 120 dias do que obrigar o contribuinte a efetuar mais gastos e num curto espaço de tempo.

Também a ação judicial que tenha por objeto a propriedade ou posse dos bens penhorados, é motivo de suspensão da execução, quanto a esses bens, sem prejuízo de continuar noutros bens, como indicado no art. 172.º do CPPT.

Caso se trate de dívidas de recursos próprios comunitários não poderá o processo de execução fiscal ser suspenso, (n.º 11 do art. 169.º do CPPT).

Como já mencionado acima, caso o prestar garantia, ao executado, vir a causar prejuízo irreparável ou manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para pagamento da dívida exequenda e acrescido, desde que em qualquer dos casos a insuficiência ou inexistência de bens não seja da responsabilidade do executado, (n.º 4 art. 52.º da LGT), e o executado ficar isento da prestação, também ficará suspensa a execução fiscal.

Relativamente aos casos de insolvência de empresas, que é o tema tratado pelo nosso trabalho, quando uma empresa se encontre numa situação financeira difícil, o que importa ter em conta é a sua verdadeira condição de sustentabilidade, que necessita de ser comprovada para que o Tribunal se decida pela opção de recuperação da empresa ou pela insolvência.

Pelo art. 180.º do CPPT, assim que seja proferido o despacho judicial de prosseguimento da ação de recuperação da empresa ou declarada falência, serão sustados os processos de execução fiscal que se encontrem pendentes e todos os que de novo vierem a ser instaurados contra a mesma empresa, logo após a sua instauração.

A declaração de insolvência, pelo art. 85.º do CIRE, indica sobre que ações a declaração produz efeitos relativamente às ações pendentes à sua data. Todas as ações em que se apreciem questões relativas a bens compreendidos na massa insolvente, intentadas contra o devedor, ou mesmo contra terceiros, mas cujo resultado possa influenciar o valor da massa, e todas as ações de natureza exclusivamente patrimonial intentadas pelo devedor são apensadas ao processo de insolvência.

Também o n.º 1 do art. 88.º do CIRE, dispensa que a declaração de insolvência determina a suspensão de quaisquer diligências executivas ou providências requeridas pelos credores da insolvência que atinjam os bens integrantes da massa insolvente e obsta à instauração ou ao prosseguimento de qualquer ação executiva intentada pelos credores da insolvência, porém se houver outros executados, a execução prossegue contra eles.

3.7 Citação

A definição de citação encontra-se no n.º 2 do art. 35.º do CPPT, onde é definida como o ato destinado a dar conhecimento ao executado de que foi proposta contra ele determinada execução ou a chamar a esta, pela primeira vez, pessoa interessada. A qual pode ser promovida por qualquer funcionário da administração tributária, no exercício das suas funções, (n.º 4 do mesmo artigo).

Assim que seja instaurada a execução, que mediante despacho foi lavrada no ou nos respetivos títulos executivos e instaurada no prazo de 24 horas após o recebimento e efetuado o competente registo, é ordenada a citação do executado, (n.º 1 do art. 188º do CPPT). Em caso de processos informatizados, a instauração é efetuada eletronicamente, com a emissão do título executivo, sendo a citação efetuada de imediato (n.º 3 do art. 188º do CPPT).

Portanto a citação tem o objetivo de dar conhecimento ao visado, que contra ele fora instaurado uma execução e em princípio, será a partir desta que o executado ocorrerá a intervir no processo. Isto porque a citação tem que comunicar 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, como dito pelo n.º 1 do art. 189.º do CPPT.

No que se refere ao pagamento em prestações deverá vir na citação a indicação desta possibilidade pois, as dívidas exigíveis em processo executivo podem ser pagas em prestações mensais e iguais, com a exceção feita às dívidas de recursos próprios comunitários e às dívidas de imposto retido na fonte ou legalmente repercutido a terceiros, a que não se aplica o pagamento em prestações, exceto em caso de falecimento do executado (n.º 1 e n.º 2 do art. 196.º do CPPT).

Na citação deverá vir a menção da entidade emissora ou promotora da execução, a data de emissão, o nome e domicílio do ou dos devedores e a natureza e proveniência da dívida e indicação do seu montante, ou ser acompanhada de cópia do título executivo, como plasmado no n.º 1 do art. 190.º do CPPT.

Em caso de dívidas cobradas no mesmo processo de execução fiscal, os elementos constantes na citação podem se referir à globalidade das dívidas, sendo considerados os

executados, nestes casos, citados no quinto dia posterior à citação efetuada (n.º 7 do art. 190.º do CPPT).

As citações poderão ser efetuadas por três modalidades, a citação por simples postal, a citação pessoal e a citação edital.

Estas três modalidades em face aos efeitos que produzem, são caracterizadas como provisórias, as citações de postal simples ou postal registado, e definitivas, as citações pessoais e as feitas por edital. O que leva a concluir que só se considera corretamente efetuada a citação, quando esta for pessoal e não por apenas postal simples ou postal registado.

O n.º 1 e n.º 2 do art. 191.º do CPPT, indicam que a citação via postal simples se efetua quando a quantia exequenda não exceda 500 unidades de conta, mas caso a dívida exequenda seja superior a 50 vezes a unidade de conta a citação, será feita via postal registada.

O domicílio fiscal do executado é, sendo uma pessoa singular, o local de residência habitual, e sendo uma pessoa coletiva, o local da sede ou direção efetiva, ou também a caixa postal eletrónica para ambos os casos, que será para onde a citação via postal será direcionada.

Já o n.º 3 do mesmo artigo indica que a citação será pessoal, quando exceder as 500 unidades de conta, na efetivação da responsabilidade solidária ou subsidiária, quando houver necessidade de proceder à venda de bens e quando o órgão de execução fiscal a considerar mais eficaz para a cobrança da dívida.

As citações também podem ser efetuadas via transmissão eletrónica de dados, o equivalente à remessa por via postal simples ou registada, ou por via postal registada com aviso de receção, valendo como citação pessoal, e assim que o citando aceda à caixa postal eletrónica, a citação é considerada efetuada, (n.º 4 e n.º 5 do art. 191.º do CPPT). Caso o citando não aceda à sua caixa postal, a citação será considerada efetuada no 25º dia posterior ao seu envio.

Estas citações são fruto da desmaterialização, neste caso em concreto, do processo de execução fiscal o que o torna mais célere e prático e participante no princípio da economia processual.

Também é lhes dada a preferência, em relação às outras modalidades de citações, embora, esta preferência não invalide que quando se mostre conveniente, as citações não possam ser efetuadas através de contacto pessoal.

As citações pessoais são efetuadas nos termos do Código do Processo Civil, com exceção às citações efetuadas por transmissão eletrónica de dados, que são regidas pelo art. 191.º do CPPT.

Pelo art. 225.º do CPC, a citação pessoal é feita por transmissão eletrónica de dados, entrega ao citando de carta registada, com aviso de receção, ou por contato do agente de execução ou do funcionário judicial com o citando.

Quando acontece o contato direto com executado, a citação será por mandado, que é também uma forma de citação pessoal.

Quando o citando se encontra ausente em parte incerta, ou quando sejam incertas as pessoas a citar, a citação concretiza-se por edital. Pois esta modalidade representa uma situação de recurso por não se conhecer em absoluto a localização do citando, inviabilizando assim qualquer contato pessoal ou postal. Nos termos do n.º 4 do art. 192.º do CPPT sendo desconhecida a residência, prestada a informação de que o interessado reside em parte incerta ou devolvida a carta ou postal com a nota de não encontrado será efetuada a citação ou notificação por meio de éditos.

Por ser uma citação edital, será acessível tanto ao citando como a qualquer outra pessoa, tornando-se uma citação pública, e portanto não terá um conteúdo tão completo, restringindo-se ao estritamente necessário, a fim de existir reserva de intimidade e não poder vir a existir ofensa pública.

Pelo n.º 8 do art. 192.º do CPPT, deverá constar na citação edital, conforme o caso, a natureza dos bens penhorados, o prazo do pagamento e de oposição e a data e o local designados para a venda, sendo os mesmos afixados à porta da última residência ou sede do citando e podem ser publicados em dois números seguidos de um dos jornais mais lidos nesse local ou no Portal das Finanças, considerando-se a citação feita no dia da publicação do anúncio, ou no dia em que sejam afixados os editais (art. 242.º do CPC).

Os trâmites para a citação de pessoa coletiva ou sociedade não se aplica se a pessoa coletiva ou sociedade se encontrar em fase de liquidação ou falência, caso em que a citação será efetuada na pessoa do liquidatário judicial, (n.º 3 do art. 41.º do CPPT).

Pois assim que seja declarada a insolvência, o administrador terá que requerer, a citação pessoal dos chefes dos serviços periféricos locais da área do domicílio fiscal do insolvente para remeterem a certidão das dívidas do insolvente à Fazenda Pública, (art. 181.º do CPPT).

Caso venha a acontecer a falta de citação, que se efetiva quando o respetivo destinatário alegue e demonstre que não chegou a ter conhecimento do ato por motivo que lhe não foi imputável, (n.º 6 do art. 190.º do CPPT), significa que estamos perante uma nulidade insanável em processo de execução fiscal, quando possa prejudicar a defesa do interessado como nos diz a al.a) do n.º 1 do art. 165.º do CPPT.

Pelo art. 188.º do CPC, existirá falta de citação, assim que se verifique alguma das situações nele elencadas: quando o ato tenha sido completamente omitido (al.a); quando tenha havido erro de identidade do citado (al.b); quando se tenha empregado indevidamente a citação por edital (al.c); quando se mostre que foi efetuada depois do falecimento do citando ou da extinção deste, tratando-se de pessoa coletiva ou sociedade (al.d)) ou quando se demonstre que o destinatário da citação pessoal não chegou a ter conhecimento do ato, por facto que não lhe seja imputável (al.e).

A falta de citação por indevida empregabilidade da citação edital, leva a que só quando realmente não se conhecer a residência do executado, se efetuará a citação edital, sob pena de se criar um nulidade processual.

3.8 Penhora de bens

O património do executado responde pelas suas dívidas e portanto há que concretizar meios para garantir a sua conservação a fim de os credores obterem o seu pagamento.

A penhora, é um desses meios, e tem como fim o cumprimento do crédito exequendo, pois funciona como um garante de conservação do património do executado para cobrir as suas dívidas e para que não haja à sua dissipação.

Pelo que se encontra consagrado no art. 217.º do CPPT, podemos afirmar que a penhora se encontra delimitada pelo princípio da proporcionalidade, pois a penhora é feita nos bens previsivelmente suficientes para o pagamento da dívida exequenda e do acrescido, embora todo o seu património responda pela dívida, e só quando o produto dos bens penhorados for insuficiente para pagamento da execução, esta prossegue em outros bens.

Assim que o prazo posterior à citação termine, e o pagamento voluntário não foi efetuado, procede-se à imediata penhora dos bens quando estes são conhecidos, penhora essa que pode ser efetuada por via eletrónica, (n.º 1 e n.º 2 do art. 215.º do CPPT).

Como dito por Alcântara Martins & Costa Alves (2015:317):

[o] actual sistema de cobrança coerciva beneficia de um grau de simplificação, informatização e eficiência que potencia a celeridade e eficácia do processo de execução fiscal, realidade que emerge da automatização e desmaterialização de muitos actos praticados no processo de que se destaca a penhora de bens feita a partir de bases de dados de bens penhoráveis.

Embora esteja sempre em aberto a possibilidade de existirem casos onde a penhora terá que ser feita através de atuação de funcionário, que tenha que se deslocar ao terreno, para efetivar a penhora através de mandato.

A penhora começará pelos bens cujo valor pecuniário seja de mais fácil realização e se mostre adequado ao montante do crédito do exequente, como nos indica o n.º 1 do art. 219.º do CPPT.

Embora existam exceções, pois tratando-se de dívida com privilégio, a penhora começa pelos bens a que estes respeitar, se ainda pertencerem ao executado e sem prejuízo do disposto no n.º 2 do artigo 157.º do CPPT, e se for dívida com garantia real, onerando bens do devedor, por estes começará a penhora (n.º 2 e n.º 4 do art. 219.º do CPPT).

O órgão de execução fiscal terá que se assegurar por todos os meios ao seu alcance, incluindo a consulta dos arquivos informáticos da administração tributária, de que não existem bens penhoráveis. E quando não os encontrem, o auto de diligência será lavrado pelo funcionário competente perante duas testemunhas idóneas que ratifiquem o facto, devendo uma delas, sempre que possível, ser o presidente da junta de freguesia, sendo o auto assinado pelas testemunhas e pelo funcionário competente (art. 236.º do CPPT).

Podem ser penhorados bens de terceiro em situação prevista na lei, art. 157.º do CPPT, e se no ato da penhora, o executado ou alguém em seu nome declarar que os bens a penhorar pertencem a terceiros, como indica o n.º 3 do art. 215.º do CPPT e tendo em conta também as normas do art. 747.º do CPC.

A execução fiscal tem as suas próprias regras e como tal, também a penhora tem as suas particularidades a cumprir. Para cada tipo de penhora, existem formalidades como nos indicam os artigos a estas referentes, a seguir indicados.

Penhoras de:

- móveis - art. 221.º do CPPT e art. 764.º do CPC;
- veículos automóveis de aluguer – art. 222.º do CPPT e art. 768.º do CPC;
- dinheiro ou valores depositados – art. 223.º do CPPT e art. 780.º do CPC;
- créditos – art. 224.º do CPPT e art. 773.º do CPC;
- partes sociais ou de quotas em sociedade – art. 225.º do CPPT e art. 781.º do CPC;
- títulos de crédito emitidos por entidades públicas – art. 226.º do CPPT e art. 774.º do CPC;
- abonos e vencimentos – art. 227.º do CPPT e art. 779.º do CPC;
- rendimentos periódicos – art. 228.º do CPPT e art. 779.º do CPC;
- rendimentos – art. 229.º do CPPT,
- imóveis – art. 231.º do CPPT e art. 755.º do CPC;
- direito a bens indivisos – art. 232.º do CPPT e art. 781.º do CPC;
- direitos – art. 234.º do CPPT e art. 783.º do CPC;
- estabelecimento comercial – art. 782.º do CPC.

Atualmente o que se passa na prática é que as penhoras são quase todas efetuadas por via eletrónica, o que vem atenuar as diferenças que possam existir nas diferentes penhoras.

Por experiência profissional, o que se constata nas contabilidades, talvez por maior facilidade em encontrar bens penhoráveis, nota-se uma maior apetência para penhoras de vencimentos e de créditos.

Os bens penhorados deverão ser levados para um depósito público, mas caso não existam depósitos públicos ou condições nas instalações do órgão de execução fiscal, os bens ficarão então à guarda de um depositário, onde este, caso não cumpra com o dever de apresentação de bens, será executado pela importância respetiva, no próprio processo e poderá ser oficiosamente removido pelo órgão da execução fiscal (art. 233.º do CPPT).

Pelo art. 235.º do CPPT, a penhora não será levantada qualquer que seja o tempo por se manter parada a execução, ainda que o motivo não seja imputável ao executado. Mas existem duas situações onde o levantamento poderá ocorrer, quando a execução tiver sido paga por terceiro sub-rogado e o processo, por motivo que lhe seja imputável, se encontrar parada há mais de seis meses, (n.º 3 do art. 235.º do CPPT) e quando extinta a execução por anulação da dívida (art. 271.º do CPPT).

Também no processo de recuperação da empresa e quando a medida for extensiva aos credores em idênticas circunstâncias da Fazenda Pública, a penhora poderá ser levantada, mas sempre que possível, o levantamento da penhora depende da sua substituição por garantia idónea (n.º 1 e n.º 2 do art. 218.º do CPPT).

3.9 Venda de bens

A intenção da penhora de bens, que não sejam de dinheiro ou outros rendimentos, é a sua venda para obtenção de liquidez para pagamento aos credores. Esta será a última fase do processo, onde ocorrerá a venda e conseqüentemente o pagamento da dívida.

Esta venda pelo art. 244.º do CPPT, realizar-se-á após o termo do prazo de reclamação de créditos e será feita de preferência por meio de leilão eletrónico ou, na sua impossibilidade, de propostas em carta fechada, salvo indicações contrárias ao Código (n.º 1 do art. 248.º do CPPT), como será por exemplo o mencionado no art. 252.º do CPPT, onde são indicadas outras modalidades de venda.

A venda por leilão eletrónico decorre por 15 dias, onde o valor base será o correspondente a 70% do valor da penhora (n.º 2 do art. 248.º e n.º 4 do art. 250.º ambos do CPPT).

Assim que seja determinada a venda, esta terá que ser publicitada mediante divulgação através da internet o que não prejudica que, por iniciativa do órgão da execução fiscal ou por sugestão dos interessados na venda, sejam utilizados outros meios de divulgação (n.º 1 e n.º 2 do art. 249.º do CPPT).

Nos meios utilizados, de publicitação da venda deverão conter, por forma a permitir total transparência e fácil compreensão, o seguinte (*idem*, n.º 5):

- designação do órgão onde corre o processo;
- nome ou firma dos executados;
- identificação sumária dos bens;

- local, prazo e horas em que os bens podem ser examinados;
- valor base da venda;
- designação e endereço do órgão a quem devem ser entregues ou enviadas as propostas;
- data e hora limites para recepção das propostas;
- data, hora e local da abertura das propostas.

Na opinião de Alcântara Martins & Costa Alves (2015:354): «[a] publicidade da venda é fundamental, visto que é esta que proporciona o aparecimento de um maior número de interessados e potencia que os bens sejam vendidos pelo melhor preço.»

Até ao dia e hora limites para o recebimento de propostas, os bens deverão estar patentes e deverão ser mostrados a interessados em examiná-los. Os titulares do direito de preferência na alienação dos bens são notificados do dia e hora da entrega dos bens ao proponente para poderem exercer o seu direito no ato da adjudicação, (*idem*, n.º 6 e n.º 7).

No local do órgão da execução fiscal onde vai ser efetuada a venda, será feita a entrega das respetivas propostas, podendo estas também ser enviadas por transmissão eletrónica (n.º 1 e n.º 2 do art. 251.º do CPPT).

Caso não hajam propostas que satisfaçam o valor base, o órgão de execução fiscal pode adquirir os bens para a Fazenda Pública em observância do estipulado no art. 255.º do CPPT.

Pelo disposto no art. 827.º do CPC os bens são adjudicados e entregues ao proponente ou preferente, assim que se mostrar integralmente pago o preço e satisfeitas as obrigações fiscais (pagamento de IMT, IS ou Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) inerentes à transmissão.

A anulação da venda, só poderá ser requerida no prazo de 90, 30 ou 15 dias, como indica o n.º 1 do art. 257.º do CPPT, conforme as situações, embora no prazo dos 15 dias a anulação depende do reconhecimento do respetivo direito nos termos do presente Código. Os fundamentos da anulação serão, a existência de algum ónus real que não tenha sido tomado em consideração e não haja caducado; erro sobre o objeto transmitido ou sobre as qualidades por falta de conformidade com o que foi anunciado e quando for invocado fundamento de oposição à execução que o executado não tenha podido apresentar no prazo normal.

3.10 Extinção do processo de execução fiscal

Como tudo na vida, tudo o que tem um princípio, tem um fim. E melhor é o fim do que o início, pois no fim já se conhece o início, mas no início não se conhece o fim. O processo de execução fiscal também tem o seu fim, e são várias maneiras de o processo de execução fiscal se extinguir.

Pode se extinguir por pagamento da quantia exequenda e do acrescido, como por anulação da dívida ou do processo ou por qualquer outra forma prevista na lei (n.º 1 do art. 176.º do CPPT).

Pode se extinguir também quando se tratar de coimas ou outras sanções pecuniárias por morte do infrator, por amnistia da contraordenação, pela prescrição das coimas e sanções acessórias ou pela anulação da decisão condenatória em processo de revisão (*idem* n.º 2).

A extinção pode ser por pagamento voluntário, onde o executado ou outra pessoa por ele, efetuar o pagamento da dívida exequenda e o acrescido, mesmo que não o seja por inteiro, podendo efetuar pagamentos por conta, desde que este não seja inferior a uma unidade de conta (art. 264.º do CPPT), ou por pagamento coercivo quando existir a venda dos bens e o produto dessa venda é utilizado para pagamento da dívida, ou com o levantamento da penhora ou de valores depositados (art. 259.º e 261.º do CPPT).

Quando tenha ocorrido alguma situação posterior e a entidade que emitiu a dívida a tenha anulado, emitindo uma nota de anulação ou nota de crédito, deverá o órgão de execução fiscal declarar extinta a execução (art. 270.º do CPPT).

No art. 197.º Código Contributivo, está disposto outra forma de extinção do processo, a compensação de créditos, onde um contribuinte que seja simultaneamente credor e devedor, pode requerer esta compensação através de requerimento. Tratando-se de dívidas de tributos diz o art. 89.º do CPPT, que pode também a administração tributária decidir fazer a compensação das dívidas, exceto quando esteja a correr prazo para a interposição de reclamação graciosa, recurso hierárquico, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição à execução fiscal (al.a) do n.º 1), ou estar pendente qualquer dos meios gratuitos ou judiciais referidos na alínea anterior ou estar a dívida a ser paga em prestações (al.b) do n.º 1).

Pode também o contribuinte, por sua iniciativa, efetuar o pedido para compensação de créditos tributários, quando a administração tributária esteja impedida de o fazer (art. 90.º

do CPPT). Caso se trate de créditos não tributários, créditos de qualquer natureza sobre a administração direta do Estado de que o contribuinte seja titular, pode por iniciativa do contribuinte ocorrer desde que se cumpram cumulativamente as condições de a dívida estar em fase de cobrança coerciva e as dívidas da administração direta do Estado que o contribuinte indique para compensação sejam certas, líquidas e exigíveis (art. 90.º-A do CPPT).

Embora existam estas opções da compensação de créditos, ainda se encontra em falta a existência de regulamentação necessária para estes casos, o que torna inexecutável esta forma de extinção.

Pelo art. 177.º do CPPT, a extinção da execução verificar-se-á no prazo de um ano contado da instauração, salvo causas insuperáveis, devidamente justificadas.

4. Reversão Fiscal

4.1 Introdução

As empresas, deverão ter o chamado bom senso e até mesmo a responsabilidade do dever de colmatar a todo o custo as dívidas emergentes, tendo em mente que se não o fizerem, estão perante atos prejudiciais aos credores e seus trabalhadores. Mas quando a tesouraria e o património não são suficientes, ou seja, quando o património do devedor originário não é o bastante, Joaquim Freitas da Rocha (2009:296) indica que «[...] verifica-se a necessidade de se lhe juntar um ou mais patrimónios de outras pessoas, designadas pelo legislador.».

Portanto, procuram-se outras vias legislativas para saldar as dívidas, ou seja, a reversão fiscal.

Como o próprio nome indica, reversão significa ato ou efeito de reverter, é uma mudança de direção, e neste caso falamos de mudança de devedor. Responsabilizar pelas dívidas tributárias do devedor originário outrem, que como mencionado pelo n.º 4 do art. 22º da LGT, esta responsabilidade por dívidas tributárias é apenas subsidiária.

Para Tânia Meireles da Cunha (2005:148): «[a] reversão da execução fiscal, por definição, é um acto tendente a obter o pagamento coercivo da dívida tributária.»

E para Alcântara Martins & Costa Alves a reversão (2015:373): «[...]coloca-se quando for instaurada uma execução fiscal contra o devedor originário e este não tiver meios para proceder ao pagamento da dívida [...]». Ou seja, os responsáveis subsidiários, « [...] só serão chamados, por reversão, à execução quando constatada a insuficiência de bens do originário devedor[...] Morais (2006:71) ».

No acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS), processo n.º 08792/15 de 10/07/2015, neste contexto de definição de reversão: «[o] instituto da reversão é exclusivo da execução fiscal, sendo desconhecido na execução comum, e traduz-se numa modificação subjectiva da instância, pelo chamamento, a fim de ocupar a posição passiva na acção, de alguém que não é o devedor que figura no título.».

Esta substituição de um devedor insolvente, que não demonstra capacidade contributiva, por outro devedor, que possivelmente terá mais capacidade de saldar a dívida, acaba por ser um meio para a não existência de uma perda total do tributo.

Citando o processo n.º 1982/12.5TBMGR-B.C1 de 23/09/2014 do Tribunal de Relação de Coimbra (TRC):

[q]uando o devedor principal (a sociedade) não pague as dívidas tributárias e não tenha bens suficientes, dá-se a reversão que, por razões de economia processual, permite-se que o processo executivo pendente contra o devedor originário possa continuar contra o responsável subsidiário, evitando-se a instauração de novo processo executivo.

Assim, o processo do devedor originário servirá também para o devedor subsidiário, não sendo necessário abrir outro processo, existindo como que uma economia de tempo e de formalidades, o que poderá ser indicado como uma vantagem deste processo da reversão.

O devedor originário não perderá a sua qualidade de devedor executado pois quando o património existe mas não é suficiente, o direito à excussão prévia, definido no n.º 3 do art. 23.º da LGT, evita que este esvazie o seu lugar de devedor originário executado.

Após a indagação pela possibilidade de pagamento da dívida ao devedor originário se esgotar, é que o processo avança sobre os devedores subsidiários, sempre tendo em conta os princípios de defesa e garantia destes.

É um método que efetiva a responsabilidade subsidiária, e concretiza uma modificação subjetiva da instância.

O processo da reversão fiscal tem natureza administrativa, e o seu fundamento é a indicação da exigibilidade de uma dívida primitiva, e não do início de uma obrigação tributária.

As normas que regulam a reversão, encontram-se nos artigos 157.º a 161.º do CPPT, onde se encontra indicado que a reversão pode se verificar contra terceiros adquirentes de bens (art. 157.º do CPPT), contra possuidores (art. 158.º do CPPT), no caso de substituição tributária (art. 159.º do CPPT) e contra funcionários (art. 161.º do CPPT).

4.2 Requisitos da reversão:

Os principais requisitos (objetivos) para existir o processo da reversão, são a inexistência e a insuficiência de bens do devedor originário.

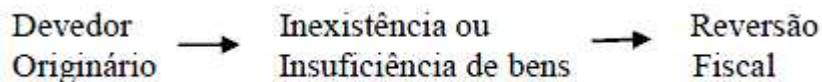


Figura 4.1 Principais requisitos da reversão

Fonte: Elaboração própria

Podemos encontra-los nos artigos 23.º e 24.º da LGT e no 153.º do CPPT, que nos indicam o seguinte:

- Inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores;
- Fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão;
- Ser administrador, diretor e gerente e outras pessoas que exerçam ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão;
- Quando tiver sido por culpa sua que o património da pessoa coletiva se tornou insuficiente para satisfação das dívidas tributárias, constituídas no período do exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste;
- Existam 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.

Outros requisitos (subjativos), também terão que ser preenchidos:

- O devedor originário ter sido previamente citado e não ter cumprido com o prazo subsequente para pagamento, pois para existir a reversão para um responsável subsidiário, terá que primeiramente existir um responsável originário;
- A reversão ter que ser precedida de audição do responsável subsidiário como indicado no n.º 4 do art. 23.º da LGT, sendo efetuada, como princípio da participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito (n.º 1 do art. 60º da LGT, articulado com o art. 45.º do CPPT), princípio esse consagrado na Constituição da República Portuguesa. (n.º 5 do art. 267.º da CRP);
- Exigibilidade da dívida exequenda ao responsável subsidiário, pois casos podem haver em que a dívida já não seja exigível ao responsável subsidiário, mas só ao devedor originário. O que nos dita o n.º 3 do art. 48.º da LGT, é que a interrupção

da prescrição relativamente ao devedor principal não produz efeitos ao responsável subsidiário se a citação deste, em processo de execução fiscal, for efetuada após o 5º ano posterior ao da liquidação. Assim sendo a reversão não poderá operar, por inexigibilidade subjetiva da dívida.

- Declaração fundamentada dos seus pressupostos e extensão da reversão, a incluir na citação, como enunciado no n.º 4 do art. 23.º da LGT.

Os dois primeiros requisitos indicados acima, são os requisitos objetivos, que são a definição das circunstâncias para a existência do que determina o chamamento do responsável subsidiário à execução. Não será tido em conta apenas quando existir a falta de bens penhoráveis por parte do devedor originário, seus sucessores ou responsáveis solidários, mas também, a situação de os bens existentes não serem suficientes para atender à dívida exequenda.

O *quantum* da insuficiência será para Tânia Meireles da Cunha (2005:133): «[...] a diferença entre a totalidade da dívida e o valor dos bens do devedor originário que por ela respondiam [...]». E juntando-lhe o termo fundada insuficiência, irá conferir à expressão:

[...] uma maior exigência em termos de definição do momento da reversão: não é necessária uma simples insuficiência [...] mas uma fundada insuficiência dos bens penhoráveis [...] o que parece exigir maior cuidado por parte da Autoridade Tributária nas [sic] avaliação, determinação e fundamentação das situações.» (ibid.:138).

O n.º 2 do art. 153.º do CPPT, indica critérios que irão avaliar e concretizar a afirmação do termo fundada insuficiência do património em causa, ou seja, os elementos constantes do auto da penhora e outros de que o órgão da execução fiscal tenha à disposição acerca do património do devedor.

Embora, como dito pelo art. 236.º do CPPT, quando não forem encontrados bens penhoráveis, o funcionário recorre a depoimentos de duas testemunhas idóneas para comprovarem o facto, sendo uma delas, sempre que possível o presidente da junta de freguesia. O que não nos parece que seja assegurado deste modo, com a certeza que é necessária para esta situação, que o presidente da junta consiga afirmar plenamente, que o executado não detém mais bens ou que determinado bem tem respetivo valor, podendo este ser inferior ou superior ao valor da dívida fiscal.

A alínea c) do art. 221.º do CPPT, no que diz respeito à formalidade das penhoras de móveis, refere que na penhora se indique o valor aproximado, não se percebendo muito bem, com que base é que se calcula o valor aproximado.

Para se ter a certeza que o valor dos bens não é suficiente, será conveniente que os bens já tenham um valor determinado certo, o que infelizmente não se consegue verificar pois até mesmo meios monetários poderão ter juros a vencer, e portanto um valor que se torna incerto. No caso de bens móveis ou imóveis, também há sempre a possibilidade de aquando da sua alienação, o valor de venda ser diferente, inferior ou superior, ao que foi inicialmente fixado, e portanto valor também incerto.

Pensamos que os critérios de avaliação da infundada insuficiência, necessitam de maior rigor legislativo a fim de evitar a subjetividade existente neste momento na lei.

Tanto que assim é, que o n.º 3 do art. 23.º da LGT, cria a hipótese de não ser possível determinar a suficiência dos bens penhorados, por não estar definido com precisão o montante a pagar pelo responsável subsidiário, e assim o processo ficar suspenso desde o termo do prazo de oposição até à completa excussão do património.

O direito à completa excussão do património do devedor originário, é o chamado benefício da excussão. Este benefício, que se encontra plasmado no art. 638.º do CC, implica que o responsável subsidiário só irá responder pela dívida originária, quando se estiver esgotado o património do devedor originário, e só posteriormente é que deverá ser chamado à execução, pois é-lhe lícito recusar o pagamento da dívida, enquanto o credor não tiver previamente executado os bens do devedor para satisfação do crédito.

Mas apesar da existência deste benefício, antes de executado o património do devedor principal, os responsáveis podem ser chamados à execução fiscal, pois como dito acima, se os bens não tiverem um valor determinado certo e portanto não existindo certezas na real dívida do responsável, pode os bens deste virem a ser penhorados findo o prazo da oposição até à liquidação do património do devedor principal, deixando assim o responsável privado de seus bens e sem saber ao certo sobre que valor é responsável.

Por um lado, para nós, esta situação é estar a passar por cima de um direito do responsável, mas por outro é um meio de salvaguardar bens para pagamento da dívida, pois: «[...] entretanto os responsáveis pela dívida terão o cuidado de colocar os seus bens em “posição jurídica” inatingível pela penhora [...]» Alcântara Martins & Costa Alves (2015:381).

O que conseqüentemente trará problemas na realização da cobrança dos créditos, pois sem bens, não haverá venda para realização de proveitos e assim sendo o credor não será ressarcido.

4.3 Responsabilidade tributária

Uma relação depreende duas partes ligadas entre si. A relação entre fisco e contribuinte, caracteriza-se por uma relação de obrigação, em que o fisco causa uma imposição ao contribuinte, e o contribuinte sofre o efeito de uma sujeição ao fisco.

Pelo poder do fisco é imposto diversos deveres ao contribuinte formando assim uma relação jurídico-tributária, estabelecida entre a administração tributária, agindo como tal, e as pessoas singulares e coletivas e outras entidades legalmente equiparadas a estas, (n.º 2 do art. º1 da LGT).

Onde o sujeito ativo da relação tributária 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 art. 18.º da LGT), e o sujeito passivo é a pessoa singular ou coletiva, o património ou a organização de facto ou de direito, que nos termos da lei está vinculado ao cumprimento da prestação tributária (n.º 3 do art. º18 da LGT).

A responsabilidade tributária abrange, a totalidade da dívida tributária, os juros e demais encargos legais (n.º 1 do art. º 22 da LGT).

E para além de abranger os devedores originais, pode também abranger, solidária ou subsidiariamente outras pessoas, (*idem* n.º 2) ou seja existem dois tipos de responsabilidade, a solidária e a subsidiária. Embora a responsabilidade por dívidas de outrem é, salvo determinação em contrário, apenas subsidiária (*idem*, n.º 4), o que determina que só em casos em que a lei dite, esta poderá ser também solidária.

A distinção entre estas duas responsabilidades, face ao responsável originário, apenas se releva quando exista uma pluralidade de responsáveis, pois assim que seja verificada a insuficiência de bens do responsável originário, irá se reverter a execução contra os responsáveis tributários consoante a responsabilidade.

4.3.1 Responsabilidade Solidária

Quando existe algo que determina a existência de solidariedade, significa existir reciprocidade de obrigações e interesses, que existe uma dependência mútua. Ou seja,

neste nosso caso, todos os responsáveis por uma empresa, se encontram em igualdade perante a chamada à responsabilidade das dívidas da sua empresa.

Pois pelo art. 497.º do CC, se forem várias as pessoas responsáveis pelos danos, é solidária a sua responsabilidade e o direito de regresso¹ entre os responsáveis existe na medida das respetivas culpas e das consequências que delas advieram, presumindo-se iguais as culpas das pessoas responsáveis.

A exigência da dívida, pode ser pedida a qualquer um dos devedores, pois a responsabilidade é solidária, ou só a um deles, cabendo-lhe ao que cumprir com a obrigação, depois o direito de regresso, para com os outros devedores solidários.

4.3.2 Responsabilidade Subsidiária

A responsabilidade subsidiária efetiva-se por reversão do processo de execução fiscal, n.º 1 do art. 23.º da LGT, ou seja, é quando surge a obrigação do pagamento por parte do responsável subsidiário.

A expressão subsidiária, indica que é secundário, que auxilia, que poderá ocupar o lugar do principal caso este não tenha a possibilidade de cumprir com o estipulado.

Existe um devedor principal, responsável pelo zelo e cumprimento dos compromissos, e quando este não os cumpre, porque deixou de ter capacidade para tal, então entra a figura do subsidiário, o que vai substituir o devedor original na responsabilidade perante os credores. Portanto antes do instituto da reversão, não existe ninguém a ocupar o lugar de responsável subsidiário, pois como dito por Carlos Paiva (2008:180): «só na data em que for proferido despacho da reversão é que, se tem por constituída a responsabilidade subsidiária».

Assim que se encontrar definido o valor pelo qual os responsáveis subsidiários terão que responder, a reversão fiscal deverá ser proferida por despacho. Pelo 160.º do CPPT, deverão ser todos citados, todavia a falta de citação de qualquer um dos responsáveis não vai prejudicar o aviamento da execução contra os restantes.

Quando se efetua a reversão do processo, a cobrança da dívida ao revertido subsidiário já é feita em processo de execução fiscal, enquanto, a citação feita ao devedor originário ocorre

¹ art. 524.º CC- O devedor que satisfizer o direito do credor além da parte que lhe competir, tem direito de regresso, (direito de exigir), contra cada um dos condevedores, (outros devedores) na parte que a estes compete.

só após 30 dias, que é o prazo que está estipulado para a cobrança voluntária de dívidas tributárias.

Pela al.b) do n.º 3 do art. 191.º do CPPT, a citação é pessoal, na efetivação da responsabilidade solidária ou subsidiária, na qual deverão constar os elementos indicados no n.º 1 do art. 190.º do CPPT e toda a informação necessária acerca dos seus meios de defesa, para que o citando, não concordando com a situação, possa legalmente acionar a sua proteção.

4.3.2.1 Responsabilidade dos corpos sociais

O Código das Sociedades Comerciais atribui aos membros dos órgãos da administração entre outros deveres, o exercício de administrarem um património alheio da melhor forma possível com o objetivo final de obter o lucro, e caso haja violação dos seus deveres existirá a responsabilidade pela má conduta. Pois devido a uma gestão ruínosa, vão estar em causa atos prejudiciais aos seus credores e trabalhadores. A ordem jurídica não devendo ficar indiferente, deverá atuar a fim de inquirir se a má gestão se deveu a condutas ilícitas, culposas e que tenham provocado danos como resultado da má conduta.

Quem na Conservatória do Registo Comercial estiver registado como responsável pela empresa é quem será obrigatoriamente chamado à reversão que possa advir.

A base legal a este chamamento pode ser encontrada no n.º 1 do art. 24.º da LGT, onde os administradores, diretores e gerentes que exerçam funções de administração ou gestão em pessoas coletivas são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si pelas dívidas tributárias. Assim fica bem definido quem se encontra abrangido por esta norma. Entendendo-se que se quis abranger quem tem a capacidade de efetivamente atuar nas relações da pessoa coletiva, ou seja os gerentes de facto.

São estes responsáveis:

[...] por todas as dívidas tributárias relativas ao período de exercício do seu cargo, salvo se se provar que não foi por culpa sua que o património da devedora principal se tornou insuficiente para a satisfação dos créditos tributários ou se provarem que não lhe é imputável a falta de pagamento. Alcântara Martins & Costa Alves (2015:374)

Ou seja, serão responsáveis pelas dívidas tributárias das empresas onde exerçam ou exerceram funções, quando o património da empresa não chegar para cobrir a dívida.

Perante o art. 24.º da LGT, é importante que o âmbito temporal esteja bem definido, ou seja, é de extrema importância que haja a ligação entre a ocorrência do facto gerador do tributo e o prazo legal de pagamento ou entrega, e o período de exercício do cargo da administração/gerência. Pois a responsabilização recai sobre a culpa da insuficiência de património para exercício do pagamento, por parte da administração, e/ou recai sobre a falta de pagamento quando também existir culpa pela falha de solver a dívida.

A alínea a) do n.º 1 do art. 24.º da LGT, responsabiliza os administradores, diretores e gerentes e outras pessoas que exerçam somente de facto funções de administração em pessoas coletivas, que tenham exercido funções em período anterior ao fim do prazo legal de pagamento ou entrega do tributo. Aqui se encontra plasmado que as dívidas tributárias a ter em conta cobertas por esta responsabilização, serão as que o facto gerador ocorreu no tempo do exercício das funções do administrador, mas que se venceram após o término do tempo de exercício das funções desse administrador, cabendo o ónus da prova à Fazenda Pública pela culpa do administrador pela insuficiência do património. Pois a ideia é responsabilizar os responsáveis da empresa pela diminuição do seu património que induziu à incapacidade de solver as suas dívidas.

Quanto à sua alínea b) a responsabilização recai sobre o término do pagamento ou entrega do tributo, ou seja, o importante aqui é a data fim de pagamento e não a data do seu facto gerador. Portanto a falta de pagamento do tributo é atribuível ao administrador que estiver a exercer funções nessa data, cabendo-lhe a prova de que esta falta de pagamento não lhe é imputável, a fim de afastar assim, a presunção de culpa ilidível expressa nesta alínea b). O administrador terá então, como pressuposto de responsabilização, por parte da empresa, a falta de pagamento ou entrega do tributo, e por parte do administrador a responsabilização pela falta desse pagamento ou entrega.

Como dito pelo acórdão do TCAS, processo n.º 08792/15 de 10/07/2015:

[n]a previsão da al.a), do art.º.24, n.º .1, da L.G.Tributária, pretendem-se isolar as situações em que o gerente/administrador culpado pela diminuição do património societário será responsável pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou de entrega tenha terminado depois deste, competindo à Administração Fiscal fazer a prova de que foi por culpa sua que o património se tornou insuficiente. Já na al.b), do preceito o gerente é responsável pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou de entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo,

recaindo sobre o mesmo o ónus da prova de que não foi por culpa sua que o pagamento não se efectuou. Por outras palavras, nas situações em que o gestor exerce, efectivamente, as suas funções e é no decurso desse exercício que se forma o facto tributário ou se inicia o prazo para o pagamento, mas antes que tal prazo se esgote, o gestor cessa as suas funções, o ónus da prova, de que o património da sociedade se tornou insuficiente para a satisfação da dívida por acto culposo do gestor, corre por conta da Fazenda Pública (cfr. alínea a), do artigo 24, da L.G.T.). Se é no decurso do exercício efectivo do cargo societário de gerente que se esgota o prazo para o pagamento do imposto, não vindo ele a acontecer (o pagamento não se efectuou no prazo devido), o ónus da prova inverte-se contra o gerente, sendo ele quem tem de provar que não lhe foi imputável a falta de pagamento (o gestor está obrigado a fazer prova de um facto negativo, poupando-se a Fazenda Pública a qualquer esforço probatório - cfr. al.b), do normativo em exame). Na alínea b), do n.º .1, do art.º.24, da L. G. Tributária, consagra-se, portanto, uma presunção de culpa, pelo que a Administração Fiscal está dispensada de a provar.

A ideia é a de o administrador garantir a satisfação das dívidas à administração fiscal. Ficar devedor, embora secundariamente, de uma dívida que não lhe pertence, devido ao facto de o devedor originário, neste caso, a empresa, não cumprir com as suas obrigações. E como a empresa não se gere sozinha, é necessário um administrador/gerente para a gerir, então, será chamado à responsabilidade, este último pelas faltas da empresa.

4.3.2.2 Responsabilidade dos responsáveis técnicos

A responsabilidade tributária consagrada na lei, é também uma responsabilidade subsidiária, aplicada aos membros dos órgãos de fiscalização e revisores oficiais de contas, desde que se demonstre que a violação dos deveres tributários destas resultou do incumprimento das suas funções de fiscalização. No caso de violação dos deveres de assunção de responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilística e fiscal ou de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e anexos, podem ainda ser chamados à execução fiscal, contabilistas certificados (n.º 2 e n.º 3 do art. 24.º da LGT).

4.3.2.2.1 Membros dos órgãos de fiscalização e Revisores Oficiais de Contas

No n.º 2 do art. 24.º da LGT, prevê-se a responsabilidade tributária subsidiária aos membros dos órgãos de fiscalização e dos Revisores Oficiais de Contas (ROC), desde que

se demonstre que a violação dos deveres tributários das pessoas coletivas resultou do incumprimento das suas funções de fiscalização.

O ROC, enquanto profissional qualificado e independente, tem como funções os deveres plasmados no art. 52.º do Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC). É quem irá fiscalizar o relatório de gestão, as demonstrações financeiras e seus anexos, e os procedimentos de gestão tidos. Fiscalizará a atividade da administração, dos controlos de gestão e riscos, as práticas e métodos contabilísticos e irregularidades que possam existir, emitindo no final um relatório de auditoria, com o seu parecer sobre o que foi auditado.

A certificação legal de contas é emitida obrigatoriamente pelas entidades sujeitas à revisão legal de contas e exclusivamente pelo ROC e tem a função de confirmar a veracidade e a regularidade das contas.

Caso sejam detetados erros proeminentes ou fraudes na auditoria efetuada, é obrigação do revisor, comunicar estes à administração da empresa indicando sugestões de medidas de correção, sempre informando, caso as medidas não sejam adotadas, os possíveis efeitos na opinião a ser emitida.

Pelo art. 278.º do CSC, os órgãos responsáveis pela fiscalização podem ter a forma de Conselho Fiscal, Conselho de Auditoria inserida no Conselho de Administração, Conselho Geral e de Supervisão, ROC (ou SROC) e Fiscal Único, estando aqui intrínsecos deveres de fiscalização com o fim de prevenção e vigilância.

Portanto, devido à importância das suas funções e da sua opinião no funcionamento da empresa, foram estes órgãos de fiscalização também incluídos na reversão de execução fiscal.

É necessário que exista, para a reversão ocorrer, uma relação casual entre o incumprimento por parte da empresa e a atuação do membro do órgão de fiscalização, pois caso o ROC tenha conhecimento de algo que não esteja correto, deverá ser revelado por este e não ocultado na certificação das contas da entidade que for por este auditada.

O ónus da prova cabe à administração fiscal, esta tem que demonstrar que a violação dos deveres tributários das pessoas coletivas resultou do incumprimento das suas funções de fiscalização, com base em provas admissíveis por lei.

4.3.2.2 Contabilistas Certificados

Pelo n.º 1 do art. 55.º do Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados (EOCC), são deveres para com a administração fiscal, por parte dos contabilistas certificados:

- a) Assegurar que as declarações fiscais que assinam estão de acordo com a lei e as normas técnicas em vigor;
- b) Acompanhar, quando para tal forem solicitados, o exame aos registos e documentação das entidades a que prestem serviços, bem como os documentos e declarações fiscais com elas relacionados;
- c) Abster-se da prática de quaisquer actos que, directa ou indirectamente, conduzam a ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação dos documentos e das declarações fiscais a seu cargo;
- d) Assegurar, nos casos em que a lei o preveja, o envio por via electrónica das declarações fiscais dos seus clientes ou entidades patronais.

Também pela alínea f) do n.º 2 do art. 28.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), têm os funcionários em serviço de inspeção tributária direito ao esclarecimento, pelos contabilistas certificados e revisores oficiais de contas, da situação tributária das entidades que prestem ou tenham prestado serviço.

O Contabilista Certificado é responsável por todos os atos que pratique no exercício das suas funções, incluindo a dos seus colaboradores, ou por terceiros, como indicado no n.º 1 do art. 5.º do Código Deontológico dos Contabilistas Certificados, ou seja, está assumido pelo profissional técnico directa e pessoalmente, para além das responsabilidades para com o cliente, a responsabilidade perante a AT, de atuação em conformidade com a lei e com as normas técnicas em vigor.

É função do Contabilista Certificado (al.b) do n.º 1 do art. 6.º do EOCC), assumir a responsabilidade pela regularidade técnica, nas áreas contabilísticas e fiscais. Esta regularidade técnica, encontra-se definida n.º 3 do mesmo artigo, e que se entende pela execução da contabilidade, tendo por suporte os documentos e as informações fornecidos pelo órgão de gestão e as decisões do profissional no âmbito contabilístico, com vista à obtenção de uma imagem fiel e verdadeira da realidade patrimonial da empresa, assim como o envio para as entidades públicas competentes, por meios legalmente definidos, da informação contabilística e fiscal definida na legislação em vigor. Ou seja, implica entre

outras o envio das declarações de IVA, Modelos 22 e seus anexos, nos prazos legalmente definidos para tal. O envio e preenchimento das declarações fiscais bem como a comunicação ao seu cliente do valor a pagar ou que tenha a receber, fazem parte da obrigação profissional do Contabilista Certificado.

No entanto, no que diz respeito ao pagamento dos impostos, este já não fará parte da sua obrigação, sendo esta totalmente alheia ao profissional, desde que, obviamente tenha comunicado o valor e o prazo para pagamento.

O profissional técnico só será responsável se, tiver violado os deveres de assunção de responsabilidade pela regularização técnica em termos contabilísticos e fiscais ou de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos (n.º 3 do art. 24.º da LGT). Portanto só será responsabilizado pelo pagamento de impostos, quando tenha tido uma conduta culposa, não estando só dependente desta existência de motivação com dolo, i.e., quando previu a ilegalidade da sua conduta e se conformou com ela, atuando mesmo assim nesse sentido, mas também dependente da negligência consciente ou inconsciente.²

Como dito por Paulo Marques (2011:46):

[a] responsabilidade tributária do técnico oficial de contas pressupõe a verificação de *inexistência* ou pelo menos *insuficiência de bens* do devedor originário e, por outro lado, a *violação culposa* dos deveres de regularização técnica no âmbito contabilístico e fiscal. [...] a lei pressupõe a responsabilidade *subjectiva* desde que fiquem provados dois requisitos: a determinação no incumprimento de dívidas tributárias, bem como na insuficiência patrimonial.

O ónus da prova constante no n.º 3 do art. 24.º da LGT, entendemos pelo seu texto:«[...]desde que se demonstre a violação dos deveres [...]», que este recaia sobre a administração fiscal fazer prova do incumprimento.

Ao atribuir esta responsabilidade subsidiária ao Contabilista Certificado, em nossa opinião, não foi tomado em conta que este muitas vezes atua em cenários em que não tem conhecimento de todos os factos devido a ocultação ou atraso na informação por parte dos seus clientes.

² Lei n.º 60-A/2005 de 30 de Dezembro (OE para 2006), verificando-se apenas estes pressupostos de tal responsabilidade em vigor após a data de 1 de Janeiro de 2006.

Não nos podemos esquecer que se por um lado o Contabilista Certificado é quem representa a AT perante a empresa ou tem que participar os crimes públicos através da Ordem, ao Ministério Público, por outro, é também quem representa a empresa perante o fisco, sendo assim um profissional de grande importância, inserido numa dualidade de obrigações e tendo sempre que atuar de modo isento e independente.

O que pode acontecer é que devido ao aumento do risco da profissão, levará a que muitos profissionais elevem os seus honorários e levem as empresas a terem gastos muito mais elevados com a contabilidade, pois o risco da atuação do profissional técnico terá que ser analisado cuidadosamente.

4.3.3 Dívidas tributárias

Como dito anteriormente, a responsabilidade tributária abrange, a totalidade da dívida tributária, os juros e demais encargos legais. Pelo n.º 2 do art. 3.º da LGT, os tributos compreendem os impostos, incluindo os aduaneiros e especiais, e outras espécies tributárias criadas por lei, o que nos leva a concluir que em princípio, dívidas destes enunciados tributos são unificadas às dívidas tributárias e portanto abrangidas pela responsabilidade tributária e passíveis de reversão, desde que cumpridos os respetivos requisitos da responsabilidade subsidiária.

4.3.3.1 Dívidas fiscais

Dívidas fiscais são obrigações relativas ao fisco. A existência deste tipo de dívidas vem do decorrer de uma estrutura obrigacional, em que existe o direito de receber por parte do sujeito ativo (estado), e o dever de entregar o tributo por parte do sujeito passivo (contribuinte).

Portanto ter dívidas fiscais significa que não se cumpriu com o seu dever no prazo legalmente previsto para tal, e que se deve dinheiro à administração fiscal.

Assim sendo, as dívidas fiscais podem resultar em processos de execução fiscal com cobrança coerciva, culminando em penhora de bens, para a administração conseguir o seu pagamento.

A administração tributária procede, de acordo com o disposto nos n.ºs 5 e 6 do art. 64.º da LGT à publicitação das listas dos devedores que não cumpriram com o prazo de pagamento voluntário, e não tenham prestado garantia ou solicitado a sua dispensa, sendo a

lista precedida nos termos legais e respeitando integralmente o teor da autorização n.º 676/2006, de 19 de Junho da Comissão Nacional de Proteção de Dados.

A prescrição das dívidas fiscais é, salvo o mencionado em legislação especial, de 8 anos (art. 48.º da LGT). Caso se trate de impostos periódicos, o prazo começa a contar a partir do final do ano em que se verificou o facto tributário, caso se trate de impostos de obrigação única, o prazo inicia-se a partir da data em que o facto tributário ocorreu.

Assim que termine esse prazo a dívida prescreve, ou seja, a obrigação da sua liquidação ao Estado, sem que este o tenha exigido entretanto, termina, pois o direito que o Estado tinha de exigir o pagamento do tributo terminou.

Quando o contribuinte, pessoa coletiva, não regularizar as suas dívidas, e os seus bens sejam insuficientes para poder solver a sua dívida, acontece a reversão fiscal. A dívida, nesta situação será revertida para os responsáveis subsidiários da empresa, principalmente para os administradores e gerentes.

4.3.3.2 Dívidas à Segurança Social

No Código dos Regimes Contributivos do Sistema Providencial de Segurança Social, no seu art. 185.º, vem a definição de dívida à segurança social.

É considerado dívida à segurança social, todas as dívidas contraídas perante as instituições do sistema de segurança social pelas pessoas singulares, pelas pessoas coletivas e outras entidades a estas legalmente equiparadas, designadamente as relativas às contribuições, quotizações, taxas, incluindo as adicionais, os juros, as coimas e outras sanções pecuniárias relativas a contra-ordenações, custos e outros encargos legais.

As empresas aquando do contrato de trabalhadores, ficam obrigadas à entrega de contribuições (parte devida pela empresa) e quotizações (parte devida pelo trabalhador), ficando estas consideradas como entidades contribuintes.

A obrigação contributiva constitui-se com o início do exercício de atividade profissional pelos trabalhadores ao serviço das entidades empregadoras (art. 37.º do Código Contributivo).

A segurança social pelo seu art. 214.º do Código Contributivo, procede à divulgação de listas de contribuintes cuja situação contributiva não se encontre regularizada. Esta publicação é feita após o decurso de qualquer dos prazos legalmente previstos para a

prestação da garantia ou em caso de dispensa desta, e as listas são hierarquizadas em função do montante da dívida. Não contendo no entanto, a publicação das listas com o dever de confidencialidade consagrado na lei.

A prescrição da obrigação de pagamento das contribuições e quotizações, respetivos juros de mora e outros valores devidos à segurança social, no âmbito da relação jurídico-contributiva, pelo art. 187.º do Código Contributivo, acontece no prazo de cinco anos a contar da data que existe a obrigação de pagamento. Caso haja alguma diligência administrativa realizada, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida, da qual tenha sido dado conhecimento ao responsável pelo pagamento, o prazo de prescrição é interrompido.

A reversão também pode ocorrer quando o contribuinte, pessoa coletiva, não regularizar as suas dívidas, e os seus bens sejam insuficientes para poder solver a sua dívida. A dívida, nesta situação será revertida para os responsáveis subsidiários da empresa, principalmente para os administradores e gerentes.

4.3.4 Dívidas por multas e coimas

Quando exista incumprimento por parte do contribuinte dos seus deveres fiscais, o Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT) é o regime próprio para sancionar os incumpridores.

Na existência de um quadro sancionatório, o objetivo é impedir que haja um violar das obrigações fiscais, porque se existir esse violar irá existir como consequência uma sanção.

O n.º 1 do art. 2.º do RGIT dá-nos o conceito e espécie de infrações tributárias, sendo então a infração tributária constituída por todo o facto típico (estabelecido em lei), ilícito (contrário à lei) e culposo (a vontade do agente em violar a obrigação legal). O seu n.º 2 divide as infrações em crimes e contra-ordenações.

A contraordenação será assim um facto típico, ilícito e culposo, cujos seus elementos constitutivos não preencham um tipo legal de crime, ou seja, será um ilícito fiscal sem natureza criminal, cuja sanção será uma coima (sanção de natureza pecuniária).

Quando a dívida em causa é uma coima:

[...] a identificação dos responsáveis subsidiários tem de ser feita, de acordo com o momento em que os factos constitutivos do direito se tenham verificado, em função das normas do artigo 7.º-A do RJFNA, do artigo 112.º da LGT e do artigo 8.º do

RGIT e não das normas do artigo 24.º da LGT ou do artigo 13.º do Código de Processo Tributário. Alcântara Martins & Costa Alves (2015:377).

O art. 6.º do RGIT, vem prever a atuação em nome de outrem, e indica que quem agir voluntariamente como titular de um órgão, membro ou representante de uma pessoa coletiva, sociedade, ainda que regularmente constituída, ou de mera associação de facto, ou ainda em representação legal ou voluntária de outrem, será punido mesmo quando o tipo legal de crime exija determinados elementos pessoais e estes só se verificarem na pessoa do representado (al.a) e que o agente pratique o facto no seu próprio interesse e o representante atue no interesse do representado (al.b).

Portanto aqui se determina que, as infrações tributárias praticadas pelas sociedades que como são na prática executadas pelos órgãos sociais da sociedade, leva a que estes o devam ser também chamados à responsabilidade.

Os administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração em pessoas coletivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas são subsidiariamente responsáveis (n.º 1 do art. 8.º do RGIT), pelas multas ou coimas aplicadas a infrações por factos praticados no período do exercício do seu cargo ou por factos anteriores quando tiver sido por culpa sua que o património da sociedade se tornou insuficiente para o seu pagamento (al.a); pelas multas ou coimas devidas por factos anteriores quando a decisão definitiva que as aplicar for notificada durante o período do exercício do seu cargo e lhes seja imputável a falta de pagamento (al.b).

Ou seja, neste n.º 1 encontra-se prevista a responsabilidade subsidiária dos administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam de facto funções de administração, quando por culpa sua o património da sociedade se tornou insuficiente para solver as suas multas ou coimas.

Se forem várias as pessoas a praticarem os atos ou omissões culposos de que resulta a insuficiência do património, a responsabilidade subsidiária é solidária (*idem* n.º 2).

Tanto as mencionadas acima como os contabilistas certificados, são ainda subsidiariamente responsáveis, e solidariamente entre si, pelas coimas devidas pela falta ou atraso de quaisquer declarações que devam ser apresentadas no período de exercício de funções, quando não comuniquem, até 30 dias após o termo do prazo da entrega da declaração, as

razões que impediram do cumprimento atempado da obrigação e o atraso ou a falta de entrega não lhes seja imputável a qualquer título (*idem* n.º 3).

A responsabilidade pelas multas ou coimas imputada aos administradores, não o é porque o administrador tenha praticado um crime ou contraordenação, mas sim porque no exercício das suas funções violou disposições legais dispostas para proteção dos credores que levou a que o património da sociedade se tornasse insuficiente e não conseguisse solver o pagamento da multa ou coima que foi imputada à empresa que administra.

Neste regime do art. 8.º do RGIT, encontra-se consagrado a responsabilidade civil dos administradores, e é um regime que diz respeito às situações em que as multas ou coimas são devidas pelas sociedades mas por atos ou omissões atribuíveis aos administradores. Portanto a questão que se coloca neste regime é, se uma multa ou coima for aplicada a uma empresa, se estas poderão ser exigidas aos administradores.

No acórdão n.º 437/2011 do Tribunal Constitucional, foi este tribunal chamado a apreciar a inconstitucionalidade do art. 8.º do RGIT, onde estavam em causa coimas por infrações fiscais que foram aplicadas, enquanto responsável subsidiário, a um gerente, por comprovada insuficiência patrimonial da devedora originária.

É constatado neste acórdão, que no acórdão n.º 129/2009 publicado no Diário da República, II série, de 16 de Abril de 2009, deste Tribunal Constitucional, já se havia debruçado sobre uma questão em parte idêntica a esta, em que a decisão foi a de não julgar inconstitucional as alíneas a) e b) do n.º 1 do art. 8.º do RGIT, na parte em que se refere à responsabilidade civil subsidiária dos administradores e gerentes por coimas aplicadas a pessoas coletivas em processo de contraordenação.

Posteriormente o acórdão n.º 150/2009, publicado no Diário da República, II série de 18 de Maio de 2009, onde o seu objeto assistiu no artigo 7ª-A do Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras (RJIFNA) que estabelecia a responsabilidade subsidiária de administradores e gerentes e outras pessoas com função de administração em pessoas coletivas, por coima fiscal aplicada a pessoa coletiva, seguiu esta jurisprudência. Aplicou a fundamentação do Acórdão n.º 129/2009, onde foi entendido que não havia qualquer transmissão da sanção decorrente do ilícito contraordenacional, mas sim da responsabilidade culposa pela frustração do crédito correspondente que se efetiva contra o administrador ou gerente, por este não ter providenciado o pagamento da coima, e

deixando criar uma situação de insuficiência patrimonial não podendo esta assim assegurar a cobrança coerciva.

No acórdão n.º 481/2010 da 2ª secção, esta jurisprudência já não foi seguida, pois julgou inconstitucional o art. 7.º-A do RJFNA, no que concerne à responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes pelas coimas aplicadas a pessoas coletivas de processo de contraordenação, por violação dos princípios constitucionais da culpa, da igualdade e da proporcionalidade. Também os acórdãos n.ºs 24/2011, 26/2011, 85/2011 e 125/2011 seguiram esta última jurisprudência.

A este conflito jurisprudencial foi o Tribunal chamado a solucionar.

A responsabilidade civil subsidiária dos gerentes e administradores é efetivada por via do mecanismo da reversão fiscal, o qual se encontra previsto no art. 23.º da LGT, e que se destina à responsabilidade tributária subsidiária.

Neste sentido é dito no acórdão que:

[a] reversão da execução fiscal é o mecanismo legal facultado á administração para lograr a efectivação da responsabilidade subsidiária. A execução fiscal diz respeito, no entanto, à cobrança coerciva de tributos e de coimas e outras sanções pecuniárias relativas a contra-ordenações tributárias (cfr. artigo 148.º, n.º 1, alíneas *a*) e *b*) do CPPT). A reversão pode ainda ser desencadeada para cobrança de outras dívidas que devam ser pagas por força de acto administrativo bem como de reembolsos ou reposições (cfr. artigo 148.º, n.º 2, alíneas *a*) e *b*) do CPPT).

É indiscutível que o sistema da reversão da execução não se encontra especificamente desenhado para a efectivação da responsabilidade *civil* subsidiária dos gerentes e administradores das sociedades, sendo o RGIT, aliás, omissivo quanto a esta figura. O recurso à mesma em situações desta índole decorrerá da aplicação, ainda que implícita, das previsões da LGT, designadamente dos seus artigos 23.º e 24.º [...].

O facto de a reversão não se encontrar especificamente prevista para estas situações de responsabilidade subsidiária pelo não pagamento de coimas ou multas não constitui, em si mesmo, factor de censura constitucional. Com efeito, o que releva, para efeitos da apreciação da questão de constitucionalidade, é determinar se o funcionamento, em concreto, do mecanismo legal (independentemente da sua maior ou menos adequação), é susceptível de ferir os ditames constitucionais.

Essencial para que não se verifique qualquer inconstitucionalidade é que em concreto seja acautelada a existência de um processo equitativo e o inerente direito de defesa através do exercício do contraditório.

Para cumprimento destas exigências constitucionais, existe em primeiro lugar, o preenchimento dos pressupostos da responsabilidade subsidiária, nomeadamente a culpa. Apesar de diferente, o enquadramento das alíneas a) e b) do n.º 1 do art. 8.º do RGIT, no que diz respeito ao pressuposto da culpa dos responsáveis subsidiários, é comum, além de também, a alegação e a prova da culpa da responsabilidade subsidiária que se pretende acionar, compete à Administração Fiscal.

Assim que seja alegada e intentada a prova da culpa, há que salvaguardar os direitos de defesa e do contraditório dos sujeitos em causa, ou seja, ter a possibilidade de invocar razões de facto e de direito e oferecer provas em sua defesa. Portanto, ser notificado para exercer o seu direito à audição.

Do despacho da reversão, consta que os responsáveis subsidiários foram notificados para o seu exercício de direito de audição, onde o recorrido alega não ter exercido gerência de facto e o qual na decisão da instância, a final, veio a refletir em parte, que não se podia ter provado o exercício efetivo da gerência.

Daqui se conclui que:

[...] não só foi garantido ao oponente o pleno exercício do seu direito de audição e de defesa, como o mesmo produziu reflexo útil no sentido da decisão, tendo sido considerada procedente a sua defesa no que se refere ao afastamento de um dos pressupostos da responsabilização subsidiária por coimas consubstanciado no exercício *efectivo* da gerência.

Resultando então, que foram assegurados os direitos de invocar as suas razões de facto e de direito e de oferecer provas, tendo sido portanto, os direitos de defesa e de contraditório assegurados e não terem sofrido qualquer coação inaceitável que resultasse da reversão da execução da originária.

A decisão final deste acórdão, foi a negar provimento ao recurso e manter a decisão recorrida no sentido de não julgar inconstitucional o art. 8.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RGIT, quando interpretado no sentido de que consagra uma responsabilidade pelas coimas que se efetiva pelo mecanismo da reversão da execução fiscal, contra gerentes ou administradores da sociedade devedora.

Logo a reversão do processo de execução fiscal para cobrar coimas pode ser feita, pois o que está em causa aqui é uma questão de responsabilidade civil e não de responsabilidade penal.

4.3.5 Meios de defesa dos revertidos

Os responsáveis subsidiários não concordando com a reversão, têm o direito a se libertarem da responsabilidade subsidiária fiscal se assim o acharem que o devem fazer, ou seja a defenderem-se. Os seus meios de defesa são os mesmos que os devedores originários, o direito a reclamar, a impugnar ou a opor-se ao processo que lhe foi revertido.

O direito do contribuinte é um poder jurídico que a lei lhe confere, com o fim a um interesse legítimo cuja realização atempada irá depender da vontade do contribuinte, pois se o sujeito passivo não reclamar, impugnar ou recorrer judicialmente nos prazos estipulados por lei, esse seu direito irá se extinguir por caducidade. O direito do contribuinte apenas a ele lhe diz respeito, o Estado não poderá substituir o contribuinte no exercício desse direito.

4.3.5.1 Oposição judicial

A oposição judicial é um meio de reação do executado, quando este é citado. Tem como finalidade contestar a execução fiscal, não visando contestar o ato tributário em causa, ou seja, a dívida em si, mas discutir a exigibilidade da dívida.

Como dito por Alcântara Martins e Costa Alves (2015:307): « [a] oposição tem a natureza de uma contestação, que visa, em regra, a extinção da execução fiscal.»

A ilegalidade do ato de liquidação não é fundamento para reagir com a oposição judicial, com exceção de a lei não asseverar meio judicial de impugnação ou recurso sobre a liquidação.

A oposição apenas pode ser deduzida após a instauração do processo de execução fiscal e se houver pagamento ou anulação da dívida exequenda, a oposição é determinada extinta pelo juiz do tribunal tributário. Mas caso o pagamento seja efetuado na intenção de obter algum benefício no conjunto de certos encargos, como é o caso do n.º 5 do art. 23.º da LGT, que indica que existe uma isenção para o responsável subsidiário de custas e de juros

de mora liquidados no processo de execução fiscal ou a admissão em regime excecional de regularização da dívida, o efeito de apreciação do mérito da oposição deduzida continuará.

Apesar do art. 212.º do CPPT, indicar que a oposição suspende a execução, nos termos do presente Código, a dedução de oposição não suspende só por si, a execução. É necessário ser prestada garantia adequada, como indicado no art. 199.º do CPPT, e assim pelo n.º 10 do art. 169.º do CPPT, poderá ser determinada a suspensão da execução fiscal, não podendo o processo assim prosseguir para as fases seguintes.

Portanto, querendo o executado preservar o seu património, deverá conseguir a garantia bancária ou qualquer outro dos meios requeridos a fim de garantir que o processo pare até à resolução da oposição.

O executado pode também requerer a dispensa da garantia, caso ache que existam os pressupostos da isenção da prestação de garantia e invoca-los e prova-los na petição (n.º 3 do art. 199.º do CPPT). Duas situações são admitidas pela lei para a dispensa da garantia, se causar prejuízo irreparável ao executado, ou houver manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis, desde que esta insuficiência não seja da responsabilidade do executado (n.º 4 do art. 52.º da LGT).

A oposição tem como requisito formal, ser feita através de petição que será apresentada no órgão de execução fiscal onde pender a execução fiscal, n.º 1 do art. 207.º do CPPT, devendo ser elaborada em triplicado, onde o executado oferecerá todos os documentos, arrolará testemunhas e requererá as demais provas, art. 206.º do CPPT.

O órgão de execução fiscal remeterá, no prazo de 20 dias, o processo ao tribunal de 1ª instância, caso não proceda à revogação do ato que lhe tenha dado fundamento (art. 208.º do CPPT).

Nos termos do n.º 1 do art. 203.º do CPPT, o requisito temporal que existe a cumprir é o de a oposição dever ser deduzida no prazo de 30 dias, a contar da data da citação pessoal, ou não a tendo havido, da data da primeira penhora.

Pelo art. 204.º do CPPT, a oposição só poderá ter algum dos seguintes fundamentos:

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

- 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;
- Falsidade do título executivo, quando possa influir nos termos da execução;
- Prescrição da dívida exequenda;
- Falta da notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade;
- Pagamento ou anulação da dívida exequenda;
- Duplicação de colecta;
- Ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o ato de liquidação;
- Quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores, a provar apenas por documento, desde que não envolvam apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representem interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título.

Pelo art. 209.º do CPPT, o contribuinte deverá ter cuidado na interposição da oposição fiscal pois esta poderá ser rejeitada. Pois assim que seja recebido o processo, o juiz rejeitará logo a oposição por um dos seguintes fundamentos:

- Ter sido deduzida fora do prazo;
- Não ter sido alegado algum dos fundamentos admitidos no n.º 1 do artigo do 204.º do CPPT;
- Ser manifesta a improcedência.

A oposição sendo admitida, serão tratados os atos processuais relativos às provas e alegações de ambas as partes, do oponente e da entidade exequente.

A sentença poderá se considerar procedente à pretensão do oponente ou se considerar total ou parcialmente improcedente. Se se considerar procedente a pretensão do oponente, será o representante da Fazenda Pública que terá interesse em recorrer ao TCA ou STA, caso seja considerada improcedente, o interesse em recorrer, tanto pode ser da AT ou do oponente.

Na conclusão da petição, quando se dê razão ao oponente, o órgão de execução fiscal deve revogar o ato que tenha motivado a razão da oposição. A decisão deve ser devidamente fundamentada e notificada ao oponente com a indicação de que a petição será arquivada no órgão da execução fiscal. Pelo art. 276.º do CPPT, pode o executado, não concordando com a decisão, reclamar para o tribunal tributário de 1ª instância, no prazo de 10 dias (n.º 1 do art. 277.º do CPPT).

4.3.5.2 Impugnação judicial

A impugnação judicial encontra-se regulada nos arts.99.º e segs. do CPPT e tem como objetivo a anulação, no seu total ou parcialmente, do ato tributário ou do ato em matéria tributária. Encontra-se inserida no processo judicial tributário, que, como indica o art. 96.º do CPPT, é um processo que tem por função a tutela plena, efetiva e em tempo útil dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária.

A impugnação surge:

[...] na sequência de um ato tributário (liquidação de imposto) com o qual o contribuinte não está de acordo, no todo ou em parte, por considerar ter ocorrido uma ilegalidade [...]. Perante essa ilegalidade o contribuinte pode desde logo, caso assim o entenda, optar entre a interposição de uma reclamação graciosa (a decidir pela administração tributária) ou entre a interposição de uma impugnação judicial que constitui um processo judicial que será decidido, a final, por um juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal ou de um Tribunal Tributário. Alcântara Martins & Costa Alves (2015:107).

Qualquer ilegalidade, constitui fundamento de impugnação, o que significa que, o que indica o art. 99.º do CPPT, designadamente a errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros valores patrimoniais e outros factos tributários (al.a); a incompetência (al.b); a ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida (al.c) e a preterição de outras formalidades legais (al.d), são apenas situações meramente indicativas.

Indica o art. 108.º do CPPT que a impugnação começa por uma petição articulada, dirigida ao juiz do tribunal competente onde se identifique o ato impugnado e a entidade que o praticou e se exponham os factos e as razões de direito que fundamentam o pedido, sendo elaborada em triplicado, onde uma cópia será para arquivo e outra para o representante da Fazenda Pública. Deverá também ser indicado o valor do processo ou a forma como se pretende a sua determinação a efetuar pelos serviços competentes da administração

tributária. Este valor do processo, que por norma é o valor contestado, é essencial para efeitos de valor das custas, da liquidação da taxa de justiça e do requisito ou não da constituição de advogado.

A impugnação deverá ser apresentada no prazo de 3 meses a contar dos factos seguintes, (art. 102.º do CPPT):

- a) Termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte;
- b) Notificação nos restantes atos tributários, mesmo quando não dêem origem a qualquer liquidação;
- c) Citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal;
- d) Formação da presunção de indeferimento tácito;
- e) Notificação dos restantes atos que possam ser objeto de impugnação autónoma nos termos deste Código;
- f) Conhecimento dos atos lesivos dos interesses legalmente protegidos não abrangidos nas alíneas anteriores.

Caso o fundamento seja a nulidade, a impugnação pode ser deduzida a todo tempo, como plasmado no n.º 3 do art. 102.º do CPPT.

A petição é apresentada no tribunal tributário competente ou no serviço periférico local onde haja sido ou deva legalmente considerar-se praticado o ato. Os atos tributários consideram-se sempre praticados na área do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da liquidação (n.º 1 e 2 do art. 103.º do CPPT).

A impugnação não tem efeito suspensivo, exceto quando o objeto for a liquidação de tributos e a cobrança da prestação tributária esteja a decorrer, onde passará a ter o efeito suspensivo, quando a requerimento do contribuinte for prestada garantia adequada, no prazo de 10 dias após a notificação para o efeito no tribunal. A qual constará de garantia bancária, caução, seguro-caução ou qualquer meio suscetível de assegurar os créditos do exequente, como indicado no n.º 1 do art. 199.º do CPPT, podendo sempre o executado, se considerar que existem pressupostos da isenção da prestação da garantia, invocá-los e prová-los na sua petição (*idem* n.º 3).

No entanto, o n.º 8 do art. 92.º da LGT, vem indicar que no caso de o parecer do perito independente ser conforme ao do perito do contribuinte e a administração resolver em sentido diferente, a reclamação graciosa ou a impugnação judicial tem efeito suspensivo, independentemente da prestação de garantia quanto à parte da liquidação controvertida em que os peritos estiverem de acordo.

Pelo art. 6.º do CPPT, só é obrigatória a constituição de advogado nas causas judiciais cujo valor exceda o dobro da alçada do tribunal tributário de 1ª instância³, bem como nos processos da competência do Tribunal Central Administrativo e do Supremo Tribunal Administrativo, embora devido à complexidade da questão, é perfeitamente normal que se constitua advogado para a impugnação.

No n.º 2 do art. 110.º do CPPT, vem indicado que caso haja alguma deficiência ou irregularidade na petição, pode o juiz convidar o impugnante a supri-las no prazo que designar.

Quando a impugnação vem do seguimento de um indeferimento expresso de uma reclamação graciosa o prazo é de três meses, mas caso seja no seguimento de pagamentos por conta, onde a impugnação depende de prévia reclamação graciosa (que nestes casos tem carácter obrigatório) para o órgão periférico local da administração tributária competente, no prazo de 30 dias após o pagamento indevido, sendo a reclamação graciosa expressamente indeferida, o prazo de impugnação é de 30 dias (n.º 2 e n.º 3 do art. 133.º do CPPT).

Antes de apresentada a petição de impugnação, caso haja sido apresentada reclamação graciosa respeitante ao mesmo ato, esta deve ser apensa à impugnação judicial, no estado em que se encontrar, para ser considerada no âmbito do processo da impugnação, devendo ser apensa também ao processo caso a reclamação graciosa seja apresentada posteriormente à receção da petição da impugnação, a fim de ser igualmente considerada para todos os efeitos. O mesmo se dispõe ao recurso hierárquico, com as necessárias adaptações (n.º 3, n.º 4 e n.º 5 do art. 111.º do CPPT).

Quem tem competência para decidir a impugnação judicial é o juiz do tribunal tributário. Pelo art. 121.º do CPPT, apresentadas as alegações ou findo o respetivo prazo e antes de proferida a sentença, o juiz dará vista ao Ministério Público para, se pretender, se

³ Através do art. 105.º da LGT, pela redação dada pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro, a alçada do tribunal tributário passou a corresponder aquela que se encontra estabelecida para os tribunais judiciais de 1ª instância (5.000€).

pronunciar expressamente sobre as questões de legalidade que tenham sido suscitadas no processo.

Posteriormente às alegações, pela alínea b) do art. 21.º do CPPT, a sentença será proferida dentro de 20 dias. A sentença identificará os interessados e os factos objeto de litígio, sintetizará a pretensão do impugnante e respetivos fundamentos, bem como a posição do representante da Fazenda Pública e do Ministério Público, e fixará as questões que ao tribunal cumpre solucionar. A matéria provada, será discriminada da matéria não provada, pelo juiz, o qual deverá fundamentar as suas decisões (art. 123.º do CPPT).

A falta de assinatura do juiz, a não especificação dos fundamentos de facto de direito de decisão, a oposição dos fundamentos com a decisão, a falta de pronúncia sobre questões que o juiz deva apreciar ou a pronúncia sobre questões que não deva conhecer, constituem causas de nulidade da sentença (art. 125.º do CPPT). Na sentença, o tribunal apreciará prioritariamente os vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade do ato impugnado e, depois, os vícios arguidos que conduzam à sua anulação (n.º 1 do art. 124.º do CPPT).

Pelo art. 126.º do CPPT a sentença será notificada no prazo de 10 dias ao Ministério Público, ao impugnante e ao representante da Fazenda Pública.

A sentença pode ser procedente ou improcedente, no seu total ou parcialmente, em relação à solicitação do impugnante. Caso se trate de revogação parcial, pelo n.º 3 do art. 112.º do CPPT, o órgão que procede à revogação deve, nos três dias subsequentes, proceder à notificação do impugnante para, no prazo de 10 dias, se pronunciar, prosseguindo o processo se o impugnante nada disser ou declarar que mantém a impugnação.

Desta decisão cabe de recurso jurisdicional caso o impugnante ache que o deva interpor por a sentença não corresponder à sua solicitação. Não haverá cabimento a recurso de decisões de tribunais de 1ª instância proferidas em processo de impugnação judicial quando o valor da causa não ultrapassar o valor da alçada fixada para os tribunais tributários de 1ª instância (5.000€), como indica on.º 4 do art. 280.º do CPPT.

O recurso tem o prazo de 10 dias para ser interposto, para o TCA, salvo quando a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção do Contencioso Tributário do STA (n.º 1 do art. 280.º do CPPT).

4.3.5.3 Reclamação dos atos praticados pelo órgão da execução fiscal

Em todas as situações que se possam considerar danosas de direitos ou interesses merecedores de proteção legal, é imposta a garantia da defesa jurisdicional, como plasmado no n.º 2 do art. 103.º da LGT, onde é garantido aos interessados o direito de reclamação para o juiz da execução fiscal dos atos materialmente administrativos praticados pelo órgão da administração tributária.

Em conformidade com este direito, tem o CPPT uma secção com o fim de doutrinar, a reação, contra atos lesivos praticados pelo órgão administrativo no âmbito da execução fiscal.

O art. 276.º do CPPT é o que permite que 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 ou de terceiro são suscetíveis de reclamação para o tribunal tributário de 1ª instância.

Esta reclamação permite a qualquer interessado, seja executado ou não, o ato de recorrer contra quaisquer atos que sejam praticados na execução fiscal. É um meio processual apropriado para impugnação de atos materialmente administrativos efetuados no processo de execução fiscal, mas somente os que afetem os direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiro.

Serve esta reclamação para se reclamar acerca de uma penhora ilegal, por exemplo, pois sendo um ato de execução é suscetível de recurso judicial.

A reclamação é entregue no órgão da execução fiscal mas é dirigida ao juiz do tribunal tributário.

Quando é praticado um ato processual ofensivo aos direitos e interesses do executado ou de terceiro no processo de execução fiscal, esta reclamação do art. 276.º do CPPT, é o meio processual a ser utilizado, desde que pela sua natureza não se possa empregar a oposição ou embargos de terceiro.

No prazo de 10 dias após a notificação da decisão, a reclamação terá que ser apresentada e indicar expressamente os fundamentos e conclusões, no órgão de execução fiscal. Assim que seja recebida a reclamação, o órgão também no prazo de 10 dias, poderá ou não revogar o ato reclamado, mas se o ato reclamado tenha sido proferido por entidade diversa do órgão de execução fiscal, o prazo passa para 30 dias (art. 277.º do CPPT).

O tribunal só conhecerá das reclamações quando, depois de realizada a penhora e a venda, o processo lhe for remetido a final, como indica o n.º 1 do art. 278.º do CPPT, ou seja, a reclamação tem subida diferida. Mas a esta regra, o n.º 3 do mesmo artigo vem indicar exceções, ou seja, por este n.º 3 é admitida a subida imediata ao tribunal administrativo e fiscal nas situações nele indicadas.

Portanto a regra não se aplica, quando a reclamação se fundamentar em prejuízo irreparável causado por qualquer das seguintes ilegalidades:

- Inadmissibilidade da penhora dos bens concretamente apreendidos ou da extensão com que foi realizada;
- Imediata penhora dos bens que só subsidiariamente respondam pela dívida exequenda;
- Incidência sobre bens que, só não respondendo, nos termos de direito substantivo, pela dívida exequenda, não deviam ter sido abrangidos pela diligência;
- Determinação da prestação de garantia indevida ou superior à devida;
- Erro na verificação ou graduação de créditos.

Em contexto desta situação, Carlos Paiva (2008:100) indica que:

[...] deve ser considerado, como susceptível de causar “prejuízo irreparável”, todo e qualquer acto decisório, praticado no âmbito do processo de execução fiscal, que produza efeitos que não possam ser reparados, se ocorrer a subida diferida da respectiva reclamação a tribunal.

Caso não haja fundamento razoável para o pedido referido acima, ou seja, não exista uma base de fundamentação à indicação de prejuízo irreparável, considera-se haver má-fé, para efeitos de tributação e sanção pecuniária (*idem* n.º 7).

Como dito por Joaquim Freitas da Rocha (2009:332):

[...] a invocação infundada do prejuízo irreparável pode ser entendida como uma “conduta processual claramente censurável”, com o único objetivo de, provocando a imediata subida da reclamação ao Tribunal, impedir o regular prosseguimento da acção executiva e a oportuna satisfação do interesse do credor. Trata-se de sancionar os reclamantes que usam sem as necessárias cautelas um meio processual excepcional, previsto só para situações limite.

O prejuízo irreparável deve ser evocado por quem reclama, caso este não o faça, a decisão de a reclamação subir ou não de imediato a tribunal ou apenas a final, cabe ao órgão da execução fiscal.

Esta reclamação tem carácter urgente e segue as regras dos processos urgentes, tendo a sua apreciação prioridade sobre quaisquer processos que devam ser apreciados no tribunal que não tenham esse carácter.

5. Insolvência e Reversão Fiscal

Como já explanado anteriormente, a insolvência é associada a uma noção de devedor que não cumpre com as suas obrigações, sobretudo as obrigações vencidas.

Alguém que quebrou a boa-fé depositada por seus credores ou investidores, e que entrou em estado tal que os seus bens se tornaram insuficientes para efetuar os seus pagamentos, ou o seu ativo passou a ser inferior ao seu passivo.

Em termos morais todos os esforços deverão ser feitos para se conseguir pagar aos credores, nem que seja através de um plano de pagamentos, pois deste modo é dada prova das boas intenções mesmo na dificuldade. Quando assim não for possível, dever-se-á então tentar o perdão das dívidas pela exoneração do passivo que resta, a via de processo de recuperação da empresa, ou a via de processo de insolvência.

O processo de insolvência, o qual é um esquema de normas jurídicas criado para dar pagamento aos credores, requer preenchimento de certos requisitos e assim que estes estejam preenchidos, a empresa entra neste processo.

Quando exista declaração de insolvência, i.e., assim que a empresa seja declarada insolvente, esta irá ter efeitos jurídicos específicos e concretos, na gestão e no património.

A declaração de insolvência não vem determinar que a sociedade se tenha extinguido, pois a sua personalidade tributária continua a existir até ao registo do seu encerramento. A entidade insolvente mantém a sua obrigação relativamente ao cumprimento das obrigações fiscais.

As penhoras, as execuções e figuras afins, com o objetivo de se preservar património para se poder pagar aos credores, cessam com a insolvência. É um meio de se evitar a desagregação do ativo da empresa.

No que diz respeito à reversão da execução fiscal, vem o n.º 7 do art. 23.º da LGT indicar, que o dever de reversão previsto no n.º 3 deste artigo é extensível às situações em que seja solicitada a avocação de processos referida no n.º 2 do art. 181.º do CPPT, só se procedendo ao envio dos mesmos a tribunal após despacho do órgão da execução fiscal, sem prejuízo da adoção das medidas cautelares aplicáveis.

Para este efeito foi elaborado o Ofício Circulado n.º 60.091 de 27/07/2012, para uniformizar os procedimentos da AT face a este n.º 7.

Quando ao devedor originário lhe seja declarada insolvência, o órgão de execução fiscal deverá avaliar a hipótese, dentro do cenário de insuficiência de bens penhoráveis, da reversão das dívidas, tal como é indicado pelo n.º 2 do art. 23.º da LGT, assim como deverá também encetar os procedimentos de aferição dos restantes pressupostos a fim de ser efetuada a reversão.

O projeto de despacho de reversão ou de não reversão tem que conter sempre a sua fundamentação, e sendo caso de reversão, tem que conter a notificação para o exercício do direito da audição prévia.

Penhoras e vendas de bens do responsável subsidiário, não poderão ser efetuadas pelo órgão de execução fiscal, sem que primeiro tenha decorrido a excussão prévia do património do devedor originário.

É com o conhecimento oficial ou oficioso da insolvência da executada que passa a existir o dever de avaliação da possibilidade legal da reversão, passando o processo de execução fiscal a ficar suspenso. Mas esta suspensão verifica-se somente em relação ao executado considerado insolvente, sendo que existindo vários executados, a suspensão não terá efeitos a não ser para o executado insolvente.

Este ofício determina a possibilidade de a AT adotar medidas cautelares como salvaguarda dos créditos tributários na existência de justo receio de insolvência, alienação, ocultação ou dissipação de bens dos revertidos, sendo sempre justificada a adoção desta medida em termos de necessidade e de proporcionalidade, pois em empresas insolventes, o normal é as dívidas ao fisco serem de um peso bastante relevante.

Não se optando pela revitalização da empresa e existindo a insolvência irão se produzir os efeitos de liquidação e pagamentos das dívidas de acordo com o escalonamento que a lei estabelece, como o indicado no art. 50º da LGT que dá privilégio creditório à administração tributária.

Em muitos casos acaba por existir o perdão dos créditos, exceto os que dizem respeito à AT, que não poderão ser perdoados. E não existindo venda de ativos que satisfaçam as dívidas ao fisco, pode a AT iniciar ou retomar o processo de reversão das dívidas aos gerentes e administradores e restantes responsáveis subsidiários.

O processo de reversão, tem por base um processo de execução fiscal e a declaração de insolvência pode desencadear dois panoramas. Estando já a decorrer o processo de

execução fiscal contra o devedor original devido a dívidas contraídas e obviamente não pagas, o processo é imediatamente susinado e apensado ao processo de insolvência.

Aquando do fim do processo de insolvência, e as dívidas ainda não foram solvidas, as que existiam antes da declaração, irá se prosseguir com a instauração da execução aos devedores subsidiários. É nesta situação considerado, em princípio, cumprido o benefício da excussão prévia do património do executado original, indicado no n.º 2 e n.º 3 do art. 23.º da LGT.

Caso haja compra de bens após a declaração de insolvência, a AT tem a seu a cargo, o ónus da prova relativamente à aquisição desses bens.

Relativamente a créditos vencidos após a declaração de falência ou de despacho de prosseguimento da ação de recuperação da empresa, estaremos perante um panorama diferente, pois estes seguirão os termos normais até á extinção da execução, (n.º 6 do art. 180.º do CPPT), sem que haja exigibilidade por parte da AT, de prova de aquisição de bens.

A qualificação do tipo de insolvência, pode ser dada como culposa ou fortuita. É feita em todos os processos a verificação do grau de negligência, ou seja, é sempre aberto o incidente de qualificação de insolvência. Mas esta qualificação não irá influenciar em nada a reversão da execução fiscal, pois o art. 185.º do CIRE que é o que qualifica os tipos de insolvência, determina que a qualificação atribuída não é como vinculativa para efeitos da decisão de causas penais.

Portanto independentemente da qualificação do tipo de insolvência, esta não é influenciável para o processo de reversão fiscal.

Em suma, a reversão fiscal contra o responsável subsidiário, efetiva-se com a simples declaração de insolvência.

6. Análise de Acórdão

O acórdão analisado refere-se ao processo n.º 0122/15 de 17/02/2016 do STA onde é interposto recurso para o Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo do acórdão proferido em 4 de Março de 2015, pela Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, invocando oposição com um acórdão da mesma Secção e Tribunal de 15 de Fevereiro de 2012, por parte do gerente da empresa, que foi citado como revertido por insuficiência de bens desta para pagamento de dívidas relativas a IVA, Imposto de Selo, IRS e coimas fiscais.

A sociedade «B», Lda., a empresa na qual foi gerente, tem atividade de confeção de vestuário interior e outros, e iniciou a atividade em 27/10/1992, estando integrada no regime de tributação de IVA normal com periodicidade trimestral.

A oposição foi invocada com o acórdão referente ao processo n.º 877/11 de 15/02/2012, que foi proferido pela Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, ou seja, a mesma secção e mesmo Tribunal que foi proferido o acórdão de 4/03/2015, que identifica, ter sido decidida, a questão jurídica fundamental, em sentido discordante em relação aos pressupostos para o prosseguimento da execução fiscal contra o responsável subsidiário, posteriormente ter sido findo o processo de insolvência contra o devedor originário, tendo em conta o n.º 5 do art. 180.º do CPPT. Nomeadamente se apenas se pode ordenar a reversão contra o responsável subsidiário quando fique demonstrado que adquiriu bens após a declaração de insolvência.

O recurso foi admitido e ordenado a notificação das partes para alegarem nos termos do n.º 5 do art. 284.º do CPPT.

6.1 Alegações das partes:

Alegações do requerente:

- O recorrente alegou, que apresentou o recurso na razão de o acórdão proferido estar em oposição com o processo n.º 877/11 de 15/02/2012, no que diz respeito à interpretação do n.º 5 do artigo 180.º do CPPT e a sua aplicação ao caso em concreto;

- A reversão só é legal contra o responsável subsidiário quando, sejam adquiridos bens, posteriormente à declaração de insolvência do devedor originário, em concordância com o referido artigo;
- Mas de acordo com o acórdão de que se recorre, não faz sentido valer-se ao n.º 5 do artigo 180.º do CPPT, in casu, devido à restrição que resulta do artigo que só tem a sua razão de existência se o responsável subsidiário for o executado, ao tempo e em relação ao qual a declaração de insolvência determina a sustação da execução;
- De acordo com o mesmo, só teria sentido requerer a restrição à reversão que se encontra plasmada no n.º 5 do artigo 180.º do CPPT caso o responsável subsidiário se encontra-se, também ele, insolvente. Não estando, poderá operar contra ele a reversão;
- Portanto, não importa que não tenham sido comprados bens pelo devedor subsidiário;
- A reversão poderá acontecer desde que fique demonstrado, apenas que os bens da massa insolvente não foram suficientes para liquidar as suas dívidas e que o responsável subsidiário, no tempo a que elas respeitam, tenha exercido a gerência de facto;
- Por outro lado, o acórdão invocado como fundamento à oposição (processo n.º 877/11, em 15/02/2012) é do entendimento que a reversão só é legalmente admissível se vierem a ser comprados bens pela empresa, pelo falido ou pelos responsáveis subsidiários, após a declaração da insolvência;
- De acordo com este acórdão e a doutrina e jurisprudência maioritárias, aplica-se a limitação do n.º 5 do artigo 180.º do CPPT numa situação idêntica à dos presentes autos, sem que seja exigência da sua aplicação a declaração de insolvência do revertido;
- Está assim expresso que há uma aplicação/interpretação do mencionado artigo acima, que está em contraposição total com a que é defendida no acórdão de que se recorre;
- A questão nestes acórdãos que estão em oposição, é a de saber se é necessário que o responsável subsidiário esteja insolvente para se poder aplicar a restrição à reversão que consta no n.º 5 do artigo 180.º do CPPT;

- Portanto existe oposição de julgados que gera uma desigualdade de tratamento que não é admissível legalmente;
- Não ficou provado que o revertido tivesse comprado bens depois da declaração de insolvência da devedora originária, e nem a empresa, o falido ou os responsáveis subsidiários, o que aconteceu exatamente o mesmo no processo n.º 877/11 de 15/02/2012;
- Daqui, nunca poderia ter acontecido a reversão contra o Recorrente;
- A reversão não é legal, visto que como defendido no acórdão recorrido, a restrição do n.º 5 do artigo 180.º do CPPT só poderá atuar se o Recorrente estiver insolvente;
- Não se pode fazer uma interpretação de uma norma legal sem que aquela tenha correspondência com o seu texto;
- Ao acontecer a reversão, existe uma violação do n.º 5 do artigo 180.º do CPPT, e consequentemente uma nulidade de toda a tramitação processual dos autos da execução fiscal e uma ilegalidade da reversão;
- Como tal, a execução fiscal não poderia prosseguir e a instância executiva, em relação ao oponente, deverá ser julgada extinta.
- Em suma, deve se julgar verificada a oposição de acórdãos quanto à aplicação do n.º 5 do artigo 180.º do CPPT e procedente o presente recurso revogando-se a sentença proferida.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Procurador-Geral Adjunto expediu parecer no sentido de seja negado provimento ao recurso. Enunciou os requisitos do recurso por oposição de acórdãos e resumiu as posições que foram tomadas nos acórdãos recorrido e fundamento no que diz respeito à questão jurídica decidida em oposição e concluiu que os acórdãos em questão declararam soluções divergentes para a mesma questão fundamental de direito e propôs que o mesmo seja resoluto no mesmo sentido da doutrina do acórdão recorrido.

6.2 Questões a apreciar e a decidir

Averiguar da alegada contradição entre os acórdãos e caso esta seja comprovada, passar posteriormente à averiguação das infrações atribuídas ao acórdão recorrido.

6.3 Matéria de facto

A matéria de facto do acórdão recorrido é a que se apresenta de seguida.

A sociedade constituiu dívidas por falta de pagamento relativamente a IVA, Imposto de Selo, IRS e coimas fiscais no valor de 120.074,83€.

Em 04/10/2007 foi proferida sentença a declarar a executada insolvente. Os seus bens foram detidos de acordo com o determinado, com o objetivo de liquidar a massa insolvente, para satisfação dos credores.

Seguidamente em 12/04/2010, foram devolvidos os processos de execução fiscal avocados ao processo de insolvência, com conhecimento do seu encerramento ter sido determinado pela insuficiência da massa insolvente em 08/04/2010.

Não foram conhecidos bens penhoráveis à executada originária, pois findo o processo de insolvência, pesquisas efetuadas nos sistemas informáticos de património, de veículos na DGCI, de penhoras automáticas, do auto de diligências e mais elementos existentes, apenas foram encontrados os constantes do auto da penhora de 25/05/2006 no valor de 2.350€.

Na certidão permanente «empresa on-line» consta como gerente de 06/11/2003 a 10/08/2006, «A» o qual foi notificado para exercer o direito de audição prévia por ofício datado de 19/01/2012.

Em 06/02/2012, no serviço de finanças deu entrada um requerimento apresentado como audição prévia.

O despacho de reversão foi proferido em 29/03/2012 e o oponente foi citado como responsável subsidiário em 11/05/2012.

O oponente apresentou Oposição no serviço de finanças em 08/06/2012.

A matéria de facto do acórdão fundamento, processo n.º 877/11 de 15/02/2012 é a que se segue.

Os oponentes foram em 29 de Outubro de 2009, citados como executados por reversão no âmbito do processo de execução fiscal contra a sociedade «C», Lda. por dívidas que diziam respeito a IVA, IRC e Coimas relativas aos exercícios de 2004 a 2008, no total de 95.188,02€.

A executada originária foi declarada insolvente por sentença proferida em 5 de Setembro de 2008 e o processo de insolvência foi encerrado em 4 de Novembro de 2008 por insuficiência de bens da massa insolvente.

Não se conhece se os processos de execução fiscal foram avocados ou remetidos para apensação ao processo de insolvência e não foram confiscados quaisquer bens dos Oponentes nem da devedora subsidiária.

6.4 Matéria de direito

No presente processo de oposição é aplicado o regime legal do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF) de 2002, por o processo se ter iniciado no ano de 2012, pois menciona o acórdão: «([n]ote-se que, porque a oposição à execução fiscal tem tramitação autónoma, é a data em que a oposição foi deduzida- e não a da instauração da execução- que releva para efeitos de estabelecer a data em que o processo foi instaurado)».

O regime previsto nos artigos 27.º, alínea a) do ETAF, no 284.º do CPPT e no 152.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), é o que dá a admissibilidade dos recursos por oposição de acórdãos, e dependerá de dois requisitos: «(i) existir contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão invocado como fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito e (ii) a decisão impugnada não estar em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo.»

Para que se consiga detetar a existência da contradição, deve se aplicar os critérios já firmados no domínio do ETAF de 1984 e da Lei de Processo dos Tribunais Administrativos, que sejam:

- Identidade da questão de direito, entendida apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais;
- Não tenha existido alteração substancial na regulamentação jurídica;
- Que tenha sido adotado, nos dois arestos, solução oposta e esta oposição decorra de decisões expressas.

No acórdão começa-se por apreciar então, a verificação dos requisitos da alegada contradição, porque se estes inexistirem, se obstará ao mérito do recurso.

Para esta averiguação, em primeiro lugar se começa por verificar o primeiro requisito, dita o acórdão que:

[a]mbos os acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo – o recorrido e o fundamento- foram proferidos no âmbito de processos de oposição à execução fiscal em que estava em causa a responsabilidade subsidiária dos gerentes de cada uma das sociedades originária devedoras, mais concretamente, a possibilidade de, após a insolvência dessa sociedade, fazer reverter a execução fiscal, instaurada para cobrança de dívidas vencidas antes da insolvência, contra o responsável subsidiário.

Em ambos os processos, após a sociedade originária devedora ter sido declarada insolvente, os oponentes foram chamados à execução fiscal, não tendo a AT conseguido a solvência das dívidas no processo de insolvência.

O acórdão recorrido confirmou a sentença da Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal que, indeferiu a questão do Oponente. Este tinha suscitado que como os créditos exequendos eram anteriores à declaração de insolvência, e que o órgão de execução fiscal não conseguiu provar que o responsável subsidiário comprou bens após a declaração de insolvência, não se poderia verificar o prosseguimento de execução fiscal contra o revertido.

No acórdão recorrido, foi seguida a fundamentação da doutrina do processo n.º 1020/12 de 19/12/2012 deste Supremo Tribunal Administrativo, que em suma foi a seguinte:

[...] que, cessado o processo de insolvência, pode prosseguir contra o insolvente uma execução fiscal por crédito vencido posteriormente à declaração de insolvência, ainda que de acordo com a restrição prevista no n.º 5 do art. 180.º do CPPT, apenas relativamente a bens adquiridos após essa declaração e sem prejuízo das obrigações contraídas pela Fazenda Pública no âmbito do processo de insolvência e da prescrição; que, se a Fazenda Pública não tiver logrado o pagamento dos seus créditos exequendos provenientes de dívidas tributárias pela massa insolvente da sociedade originária devedora, a lei admite a prossecução da execução fiscal em ordem a conseguir esse pagamento pelo património dos responsáveis tributários (cf. art. 24.º da LGT), ao abrigo do disposto nos arts.180.º, n.º 4 e 153.º, n.º 2, do CPPT; que, nesse caso, não faz sentido invocar a restrição do n.º 5 do art. 180.º do CPPT relativamente ao responsável subsidiário, a menos que também quanto a este tenha sido declarada insolvência.

Nos dois acórdãos, foi considerado que, de acordo com o que se encontra plasmado no n.º 4 do art. 180.º do CPPT, assim que seja cessado o processo de recuperação de empresa ou de falência, os processos de execução fiscal avocados terão que ser devolvidos no prazo de oito dias ao respetivo órgão de execução fiscal ou ao tribunal tributário, para que a execução prossiga.

No acórdão recorrido, e aqui deixa de haver concordância entre acórdãos, foi considerado que a possibilidade de prosseguimento da execução só é possível, se houver obtenção de bens por parte da empresa, o falido ou pelo responsável subsidiário, sendo esta dada como condição imprescindível.

Nos dois acórdãos é admitida a possibilidade da instauração ou a prossecução de processo de execução fiscal posteriormente à declaração de insolvência, sendo que processos que sejam afetos a cobrança de créditos vencidos antes de declarada a insolvência, devem estes ser sustados e avocados para apensação ao processo de insolvência, e processos para cobrança de créditos vencidos após declarada a insolvência devem continuar, mas só com a penhora de bens não tomados no processo de insolvência.

A divergência nos dois acórdãos, é relativamente à prossecução do processo de execução fiscal contra o responsável subsidiário com a penhora de bens, com o fim de ser efetuado o pagamento da dívida, sem ter em conta a data da sua aquisição.

No recorrido, foi entendimento que a cobrança ficasse limitada a bens adquiridos posteriormente, mas só em relação à devedora originária (sociedade), enquanto que no acórdão fundamento, foi entendimento que a cobrança ficasse limitada a bens adquiridos posteriormente, indistintamente à sociedade e ao seu gerente, considerado responsável subsidiário pela dívida.

Portanto, para idênticas situações de facto, para a mesma questão de direito, foram expressas soluções opostas, ficando assim verificado o primeiro requisito de admissibilidade do recurso.

Em seguida se verifica o segundo requisito, o acolhimento da jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Administrativo.

É dito que, para além do já referido acórdão, processo n.º 1020/14 de 19/12/2012, e verificando também o processo n.º 446/14 de 07/01/2015, o processo n.º 444/14 de 14/01/2015 e o processo n.º 424/14 de 27/05/2015, da Secção de Contencioso Tributário do

Supremo Tribunal Administrativo, não se poderá afirmar que não se encontra consolidada na corrente jurisprudencial, pois:

[...] não se basta com a existência de vários acórdãos da Secção neste sentido, pois se assim fosse, o legislador teria estabelecido que obstava à admissão do recurso a circunstância de a orientação perfilhada no acórdão recorrido estar de acordo com as mais recentes decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Administrativo.

Mesmo o que mais recentemente, sobre esta matéria, têm vindo a ser proferido, representando uma corrente jurisprudencial bastante forte, mesmo assim não é sinal de revelar uma jurisprudência consolidada. Pois esta, deve representar uma transparência do facto de a pronúncia respetiva se encontrar em acórdão do Pleno adotado pela maioria dos Conselheiros, ou do facto de existir uma sequência continuada de decisões, todas no mesmo sentido, obtidas por concordância em todas as formações da Secção.

Nesta questão fundamental de direito, relativamente às decisões mais recentes do STA, não se pode afirmar, sem que exista dúvida alguma, que se traduz em: «[...] jurisprudência uniforme, pacífica e constante, e visto que a questão está a ser pela primeira vez colocada no Pleno da Secção, o recurso não deve deixar de ser admitido.»

Assim, verificados os dois requisitos de admissibilidade do recurso, o acórdão passa a apreciar o mérito do recurso.

A questão em causa, prende-se com a interpretação feita ao n.º 5 do art. 180.º do CPPT, e portanto no acórdão se recordou a redação e se transcreveu integralmente o art. 180.º do CPPT:

«1- Proferido o despacho judicial de prosseguimento da acção de recuperação da empresa ou declarada falência, serão sustados os processos de execução fiscal que se encontrem pendentes e todos os que de novo vierem a ser instaurados contra a mesma empresa, logo após a sua instauração.

2- O tribunal judicial competente avocará os processos de execução fiscal pendentes, os quais serão apensados ao processo de recuperação ou ao processo de falência, onde o Ministério Público reclamará o pagamento dos respectivos créditos pelos meios aí previstos, se não estiver constituído mandatário especial.

3- Os processos de execução fiscal, antes de remetidos ao tribunal judicial, serão contados, fazendo-se neles o cálculo dos juros de mora devidos.

4- Os processos de execução fiscal avocados serão devolvidos no prazo de 8 dias, quando cesse o processo de recuperação ou logo que finde o de falência.

5- Se a empresa, falido ou os responsáveis subsidiários vierem a adquirir bens em qualquer altura, o processo de execução fiscal prossegue para cobrança do que se mostre em dívida à Fazenda Pública, sem prejuízo das obrigações contraídas por esta no âmbito do processo de recuperação, bem como sem prejuízo da prescrição.

6-O disposto neste artigo não se aplica aos créditos vencidos após a declaração de falência ou despacho de prosseguimento da acção.»

Foi seguido de perto a fundamentação do acórdão já referido anteriormente, processo n.º 424/14 de 27/05/2015.

Aqui neste acórdão a sociedade devedora originária foi declarada insolvente em 2009 (o presente acórdão processo n.º 0122/15 de 17/02/2016 indica o ano de 2007, mas o processo n.º 424/14 de 24/05/2015 indica que foi no ano de 2009), e pelos créditos vencidos antes de declarada insolvente, que foram avocados ao processo de insolvência e posteriormente, face ao encerramento do processo de insolvência, foram devolvidos ao serviço de finanças, por insuficiência da massa insolvente, as execuções fiscais que sobre a sociedade pendiam, reverteram contra o gerente, como responsável subsidiário pelo facto de a sociedade devedora originária não ter bens, e a questão colocada prende-se com este facto.

Neste acórdão, segue-se a jurisprudência do já referido acórdão processo n.º 1020/2 de 19/12/12 onde se julgou:

[...]ser legalmente possível e viável a prossecução da execução fiscal contra o responsável subsidiário, com a penhora de bens suficientes para pagamento da dívida tributária exequenda, independentemente da data de aquisição desses bens, na medida em que só relativamente à sociedade devedora insolvente se compreenderia que a cobrança ficasse restrita a bens ulteriormente adquiridos. Tendo sempre presente que nos referimos a situações em que estão em cobrança dívidas vencidas antes da declaração de insolvência. [...].

Quando a Fazenda Pública, não tiver alcançado o pagamento das dívidas tributárias através da massa insolvente, a lei, (porque as dívidas continuam a existir) admite a prossecução da execução fiscal com o fim de alcançar o devido pagamento, pelo património dos responsáveis subsidiários, conforme art. 24.º da LGT e o disposto no n.º 4 do art. 180.º e n.º 2 do art. 153.º do CPPT. Pois sendo por motivo não imputável à Fazenda Pública, que

os créditos não sejam pagos pela massa insolvente, considera-se verificada a condição que consta na alínea a) do n.º 2 do art. 153.º do CPPT, para chamar à execução fiscal os responsáveis subsidiários.

Já não seria assim, caso houvesse demonstração de o pagamento das dívidas não ter sido feito pela massa insolvente por a Fazenda Pública não ter reclamado o seu pagamento no processo de insolvência, pois assim não se poderá lançar a falta do pagamento aos responsáveis subsidiários.

Quando é chamado à execução fiscal um responsável subsidiário, não tem sentido, que a restrição do n.º 5 do art. 180.º do CPPT, seja invocada, em situações que em relação ao responsável subsidiário, inexistente qualquer declaração de insolvência.

Citando o acórdão processo n.º 424/14 de 27/05/2015:

[a] norma contida no n.º 5 está, pois, intimamente ligada à norma contida no n.º 4, visando esclarecer o que podem e devem os serviços de finanças fazer com as execuções que lhes são devolvidas quando cessa o processo de recuperação ou finda a falência/insolvência, tendo em conta os efeitos que tal processo tem na execução fiscal perante o regime contido no n.º 1 do art. 180.º do CPPT conjugado com o regime contido no art. 88.º do CIRE.

No nosso entendimento, a norma não pretende determinar que as execuções fiscais apenas podem prosseguir contra a sociedade devedora insolvente e respectivos devedores subsidiários no caso de algum deles vir a adquirir bens em momento ulterior ao processo de recuperação ou de insolvência, mas, tão só, determinar a sorte ou destino processual dessas execuções após a sua devolução ao serviço de finanças, tendo em conta a anterior imposição legal de suspensão do processo executivo imposta pelo n.º 1 e a inevitável inexistência de bens pela sociedade insolvente no momento em que ocorre a devolução. O que a norma estabelece é que, pese embora a inexistência de quaisquer bens no momento em que a devolução ocorre – seja pela sociedade devedora originária, seja pelos responsáveis subsidiários –, os processos de execução devem manter-se pendentes para que se possam prosseguir caso os devedores (originário ou subsidiários) venham adquirir bens.

Portanto como salientado no aludido acórdão processo n.º 01020/12, não tem sentido, que a restrição do n.º 5 do art. 180.º do CPPT, seja invocada, relativamente ao responsável subsidiário, já que só existe razão de ser se:

[...] a empresa, o falido ou responsável subsidiário, mencionados na norma legal (n.º 5 do art. 180.º do CPPT) forem o executado ao tempo e em relação ao qual a declaração de insolvência determina a sustação da execução e remessa ao tribunal judicial competente para apensação ao processo de recuperação ou de falência, nos termos do art. 180.º, n.º s 1 e 2, do CPPT.

Só assim se compreende, que a cobrança coerciva da dívida ainda existente fique restrita a bens posteriormente adquiridos por eles, em respeito: «[...] à intangibilidade do acervo de bens e de direitos da massa falida/insolvente e ao princípio da universalidade da instância falimentar.» E assim com esta interpretação, se completa e se concilia de forma lógica e coerente, com o regime geral da Lei Geral Tributária relativamente à responsabilidade tributária subsidiária e em particular com o seu art. 23.º, pois não faria sentido a exigência, antes do envio para apensação ao processo de insolvência, a reversão contra o responsável subsidiário viabilizando até a adoção de medidas cautelares contra o revertido, em caso de necessidade de proteção dos bens, pois estes podem ser dissipados pelos revertidos a fim de não realizarem o pagamento da dívida.

Para além de que seria uma abertura a uma situação de:

[...] uma incompreensível, infundada e injusta evasão à responsabilidade subsidiária prevista no artigo 24.º da LGT, bastando ao gerente ou administrador conduzir a sociedade à insolvência e obter a declaração dessa situação para impedir que todo o seu património (ainda que vasto e valioso) respondesse pelo pagamento das dívidas tributárias da sociedade por si gerida, pois só lhe podiam ser penhorados bens que viesse a adquirir no futuro, ficando salvos e intocáveis todos os bens que adquirira até ao momento da declaração de insolvência da sociedade (porventura adquiridos à custa da forma como exerceu a gerência da sociedade).

Pelo artigo 9.º do CC, que dispõe a interpretação da lei, é estabelecido que a sua interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada, não podendo porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso. O intérprete terá assim que utilizar outros meios disponíveis, como o elemento lógico e racional ou teleológico, conjugando com outras normas relativas à mesma matéria

de maneira a formar um sentido, ou conjugando com a ordem jurídica, visto esta constituir um sistema coeso e lógico.

Portanto, neste contexto, a interpretação da restrição do n.º 5 do art. 180.º do CPPT, vai no sentido de que só em relação às pessoas, quer sejam singulares ou coletivas, declaradas falidas ou insolventes se depreende a cobrança coerciva, do que ainda estiver em dívida, fique restrita a bens posteriormente adquiridos: «[...] em respeito à intangibilidade do acervo de bens e de direitos da massa falida/insolvente e ao princípio da universalidade da instância falimentar. Tal interpretação é a que melhor se ajusta ao teor verbal da lei em termos lógicos, racionais ou teleológicos.»

O Recorrente baseando-se no acórdão fundamento e no voto vencido do acórdão recorrido, tem o seu suporte exclusivo na letra da lei do n.º 5 do art. 180.º do CPPT.

6.5 Decisão

Conclui-se que a melhor interpretação da lei é a que foi feita pelo acórdão recorrido, e acordando os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em pleno, em, julgando verificada a invocada oposição de acórdãos, negar provimento ao recurso e confirmar o acórdão recorrido.

6.6 Conclusão

Como conclusão, podemos dizer que, neste acórdão, estava em causa uma oposição interposta pelo gerente da empresa, que foi citado como revertido por insuficiência de bens da devedora originária (sociedade) para pagamento das suas dívidas.

O art. 284.º do CPPT permite que se invoque como fundamento oposição de acórdãos. Onde no seu n.º 1 indica que o requerimento da interposição do recurso deve indicar com a necessária individualização os acórdãos anteriores que estejam em oposição com o acórdão recorrido, assim como o lugar em que tenham sido publicados ou estejam registados. O relator, quando entenda que existe oposição deve notificar o recorrente e o recorrido para alegarem.

Para apresentar oposição de acórdãos é necessário, como o próprio nome indica, que haja contradição entre os acórdãos sobre a mesma questão fundamental de direito e não de

facto, e à inerente decisão e não aos seus fundamentos, e que a decisão impugnada não esteja em sintonia com a jurisprudência mais recente do STA.

A contradição em causa, não terá que ser o oposto, mas sim a existência de uma solução diferente, quando à mesma disposição legal avançaram interpretações ou aplicações opostas.

O acórdão recorrido é sempre um acórdão proferido pelo Supremo Tribunal, o acórdão fundamento é um acórdão que já tenha sido proferido anteriormente.

É necessário averiguar a alegada contradição entre os acórdãos e caso esta seja comprovada, averiguar as infrações atribuídas ao acórdão recorrido.

A questão em apreço nos dois acórdãos era a responsabilidade subsidiária dos gerentes das sociedades devedoras, ou seja, a reversão da cobrança da dívida contra os responsáveis subsidiários, após a insolvência das sociedades.

A divergência dos acórdãos era quanto à possibilidade da prossecução da execução fiscal contra o responsável subsidiário, com penhora de bens, quer os bens tenham sido adquiridos antes ou depois da declaração da insolvência.

No acórdão recorrido foi entendido que a cobrança ficasse restrita a bens ulteriormente adquiridos, no que diz respeito só à sociedade devedora.

No acórdão fundamento, foi considerado que a cobrança ficasse restrita a bens ulteriormente adquiridos quer pela sociedade devedora, quer pelo responsável subsidiário.

Portanto sobre a mesma questão de direito e sem ter existido alteração ao quadro legislativo relevante, os arestos interpretaram e aplicaram em sentido diverso o n.º 5 do art. 180.º do CPPT.

Assim que uma empresa seja judicialmente declarada insolvente, nada obsta a que lhe seja instaurado um processo de execução fiscal devido às dívidas vencidas e não solvidas. As execuções que sejam relativas a créditos vencidos antes da insolvência, devem ser suspensas e avocadas pelo tribunal judicial, a fim de ser anexadas ao processo de insolvência. Mas em relação aos créditos vencidos após a insolvência, as execuções, devem progredir no sentido da penhora de bens que não tenham sido apreendidos no processo de insolvência.

As datas de início e de fim da insolvência da sociedade são um fator importante, pois senão for apurado o encerramento do processo de insolvência, o processo de execução fiscal não pode prosseguir os seus termos.

Como dito no acórdão do STA, processo n.º 404/13 de 09/03/2016: «[...]até cessar o processo de falência, o processo de execução fiscal deveria estar susgado.». Levando a que: «[...] enquanto se mantiver a suspensão da execução fiscal, ela não deve prosseguir sendo que, se eventualmente o órgão de execução fiscal a fizer prosseguir, o executado pode reagir contra essa prossecução.»

É legalmente exequível a continuação da execução fiscal contra o responsável subsidiário, através da reversão fiscal, quer seja antes ou depois de a empresa ser declarada insolvente, com penhora de seus bens sem qualquer dependência da data de aquisição. O que determina que a limitação de penhora de bens ulteriormente adquiridos seja apenas relativa à sociedade devedora, não causando sentido invocar a restrição do n.º 5 do art. 180.º do CPPT no que diga respeito ao responsável subsidiário, caso inexistir declaração de insolvência quanto a si.

7. CONCLUSÃO

O objetivo deste trabalho seria ver a relação existente entre a insolvência e a reversão fiscal. A influência da insolvência no desencadeamento do processo da reversão.

Para isso, para melhor compreensão fomos analisar os temas da insolvência e da reversão fiscal isoladamente, inserindo também o tema do processo de execução fiscal, por a reversão se encontrar inserida neste.

Analisando a relação entre insolvência, que é um processo de execução universal, com o fim de liquidar o património do devedor insolvente e reparti-lo pelos credores, e a reversão no processo de execução fiscal, que é uma mudança de direção, de devedor originário para devedor subsidiário, poderemos concluir que a reversão é um meio que facilita a cobrança das dívidas fiscais. Pois não existindo meios de solvabilidade do devedor originário, trata-se de obter um meio legal de solver as dívidas.

Embora que por muitas vezes por um processo mal assente, a reversão nem sempre surte no fim os seus efeitos devidos, e é aproveitado para a ilibação das dívidas.

Muito é discutido acerca da igualdade e da proporcionalidade neste processo, pois existindo reversão para gerente ou administrador, vai implicar a imposição a uma pessoa singular um «castigo» estabelecido para uma pessoa coletiva e está a se tratar de forma igual situações de estrutura diferente.

Para não falar, que muitas vezes, o incumprimento por parte dos gerentes ou administradores, acaba por ficar fora do controle destes, com situações como por exemplo, o não pagamento de clientes, crises económicas do país ou inconstância de normas jurídicas. Também o desconhecimento das consequências na esfera pessoal e o do procedimento da reversão fiscal e as suas consequências, conduz a que não se aja em tempo útil para salvar, digamos assim a empresa.

Talvez, se houvesse mais formação a quem decide implementar uma empresa, muitas insolvências e reversões fiscais, se evitariam.

No caso dos CC, basta que haja um incumprimento legal, no prazo de 30 dias, em que não coube a si a responsabilidade da falta do cumprimento, para possa entrar em linha de conta à sujeição da reversão de coimas.

O que é facto é que, como indicado no n.º 3 do diploma preambular do DL n.º 53/2004 de 18 de Março, que aprova o Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas:

[q]uem intervém no tráfego jurídico, e especialmente quando aí exerce uma actividade comercial, assume por esse motivo indeclináveis deveres, à cabeça deles o de honrar os compromisso assumidos. A vida económica e empresarial é vida de interdependência, pelo que o incumprimento por parte de certos agentes repercute-se necessariamente na situação económica e financeira dos demais.

E quando existem adversidades da vida, má gestão, ou não respeito pelos deveres de honra de cumprimento dos compromissos, são diversas as consequências que afetam os agentes económicos e que entram em bola de neve para a sua resolução.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Acórdão do STA de 02/07/2014, processo n.º 01202/13 – Insolvência – Prosseguimento da Execução – Responsável Subsidiário – Despacho de reversão;
- Acórdão do STA de 17/02/2016, processo n.º 0122/15 – Oposição de acórdãos – Insolvência – Responsável Subsidiário;
- Acórdão do STA, de 09/03/2016, processo n.º 404/13 – Falência – Dívida Fiscal – Declaração de Falência – Prosseguimento da Execução Fiscal – Sustação da Execução;
- Acórdão do TCAS de 10/07/2015, processo n.º 08792/15 - O Instituto da Reversão é exclusivo da Execução Fiscal – Regime Normativo aplicável à decisão de Reversão – Reversão do Processo de Execução Fiscal contra o Responsável Subsidiário;
- Acórdão do TRC de 23/09/2014, processo n.º 1982/12.5TBMGR-B.C1 – Responsabilidade Tributária – Responsabilidade Subsidiária – Processo Reversão Fiscal – Suspensão da Execução;
- Acórdão n.º 437/2011, processo n.º 206/10 do Tribunal Constitucional;
- CÓDIGOS TRIBUTÁRIOS (2015), Coimbra, Edições Almedina
- COSTA, Jorge; SANTOS, Juliana Lima - Manual de Procedimento e Processo Tributário. Ordem dos Contabilistas Certificados, 2014.
- Decreto- Lei - n.º 42/2001 de 9 de Fevereiro
- DIREÇÃO – GERAL DA POLÍTICA DA JUSTIÇA, - Boletim de Informação Estatística Trimestral 25, [Em linha]. (2007-2015) [Consul.17 de Fevereiro 2016]. Disponível em: <http://www.dgpj.mj.pt>
- EPIFÂNIO, Maria do Rosário - Leis da Insolvência e da Recuperação das Empresas. 3ª ed. Edições Almedina S.A., (2005) 24
- EPIFÂNIO, Maria do Rosário – Manual de Direito da Insolvência. 2ª ed. Edições Almedina S.A., 2010. ISBN 978-972-40-4351-7.
- FERREIRA, Rogério M. Fernandes; FURTADO, Francisco Carvalho; NASCIMENTO, Ana Moutinho; NÉRCIO, Pedro Saraiva; BARATA, Nuno – Reversões de coimas para administradores e gerentes: desenvolvimentos recentes. Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal. 4:2 pp 213-216 Disponível em www.otoc.pt
- LEI n.º 73/2013 de 3 de Setembro – Lei da Finanças Locais
- LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes – Direito da Insolvência. 3ª ed. Edições Almedina S.A., 2011. ISBN 978-972-40-4413-2
- LOPES, Cidália Maria da Mota - Fiscalidade das Pequenas e Médias Empresas – Porto: Vida Económica, 1999. ISBN 9728307-89-6
- MARQUES, Paulo – Responsabilidade Tributária dos Gestores e dos Técnicos Oficiais de Contas, Coimbra Editora, 2011. ISBN978-972-32-1999-9
- MARTINS, Jesuíno Alcântara – Infrações Fiscais. Ordem dos Contabilistas Certificados, 2012.
- MARTINS, Jesuíno Alcântara – Contencioso Tributário. Ordem dos Contabilistas Certificados, 2015.

- MARTINS, Jesuíno Alcântara - O Processo de Execução Fiscal na Administração Fiscal e na Segurança Social. Ordem dos Contabilistas Certificados 2015.
- MARTINS, Jesuíno Alcântara; ALVES, José Costa – Procedimento e Processo Tributário, Uma perspectiva prática. Edições Almedina S.A. 2015. ISBN 978-972-40-6018-7
- MÓNICA, Maria Bastos Dias – Qualificação Culposa da Insolvência de Sociedades Comerciais e papel do Administrador de Insolvência. Coimbra, 2014. Dissertação de Mestrado.
- MORAIS, Rui Duarte – A Execução Fiscal, 2ª ed.: Edições Almedina S.A., 2006. ISBN 972-40-2973-5.
- NABAIS, José Casalta – Direito Fiscal, 6ª ed.: Edições Almedina S.A., 2010. ISBN 978-972-40-4377-7.
- PAIVA, Carlos – O Processo de Execução Fiscal, Edições Almedina S.A., 2008. ISBN 978-972-40-3530-7
- PORTAL DA INSOLVÊNCIA – Perguntas e Respostas [Em linha]. [Consult.11 de Fevereiro 2016]. Disponível em: <http://www.insolvencia.pt>
- Regulamento (UE) 2015/848 do Parlamento Europeu e do Conselho de 20 de Maio de 2015
- ROCHA, Joaquim Freitas da, Lições de Procedimento e Processo Tributário, 3ª ed.: Coimbra Editora, 2009. ISBN 978-972-32-1755-1.
- RORIZ, José Soares - Métodos de reação aos atos inspetivos – OCC, 2014
- SERRA, Catarina (coord.) et al. – I Congresso de Direito da Insolvência. Lisboa: Edições Almedina S.A., 2013. ISBN 978-972-40-5067-6
- TEIXEIRA, José Manuel – Empresas em Insolvência: obrigações contabilísticas e fiscais. Ordem dos Contabilistas Certificados, 2016.
- VIEIRA, Nuno da Silva – O Credor toca sempre duas vezes. A Esfera dos Livros, 2013. ISBN 978-989-626-453-6.