

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



ISCAL

A REVERSÃO DO PROCESSO DE  
EXECUÇÃO FISCAL:  
RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA  
DOS CONTABILISTAS  
CERTIFICADOS

---

Inês Cristina Rodrigues Ferreira

Lisboa, Dezembro de 2023



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

A REVERSÃO DO PROCESSO DE  
EXECUÇÃO FISCAL:  
RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA  
DOS CONTABILISTAS  
CERTIFICADOS

Inês Cristina Rodrigues Ferreira

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 Professor Especialista Jesuíno Alcântara Martins.

Constituição do Júri:

Presidente \_\_\_\_\_ Prof. Doutor Francisco Domingos

Arguente \_\_\_\_\_ Prof. Especialista Amândio Silva

Vogal \_\_\_\_\_ Prof. Especialista Jesuíno Alcântara Martins

L i s b o a , D e z e m b r o d e 2 0 2 3

«Mas aqueles que esperam no Senhor renovam as suas forças. Voam alto como águias; correm e não ficam exaustos, andam e não se cansam.».

**Isaías, 40:31.**

## **Agradecimentos**

Agradeço a Deus por sempre me proteger, iluminar e por nunca me desamparar nos momentos mais difíceis.

Um especial agradecimento à minha família, sobretudo aos meus avós, à minha mãe e ao meu irmão, pelos ensinamentos que me transmitiram e por sempre me incentivarem a progredir nos meus estudos.

Pese embora, todo o processo de elaboração da dissertação de mestrado tenha sido exaustivo e solitário, a ajuda e orientação do Professor Especialista Jesuíno Alcântara Martins como orientador foi uma mais-valia para a sua conclusão.

Todas as bases transmitidas na redação da dissertação de mestrado advêm da sabedoria que o orientador Jesuíno Alcântara Martins partilhou com os seus alunos na unidade curricular: Procedimento e Processo Tributário que o próprio lecionou, bem como das restantes aulas dadas por outros professores ao longo do ano letivo e da metodologia utilizada.

Grata por todos os professores acompanharem-me a mim e aos colegas nesta longa jornada. E por nos transmitir não só as suas experiências pessoais e a nível profissional, assim como toda a praticidade de maximizar todos os aspetos relevantes e úteis, como forma de nos ajudarem a reter as informações mais oportunas na execução do trabalho final que nos intitula de Mestre.

Por fim, agradeço igualmente à minha amiga Joana Rocha por todo o companheirismo que nos uniu, especialmente nesta etapa e pelo espírito de entreatajuda que, em muito, contribuiu para alcançar mais uma etapa definida na minha vida.

Uma palavra de gratidão à D.<sup>a</sup> Amália por me aconselhar nos momentos de stress e de conflito interior. E ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL) pelos cinco anos de estudo e por me proporcionar todas as condições necessárias para a realização da Licenciatura em Solicitadoria e Mestrado em Fiscalidade nesta muy nobre instituição.

## Resumo

A presente dissertação de mestrado versa sobre o instituto de reversão de processo de execução fiscal na ótica dos Contabilistas Certificados, tendo como objetivo analisar a problemática dos Técnicos Oficiais de Contas ao assumirem um papel de responsáveis subsidiários.

Nesta medida, torna-se imprescindível abordar o caminho até à instauração do processo de execução fiscal e, conseqüentemente, a reversão da execução fiscal.

O mecanismo processual intitulado de reversão do processo de execução fiscal consiste num instituto que permite à AT efetivar a(s) responsabilidade(s) do(s) potencial(ais) responsável(eis) subsidiário(s) consagrado nos termos da lei.

Desta forma, urge em saber quem poderá eventualmente assegurar os créditos, de modo a satisfazer a dívida exequenda e outros créditos dos detentores do título executivo.

No decurso da investigação científica debruçar-nos-emos sobre a relevância do papel dos eventuais responsáveis subsidiários, tendo especial enfoque os Contabilistas Certificados e as suas competências e deveres implementados no Estatuto e Código Deontológico dos Contabilistas Certificados.

Sob observância das normas implementadas pelo legislador, será igualmente analisado passo a passo os pressupostos, os fundamentos e as formalidades que incidem sobre a figura da reversão de execução fiscal.

Sem descurar, a aplicação e análise minuciosa de um acórdão consideravelmente recente como base à fundamentação do objeto de estudo para uma melhor e consistente contribuição do tema proposto.

Em suma, o principal objeto do nosso estudo consiste em aprofundar essencialmente a temática selecionada na presente dissertação efetuando-se, para o efeito, uma síntese da metodologia proposta.

**Palavras-Chave:** Processo de Execução Fiscal; Reversão Fiscal; Responsabilidade Tributária; Contabilistas Certificados

## *Abstract*

This master's thesis deals with the institute of reversal of tax enforcement proceedings from the perspective of Certified Accountants, aiming to analyse the problem of Chartered Accountants when assuming a role of subsidiary responsible.

To this extent it is essential to address the path to the initiation of tax enforcement proceedings and, consequently, the reversal of tax enforcement.

The procedural mechanism entitled reversal of tax enforcement proceedings consists of an institute that allows the TA to realise the liability(ies) of the potential subsidiary(ies) enshrined in the law.

Therefore, it is urgent to know who can eventually secure the claims, to satisfy the enforced debt and the claims of the holders of the executive title.

During the scientific research, we will focus on the relevance of the role of possible subsidiary responsible, with special focus on Certified Accountants and their competences and duties implemented in the Statute and Code of Ethics of Certified Accountants.

Under observance of the rules implemented by the legislator, it will also be analysed step by step the assumptions, the grounds and the formalities that focus on the figure of the reversal of tax enforcement.

Without forgetting the application and detailed analysis of a considerably recent judgement as a reference to the object of study for a better and consistent contribution of the proposed theme.

In conclusion, the main object of our study is to essentially deepen the theme selected in this dissertation by summarising the proposed methodology.

**Key Words:** Tax Enforcement Process; Tax Reversal; Tax Liability; Certified Accountants.

# Índice

<b>1. Introdução .....</b>	<b>1</b>
1.1. Objeto de estudo .....	1
1.2. Objetivos de Investigação .....	2
1.3. Estrutura da dissertação .....	3
1.4. Metodologia.....	5
<b>2. Dívidas Tributárias .....</b>	<b>6</b>
2.1. Dívidas à Segurança Social .....	8
2.2. Dívidas emergentes de Multas e Coimas .....	10
2.3. Distinção entre Caducidade e Prescrição Tributária .....	12
2.4. Caducidade do Direito à Liquidação .....	13
2.4.1. Prazos .....	13
2.5. Prescrição do Direito à Cobrança .....	15
2.5.1. Prazos .....	16
2.5.1.1. <i>Geral e Especial</i> .....	16
2.5.2. Impostos Periódicos e de Impostos de Obrigação Única .....	17
2.5.3. Vicissitudes do Prazo Prescricional .....	17
<b>3. Processo de Execução Fiscal .....</b>	<b>19</b>
3.1. Instauração do Processo de Execução Fiscal.....	19
3.2. Citação do(s) Executado(s).....	20
3.3. Suspensão de Processo de Execução Fiscal.....	24
3.4. Penhora .....	26
3.5. Convocação de Credor(es).....	31
3.6. Venda Executiva .....	33
3.7. Extinção do Processo de Execução Fiscal.....	38
<b>4. Reversão do Processo de Execução Fiscal .....</b>	<b>41</b>
4.1. Natureza e Caracterização do Instituto da Reversão Fiscal .....	41
4.2. Pressupostos e Formalismos da Reversão Fiscal.....	43

4.3. Direito de Audição Prévia .....	48
<b>5. Responsabilidade Tributária .....</b>	<b>49</b>
5.1. Responsabilidade Solidária.....	50
5.2. Responsabilidade Subsidiária .....	51
5.2.1. Responsabilidade dos Corpos Sociais .....	53
5.2.1.1. <i>Gerentes e Administradores</i> .....	53
5.2.1.2. <i>Ónus de Prova</i> .....	55
5.3. Responsabilidade dos Técnicos Responsáveis .....	57
5.3.1. Membros dos Órgãos de Fiscalização e Revisores Oficiais de Contas ..	57
5.3.2. Contabilistas Certificados .....	58
<b>6. Meios de Reação do(s) Revertido(s) .....</b>	<b>61</b>
6.1. Oposição Judicial .....	61
6.2. Impugnação judicial .....	62
6.3. Reclamação dos atos praticados pelo órgão de execução fiscal .....	65
<b>7. Contabilistas Certificados .....</b>	<b>70</b>
7.1. Competências, Funções e Deveres Intrínsecos .....	70
7.1.1. Dever de Informação e de Colaboração .....	73
7.1.2. Dever de Regularidade Técnica .....	75
7.2. Espécies de Responsabilidades.....	76
7.2.1. Responsabilidade Disciplinar .....	76
7.2.2. Responsabilidade Civil.....	79
7.2.3. Responsabilidade Criminal .....	80
<b>8. Análise de Jurisprudência .....</b>	<b>83</b>
8.1 Alegações das Partes .....	84
8.2. Matéria de Facto .....	88
8.3. Matéria de Direito .....	92
8.4. Questões a apreciar e a decidir .....	96
8.5. Decisão Arbitral .....	96

8.6. Apreciação Crítica.....	97
<b>9. Conclusão .....</b>	<b>101</b>
<b>Referências Bibliográficas .....</b>	<b>103</b>

## **Lista de Siglas e Abreviaturas**

**art.** – Artigo

**AT** – Autoridade Tributária e Aduaneira

**CC** – Contabilista Certificado

**C.Civil** – Código Civil

**C. Contributivo** – Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social

**CDCC** – Código Deontológico dos Contabilistas Certificados

**CIVA** – Código do Impostos sobre o Valor Acrescentado

**CP** – Código Penal

**CPC** – Código de Processo Civil

**CPTA** – Código de Processo nos Tribunais Administrativos

**CPPT** – Código de Procedimento e Processo Tributário

**CRP** – Constituição da República Portuguesa

**CSC** – Código das Sociedades Comerciais

**EOCC** – Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados

**EOROC** – Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

**IMT** – Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

**IRC** – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

**IRS** – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

**IS** – Imposto do Selo

**IVA** – Imposto sobre o Valor Acrescentado

**LGT** – Lei Geral Tributária

**n.º** - número

**p.** – página

**PEF** – Processo de Execução Fiscal

**proc.** – Processo

**STA** – Supremo Tribunal Administrativo

**TCAN** – Tribunal Central Administrativo Norte

**TOC** – Técnico Oficial de Contas

**OCC** – Ordem dos Contabilistas Certificados

**R.C.P** – Regulamento das Custas Processuais

**RGIT** – Regime Geral das Infrações Tributárias

**SIGVEC** – Sistem Integrado de Gestão de Vendas Coercivas

**v.g.** – Por exemplo

## **1. Introdução**

O tema proposto cinge-se à reversão do processo de execução fiscal instituída com referência à ação e atividade dos Contabilistas Certificados (CC).

A parte mais extensa de toda a estrutura da dissertação de mestrado incide na ótica dos Contabilistas Certificados, de forma a englobar o contexto atual do CC, fruto da evolução constante que os profissionais têm vindo a subjugar com o desenvolvimento tecnológico, económico e empresarial que impulsiona o Mundo atual.

É de conhecimento geral que a profissão do Contabilista Certificado assume um papel fundamental no quotidiano das pessoas coletivas para assegurar o cumprimento das suas obrigações no domínio das obrigações contabilísticas e tributárias.

Destarte, a instauração de um processo de execução fiscal em nome de uma pessoa coletiva suscita inúmeras divergências sobre a faculdade da responsabilidade do pagamento da dívida tributária poder recair sobre o Contabilista Certificado.

Nesta medida, a investigação científica da presente dissertação visa determinar quem poderá eventualmente assegurar os créditos, de modo a satisfazê-los e, em simultâneo, proceder à identificação das competências, funções e deveres que impendem sobre os Contabilistas Certificados neste domínio.

É de salientar a existência de inúmeras sociedades que se encontram numa situação de rutura financeira, não por vontade própria, mas por fatores que lhes são alheios, nomeadamente a crise, a guerra e as assimetrias económico-financeiras. Todo este cenário é imprevisível. Contudo, os fatores supramencionados espelham episódios de constantes mudanças no quotidiano das pessoas coletivas.

Nestes termos, a existência de dívidas tributárias contraídas no decurso da atividade económica de uma sociedade constitui uma situação implacável para suscitar o incumprimento do pagamento de dívidas que poderão recair sobre os responsáveis tributários subsidiários.

### **1.1. Objeto de estudo**

Face ao exposto, o objeto de estudo engloba a temática da reversão do processo de execução fiscal, destacando a importância da responsabilidade tributária, nomeadamente a subsidiária,

no decurso da atividade profissional que o Contabilistas Certificado exerce no seu quotidiano.

Acresce que a temática em apreço representa um campo de investigação que importa aprofundar, uma vez que é igualmente fundamental e interessante dar a conhecer o modus operandi e as razões que motivam a instauração do processo de execução fiscal, bem como a motivação e forma como conduz à reversão fiscal e, conseqüentemente, as potenciais divergências que daí decorrem.

Assim, pretende-se, por fim, analisar um acórdão que nos permita consolidar a correlação existente entre o processo de execução fiscal no contexto atual com a eventual reversão fiscal e os seus impactos, referindo os potenciais responsáveis que daí decorrem, tendo em conta a legislação em vigor.

Bem como se pretende obter conhecimento sobre a marcha processual da reversão da execução fiscal e a forma como os responsáveis tributários aceitam a nível pessoal, quer em termos materiais, quer na vertente psicológica, os efeitos daí decorrentes.

Será igualmente interessante salientar o papel dos CC e a sua relevância na organização contabilística societária e das estruturas a nível empresarial, onde o Contabilista Certificado se encontra inserido.

Nestes termos, o objeto deste trabalho centra-se no enquadramento teórico-prático que nos permite verificar o peso de se instaurar um processo de execução fiscal (PEF) e a reversão da execução fiscal aquando da fundada insuficiência ou inexistência de bens, a responsabilidade subsidiária tributária ínsita na esfera jurídica dos Contabilistas Certificados e os meios de reação que lhes assistem.

## **1.2. Objetivos de Investigação**

O objetivo geral desta investigação consiste em transmitir aos futuros leitores a essência e a relevância de uma pessoa coletiva cumprir com os seus deveres tributários, por intermédio de um Contabilista Certificado, em prol da prossecução do objeto de atividade. O incumprimento de pagamento de dívidas tributárias é a ponta do iceberg para que a sociedade veja tudo o que construiu a desmoronar-se.

Almeja-se na presente dissertação, cumprir com um conjunto de objetivos que identifiquem a origem da implementação da reversão fiscal contra os responsáveis tributários em

substituição de uma determinada sociedade aquando da inexistência de património social para o cumprimento e regularização das obrigações tributárias. Assim, pretende-se explorar esta temática de modo a alargarmos o nosso horizonte a um nível teórico-prático, visto que este é um tema atual e complexo pela existência sistemática de divergências que suscita.

Neste sentido e ante o exposto foram delineados os seguintes objetivos:

- ❖ Analisar e interpretar a génese da implementação do PEF e das razões que conduzem à reversão fiscal;
- ❖ Apurar o âmbito, a função, o modus operandi da aplicação dos pressupostos, os formalismos e o trâmite conexo à efetivação do instituto da reversão fiscal;
- ❖ Definir os conceitos antagónicos do propósito do regime legal previsto na Lei Geral Tributária (LGT) e no Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) acerca da responsabilidade tributária: solidária e subsidiária;
- ❖ Realçar as entidades que detém a qualidade dos responsáveis subsidiários, tendo por especial enfoque os Contabilistas Certificados;
- ❖ Reconhecer a necessidade de a Fazenda Pública instaurar um processo de execução fiscal contra uma sociedade para promover as diligências necessárias para que os créditos sejam cobrados coercivamente e, conseqüentemente, os credores consigam que os seus créditos sejam satisfeitos;
- ❖ Identificar os meios de reação à reversão fiscal previstos na Legislação;
- ❖ Analisar um acórdão do Supremo Tribunal Administrativo para se tratar, em particular, a figura da responsabilidade tributária na dimensão da imputação aos Contabilistas Certificados, com especial enfoque na incidência do ónus da prova.

### **1.3. Estrutura da dissertação**

A estrutura da dissertação de mestrado é composta por nove capítulos, estando essencialmente dividida em três partes, das quais os primeiros capítulos pretendem estabelecer uma visão mais teórica, enquanto os restantes capítulos configuram uma visão prática da temática proposta.

Num primeiro plano, a introdução apresenta uma contextualização das linhas gerais do tema envolvente, nomeadamente o seu objeto, objetivo, a estrutura da investigação científica e,

para finalizar, é apresentada a metodologia necessária para aprofundar e desenvolver a temática.

No segundo e terceiro capítulos é efetuado uma breve análise das dívidas tributárias de que os responsáveis tributários são suscetíveis de acarretarem na sua esfera jurídica, em particular as que impendem sobre os Contabilistas Certificados e o enquadramento normativo dos trâmites envolventes do processo de execução fiscal.

O quarto e quinto capítulos são, de toda a estrutura da dissertação, os capítulos que descreverem minuciosamente todos os aspetos relevantes e inerentes à reversão do processo de execução fiscal como um mecanismo processual que permite efetivar a responsabilidade tributária subsidiária.

É igualmente analisado o conceito da responsabilidade solidária tributária e da responsabilidade subsidiária tributária à luz da Lei Geral Tributária, assim como é tido em consideração a responsabilidade dos membros dos corpos sociais e dos técnicos responsáveis, acompanhando com uma breve análise normativa da problemática do ónus da prova.

O capítulo seis identifica os potenciais meios de reação de que um revertido pode dispor, nos termos da lei, para reagir contra a reversão da execução fiscal e/ou para assegurar a tutela plena e efetiva dos seus direitos e interesses legalmente protegidos.

O sétimo capítulo engloba o contexto atual da atividade dos Contabilistas Certificados, salientando as competências e as funções a que os mesmos devem respeitar e, sobretudo, os seus deveres consagrados no Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados e Código Deontológico dos Contabilistas Certificados. Assim como irá espelhar as divergências que derivam da responsabilidade que lhes é imputada e que, no mundo atual, os CC ao consentirem com as responsabilidades inerentes a esta profissão estão disponíveis para aceitar os efeitos que a mesma lhes pode trazer. A própria função dos profissionais que exercem a atividade de Contabilistas Certificados poderá ser posta em causa aquando de uma violação profunda dos normativos contabilísticos, tornando-os responsáveis por dívidas que uma pessoa coletiva contraiu e não tem recursos financeiros e bens suficientes para solver a dívida exequenda e demais acréscimos legais.

O capítulo oito é a segunda parte da investigação científica e configura uma visão prática de toda a temática abordada. Propomo-nos a analisar um acórdão do Supremo Tribunal

Administrativo que retrata, em particular, a responsabilidade tributária subsidiária imputada aos Contabilistas Certificados com incidência sobre os pressupostos legais e a temática do ónus da prova.

Por último, apresenta-se no nono capítulo, a terceira parte com a conclusão final de toda a investigação científica realizada.

#### **1.4. Metodologia**

A metodologia acolhida na presente dissertação consistiu numa ampla pesquisa documental, isto é, através de obras, recolha de relatórios, documentos e artigos científicos publicados por especialistas na área, bem como no site da Ordem dos Contabilistas Certificados. A que acresce a pesquisa em revistas que nos facultem a informação necessária e de dissertações de mestrado que envolvam a temática supramencionada, porquanto, tais fontes são uma mais-valia para toda a elaboração e desenvolvimento deste trabalho, por se tratar de documentos com uma enorme relevância e amplitude para a nossa investigação.

É de notar que, no caso em apreço, iremos analisar um acórdão que irá enquadrar e reforçar a teoria desenvolvida ao longo da dissertação.

## 2. Dívidas Tributárias

Em sede de processo de execução fiscal, o legislador introduziu a cobrança coerciva como um método para os credores (detentores de um título executivo) não se sentirem prejudicados e poderem beneficiar de um instrumento eficaz que lhes permita recuperar os créditos de que são titulares.

À luz do artigo 79.º do CPPT cabe maioritariamente à Administração Tributária e Aduaneira (AT) ou ao Estado assumirem um papel na qualidade de entidades legalmente competentes para a prática de atos executivos tendentes à cobrança coerciva, prevista no artigo 78.º, alínea b) do CPPT, de dívidas tributárias cujo prazo de pagamento voluntário tenha expirado, encontrando-se, conseqüentemente, o seu pagamento pendente da ação coercitiva do Estado, em ordem a não prejudicar o respetivo credor.

Nesta medida, o sistema de cobrança coerciva administrativo aplica-se a situações em que a dívida tributária compreende determinado imposto, cuja operação de liquidação foi aferida através de uma operação que se traduz na aplicação de taxa(s) percentuais ao valor da matéria tributável. Desta operação resulta o ato tributário de liquidação sujeito a um prazo de pagamento voluntário. Se o mesmo não for pago no devido prazo legal estabelecido nas leis tributárias, de tal omissão resultará na execução do património do devedor quando a AT proceder à extração de uma certidão de dívida para efeitos de cobrança coerciva - cfr. artigos 88.º e 148.º do CPPT.

Em consequência, quando o contribuinte é confrontado com a notificação do ato de liquidação e não proceder ao pagamento de forma voluntária, a alínea f) do art. 10.º do código de procedimento e de processo tributário permite à AT instaurar um processo de execução fiscal no órgão de execução fiscal, uma vez que os serviços da AT têm competência legal para instaurar a execução fiscal, tendo em vista a cobrança coerciva de créditos tributários e de outras dívidas ao Estado ou a outras entidades coletivas de direito público.

Por força do artigo 148.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, o legislador consagra as dívidas cuja cobrança coerciva se realiza através da execução fiscal. A saber:

- A) Tributos e outras espécies tributárias criadas por lei (taxas e contribuições financeiras), juros e outros encargos legais, cfr. alínea a) do número 1 do artigo 148.º do CPPT e do número 2 do art. 3.º da LGT;

Com base no número (n.º) 2 do art. 3.º da LGT, os tributos abarcam os impostos e outras espécies tributárias criadas por lei (taxas e contribuições financeiras), impostos que assentam na capacidade contributiva do sujeito passivo através do rendimento, do seu património ou da despesa realizada, cfr. artigo 4.º, n.º 1 da LGT. Ao passo que as taxas assentam na prestação concreta de um serviço público, cfr. n.º 2 do art. 4.º da LGT.

É exequível a existência de contribuições financeiras semelhantes aos impostos, designadamente as especiais e, como tal, a sua cobrança coerciva segue o regime dos impostos. Enquanto as demais contribuições do art. 165.º, n.º 1, alínea i) da Constituição da República Portuguesa (CRP), para além de serem contribuições em que se aplicam o regime jurídico das taxas, também constituem uma reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República.

Ainda neste contexto, o artigo 3.º, n.º 2 da LGT determina que os tributos enunciados remetem às dívidas tributárias abrangidas pela responsabilidade tributária emergente do artigo 22.º da LGT, assim como as dívidas tributárias são passíveis de reversão sempre que se verifiquem os pressupostos da responsabilidade tributária subsidiária consagrados no artigo 24.º da LGT.

- B) Coimas e outras sanções pecuniárias fixadas em decisões, sentenças ou acórdãos respeitantes a contraordenações tributárias, salvo quando aplicadas pelos tribunais comuns, cfr. alínea b), n.º 1 do artigo 148.º do CPPT;
- C) Coimas e outras sanções pecuniárias decorrentes da responsabilidade civil determinadas pelo Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), cfr. alínea c) do n.º 1 do artigo 148.º do CPPT;
- D) Nos casos expressamente previstos na lei, designadamente nas alíneas elencadas no n.º 2 do art. 148.º do CPPT.

Nesta conjuntura, convém destacar o auto de vinculação constante do Ofício circulado n.º 60.058, de 17/04/2008, no qual o ponto 2.2 intitulado de «Facto gerador da responsabilidade» enuncia que os factos suscetíveis de constituir o regime de responsabilidade subsidiária tributária estão previstos na alínea a) e b) do n.º 1 do artigo 24.º da LGT.

Contudo, os n.ºs 2 e 3 do artigo 24.º da LGT preveem igualmente factos constitutivos suscetíveis de os revisores oficiais de contas, os membros dos órgãos de fiscalização e os

contabilistas certificados virem a ser chamados ao processo de execução fiscal na qualidade de responsáveis tributários subsidiários.

## **2.1. Dívidas à Segurança Social**

Nos termos do artigo 185.º do Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social (Código Contributivo), a definição de dívida contraída à Segurança social traduz-se no incumprimento de prestações pecuniárias afetas à efetivação do direito à segurança social (contribuições, quotizações), cfr. art. 12.º do C. Contributivo, taxas, adicionais e outras sanções pecuniárias relativas a contraordenação, custos e outros encargos legais de pessoas singulares, pessoas coletivas e outras entidades a estas legalmente equiparadas perante as instituições do sistema de segurança social.

A dívida à segurança social resulta do incumprimento do objeto da obrigação contributiva (artigos 11.º e 38.º do C. Contributivo), cujo facto constitutivo da obrigação contributiva inerente aos trabalhadores ao serviço das entidades empregadoras emerge de contratos de trabalho, por força do artigo 37.º do C. Contributivo.

A este propósito, a Entidade Empregadora constitui-se como Entidade Contribuinte, cuja responsabilidade pelo cumprimento do pagamento das contribuições e das quotizações dos trabalhadores é imputada ao empregador, cf. artigos 39.º e 42.º do C. Contributivo, respeitando os prazos estabelecidos pelo artigo 43.º do Código Contributivo.

É de realçar que o artigo 11.º, n.º 2 do C. Contributivo e o Guia Prático relativo ao pagamento de contribuições à Segurança Social (2015, p. 4) determinam que as prestações pecuniárias afetas à efetivação do direito à Segurança Social dividem-se, na medida em que uma parte fica a cargo do beneficiário, ou seja, o trabalhador (quotizações), ao passo que as contribuições recaem principalmente sobre a Entidade Empregadora ou, em determinadas circunstâncias, sobre os trabalhadores independentes, as entidades contratantes e dos beneficiários do seguro social voluntário.

Quando a obrigação contributiva não é paga no prazo legal estabelecido no artigo 43.º do C. Contributivo – num período mensal: do dia 10 até ao dia 20 do mês subsequente àquele a que as contribuições e as quotizações dizem respeito – são devidos juros de mora por cada mês ou fração do mês, cujas taxas de juros de mora são iguais às taxas aplicáveis no

regime geral dos juros de mora aprovado pelo Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de março - (cfr. n.º 1 do artigo 211.º e art. 212.º do Código Contributivo).

Por efeito de incumprimento, os contribuintes devedores estão sujeitos às limitações previstas no artigo 213.º do C. Contributivo quando a situação contributiva não se encontra regularizada nos termos previstos no artigo 208.º do C. Contributivo, situação que não lhes é benéfica e pode afetar o exercício da atividade profissional e económica dos contribuintes que corram o risco de se encontrar em condições de integrar a divulgação nas listas de contribuintes devedores pela inobservância das circunstâncias tipificadas no art. 208.º, a contrário e n.º 1 do art. 214.º, ambos do C. Contributivo. É de notar que a lista de devedores à Segurança Social é hierarquizada, em função do montante em dívida, cf. n.º 3 do art. 214.º do C. Contributivo.

A publicação consagrada nos termos do n.º 2 do art. 214.º do C. Contributivo é efetuada, posteriormente, ao cumprimento dos prazos legalmente previstos na lei para a prestação de garantia idónea ou, em determinadas situações, da dispensa de prestação de garantia. Por força do art. 203.º do C. Contributivo, as dívidas à Segurança Social são garantidas através de uma garantia idónea, nos termos dos artigos 601.º e seguintes do Código Civil (C.Civil) e aplicação subsidiária do CPPT – cfr. alíneas a) e c) do art. 3.º do C. Contributivo.

Uma das formas da situação contributiva se tornar regularizada é através do pagamento voluntário à luz do art. 186.º do C. Contributivo, sem descurar as situações tipificadas nas alíneas do art. 188.º do C. Contributivo intitulado de causas de extinção da dívida e as situações excecionais consagradas no artigo 190.º do C. Contributivo.

Ainda neste contexto, a dívida poderá prescrever no prazo de cinco anos a contar da data em que a obrigação de pagamento das contribuições e das quotizações, respetivos juros de mora e outros valores devidos à segurança social, no âmbito da relação jurídico-contributiva, deveriam ter sido cumpridas, cfr. resulta o n.º 2 do art. 187.º do C. Contributivo.

Contudo, o artigo 187.º, n.º 2 do C. Contributivo determina que o prazo de prescrição é interrompido por efeito da ocorrência de qualquer diligência administrativa realizada com vista à liquidação e cobrança da dívida e da qual o responsável pelo pagamento tenha sido informado.

## **2.2. Dívidas emergentes de Multas e Coimas**

A responsabilidade civil, que irá ser objeto da nossa atenção, incide sobre o pagamento de multa e coimas e da qual se ocupa o artigo 8.º do Regime Geral das Infrações Tributárias com especial enfoque na vertente prevista no número 3 daquele artigo.

A referida norma incide sobre a responsabilidade civil emergente do não pagamento de multas e coimas decorrentes da prática de infrações fiscais que, de acordo com o n.º 3 do art. 8.º do RGIT, os CC são solidariamente e subsidiariamente responsáveis por dívidas emergentes de coimas que advenham da falta ou atraso da entrega de quaisquer declarações que deveriam ter sido apresentadas no período de exercício das funções do contabilista certificado. Esta responsabilidade terá lugar e pode mesmo ser agravada se, subsequentemente à infração fiscal, o CC não efetuar, nos termos do n.º 3 do artigo 8.º do RGIT, a comunicação à AT, até 30 dias após o termo do prazo de entrega da declaração, com indicação dos motivos que impediram o cumprimento atempado da obrigação e que o atraso ou a falta de entrega não lhes seja imputável a qualquer título.

No domínio da entrega das declarações fiscais, Félix (2018) reforça a ideia de que o Contabilista Certificado tem a responsabilidade sobre o cumprimento de obrigação declarativa de preencher e enviar as declarações, respeitando o prazo legal a que está adstrito, bem como deve comunicar à gerência do cliente, os montantes e os prazos de pagamento a que este está obrigado a respeitar. Neste sentido, é da exclusiva responsabilidade do cliente do CC proceder ao pagamento dos impostos, visto que o cliente é que é o sujeito passivo da relação jurídica tributária.

Desta forma, afere-se que «[...] apurada a situação tributária e não sendo esta cumprida financeiramente pelo sujeito passivo, o CC não pode ser responsabilizado por tal incumprimento.», Félix (2018, p.28).

Retomando o ponto referente à responsabilidade civil pelo não pagamento de multas e de coimas, o legislador no n.º 3 do artigo 8.º do RGIT menciona que o CC assume um papel de responsável sempre que a contraordenação seja referente à falta ou atraso de quaisquer declarações fiscais durante o período de exercício de funções de CC, atendendo às circunstâncias previstas pelos artigos 116.º e 117.º do RGIT, cujas consequências terão outros efeitos quando os CC não respeitarem o prazo que o n.º 3 do art. 8.º determina no seu segmento final.

Deste modo, concluiu-se com a posição de Conceição, Costa & Gonçalves (2018, p. 11) que salienta que

Este artigo assemelha-se ao art. 24.º da LGT, na medida em que o artigo da LGT define a quem cabe a responsabilidade tributária [e indica os responsáveis pela demonstração da violação dos deveres e a quem cabe o ónus de prova] e o art. 8.º do RGIT expõe quem é o responsável pelo pagamento de sanções pecuniárias [por força da demonstração de culpa pela insuficiência do património que a entidade possui].

Face ao exposto, extraímos que o Contabilista Certificado poderá ser responsável pelo pagamento de coimas (sanção aplicável às contraordenações).

À luz do art. 2.º do RGIT, a infração tributária constitui todo o facto típico (correspondência da conduta ao tipo legal, isto é, deve estar previsto na lei) conforme resulta do artigo 2.º, n.º 1; art. 116.º e 117.º, todos do RGIT; ilícito (desconformidade com o direito); culposo (juízo de censura jurídica, em relação ao que se estabelece entre a vontade do agente em cometer o facto e a conduta que o conduz a esse mesmo facto) e, por fim, punível (sancionado com uma coima) por uma lei anterior.

A este propósito, o n.º 2 do art. 2.º do RGIT explicita que a infração tributária poderá consubstanciar-se na prática de crimes e de contraordenações, ou em concurso, uma vez que este domínio poderá integrar dupla natureza (criminal e contraordenacional), cfr. n.º 3 do artigo 2.º do RGIT.

A contraordenação é um ato ilícito que a lei sanciona com coima. A contraordenação é constituída sob a verificação de quatro elementos constitutivos das contraordenações, cujos elementos estão conexos com as obrigações fiscais e, conseqüentemente, o incumprimento é suscetível de menor censura. Deste modo, o legislador decidiu proceder à sua qualificação no quadro ilícito de mera ordenação social (direito das contraordenações) e assim punir este tipo de infração tributária com uma coima.

O artigo 6.º do RGIT versa sobre a possibilidade de censura contraordenacional pela atuação em nome de outrem. As pessoas singulares podem vir a ser responsáveis sempre que estas tenham agido em nome e/ou em representação da sociedade, de acordo com as alíneas elencadas do n.º 1 do artigo 6.º do presente regime.

A nível contraordenacional devemos ter em consideração a seguinte regra: a imputação recai somente sobre a pessoa coletiva, excluindo a responsabilidade da pessoa singular,

designadamente o CC, cfr. n.ºs 1 e 4 do artigo 7.º do RGIT. Contudo o n.º 2 derroga a regra geral do n.º 1.

Pese embora, o artigo 7.º, n.º 4 do RGIT exclua o CC de se tornar responsável pelas contraordenações tributárias, não implica que o contabilista atue contra as ordens ou instruções expressas de quem de direito (gerente, administrador ou diretor) se torne responsável, cf. n.º 2 do art. 7.º do RGIT excluindo, desde logo, a responsabilidade da pessoa coletiva.

As contraordenações tributárias que mais se destacam no âmbito do incumprimento das funções dos CC são as seguintes:

- Recusa de entrega, exibição ou apresentação de escrita e de documentos fiscalmente relevantes, cfr. art. 113.º do RGIT;
- Falta de entrega da prestação tributária, cfr. art. 114.º do RGIT;
- Violação de segredo profissional, cfr. art. 115.º do RGIT;
- Falta ou atraso de declarações, cfr. art. 116.º do RGIT;
- Falta ou atraso na apresentação ou exibição de documentos ou de declarações e de comunicações, cfr. art. 117.º do RGIT;
- Falsificação, viciação e alteração de documentos fiscalmente relevantes, cfr. art. 118.º do RGIT;
- e as restantes contraordenações fiscais dos artigos 119.º a 129.º do RGIT.

### **2.3. Distinção entre Caducidade e Prescrição Tributária**

A título de enquadramento é fundamental salientar que as figuras: Caducidade e Prescrição estão intimamente conexas em matéria de liquidação e cobrança de impostos.

Ambas as figuras consubstanciam dois institutos que configuram garantias dos contribuintes e que, outrossim, versam sobre o corolário do princípio constitucional intitulado de Princípio da Legalidade Tributária ou *nullum tributum sine lege* sob a sujeição da reserva da Lei formal com expressão no artigo 103.º, n.º 2 e artigo 165.º, n.º 1, alínea i) e n.º 2, ambos da CRP.

Para uma melhor compreensão, tanto o instituto da Prescrição previsto no artigo 48.º da LGT como o instituto da Caducidade vertido no artigo 45.º da LGT são garantias dos contribuintes com o intuito de efetivar um direito que os sujeitos da relação jurídica possuem em função da data de ocorrência do facto gerador/facto tributário.

A caducidade estabelece o prazo que o sujeito ativo da relação jurídica tributária tem para proceder à liquidação do tributo e notificar validamente o contribuinte do ato de liquidação.

O regime normativo da prescrição consigna o prazo que a AT tem para exigir ao contribuinte, o pagamento do imposto que se mostre devido. A caducidade beneficia de um prazo geral de quatro anos, sem prejuízo de outros prazos especiais estabelecidos na lei, em todos os casos que consubstanciam o prazo legal para proceder à efetivação do exercício do direito à liquidação do tributo.

## **2.4. Caducidade do Direito à Liquidação**

O regime normativo que impera na caducidade do direito à liquidação encontra-se estabelecido no artigo 45.º da LGT, o qual se reporta ao direito de liquidar os tributos, ou seja, corresponde ao período temporal da fase de liquidação do imposto (determinação do *quantum* da dívida tributária e respetiva notificação validamente realizada). É de sublinhar que o ato tributário de liquidação é o ato tributário por excelência, sendo, de forma inquestionável, o ato tributário mais agressivo para o contribuinte.

A caducidade constitui um dos dois institutos jurídicos que assumem grande relevância na arrecadação das receitas tributárias, sendo que a operação de liquidação do tributo terá de ser validamente notificada ao contribuinte, sujeito passivo da relação jurídica tributária, conforme decorre do n.º 1 do art. 45.º do LGT.

A caducidade do direito à liquidação não é de conhecimento oficioso. A regra deste instituto é de que a administração tributária tem o direito de liquidar o tributo ao sujeito passivo da relação jurídica tributária, sob pena do direito à liquidação poder caducar, cabendo ao contribuinte em caso de caducidade invocar através dos meios de reação idóneos a caducidade do direito à liquidação de tributos.

### **2.4.1. Prazos**

Em termos temporais, o art. 45.º da LGT estabelece o prazo geral da caducidade e fixa outros prazos especiais, variando consoante estejamos na presença de impostos periódicos ou de impostos de obrigação única.

O prazo de caducidade abrange todos os aspetos inerentes ao procedimento de liquidação, isto é, a obtenção da informação ou elementos para quantificação da matéria tributável, o ato

de liquidação propriamente dito e a subsequente notificação do contribuinte, através da rigorosa observância dos normativos dos artigos 36.º, 38.º e 39.º do CPPT.

Nos termos do art. 45.º, n.º 1 da LGT, o direito de liquidar os tributos caduca no prazo de quatro anos se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte e quando a lei não fixar outro prazo.

Em matéria de notificações, o advérbio «validamente» contempla duas vertentes, as quais são atinentes a aspetos que correm para a perfeição da notificação. Por um lado, temos a vertente do conteúdo da notificação (cfr. n.º 2 do art. 36.º do CPPT) e, por outro lado, temos a vertente da forma da notificação (cfr. art. 38.º do CPPT).

É através do n.º 2 do art. 36.º do CPPT que o legislador remete para o conteúdo/elementos e informação que por força da lei tem de constar das notificações. Pelo que se o conteúdo for devidamente observado, a notificação neste aspeto torna-se válida, sem descurar a forma da notificação prevista no artigo 38.º do CPPT, que varia em função do tipo de ato/decisão a notificar ao seu destinatário.

O artigo 38.º, n.º 1 do CPPT consagra a regra geral que contempla a correta forma de notificação. Todavia, a exceção prevista no n.º 3 do artigo 38.º do CPPT, através do qual extraímos uma norma especial, assume especial relevância, na medida em que tal forma de notificação é aplicável à esmagadora maioria dos atos de liquidação de tributos. A verdade é que esta forma de notificação abrange um elevado número de notificações, cuja aplicação compreende uma dimensão ampla, em comparação com o tipo ou forma de notificação prevista no n.º 1 do art.38.º do CPPT.

O n.º 2 do artigo 45.º da LGT afere um prazo de 3 anos em situações em que tenha havido erros na declaração apresentada pelo sujeito passivo, sendo aplicáveis a casos de autoliquidação, em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) e de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) e em casos de erro de preenchimento da declaração Modelo 22-IRC e nas declarações periódicas do IVA, Alcântara Martins, Jesuíno (Contencioso Tributário 2017, Manual OCC, páginas 8-9).

Neste âmbito, o legislador no n.º 3 do art. 45.º da LGT determina o prazo de caducidade do exercício do direito de liquidação, caso seja efetuado pelo sujeito passivo qualquer dedução - artigo 98.º n.º 2 do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) - ou crédito de imposto.

Semelhante ao que sucede aos impostos periódicos e aos impostos de obrigação única, o legislador no n.º 4 do artigo 45.º da LGT e no n.º 1 do artigo 48.º da LGT adotou a opção de que o termo inicial dos respetivos prazos se inicia a partir do termo do ano em que se verificar o facto tributário, sem prejuízo da exceção consagrada na parte final do artigo 45.º, n.º 4 da LGT para o imposto sobre o valor acrescentado e para o imposto sobre o rendimento em caso de retenção na fonte a título definitivo. Assim, o prazo de caducidade de impostos de obrigação única inicia-se a partir da data de ocorrência do facto tributário, por exemplo.(v.g.) o Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) e o Imposto do Selo (IS), cuja caducidade tem início no dia seguinte à data da ocorrência do facto tributário, com a exceção do IVA – em que é tida em consideração a exigibilidade do imposto, artigo 7.º, 8.º e 36.º do CIVA – e do imposto sobre os rendimentos (v.g. art. 8.º, n.º 9 do Código do IRC) quando a tributação é efetuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que o termo inicial do prazo se verifica a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário (cfr. vg. o segmento final do n.º 4 do art. 45.º da LGT).

Em relação às vicissitudes destes institutos jurídicos tributários, a caducidade poderá ser suspensa quando se verificar alguma das causas elencadas do n.º 1 e 2 do artigo 46.º da LGT e a prescrição pode ser interrompida (n.º 1 do art. 48.º da LGT) ou ser suspensa (n.ºs 4 e 5 do art.º 48.º da LGT), quando, respetivamente, se verificarem as causas legais.

## **2.5. Prescrição do Direito à Cobrança**

O regime normativo do conhecimento oficioso da prescrição do direito à cobrança encontra-se regulado no artigo 175.º do CPPT. A prescrição das dívidas tributárias reveste um conjunto normativo, que o legislador estabeleceu nos normativos dos artigos 48.º e 49.º da LGT. Estas normas são determinantes para a determinação do prazo legal da prescrição de determinada dívida tributária. Delas decorre o prazo que o credor tributário beneficia para o exercício do direito à cobrança do crédito tributário e simultaneamente o prazo de vinculação do contribuinte do dever de pagar o imposto. Para o cômputo do prazo de prescrição é fundamental ter em consideração as causas de suspensão suspensivas e/ou interrupção da prescrição, as quais, com exceção da citação, ocorrem por efeito de ação do contribuinte.

É de notar que a nível tributário, o *modus operandi* da prescrição consiste em uma *ope legis*, uma vez que, opera por mero efeito da lei, incluindo a hipótese de o Tribunal a conhecer

oficiosamente, ao contrário do que sucede no Código Civil, no âmbito do qual a prescrição civil para ser beneficiada terá de ser conhecida e invocada pelo interessado, Fernandes (2011).

Numa primeira análise, o prazo de prescrição considera-se o período temporal estatuído por lei em que o sujeito ativo da relação jurídica tributária tem à sua disposição o poder-dever de exigir a obrigação tributária resultante do procedimento de liquidação instaurado nos termos da lei e com observância dos pressupostos legais previstos no artigo 45.º da LGT.

No entendimento do Professor Saldanha Sanches (2017, páginas 261-262), a prescrição tende a afirmar-se na

[...]extinção de uma obrigação vencida em consequência do decurso de um prazo, quer da obrigação que existiria quando se tivesse verificado o cumprimento pontual dos deveres de cooperação e dos deveres de prestação pecuniária, quer da obrigação tributária existente depois da contagem de juros compensatórios e de juros de mora.

Deste modo, adotamos a posição do Professor José Luís Saldanha Sanches face a uma maior aproximação do que realmente depreendemos do presente instituto, reforçando a ideia de que a prescrição é a consequência do não exercício pela AT do direito à cobrança durante um determinado prazo que o sujeito passivo tem para efetivar o pagamento da dívida tributária.

Findo o prazo, a relação jurídica tributária extingue-se por via da prescrição das dívidas tributárias.

### **2.5.1. Prazos**

#### ***2.5.1.1. Geral e Especial***

De acordo com Fernandes (2011), no quadro do Direito Tributário, o preceito nuclear dos prazos de prescrição e o seu modo de contagem encontram-se reguladas pelo disposto do artigo 48.º da LGT, no qual se verifica que o prazo geral é de oito anos para que as dívidas tributárias contraídas pelo contribuinte se considerem prescritas, salvaguardando a existência de um prazo especial consagrado em lei especial.

É de notar que, por força dos artigos 48.º e 49.º da LGT, o próprio órgão administrativo para efetivar o direito à cobrança terá de exercer uma pretensão fiscal que, por seu turno, consiste em cumprir com a regra geral de 8 anos, salvo disposto em contrário.

### **2.5.2. Impostos Periódicos e de Impostos de Obrigação Única**

Do artigo 48.º, n.º 1 da LGT extraímos que as prescrições de dívidas tributárias sujeitas a prazos gerais e especial regem-se em função do tipo de tributo em causa. Existindo duas situações antagónicas:

- ✓ Impostos Periódicos - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), IRC e o Imposto Municipal sobre os Imóveis -, o prazo inicia-se a partir do termo do ano em que o facto tributário ocorreu.
- ✓ Impostos de Obrigação Única - IMT, IS -, o prazo conta-se a partir do momento em que se verificou o facto tributário.

No âmbito dos impostos de obrigação única foi estabelecido uma exceção para o IVA e para os impostos sobre o rendimento no segmento final do artigo 48.º, n.º 1 da LGT, na medida em que o prazo de prescrição conta-se a partir do início do ano civil seguinte à tributação correspondente à do ano anterior em que se verificou, respetivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário quando a tributação é efetuada por retenção na fonte a título definitivo.

### **2.5.3. Vicissitudes do Prazo Prescricional**

É de notar que, ao abrigo do artigo 49.º da LGT, estão reguladas situações subjacentes às causas de suspensão e às causas de interrupção. O artigo 49.º da LGT é suscetível de promover algumas divergências de índole interpretativa, na medida em que o prazo de prescrição poderá não seguir a lógica da contagem do prazo contínuo por prazo ser suscetível de efeitos suspensivo ou interruptivos devido à existência de factos que justifiquem esta decisão.

A interrupção e a suspensão da prescrição consistem em efeitos jurídicos que produzem consequências aquando da verificação de determinados atos intrínsecos às causas que previstas no número 1 ao 5 do artigo 49.º da LGT.

Os efeitos interruptivos e os efeitos suspensivos produzem a inércia do ato que respeita o direito à cobrança do devido imposto. Destarte, é perceptível uma paralisação contrária consoante os campos de atuação.

O prazo prescricional é interrompido sempre que seja observada uma das situações elencadas nas alíneas do artigo 49.º, n.º 1 da LGT. Nesta senda, sustenta-se a ideia de que o ato de

liquidação inerente ao sujeito passivo só alcança o efeito interruptivo pela «ocorrência de qualquer diligência administrativa realizada conducente à cobrança da dívida e da qual seja dado conhecimento ao responsável pelo pagamento», Alcântara Martins (2017, p.26).

Concluindo que um facto tributário que seja suscetível de adquirir aptidão interruptiva determina que o prazo que decorreu até essa mesma data é alvo de um recomeço, visto que ocorre uma inutilização de todo o tempo decorrido, aniquilando o que já ocorreu e iniciando uma nova contagem do prazo prescricional, cfr. a posição adotada por Silva (2016), Alcântara Martins (2017) e Fernandes (2011).

Em contrapartida, um facto tributário só terá prazo prescricional com aptidão suspensiva se atender às causas específicas das alíneas consagradas no artigo 49.º, número 4 e 5 da LGT.

### **3. Processo de Execução Fiscal**

#### **3.1. Instauração do Processo de Execução Fiscal**

De acordo com a alínea f) do n.º 1 do artigo 10.º do CPPT, a Administração Tributária, ressalvadas as situações especiais previstas na lei, tem competência exclusiva para proceder à instauração do processo de execução fiscal e à realização da prática de atos executivos tendentes a este respeito,

[...] designadamente [...], a citação dos executados, a convocação dos credores, a reversão de execução contra terceiros, a penhora de bens, a venda dos bens penhorados, a anulação da dívida, a extinção da execução, etc. Casalta Nabais (2010, p.336).

Com a exceção dos atos previstos pelo n.º 1 do artigo 151.º do CPPT, nomeadamente com a decisão dos incidentes, dos embargos, da oposição quando inicia sobre os requisitos legais da responsabilidade subsidiária e, por fim, a decisão da reclamação dos atos praticados pelos órgãos de execução fiscal que, por sua vez, recai sobre Juiz do Tribunal Tributário de 1ª instância da área do domicílio (pessoa singular) ou em sede do devedor originário quando esteja em causa uma pessoa coletiva.

É de notar que, pese embora seja tido em conta o pressuposto material, a existência de dívidas tributárias enunciadas nos termos do artigo 148.º do CPPT, o ponto fulcral da instauração do PEF cinge-se na extração de uma certidão de dívida – pressuposto formal-, por força do término do prazo de pagamento voluntário que o contribuinte se encontra adstrito pelas leis tributárias, cfr. resulta do artigo 86 e 88.º, ambos do CPPT.

As certidões de dívidas regem-se pelas regras aplicáveis do artigo 88.º do CPPT, que, por sua vez, configura um título executivo que servirá de base à instauração de um processo de execução fiscal, cfr. n.º 5 da presente norma.

Paiva (2016, p.142) determina que os devedores originários «[s]ão aqueles em nome de quem, foi liquidada a prestação tributária e cuja nota de cobrança, por não ter sido atempadamente paga, deu origem à emissão da certidão de dívida e consequente instauração da execução.».

De acordo com ROCHA (2009), a instauração do processo de execução fiscal depende da condição de natureza formal, i.e., a existência de um título executivo, cuja certidão de dívida tornar-se necessária em termos, *ab initio*, de um comprovativo da existência de uma dívida

líquida, certa e exigível e que exista em termos legais, para que não haja discussão dos aspetos atinentes à legalidade da quantia exequenda no decorrer do processo.

Com base no artigo supramencionado, a certidão de dívida é efetuada pelos serviços competentes pelo que estas deverão se encontrar assinadas por chancela ou por outro meio de reprodução suscetível de autorização por quem as emite, com a faculdade de serem autenticadas «por aposição de selo branco ou, através de prévia autorização do membro do Governo competente ou por qualquer outra forma idónea de identificação de assinatura e do serviço emitente», cfr. a norma contida do artigo 88.º, n.º 3 do CPPT consagra.

Assim como a certidão de dívida só se tornará válida com a assinatura e a autenticação da mesma se conter todos os elementos elencados nas alíneas a) a k) do n.º 2 do art.88.º do CPPT.

No CPPT, o legislador tipifica diversas espécies de títulos executivos plausíveis nos termos do artigo 162.º do CPPT. Passo a citar:

- ✓ Certidão extraída de um título de cobrança respeitante a tributos e outras receitas do Estado;
- ✓ Certidão de decisão exequível proferida em processo de aplicação de coimas;
- ✓ Certidão do ato administrativo que determina a dívida a ser paga;
- ✓ Qualquer outro título que, por lei especial, atribua força executiva.

Nesta conjuntura, a certidão de dívida terá de cumprir com os condicionalismos legais dos requisitos estabelecidos nas alíneas do n.º 1 do artigo 163.º do CPPT, assim como a entidade promotora da execução poderá juntar ao título executivo, uma nota que descreva a razão pela qual a certidão de dívida serviu de base à instauração do processo, por força do artigo 164.º do CPPT.

É de realçar que a inexistência de requisitos imprescindíveis do título executivo regulado pelo artigo 163.º do CPPT constitui nulidade insanável prevista na alínea b) do art. 165.º do CPPT no processo de execução que estiver a decorrer, com a particularidade de a falta de pressupostos do título executivo não puder ser suprida por prova documental.

### **3.2. Citação do(s) Executado(s)**

A definição conceptual de citação encontra-se prevista no artigo 35.º, n.º 2 do CPPT. E, de acordo com o número 2 do artigo 35.º do CPPT, a citação não se traduz somente no

chamamento da pessoa interessada, pela primeira vez, ao processo, mas consiste, igualmente, no ato que se destina a dar conhecimento ao executado de que foi proposto contra si, uma execução. Cujá citação poderá ser promovida por qualquer funcionário da administração tributária, no âmbito das suas funções, cfr. n.º 5 do art. 35.º do CPPT.

Para todos os efeitos, a citação do(s) executado(s) resulta da instauração do processo de execução fiscal quando um contribuinte não cumpre o seu dever de proceder ao pagamento dos impostos a que está adstrito.

O legislador prevê no n.º 1 do art. 188.º do CPPT que o órgão da execução fiscal ordenará a citação, após o recebimento e o registo da instauração da execução no prazo de 24 horas, mediante despacho ou de título executivo, com a exceção estabelecida pelo n.º 3, cuja citação é efetuada de imediato quando a instauração do processo é realizada por via eletrónica.

A citação do executado encontra-se prevista nos termos dos artigos 189.º a 194.º do CPPT. Na sequência da citação, o sujeito passivo poderá adotar três dos comportamentos estatuídos por lei, cf. art. 189.º, n.º 1 do CPPT. A saber:

- Pagamento a prestações (Art. 42.º da LGT e art. 196.º a 200.º do CPPT);
- Dação em pagamento (Art. 201.º a 202.º do CPPT)
- Oposição à execução (Art. 203.º a 213.º do CPPT);

Os comportamentos supra indicados devem ser observados sob forma de um pedido (reação do executado), cujo visado terá de cumprir com um prazo de 30 dias, sob pena de indeferimento por ser intempestivo, com a exceção do pagamento em prestações.

O prazo de pagamento em prestações poderá ser requerido até à marcação da venda (n.º 1 do art. 196.º do CPPT), sendo uma alternativa para evitar a penhora. Neste sentido, o artigo 199.º, n.º 3 do CPPT determina que caso o sujeito passivo não tenha condições para proceder à constituição da garantia, o legislador aconselha a invocar e, em simultâneo, provar os pressupostos para beneficiar da dispensa no prazo de 15 dias a contar da apresentação do meio de reação, cfr. regula o n.º 4 do art. 52.º da LGT articulando com o art. 170.º do CPPT.

Por força do número 1 do artigo 190.º do CPPT, a citação depende do cumprimento de determinadas formalidades, especialmente os elementos essenciais do título executivo elencados nas alíneas a), c), d) e e) do artigo 163.º, n.º 1 do CPPT ou a faculdade de a citação ser acompanhada de cópia do título executivo que promoveu a execução.

A citação contém três modalidades, nomeadamente a citação por via postal (art. 191.º do CPPT), cujo aspeto caracterizador prende-se com o elemento provisório; cfr. resulta do ponto I do sumário dos seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo: processo n.º 0203/17, de 11/10/2017 e processo n.º 081/12, de 21/03/2012.

Deste modo, concluo que a citação pessoal e edital plasmadas no artigo 192.º do CPPT estão caracterizadas como definitivas. Adotando a perspetiva de que a citação não será corretamente efetuada se for por via postal simples ou registado, mas sim por via pessoal

De acordo com Paiva (2016, p.166) «[o] legislador do C.P.P.T., fez depender a utilização da citação postal (simples ou registado) do valor da execução, relativamente ao valor unidade de conta.».

Nesta senda, as citações por via postal caracterizam-se por serem uma modalidade provisória, sendo possível efetuar mediante via postal simples (n.º 1 do art. 191.º) quando a quantia exequenda não seja superior a 500 unidades de contas ou por via postal registada (n.º 2 do mesmo artigo), caso a dívida exequenda seja superior a 50 vezes a unidade de conta.

Em contrapartida, o n.º 3 do art. 191.º do CPPT indica que a citação pessoal encontra-se dependente das alíneas consignadas, sobretudo quando a quantia exceda as 500 unidades de conta (alínea a), em casos de efetivação da responsabilidade solidária ou subsidiária (alínea b), quando haja a necessidade de proceder à venda de bens (alínea c) e, para finalizar, em situações em que o órgão de execução fiscal considere que a citação pessoal seja mais eficaz para a cobrança da dívida (alínea d) para que o processo se torne mais célere e sob o princípio da economia processual.

Considera-se igualmente uma citação pessoal quando estas são efetuadas para o domicílio fiscal eletrónico ou para a área reservada do Portal das Finanças, sendo efetuadas no 5.º dia posterior ao do registo, de acordo com o n.º 4 e 6 do art. 191.º do CPTT. Assim como Paiva (2016, p.169) explicita que

[...] o n.º 4 do artigo 191.º do C.P.P.T., [...] estabelece a equivalência das citações assim efetuadas, às citações pessoais, o que constitui uma evidente valorização das citações efetuadas através dos meios eletrónicos, em detrimento das demais e refletindo a importância da utilização da informática e conseqüente desmaterialização de procedimentos, em todos os aspetos da tramitação processual.

Nos termos do art. 192.º, n.º 2 do CPPT, há situações cujo ato de citação pessoal poderá ser efetuado mediante carta registada com aviso de receção e esta vir a ser repetida quando seja devolvida ou não assinada por motivos de recusa ou em casos em que o art. 43.º do CPPT se verifique, visto que, é de extrema relevância «a atualização dos dados, em cadastro, relativos ao domicílio ou sede dos interessados», Paiva (2016, páginas 170-171). Nesta medida, o segmento final do n.º 2 do art. 192.º do CPPT determina que é essencial efetuar uma nova carta que contenha a advertência da cominação prevista no n.º 3 do art. 192.º do CPPT.

Contudo, as citações pessoais deverão obedecer às normas do Código de Processo Civil (CPC), caso o presente regime específico das citações do CPPT não o regule, cfr. n.º 1 do art. 192.º do CPPT. De acordo com o artigo 225.º do CPC, o legislador indica diversos meios idóneos para que a citação pessoal seja efetuada mediante transmissão eletrónica (alínea a), por entrega de carta registada com aviso de receção (alínea b) ou por contato pessoal do agente de execução ou do funcionário judicial com o citando (alínea c).

Em relação à citação edital, considera-se como alternativa quando haja a possibilidade de o citando se encontrar ausente em parte incerta, cfr. n.º 4 do art. 192.º do CPPT, por se desconhecer em absoluto o local da residência ou o paradeiro do citando, de modo a impossibilitar a citação regra (citação pessoal).

De acordo com o disposto no n.º 7 a 8 do art. 192.º do CPPT, a citação é efetivada por afixação de edital na porta de casa da última residência ou em casos de pessoas coletivas, na sede ou direção efetiva, que o citando teve no País, precedido da divulgação do anúncio no Portal das Finanças em acesso público.

A citação edital é sujeita a publicação do anúncio de um dos jornais mais lido da região ou no Portal das Finanças, sendo acessível a todas as pessoas, cfr. o segmento final do n.º 7 do art. 192.º do CPPT, tornando-se assim numa citação pública, contudo o teor da citação restringe informações pessoais do executado, cingindo-se apenas nas informações necessárias que o n.º 9 do art. 192.º do CPPT indica, de modo a salvaguardar a atual situação do visado.

Nas palavras de Paiva (2016, p.176), «[e]ste modo de citação caracteriza-se, ainda, por ser de natureza pública, razão pela qual a citação edital, não tem um conteúdo tão completo quanto o pessoal ou postal, sob pena de ser ofendida, a reserva da intimidade da sua vida privada.»

Em casos de ausência de citação que o n.º 6 do artigo 190.º do CPPT indica, designadamente quando o destinatário da citação alega e demonstra que não teve conhecimento do ato por motivos que não lhe é imputável, constitui nulidade insanável estabelecida na alínea a) do n.º 1 do artigo 165.º do CPPT, cujo efeito é a anulação dos termos subsequentes do processo, cfr. n.º 2 do art. 165.º do CPPT.

### **3.3. Suspensão de Processo de Execução Fiscal**

Num enquadramento jurídico, o regime normativo que impera a suspensão da execução encontra-se regulado pelo disposto no artigo 169.º do CPPT e artigo 52.º da LGT.

O objetivo da suspensão de execução fiscal visa a inércia da prática de quaisquer atos processuais tendentes a prosseguir com o processo de execução fiscal.

Para que o processo de execução fiscal seja suspenso é fundamental que as situações previstas no artigo 169.º do CPPT se cumpram e, cumulativamente, o número 2 do artigo 52.º da LGT se verifique com a prestação de garantia idónea.

Os termos legais do número 2 do artigo 52.º da LGT e artigo 169.º do CPPT estão intrinsecamente correlacionados no sentido em que a execução suspende-se no processo de em virtude de uma prestação de garantia, após o termo do prazo de pagamento voluntário, bem como na interposição de mecanismos de garantias impugnatórias aptas à tutela dos direitos dos contribuintes que a lei tributária dispõe, nomeadamente, em sede administrativa e em sede judicial.

Numa primeira instância, o procedimento tributário em sede administrativa é composto pelos seguintes meios de defesa: a reclamação graciosa, o recurso hierárquico e a revisão dos atos tributários e da matéria tributável. Contudo, o número 2 do artigo 52.º da LGT e o artigo 169.º, exclui a revisão no contexto da deliberação da suspensão do processo de execução.

Por outra via, é de destacar as garantias impugnatórias do processo tributário em sede judicial. E é sobretudo, a impugnação judicial e a oposição à execução que nos interessa, desde logo enunciar, na suspensão do processo de execução fiscal.

Ante o exposto, a execução depende da suspensão da mesma quando seja apresentado ou até à decisão das seguintes garantias impugnatórias: a reclamação graciosa, recurso, impugnação e oposição à execução, cujos meios de defesa supra indicados tenham por objeto a legalidade ou a exigibilidade da dívida exequenda, assim como quando ocorra

procedimentos de resolução de diferendos no quadro da Convenção de Arbitragem 90/436/CEE, de 23 de julho que se cinge à aniquilação da dupla tributação, em caso de correção de lucros entre empresas associadas de diferentes Estados-Membros, cfr. o número 1 do artigo 169.º do CPPT e n.º 2 do artigo 52.º da LGT.

Todavia, os procedimentos anteriormente mencionados não determinam a suspensão da execução fiscal devido à existência da convecção que destaca a particularidade de evitar a dupla tributação, sob observância da constituição da garantia implementada nos termos do artigo 195.º ou da prestação da garantia nos termos do artigo 199.º ou, em alternativa, de a penhora garantir a totalidade da dívida exequenda e do acrescido, devendo o funcionário competente no processo ser informado para o efeito, conforme reforça o segmento final do artigo 169.º, n.º 1 do CPPT.

Para todos os efeitos, o n.º 2 do artigo 52.º da LGT indica que a suspensão da execução estará dependente da prestação de garantia idónea.

Caso a garantia constituída ou prestada, sob observância do artigo 195.º e 199.º do CPPT, for insuficiente, o executado é alvo de notificação para que no prazo de 15 dias adote um dos dois comportamentos que o n.º 9 do artigo 169.º do CPPT implementa.

Por força do n.º 9 do artigo 169.º do CPPT, a ordenação automática da notificação de insuficiência da constituição ou prestação de garantia do devedor executado tem como objetivo alertar a divergência atual, isto é, que a garantia é insuficiente para o efeito e, como tal, há necessidade de proceder a uma obrigação de reforço ou o devedor segue o caminho mais viável, a prestação de nova garantia idónea, com prejuízo de a suspensão de execução ser levantada.

É de notar que, à luz do número 4 do artigo 52.º da LGT, o legislador permite à administração tributária isentar a prestação de garantia idónea. Como tal, compete ao executado proceder ao requerimento de isenção da prestação de garantia, desde que a prestação cumpra com as seguintes situações:

- A prestação lhe cause prejuízo irreparável, ou
- o próprio devedor manifeste a falta de meios económicos através da insuficiência de bens penhoráveis, em prol do pagamento da dívida exequenda e acrescido, desde que a prestação inerente a determinadas circunstâncias, nomeadamente, a de

insuficiência ou inexistência de bens não seja imputada a responsabilidade do executado devedor.

Ainda neste contexto, os números 3 e 4 do artigo 170.º do CPPT destacam a importância de que as situações anteriormente mencionadas devem constar no pedido dirigido ao órgão de execução fiscal com a obrigação de estar devidamente estruturadas e fundamentadas com matéria de facto e de direito e instruído com prova documental necessária para que, no prazo de 10 dias, após a sua apresentação, o pedido de dispensa de garantia seja resolvido.

É de notar que o prazo legal a contar da apresentação de qualquer meio de reação, tanto o meio gracioso ou judicial previsto no n.º 8 do artigo 169.º do CPPT, é de 15 dias para que a garantia idónea seja apresentada ou seja requerida a dispensa da mesma, caso contrário procede-se de imediato à penhora e se o executado não transmitir que o processo justifique a suspensão de execução terá de responder pelas custas relativas após a penhora (n.º 10 do presente artigo).

À luz do número 7 do 169.º do CPPT, o legislador determina que na ausência de constituição ou prestação de garantia idónea, penhora ou de bens penhorados que não demonstram ser suficientes para garantir a dívida exequenda e acrescido, é disponibilizado no Portal das Finanças, a comunicação dos montantes da dívida exequenda e acrescido e da garantia a prestar para que num futuro próximo, a execução se torne suspensa aquando da efetiva prestação.

Ainda neste contexto, o n.º 3 do art. 169.º do CPPT determina um período máximo de 120 dias de suspensão da execução para pessoas singulares, cujas dívidas tributárias em execução fiscal sejam inferior a 5.000 euros ou 10.000 euros caso seja pessoa coletiva.

### **3.4. Penhora**

O termo “penhora” consiste numa apreensão judicial de bens e/ou rendimentos do devedor executado suscetíveis de responderem ao pagamento da dívida exequenda que uma determinada pessoa contraiu ao(s) credor(es), cfr. exposto pelo artigo 735.º do CPC e art. 215.º e seguintes do CPPT.

Em sede de execução fiscal, a penhora tem o objetivo de vincular sobretudo os bens e/ou direitos por ela atingidos à satisfação do direito de crédito do exequente, de acordo com o artigo 820.º do Código Civil.

É de notar que o legislador tem a sensibilidade e a acuidade de proteger o credor quando o devedor incumpre com as obrigações a que está adstrito. E, como tal, a lei permite ao credor a faculdade de agir, por intermédio de Tribunais, contra o património do devedor que se encontra em incumprimento com a lei.

O credor ao acionar a penhora assegurará o cumprimento dos créditos exequendos e é através do património do devedor contribuinte que possivelmente irá garantir o pagamento que o(s) detentor(es) de crédito tanto almejam, visto que, a penhora funciona como garantia da conservação do património do executado para fazer face à quantia exequenda e para que não haja dissipação do objeto penhorado.

À priori, todos os bens que constituem o património do devedor são suscetíveis de objeto de penhora. Porém, o devedor incumpridor irá se encontrar limitado quanto ao exercício dos seus direitos e/ou bens que impendem sobre o devedor, visto que, a penhora pode, em determinadas circunstâncias implicar a perda da posse desses bens. A título exemplificativo, a penhora de bens móveis cf. artigo 764.º do CPC ou de bens imóveis.

A lei considera a existência de determinadas exceções relativamente a certos bens, cuja penhora não é exequível devido aos interesses fundamentais do executado e/ou do seu agregado familiar.

Para uma melhor compreensão, em ambos os processos, o processo executivo e o processo de execução fiscal, têm a penhora como ferramenta imprescindível para a cobrança coerciva dos créditos. Todavia cada natureza de processo cinge-se às regras do seu regime.

Enquanto o processo executivo destaca-se pela aplicação de isenção de bens penhorados dos artigos 736.º, 737.º e 738.º do CPC, o processo de execução fiscal segue um conjunto de regras particularmente próprias devido à natureza do processo.

A Penhora em sede de execução fiscal estende-se a determinados bens e/ou rendimento(s) do devedor contribuinte propensos a ser penhorados e, conseqüentemente, vendidos que, por seu turno, são os seguintes:

- ✓ Penhora de Bens Móveis - Art. 221.º do CPPT;
- ✓ Penhora de Veículos Automóveis de Aluguer – Art. 222.º do CPPT;
- ✓ Penhora de Dinheiro ou de Valores Depositados – Art. 223.º do CPPT;
- ✓ Penhora de Créditos - Art. 224.º do CPPT;

- ✓ Penhora de participações em sociedades comerciais, principalmente, quotas ou ações - Art. 225.º do CPPT
- ✓ Penhora de Títulos de crédito emitidos por entidades públicas - Art. 226.º do CPPT;
- ✓ Penhora de Abonos, Salários ou Vencimentos - Art. 227.º do CPPT;
- ✓ Penhora de Rendimentos Periódicos - Art. 228.º do CPPT;
- ✓ Penhora de Rendimentos - Art. 229.º do CPPT;
- ✓ Penhora de móveis sujeita a registo - Art. 230.º do CPPT;
- ✓ Penhora de Bens Imóveis - Art. 231.º do CPPT;
- ✓ Penhora do Direito a Bens Indivisos - Art. 232.º do CPPT;
- ✓ E, por fim, a Penhora de Direitos - Art. 234.º do CPPT;

É de realçar que, nos termos do número 1 e 2 do artigo 215.º do CPPT, o legislador determina que findo o prazo posterior de citação e o executado não proceda ao pagamento voluntário, há lugar à penhora que, por sua vez, poderá ser efetuada por via eletrónica, de forma célere, simples e eficaz.

De modo a reforçar esta ideia, citamos Alcântara Martins & Alves (2015, p.317)

[o] atual 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 [...]. Todavia, continuam a existir [...] situações em que não é possível proceder à penhora de bens através de comunicação eletrónica, pelo que se torna indispensável proceder à apreensão dos bens através da deslocação de funcionário ao terreno com vista à concretização do acto de penhora, sendo este realizado de acordo com as regras tradicionais.

Nesta senda, a penhora de bens é delimitada pelo princípio da proporcionalidade, à luz do artigo 217.º do CPPT, uma vez que, em sede de execução fiscal, a penhora encontra-se circunscrita a bens previsivelmente e suficientemente capazes de cobrir a dívida exequenda e do acrescido, não obstante de que se o património do devedor for insuficiente para proceder o pagamento da execução, esta prosseguirá em outros bens tendentes a fazer face aos créditos exequendos.

No âmbito de uma penhora, o exequente tem o direito de exercer a nomeação dos bens que melhor aprover, tendo em especial atenção de que os bens escolhidos são suficientes para a cobrança da dívida e do acrescido.

Por força do artigo 219.º, n.º 1 do CPPT articulado com o artigo 735.º, n.º 3 e 751.º, ambos do CPC, o legislador reforça a ideia da existência de bens prioritariamente a penhorar, nomeadamente os bens cujo valor pecuniário seja de mais fácil realização e mais apropriado ao montante do crédito do exequente.

Há uma grande importância em impor limites na ordem da realização de penhora, cuja regra geral consagrada no número 3 do artigo 735.º do CPC deve cingir-se sobretudo aos bens necessários ao pagamento da quantia exequenda e dos acrescidos, assim como todas a assunção de despesas da execução para que o processo tanto de execução fiscal ou executivo sejam plausíveis.

No cerne do direito de nomeação de bens à penhora, o órgão de execução fiscal pode acolher os bens que sejam suscetíveis de penhora e que, sobretudo, o executado tenha indicado, desde que daí não resulte prejuízo, cf. n.º 4 do art.º. 215.º do CPPT. Nesta sequência, a administração tributária tem a competência de aceder a informações alusivas à existência de todos os bens e/ou direitos que incidam na esfera jurídica do devedor. É, sobretudo, por meio de consultas aos arquivos informáticos que a AT recorre e cruza todos os dados existentes nos registos que o devedor contribuinte possui, assim como a contabilidade da empresa, cfr. Art.215.º, n.º 5 e n.º 3 do artigo 236.º, ambos do CPPT.

Decerto que a administração tributária pode, a todo e a qualquer momento, convidar o incumpridor ou terceiros, por via de notificação, a apresentar elementos plausíveis e congruentes à cobrança de dívida, cujo envio de tais elementos será feito por via eletrónica, por força do artigo 215.º, números 6 e 7 do CPPT.

De todo o modo, se no ato de penhora, encontram-se bens que suscitem dúvidas quanto ao seu proprietário, a penhora prossegue. Sem descurar que o n.º 3 do art. 215.º do CPPT menciona que o funcionário deverá exigir uma declaração que permita reconhecer o título e o motivo pelo qual os bens se encontram em posse do executado e a sua respetiva prova, sendo possível a penhora de bens de terceiros em situações que o art. 157.º do CPPT e o artigo 747.º do CPC prevê, quando o executado ou alguém em seu nome declarar que os bens estão a ser penhorados pertencem a terceiros.

Ainda neste contexto, é relevante destacar a perspectiva de que a apreensão de bens em poder de terceiro, conforme intitulado a epígrafe do artigo 747.º do CPC, é admissível. Os bens do executado podem ser devidamente apreendidos, pese embora se encontre em posse de terceiro, por via de penhor ou de direito de retenção.

No decorrer da penhora, a ausência de um depósito ou condições suficientes nas instalações do órgão de execução fiscal constitui um certo obstáculo para evitar a dissipação de bens e, como tal, surge o ato de designação de um depositário para que os bens fiquem à sua guarda, cfr. art. 233.º do CPPT.

Deste modo, efetuada a penhora de todos os bens e/ou rendimentos aptos à cobrança coerciva é imputada responsabilidade ao depositário dos bens penhorados, tendo em consideração o art. 756.º, 760.º, 771.º e 818.º, todos do CPC, cujo depositário está obrigatoriamente sujeito a determinadas regras impostas por lei, a saber:

- ✓ o dever de apresentar os bens penhorados, caso contrário o incumprimento de tal situação implica a execução do mesmo pela importância no próprio processo, sem prejuízo do procedimento criminal, cfr. alínea a) do artigo 233.º do CPPT, mais informo que o depositário poderá ser removido, de forma oficiosa pelo órgão de execução fiscal – artigo 233.º, alínea b) do CPPT.

Ao abrigo do artigo 235.º, n.º 2 do CPPT, o levantamento da penhora não poderá ser efetuado enquanto a execução estiver em circunstâncias de suspensão de processo, independentemente de o motivo não ser imputável ao executado.

Sendo certo que o levantamento da mesma depende da existência de duas situações, uma prevista no número 3 do artigo 235.º do CPPT, cujo levantamento da penhora pode ser invocado por meio de um requerimento do executado ou de qualquer credor quando a execução tiver sido paga por um terceiro sub-rogado e outra pelo artigo 271.º do CPPT, quando a execução é extinta por anulação de dívida.

Por fim, o legislador no disposto do artigo 236.º do CPPT determina que o funcionário do serviço competente tem uma intervenção fundamental, quando o executado não possui quaisquer bens sujeitos ao ato de penhora.

Em consequência, se o funcionário após recorrer a todos os meios ao seu alcance para descobrir a existência de bens ou de direitos do devedor, nos termos do número 5 do artigo 215.º do CPPT articulado como o número 3 do artigo 236.º do CPPT, não encontrar qualquer vestígio de bens passíveis de penhora, no decorrer da consulta de arquivos informáticos da administração tributária, terá de lavrar um auto de diligência a descrever pormenorizadamente a situação atual do contribuinte devedor, cfr. n.º 1 do artigo 236.º do CPPT.

É através do auto de diligência assinado pelo funcionário competente e pelas testemunhas, cfr. n.º 2 do art. 236.º do CPPT, que a AT certifica que o executado não possui bens e/ou direitos e, como tal, a execução será declarada em falhas conforme está plasmado no artigo 272.º do CPPT até o órgão de execução fiscal obter informações sobre a existência de bens penhoráveis.

Caso o órgão de execução fiscal não obtenha nenhuma informação, a declaração em falhas garantirá a inexistência de bens penhoráveis para que, um dia mais tarde, não se seja discutível que afinal o executado tenha ocultado os seus bens e/ou direitos.

O artigo 236.º, n.º 1 do CPPT indica que o auto de diligência redigido pelo funcionário competente conta com a presença de duas testemunhas idóneas para o efeito de ratificar o facto, sendo que se aconselha, sempre que possível, que uma das testemunhas presentes seja o presidente da junta da freguesia.

### **3.5. Convocação de Credor(es)**

A convocação de credores é um mecanismo que, após efetuada e apurada a fase da penhora, permite a um ou vários detentores de título executivo reclamarem os seus créditos insatisfeitos, tornando-se num ponto de partida para que os credores que gozam de garantia real sobre os bens penhorados consigam recuperar os seus créditos, cfr. resulta do artigo 788.º do CPC.

A fase de convocação de credores para uma ação executiva e para um processo de execução fiscal são antagónicas. Nestes termos, procede-se a uma comparação entre processo executivo comum e um processo de execução fiscal, que em nada se pode confundir quanto aos trâmites e aos prazos temporais estabelecidos e que rege cada natureza de processo.

É de notar que, em sede de execução fiscal, a convocação de credores detentores de garantia real sobre o bem penhorado, sob observância dos artigos 239.º a 247.º do CPPT, é efetuada em primeira instância e só depois é que se segue com a venda coerciva e, posteriormente é que há lugar à graduação de créditos.

Ao passo que na ação executiva de processo comum, cf. art. 786.º e seguintes do CPC, a convocação dos credores instaura-se automaticamente com a graduação de créditos, para que, mais tarde, a venda seja realizada de modo a satisfazer com primazia todos os créditos que outrora já tinham sido reclamados e graduados.

Para uma melhor compreensão, verifica-se que numa primeira instância, o legislador preceitua que a convocação de credores deriva de sucessivas etapas aquando da instauração de um PEF, seguido da penhora de bens e da citação.

Com base no quadro legal do artigo 239.º do CPPT, a convocação de credores, sobre os quais os devedores tenha algum tipo de dívida são citados com o intuito de poderem reclamar o pagamento dos seus créditos, resulta da «[...] efetivação da penhora e não da citação pessoal do executado [...]», conforme determina o ponto III do sumário do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte (TCAN), proc. n.º 01943/12.4BEPRT, de 25/01/2013.

A convocação de credores inicia-se com o chamamento de pessoas ao processo fiscal, por via da citação estipulada no artigo 239.º do CPPT, cuja responsabilidade recai sobre o Órgão da Execução Fiscal quando conste nos autos a existência de direito real de garantia na esfera jurídica de um credor, com exceção de vir a ser citado nos termos do artigo 241.º do CPPT.

Em prol da referida citação do art. 239.º do CPPT, aqueles que gozem de garantia real sobre os bens que foram penhorados têm o direito de manifestar o seu interesse em serem ressarcidos. Por força do número 240.º, n.º 1 do CPPT, o ressarcimento deriva de uma reclamação de créditos que observa as disposições do CPC, cf. art.246.º do CPPT, com a exceção da reclamação da decisão de verificação e graduação dos art. 276.º a 278.º do CPPT.

Efetuada a penhora acompanhada de uma certidão de ónus, os credores e os cônjuges do executado serão citados para procederem à reclamação dos seus créditos no prazo de 15 dias, pese embora o credor com garantia real possa reclamar voluntariamente o seu crédito até à transmissão do bem penhorado como na ação executiva de processo comum, cfr exposto pelos artigos 239.º, n. 1, 240.º, n.º 1 e 4 do CPPT.

Nos termos legais do artigo 239.º do CPPT, o legislador determina que citação e a reclamação de crédito poderá abranger o cônjuge do executado quando aplicável a situação elencada no artigo 220.º do CPPT e/ou quando a penhora incida sobre bens imóveis ou móveis sujeitos a registo, sem descurar os credores com garantia real sobre bens penhorados.

De acordo com o artigo 220.º do CPPT, o cônjuge tem um prazo de 30 dias para requerer a separação judicial de bens, caso contrário prossegue-se a execução com a penhora de bens comuns do casal quando os bens próprios do executado se esgotaram.

Nas palavras de Paiva (2016, p.252),

[...] é indispensável, que seja citado o cônjuge do executado nos termos do artigo 239.º/1 do C.P.P.T. [...].

Estamos na presença de duas situações distintas, embora qualquer delas implique a citação do cônjuge do executado, uma em face do tipo de bens penhorado, a outra em razão da dívida. [...] [...] o cônjuge de executado terá o mesmo estatuto processual que tem em processo civil.

A esta informação, Paiva (2016, p.253) reforça que «independentemente da dívida ser ou não comum e se pretender ou não penhorar bens comuns, o cônjuge é sempre citado para a execução, assumindo a posição de um autêntico co-executado [...]».

No contexto de o órgão de execução fiscal ser alvo de citação pelo disposto no número 1 e 2 do art. 241.º do CPPT deve-se à inexistência de direitos reais de garantia nos autos, o que implica aos diretores dos órgãos periféricos regionais do domicílio fiscal do executado apresentarem no prazo de 10 ou de 15 dias uma certidão de dívidas suscetíveis de reclamação, consoante o órgão de periférico regional seja o da administração tributária onde corre o processo ou no da área do domicílio fiscal da pessoa a quem foram penhorados os bens onde não corra o processo. Em contrapartida, os credores desconhecidos são citados por éditos de 10 dias e estão dependentes de um edital afixado no órgão de execução fiscal onde corre a execução, cf. Art.º 239.º, número 2 e art.º 242.º do CPPT.

Após a venda, observar-se-á a verificação e graduação de créditos, nos termos e prazos previstos nos artigos 245.º a 247.º e 276.º a 278.º do CPPT.

### **3.6. Venda Executiva**

A venda em sede de execução fiscal encontra-se regulada pelas disposições consagradas no Código de Procedimento e Processo Tributário, nomeadamente, nos artigos 244.º e 248.º seguintes do CPPT, salvo quando o presente Código disponha de forma contrária, cfr. resulta do número 1 do art. 248.º do CPPT.

Por força do artigo 252.º do CPPT, as normas estatuídas no Código de Processo Civil tornam-se igualmente aplicáveis às modalidades de vendas de execução fiscal sempre que as alíneas tipificadas na presente norma se verificarem, o que permitirá seguir o fio condutor e as regras enraizadas nas vendas em sede de execução comum.

É de notar que a citação da convocação de credores destina-se a transmitir informações relevantes para o procedimento da venda de bens penhorados, designadamente a data da venda do bem penhorado, a modalidade que melhor aprouver, tendo em conta a natureza do bem e, por conseguinte, o valor mínimo atribuído à aquisição.

Na realidade, as vendas dos bens penhorados têm como objetivo distribuir o produto da venda, consoante a graduação de créditos apurados pela Fazenda Pública.

A título de enquadramento, o legislador prevê a realização da venda em sede de execução fiscal após a penhora do bem, com a respetiva citação da convocação de credores e findo o prazo de reclamação de créditos, cfr. art.º 244.º do CPPT, para que, posteriormente, seja efetuada a graduação dos créditos.

O Relatório sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras de 2021 (2022, p. 155) determina que «[o] Sistema Integrado de Gestão de Vendas Coercivas – SIGVEC é a aplicação que gere informaticamente todo o procedimento da venda dos bens penhorados em sede de execução fiscal», mediante o cumprimento dos condicionalismos legais da venda. Ademais, o Relatório sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras de 2021 (2022, p. 155) expõe que «O SIGVEC, é hoje cada vez mais um instrumento essencial para a eficácia da ação executiva fiscal [...]».

Neste sentido, o presente relatório afere que o procedimento da venda está dependente de dois fatores (a dívida e a qualidade e quantidade das penhoras) pelo que em 2021 tem-se visto uma decrescente quantidade de vendas executivas, sendo o maior responsável por este resultado as vendas de veículos.

À luz do artigo 248.º do CPPT, a venda realizada pela Fazenda Nacional ocorre de acordo com a regra geral, por meio de leilão eletrónico ou, na sua impossibilidade, de propostas em carta fechada, exceto quando a lei disponha o contrário.

Face ao exposto, a venda dos bens penhorados pode revestir as seguintes modalidades: Leilão eletrónico ou mediante propostas em carta fechada. Ao abrigo do número 2 do artigo 252.º do CPPT, há a eventual hipótese de recorrer à modalidade de venda por Negociação Particular, caso preencha as alíneas elencadas do art. 252.º do CPPT. Sem descurar que as modalidades de venda apresentadas podem ser anuladas, à luz do art. 257.º do CPPT.

Numa primeira instância, o artigo 2.º da Portaria 219/2011, de 01/06 prevê que a modalidade de venda por meio de Leilão eletrónico é realizada por meio informático online que permite

licitar um determinado bem ou conjunto de bens penhorados no âmbito de um processo de execução fiscal, tornando-se numa das únicas formas de um credor recuperar e garantir o pagamento de uma dívida por parte do respetivo devedor executado.

Em matéria de execução fiscal, o artigo 248.º, n.º 2 do CPPT define que a venda por via do Leilão Eletrónico é realizada através do Portal das Finanças e que, por seu turno, decorre no prazo de 15 dias.

É de realçar que, nos termos do n.º 5 do art. 250.º do CPPT, a presente modalidade, contrariamente ao que se sucede no processo executivo comum, determina o valor dos bens penhorados, em função do valor base correspondente a 70% que o número 2 do artigo 248.º estabelece e tendo em conta as regras previstas no n.º 1 artigo 250.º do CPPT.

O legislador no artigo 250.º n.º 2 do CPPT salienta que, pese embora, as regras de determinação dos bens imóveis para venda sejam válidas, não implica que o executado através de requerimento ou, em alternativa, por iniciativa do órgão de execução fiscal não recorram a um perito especializado e registado na Comissão do Mercado de Valores Mobiliários para proceder a uma nova determinação de valor do bem sempre que o valor de mercado se torne manifestamente superior ao valor atribuído em função das regras supra elencadas nas alíneas do n.º 1 da presente norma. Ainda neste contexto, é de conhecimento oficioso que o órgão de execução fiscal promove a avaliação de bens imóveis, em sede de execução fiscal, cf. n.º 3 do art. 250.º do CPPT.

Numa segunda circunstância, verifica-se as Propostas em Carta Fechada como sendo uma das modalidades previstas no número 3 do artigo 248.º CPPT. A inexistência de propostas em Leilão Eletrónico é o fator do surgimento da venda de bens penhorados mediante Propostas em Carta Fechada.

Em termos temporais, a presente modalidade alarga o seu período de concretização para 15 a 20 dias comparativamente com a venda em Leilão Eletrónico. Em termos percentuais, o valor da venda reduz para 50% do valor base fixado ao passo que na modalidade anterior permanecia nos 70%.

É de notar que o artigo 253.º do CPPT prevê as regras pelo qual as propostas se devem reger. A partir do momento em que há lugar a abertura das propostas nesta modalidade de venda é designado a data e a hora, por força da alínea a) do art. 253.º do CPPT.

No decurso da abertura de propostas em carta fechada pode ocorrer três situações:

- ✓ Abre-se a licitação entre os proponentes, os reclamantes citados pelo art. 239.º do CCPT e por todos aqueles que têm direito de preferência ou de remissão, cfr. a alínea a) do art. 253.º do CPPT;
- ✓ Abre-se a licitação entre os proponentes que, respeitando o limite mínimo (70%) imposto no artigo 250.º, n.º 5 do CPPT, ofereçam um preço mais elevado, exceto na eventual hipótese de abdicarem da licitação por pretenderem adquirir bens em propriedade, de acordo com a alínea b) do art. 253.º do CPPT;

Neste contexto, os futuros compradores impulsionam a abertura de propostas em igualdade grau de licitação entre os restantes concorrentes, preferindo o proponente que oferecer o preço maior.

A licitação resulta da presença de mais do que um proponente a declarar os preços a que estão dispostos a presentear e de acordo com os parâmetros estabelecidos pelo art.º. 253.º do CPPT, de modo a proporcionarem uma disputa entre os restantes proponentes para que seja estabelecido o interessado, em prol do bem penhorado.

Como tal, a proposta a ser aceite depende do montante que o proponente apresente na licitação sobre a aquisição do bem para garantir que é o interessado com o preço mais elevado, de modo que este esteja um passo à frente dos restantes proponentes para obter o bem em apreço.

- ✓ Ou procede-se à cobertura da proposta e/ou sorteia-se a proposta que deve prevalecer sobre as restantes, com base na alínea c) do artigo 253.º do CPPT.

Isto é, se só um dos proponentes de valor mais elevado estiver presente tem a oportunidade de cobrir a proposta dos outros. Em consequência, se nenhum dos proponentes estiver presente ou não tenha intenções de cobrir a propostas dos seus adversários, a proposta que vence advém de um sorteio realizado para o efeito.

Contudo, a venda por meio de leilão eletrónico poderá reabrir quando não sejam apresentadas propostas em carta fechada. A reabertura de novo Leilão Eletrónico permite, no prazo de 15 dias, adjudicar o respetivo bem à proposta de valor mais exorbitante relativamente a outras propostas de valores que tenham surgido nesse âmbito, cfr. n.º 4 do artigo 248.º do CPPT.

Numa terceira fase, a venda de Bens Penhorados poderá assumir outras modalidades previstas no Código de Processo Civil, a negociação particular

A presente modalidade de venda tem subjacente uma relação entre os intervenientes da venda, o comprador e o vendedor, de modo a estabelecer margens de negociação entre ambos.

É de notar que o fundamento intrínseco à modalidade por negociação particular, venda extrajudicial, consiste na verificação de determinadas circunstâncias descritas à luz do art. 252.º do CPPT. A este respeito, o legislador permite que a venda por negociação particular se constitua quando haja fundada urgência em vender os bens ou quando os respetivos bens detenham um valor inferior a 40 unidade de conta, artigo 252.º, n.º 2 do CPPT.

Em termos comparativos entre as duas primeiras modalidades de vendas e a Negociação Particular reside no facto de a Negociação Particular concretizar-se através de um acordo de vontades entre o futuro comprador e o vendedor. Ao passo que, na venda por Leilão Eletrónico ou mediante Propostas em Cartas fechadas revestem uma natureza de carácter imperativo, no que respeita às regras subjacentes às modalidades de venda de processo de execução fiscal.

Por força do artigo 255.º do CPPT, o legislador afere que o órgão da execução fiscal pode adquirir os bens para a Fazenda Pública, sob observância das situações explanadas nas alienas consagradas, aquando da inexistência de propostas que satisfaçam os termos do artigo 248.º da presente legislação.

Assim a Fazenda Pública ao adquirir os bens está sujeita a promover registo na Conservatória, cfr. alínea c) do artigo 255.º do CPPT, aplicando a hipoteca legal consignado no artigo 195.º, n.º 4 do CPPT, que para todos os efeitos, os funcionários das Finanças têm o mesmo nível de igualdade, em termos de prioridade de atendimento na conservatória, com os mandatários (Solicitadores ou Advogados).

Posteriormente à determinação da modalidade de venda e do valor dos bens procede-se à formalidade da publicação da venda consagrada no artigo 249.º do CPPT e na Portaria 352/2002, de 3 de Abril. Para todos os efeitos, a publicitação da venda é divulgada através de Internet com o objetivo de que a comunicação disponibilizada chegue a todos os cidadãos e cuja informação englobe um conjunto de aspetos que permita descrever todos os pontos

fulcrais inerentes ao bem sujeito a venda, nos termos dos números 1 e 5 do art. 249.º do CPPT.

Porém, o facto de uma infração ser propagada por via internet não significa que a transmissão de uma informação relevante prejudique os outros meios de divulgação existentes, tais como através de anúncios, jornais ou panfletos, cfr, prevê o n.º 2 do art. 249.º do CPPT.

### **3.7. Extinção do Processo de Execução Fiscal**

O regime normativo que impera a extinção do processo de execução fiscal encontra-se previsto nos termos do artigo 176.º a 177.º do CPPT.

O termo extinção consiste no nascimento da relação com o facto tributário e extingue através de diversos meios. Desta forma, a extinção do processo de execução fiscal poderá ocorrer por uma das seguintes situações previstas no artigo 166.º do CPPT, a saber:

- Pagamento da quantia exequenda e do acrescido

Nesta conjuntura é de realçar que o pagamento voluntário resulta da notificação do ato tributário aquando da liquidação realizada pela AT, cuja notificação está sob observância do artigo 45.º, n.º 1 da LGT.

É a notificação que invoca o pagamento voluntário, cujo artigo 85.º, n.º 2 do CPPT explicita que o prazo voluntário é, em regra, de 30 dias, a contar da data da notificação dirigida ao contribuinte que praticou o facto tributário. Na sequência da notificação do ato de liquidação, o contribuinte terá de adotar o cumprimento do prazo voluntário, caso contrário é instaurado o processo de execução fiscal. Se o contribuinte proceder ao pagamento voluntário, a relação jurídica tributária constituída aquando da prática do facto tributário, extingue-se.

O pagamento voluntário consagrado nos termos do artigo 264.º do CPPT determina que o processo de execução fiscal deverá se extinguir no estado em que o executado ou outra pessoa que o substitua no pagamento da dívida exequenda e o acrescido se encontre. Nesta senda, o pagamento voluntário possui formalidades vinculadas em que a lei prevê, nos termos do artigo 265.º do CPPT, que o pagamento poderá ser efetuado a todo o tempo, assim que o documento único de pagamento seja emitido para o efeito.

Ainda neste contexto, o legislador destaca que o pagamento poderá não contemplar a dívida integral, no sentido em que o executado poderá efetuar o pagamento por conta com a

condição de que a sua entrega não seja inferior a ¼ da unidade de conta, sob observância do artigo 262.º, n.º 2 a 6 do CPPT e art. 264.º, n.º 2 do CPPT.

Nestes termos, o segmento inicial do número 2 do artigo 262.º em articulação com o artigo 40.º da LGT determinam a imputação desses valores seguindo uma ordem estipulada. Em primeiro lugar, os valores estão sujeitos à imputação da amortização dos juros moratórios, de acordo com as regras do número 3 da presente norma, de seguida a outros encargos legais e, por fim, à dívida tributária de maior antiguidade, incluindo os juros compensatórios.

Ante o exposto e por força do art. 269.º, número 1 e 4 do CPPT, o órgão de execução declarará a extinção da execução através de uma comunicação dirigida ao devedor executado, por via eletrónica, do facto que constituía o pagamento por conta ou o pagamento voluntário da totalidade da dívida e acrescido efetuado pelo devedor executado ou por um terceiro.

Concomitantemente, outra situação que poderá vir a ser declarada a extinção da execução fiscal é através do pagamento coercivo. O pagamento coercivo previsto no artigo 261.º e 263.º impõe determinadas particularidades.

Numa primeira instância, o art. 263.º do CPPT determina que o pagamento coercivo depende de um documento único de cobrança aquando do incumprimento de pagamento imposto na sequência da notificação do ato de liquidação que advém, desde o pagamento voluntário.

Quando o contribuinte é notificado do ato de liquidação de um determinado imposto e não procede ao pagamento do mesmo, há lugar a uma extração da certidão de dívida para efeitos de cobrança coerciva, conforme resulta do artigo 88.º do CPPT.

O art. 88.º do CPPT realça que findo o prazo de pagamento concedido, a AT irá prosseguir à extração da certidão de dívida para que o imposto em atraso entre em fase de cobrança coerciva e a certidão de dívida constitua o título executivo para sustentar o processo de execução específica.

➤ Anulação da dívida ou do processo

De forma a prosseguir uma sequência lógica das situações que preveem a extinção do processo de execução fiscal segue-se a anulação da dívida. De acordo com o previsto no art. 270.º do CPPT o órgão de execução fiscal, onde pende o processo, tem poderes suficientes para declarar que a execução se tornará extinta, quando se verificar que a dívida exequenda é anulada, por parte da entidade que a emitiu.

De notar que o número 2 do art. 270.º do CPPT apresenta a questão da forma como a dívida exequenda poderá ser anulada através de uma nota de crédito. Caso a anulação seja efetivada por nota de crédito, o órgão de execução fiscal declarará extinto o processo, após a emissão da nota de crédito que serviu de base para que a dívida seja anulada.

Desta forma, o artigo 270.º do CPPT estabelece que a extinção da execução por esta via só se verificar-se-á quando a entidade que emitiu a dívida recue na sua decisão de prosseguir com o processo de execução fiscal.

➤ Por qualquer outra forma prevista na lei

De acordo com a legislação do Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social (C. Contributivo), as alíneas elencadas no disposto do artigo 188.º do C. Contributivo conjugado com o disposto nos artigos 196.º a 200.º do C. Contributivo estão intrinsecamente relacionadas, uma vez que o que está designado pelo legislador nas normas supramencionadas configura o modo de extinção do processo de execução fiscal.

Contudo, o processo de execução fiscal extingue-se no prazo de um ano, a contar da sua instauração, cfr. prevê o art. 177.º do CPPT. Para além dos diversos modos de extinção apresentados, é de notar que o número 2 do artigo 176.º do CPPT indica o modo como as execuções por força de coimas ou outras sanções pecuniárias extinguem o processo.

Realçando, deste modo, a morte do infrator (alínea a) do art. 176.º do CPPT), a amnistia da contraordenação (alínea b) do art. 176.º do CPPT); a prescrição das coimas e sanções acessórias (alínea c) do artigo 176.º do CPPT) e, por último, pela anulação da decisão condenatória em processo de revisão (alínea d) do art. 176.º do CPPT).

## **4. Reversão do Processo de Execução Fiscal**

As normas que regulam o instituto da reversão de execução fiscal encontram-se previstas nos artigos 157.º a 161.º do CPPT, cuja reversão recai em diversas situações, designadamente contra terceiros adquirentes de bens (art. 157.º do CPPT), possuidores (art. 158.º do CPPT) e funcionários (art. 161.º do CPPT) e em casos de substituição tributária consagrado no artigo 159.º do CPPT.

### **4.1. Natureza e Caracterização do Instituto da Reversão Fiscal**

O instituto da reversão de execução fiscal consiste num ato ou efeito de reverter um processo de execução fiscal a um contribuinte de facto, uma vez que, o património de uma pessoa coletiva (art. 18.º, n.º 3 da LGT), na qualidade de contribuinte direto, não detém capacidade de solver as dívidas contraídas face à insuficiência de ativos penhoráveis do devedor principal. Assim, cabe ao potencial responsável subsidiário (pessoa singular) responder perante as dívidas de uma pessoa coletiva.

O aspeto caracterizador do instituto da reversão do processo de execução fiscal cinge-se à concretização do despacho de reversão contra o potencial responsável tributário, cujo Fisco afere o juízo de que o património do devedor constitui a garantia de créditos tributários, nos termos do n.º 1 do art. 50.º da LGT, é insuficiente para fazer face à dívida exequenda.

A responsabilidade recai sobre o responsável subsidiário tributário quando a reversão é precedida de uma fundamentação, sob pena de vício de falta de fundamentação que, consequentemente, anulará o despacho de reversão e que conduzirá à anulação da decisão.

No que tange ao dever de fundamentação, o artigo 153.º, n.º 2 do CPPT e o art. 23.º, n.º 2 da LGT assumem que o conceito de insuficiência de bens penhoráveis é o pressuposto que se deve ter em conta, uma vez que, os artigos anteriores declaram que o chamamento à execução do responsável subsidiário depende de fundamentação. Ao passo que a palavra «fundada» não se encontra prevista na alínea a) do n.º 2 do art. 153.º do CPPT.

Todavia, o n.º 4 do art. 23.º da LGT que reforça a ideia de que os pressupostos respeitantes à insuficiência ou inexistência de bens penhoráveis do executado deverão ser fundamentados, sob a observância do artigo 77.º da LGT.

À luz do artigo 217.º do CPPT, o legislador esclarece que a penhora será efetuada em bens previsivelmente suficientes para proceder ao pagamento da quantia exequenda e do acrescido. Destarte, independentemente de a insuficiência de bens penhoráveis resulte dos elementos constantes do auto de penhora realizada pelo órgão de execução fiscal ou de outro meio que o funcionário disponha, do património do devedor para satisfazer a dívida

Exequenda e acrescidos, cfr. resulta do segmento final da alínea b) do n.º 2 do art. 153.º do CPPT, o pressuposto assume a dependência de uma avaliação objetiva e rigorosa.

Segundo o acórdão do TCAN de 12/06/2014, proc. n.º 00846.06.6BEVIS, o relator Pedro Vergueiro destaca no sumário que

II) o conceito de “fundada insuficiência” constante do n.º 2 do artigo 23.º da LGT e da alínea b) do n.º 2 do artigo 153.º do CPPT, deve ser fixado objetivamente com recurso aos conhecimentos técnicos de forma a obter uma avaliação rigorosa dos bens penhorados e penhoráveis do devedor originário, não podendo ser preenchido subjetivamente através da avaliação que o funcionário que lavra o auto de penhora faça sobre ele o valor dos bens.

Após a verificação dos pressupostos consagrados por lei, a insuficiência ou a inexistência de património do devedor originário permitirá com que a entidade competente para o efeito tenha legitimidade para proceder alteração subjetiva de instância, através de um chamamento de alguém que, à priori, não tinha sido considerada no título executivo, mas a quem a lei atribui legitimidade processual.

Deste modo, reforço esta perspetiva com o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte (TCAN), processo n.º 00144/11.3BEVIS datado em 02/07/2020, em que passo a citar:

I – O instituto da reversão traduz-se numa modificação subjetiva da instância, pelo chamamento, a fim de ocupar a posição passiva na ação de alguém que não é devedor que figura no título.

Pese embora, o processo de execução fiscal possua uma natureza judicial, nos termos do artigo 103.º da LGT, o processo de reversão reveste um ato de carácter administrativo devido às suas exigências legais, no que concerne à fundamentação, cfr. resulta do ponto II do sumário do acórdão do TCAN, processo n.º 00144/11.3BEVIS datado em 02/07/2020 e da perspetiva adotada por Casalta Nabais (2010, p.337).

Ainda neste contexto e para uma melhor compreensão, Marques, Gonçalves & Marques (2017, p. 109) afirmam que o conceito de reversão fiscal

[...] consubstancia a «transferência» da responsabilidade de dívidas do sujeito passivo originário para outras pessoas, numa importante manifestação do princípio da economia procedimental, possibilitando a penhora e a venda coerciva subsequentes de todos os bens necessários à satisfação do crédito no âmbito do mesmo processo de execução. Pelo que, conseqüentemente, não existe a necessidade da instauração de outro processo de execução fiscal. Este passa a ser dirigido contra pessoas que não as indicadas na certidão de dívida (título executivo).

Posto isto, adoto a posição de que a reversão fiscal é um instituto vantajoso para a AT, na medida em que permite recuperar o tributo em falta através do chamamento de um responsável subsidiário que irá garantir o crédito em falta.

É de notar que, por razões de economia processual, a reversão contra um potencial responsável subsidiário traduz-se num ato célere e simples, uma vez que não implica a instauração de outro processo de execução fiscal, cfr. indica Matos (2008, p.963).

## **4.2. Pressupostos e Formalismos da Reversão Fiscal**

O instituto da reversão de execução fiscal terá de respeitar determinados requisitos cumulativos, a saber:

- 1ª Requisito Material: verificação de inexistência ou insuficiência de bens

Este pressuposto encontra-se elencado nos termos do artigo 23.º da LGT e nas alíneas consignadas do número 2 do artigo 153.º do CPPT, tornando-se num dos principais requisitos objetivos para que o processo de execução fiscal possa ser revertido contra os responsáveis subsidiários.

Desta forma, aferimos que a reversão de execução fiscal depende de duas circunstâncias:

- ✓ Em situações de inexistência de bens do devedor originário e seus sucessores para cobrir as dívidas tributárias e acrescidos (alínea a) do n.º 2 do art. 153.º do CPPT);

Por força dos números 1 e 3 do artigo 236.º do CPPT, a inexistência de bens penhoráveis implica que o funcionário competente para o efeito proceda a um auto de diligência com o intuito de comprovar que o executado devedor não possui bens penhoráveis, recorrendo a duas testemunhas idóneas, mas também o órgão de execução fiscal recorre a consulta de

arquivos informativos que a administração tributária possui para certificar a inexistência de bens penhoráveis.

- ✓ Em situações de fundada insuficiência do património do devedor e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão, cfr. o n.º 2 do art. 23.º e alínea b) do n.º 2 do art. 153.º do CPPT.

Na situação em concreto da insuficiência de bens é necessário efetuar-se uma avaliação dos bens existentes, por força do alínea b) do número 2 do art. 153.º do CPPT, o legislador indica que avaliação depende sobretudo «[...] dos elementos constantes do auto de penhora e outros de que o órgão da execução fiscal disponha, do património do devedor [...]», de modo a garantir a veracidade do valor aproximado dos bens porque, efetivamente, existem alguns bens da sociedade devedora originária, pese embora os bens sejam previsivelmente insuficientes para satisfazer a dívida exequenda e acrescidos.

Assim como caso exista património na esfera jurídica do devedor originário, o revertido tem todo o direito de invocar o benefício da excussão consagrado nos termos do art. 638.º do C.Civil.

Segundo consta nos número 2 e 3 do artigo 23.º da LGT e do artigo 638.º do C.Civil, benefício supra indicado garante que só após se esgotar o património do devedor principal é que se pode recorrer ao património do potencial responsável subsidiário.

Neste sentido, compete à AT proferir no despacho de reversão o motivo pelo qual, após as diligências necessárias para apurar os bens existentes, se verificou a inexistência de património do devedor originário e seus sucessores ou, em alternativa, de que os bens são insuficientes para fazer face à dívida exequenda e acrescido.

Em relação ao segundo pressuposto material compreende-se uma sequência lógica, no qual apuramos a relevância da origem da responsabilidade.

- ✓ 2ª Requisito Material: a reversão de execução fiscal contra os potenciais responsáveis subsidiários

É de extrema relevância compreender a origem da responsabilidade que pretendemos efetivar. Nestes termos, é essencial identificar os devedores subsidiários, em função da data da ocorrência do facto constitutivo, do termo do prazo legal de pagamento ou entrega da prestação tributária e, por fim, do período de exercício do cargo, cfr. o art.24.º da LGT estipula.

Esta responsabilidade deve atender às seguintes situações:

- ✓ Quando ocorra culpa na insuficiência patrimonial e a responsabilidade insere-se na realidade concreta do gerente, administrador ou outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, as funções subjacentes à administração ou gestão em pessoas coletivas, cfr. artigo 24.º, n.º 1 da LGT.

Ante o exposto, a efetivação da responsabilidade tributária efetua-se à luz da lei, sendo necessário a existência de um administrador ou gerente de facto. Como tal, a Fazenda Pública terá de provar não só a existência de facto, excluindo, desde logo, o mero gerente de direito, assim como as dívidas tributárias que advenham da culpa do administrador, diretor, gerente ou outras pessoas que tenham tornado o património da pessoa coletiva insuficiente para satisfação da dívida tributária e acrescido, uma vez que o facto constitutivo verificou-se no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento tenha cessado depois deste, cfr. a alínea a) do n.º 1 do art. 24.º da LGT.

No entanto, a alínea b) do n.º 1 do art. 24.º da LGT determina que o ónus de prova se inverte quando a existência de dívidas tributárias resulta do término do prazo legal de pagamento ou entrega do mesmo no período do exercício do seu cargo, quando não seja provado que lhe foi imputável a falta de pagamento.

- ✓ Em caso de incumprimento das funções de fiscalização, a responsabilidade é imputada aos membros dos órgãos de fiscalização e revisores oficiais de contas, cfr. n.º 2 do artigo 24.º da LGT;
- ✓ Contudo, interessa-nos abordar a imputação da responsabilidade sobre os Contabilistas Certificados, outrora com a designação de TOC, pela inobservância dos deveres profissionais estatuídos no Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados e Código Deontológico dos Contabilistas Certificados, cfr. o n.º 3 do art. 24.º da LGT.

Numa análise aos requisitos formais, a reversão de execução ocorrerá nos seguintes termos:

1. Citação prévia

Citando Matos (2008, p.974),

[...], [a] citação prévia do devedor originário e o esgotamento do subsequente prazo para pagamento [...]. É pois, imperativo que, antes da reversão o devedor originário

haja sido confrontado com a pretensão coerciva subjacente ao processo de execução fiscal.

A citação tem um papel fundamental, na medida em que a responsabilidade tributária efetiva-se com o executado citado para o efeito. Neste âmbito, a citação pessoal deve conter os elementos das alíneas elencados no artigo 163.º, n.º 1 do CPPT, bem como os elementos do art. 190.º, n.º 2 do CPPT. Terá, igualmente, de incluir uma declaração fundamentada dos pressupostos e extensão da reversão (n.º 4 do art. 23.º da LGT), bem como os meios de defesa previstos no n.º 5 do art. 22.º da LGT.

Face ao exposto, a citação deve promover toda a informação útil para o responsável, sobretudo, os direitos de natureza processual que os revertidos possuem que, por seu turno, são os seguintes:

- a) Direito de apresentar a oposição à execução fiscal no prazo de 30 dias, cfr- artigo 204.º do CPPT;

Considerando que o administrador e/ou gerente se trata de uma parte ilegítima, a esfera jurídica deste não pode ser alvo de imputação de responsabilidade pela dívida tributária e acrescido e, como tal, a AT deverá reverter a execução para um gerente de facto e/ou administrador e quiçá a um contabilista certificado.

- b) Direito de proceder ao pagamento do montante do capital, no prazo de 30 dias, com renúncia de pagar os juros moratórios e custas processuais, à luz do artigo 23.º, n.º 5 da LGT;

O próprio legislador indica que se o revertido proceder ao pagamento da dívida revertida, no prazo de 30 dias, este ficará dispensado de pagar os juros moratórios e as custas processuais.

O legislador terá sido sensível a esta realidade concreta e, nesse sentido, extingue por pagamento, a execução relativamente ao responsável subsidiário caso proceda ao pagamento do capital com dispensa, isto é, sem necessidade de pagamento de juros de mora e custas processuais.

- c) Direito de apresentar uma reclamação ou impugnação judicial, por força do n.º 5 do art. 22.º da LGT

Trata-se de um direito que os revertidos têm para apreciar ou discutir a legalidade da dívida exequenda. A este propósito, o contribuinte quando não se conforma com o ato de liquidação

dispõe rigorosamente de dois caminhos: apresenta-se uma reclamação graciosa, consagrada nos seguintes artigos 68.º a 77.º-B.º, 102.º e 131.º a 133.º todos do CPPT, em sede de procedimento tributário, em que não se exige mandatário e é gratuito ou, em alternativa, poderá apresentar uma impugnação judicial, nos termos dos artigos 96.º, 97.º, 99.º, 102.º e 108.º, todos do CPPT, em processo tributário, no qual já se exige não só a constituição de mandatário a partir dos 5.000€, cfr. art. 6.º do CPPT, bem como o pagamento da taxa de justiça, dado que a decisão é dada por um Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal.

## 2. Audição prévia do responsável subsidiário

Em primeira instância, é fundamental proceder à preparação do processo para reversão, mediante despacho do órgão da execução fiscal a determinar a notificação (art. 35.º, n.º 1 do CPPT) dos possíveis responsáveis subsidiários para o exercício do direito da audição prévia, por via do artigo 23.º, n.º 4 da LGT, no prazo a fixar pela administração tributária em carta registada, cfr. o art. 35.º, n.º 3 do CPPT e art. 45.º do CPPT e n.º 4 do art. 60.º da LGT.

Neste apartado, considerar-se-á que o princípio da participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito consagrado no n.º 5 do art. 267.º da CRP, art. 60.º da LGT e art. 45.º do CPPT. Os contribuintes têm um prazo de 15 dias – regra-, contudo o prazo para exercer o direito de audição prévia poderá ser alargado até 25 dias, tendo em conta a complexidade da matéria, cfr. n.º 6 do art. 60.º da LGT estabelece.

Se após a audição, o fisco concluir que os requisitos estão preenchidos para dar continuidade ao processo e o devedor subsidiário não exercer o direito de audição prevista por lei, há lugar à citação para o(s) revertido(s).

## 3. Exigibilidade da dívida exequenda

Segundo a perspetiva de Matos (2008), o terceiro pressuposto formal prende-se com a exigibilidade dívida exequenda contraída pelo contribuinte devedor, no qual a reversão poderá não operar, por inexigibilidade subjetiva da dívida, quando a quantia do objeto de execução fiscal não for exigível ao devedor subsidiário, por força do n.º 3 do art. 48.º da LGT. A presente norma dita que a interrupção da prescrição do devedor originário não produz efeitos ao potencial responsável subsidiário sempre que a citação for efetuada após o 5.º ano posterior ao da liquidação.

## 4. Declaração fundamentada dos pressupostos e extensão da reversão, artigo 23.º, n.º 4 da LGT.

### **4.3. Direito de Audição Prévia**

De acordo com os termos legais do artigo 23.º, n.º 4 da LGT e sob o princípio da participação do artigo 267.º, n.º 5 da CRP e do artigo 60.º da LGT que remete para o princípio do contraditório do art. 45.º do CPPT, a reversão da execução fiscal é precedida do exercício da audição do responsável subsidiário, sob pena de dispensa de audição que a alínea a) e b) do número 2 do art. 60.º da LGT preceitua.

Isto é, antes de se efetivar a reversão de execução fiscal contra um potencial responsável subsidiário é necessário proceder-se à elaboração de um projeto de reversão que, posteriormente, será notificado ao respetivo responsável para exercer o direito de audição, conforme as normas anteriormente mencionadas garantem.

A audição prévia é um direito que o responsável subsidiário pode exercer no âmbito de um processo de execução fiscal que, futuramente, será revertido contra si. Em termos temporais, a audição será realizada no prazo que a administração tributária assim fixar, cfr. n.º 4 do art. 60.º da LGT, tendo conhecimento por uma carta registada com aviso de receção enviada para o domicílio fiscal do contribuinte, cfr. artigo 38.º, n.º 1 do CPPT, ou através de transmissão eletrónica de dados, segundo o artigo 38.º- A do CPPT.

Para todos os efeitos, os números 5 e 6 da do artigo 60.º da LGT estatui que a AT deverá comunicar ao contribuinte não só o projeto da decisão e a sua fundamentação, bem como o prazo de 15 dias para proceder ao exercício do direito de audição, por via oral ou por escrito, sendo possível alargar o prazo para 25 dias, atendendo ao grau de complexidade da matéria em questão.

É de notar que a chave do processo é a audição prévia, no qual o órgão de execução fiscal deverá incluir todos os elementos imprescindíveis para fundamentar o despacho de reversão. Após o despacho de reversão, verificar-se-á à luz do artigo 23.º, n.º 4 da LGT a citação de todos possíveis devedores subsidiários, cuja citação será por meio de citação pessoal, cfr. art. 160.º e 191.º, n.º 3 do CPPT, adotando todas as formalidades impostas pelo artigo 190.º, n.º 1 que remete para o artigo 163.º, n.º 1 do CPPT e para o n.º 2 do artigo 190.º do CPPT. Destarte, caso a AT não fundamente a reversão do processo de execução fiscal contra o responsável subsidiário existirá a anulação do despacho, uma vez que padece de vício de falta de fundamentação.

## 5. Responsabilidade Tributária

O ordenamento jurídico-tributário português prevê, nos termos do artigo 1.º, n.º 2 da LGT, a existência de relações jurídico-tributárias entre a administração tributária e as pessoas singulares e coletivas e outras entidades legalmente equiparada a estas.

Neste âmbito, a relação jurídica tributária contém uma estrutura forte, por força das seguintes normas: art. 18.º e art. 36.º, ambas da LGT.

O artigo 18.º da LGT trata dos sujeitos inerentes ao facto tributário, do qual consta que o sujeito ativo é quem tem o poder de tributar, ou seja, o Estado, cujo poder tributário é efetuado através da Assembleia da República, bem como tem a devida competência exclusiva para legislar sobre o sistema fiscal, cf. artigo 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP.

Deste modo, o sujeito ativo adquire a qualidade de uma «entidade de direito público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, quer diretamente quer através de representante», conforme está explanado no n.º 1 do artigo 18.º da LGT.

Posto isto, afere-se que o Estado tem o todo o direito em exigir o cumprimento da prestação tributária a uma pessoa alheia à constituição do vínculo tributário, pese embora o incumprimento de obrigações fiscais fosse do contribuinte direto.

É de notar que, ao abrigo do n.º 2 do art. 18.º da LGT, o legislador realça que quando o Estado não for o sujeito ativo, o sujeito que vier a tomar a posse dessa posição terá de estar munido de um documento emitido pela administração tributária que permitirá identificar a denominação de sujeito ativo.

Ao passo que, à luz do n.º 3 do art. 18.º da LGT, o sujeito passivo é todo e qualquer contribuinte direto, substituto ou responsável que esteja vinculado ao cumprimento da prestação tributária.

Neste contexto, o artigo 36.º, n.º 1 da LGT explicita que a relação jurídica-tributária se constitui com o facto tributário. O facto tributário está intimamente relacionado com os sujeitos da relação jurídico-tributária, cuja definição legal compreende uma situação que determina que haja lugar a tributação. Isto é, o facto tributário abrange toda uma realidade económica que se vai subsumir às normas de incidência dos diversos tributos.

Tornando a data da ocorrência do facto tributário, o fator determinante no contexto do prazo de caducidade e do prazo de prescrição, conforme previsto no artigo 45.º, n.º 4 e art. 48.º, n.º 1 da LGT.

A responsabilidade tributária emergente do artigo 22.º, n.º 1 da LGT abrange a totalidade da dívida tributária, os juros e os demais encargos legais. Ou seja, qualquer relação jurídica-tributária tem sempre um sujeito passivo que responde, em primeira linha, pelo pagamento de impostos, juros e encargos legais. Bem como a responsabilidade tributária pode, para além dos sujeitos passivos originários, abranger os contribuintes de forma solidária ou subsidiariamente, cf., n.º 2 do art. 22.º da LGT.

Nos termos fixados na lei, o disposto do artigo 21.º e do artigo 23.º da LGT estabelece uma relação díspar entre a responsabilidade tributária subsidiária e responsabilidade tributária solidária, cuja responsabilidade solidária só é aplicada quando a lei expressamente o disser, com base no n.º 4 do art. 22.º da LGT.

As diferenças existentes entre a efetivação da responsabilidade subsidiária e a efetivação da responsabilidade solidária estão consagradas nos artigos 21.º e art. 23.º da LGT. Pese embora, a responsabilidade tributária subsidiária seja o regime regra, a responsabilidade tributária solidária é considerada a responsabilidade mais grave.

Destarte, o único aspeto que une ambas as responsabilidades é a faculdade de os contribuintes solidários ou subsidiários poderem reclamar ou, em alternativa, impugnar a dívida, de acordo com a base legal do n.º 5 do art. 22.º da LGT.

## **5.1. Responsabilidade Solidária**

O vigente ordenamento jurídico português prevê, nos termos do artigo 21.º da LGT, que o devedor originário está ao mesmo nível de igualdade que o responsável solidário.

Entende-se que o devedor principal, na qualidade de sujeito passivo da relação jurídica, é a pessoa a quem é exigido o pagamento do imposto, obrigação principal que o artigo 31.º da LGT prevê. Caso o sujeito passivo não proceda ao pagamento é exigido ao responsável solidário, o seu cumprimento.

O termo responsabilidade solidária está consagrado no artigo 497.º, números 1 e 2 do C.Civil com a existência de pluralidade de pessoas responsáveis. Nesta medida, existirá o direito de regresso previsto pelo artigo 524.º do C.Civil.

A exigência da dívida poderá ser pedida a qualquer um dos devedores solidários, destarte o direito de regresso permite ao devedor exigir aos restantes devedores solidários a parte que lhes compete, uma vez que assumiu a integralidade da obrigação.

## **5.2. Responsabilidade Subsidiária**

É certo que a dívida tributária recai única e exclusivamente na esfera jurídica do devedor originário, uma vez que foi na qualidade de sujeito passivo do facto tributário que a contraiu. Contudo, quando os bens não são suficientes para fazer face ao elevado valor da quantia exequenda e acrescidos ou haja fundada insuficiência do património do devedor para satisfação da dívida exequenda e acrescidos prossegue-se à efetivação da responsabilidade subsidiária, cfr. resulta do n.º 2 do artigo 153.º do CPPT e n.º 2 do art. 23.º da LGT.

Neste sentido, a figura subsidiária surge pela incapacidade económica de o devedor originário cumprir com os seus compromissos.

Ante o exposto, a responsabilidade tributária subsidiária prevista no artigo 23.º da LGT determina que o presente mecanismo é efetivado pela reversão do processo de execução fiscal e depende, sobretudo, do cumprimento dos pressupostos descritos no número 2 do artigo 23.º da LGT e do prelúdio do artigo 153.º, n.º 2 do CPPT.

Na ausência de bens penhoráveis do devedor e na insuficiência do património do devedor, a execução fiscal, por via da reversão fiscal, reverte os papéis e, conseqüentemente, o processo tramita contra os potenciais responsáveis subsidiários, na medida em que cumpram o papel que outrora era da sociedade, conforme resulta do artigo 23.º, n.º 2 da LGT, art. 153.º do CPPT e do artigo 160.º do CPPT.

Neste âmbito é plausível adotar a perspectiva de que a AT querendo cobrar o facto tributário (dívida) à sociedade e esta não tendo bens ou únicos bens que lhes resta do património da sociedade devedora originária não cobre a(s) dívida(s) contraída(s), o processo reverte contra os responsáveis dos corpos sociais ou sobre os responsáveis técnicos responsáveis que daqui em diante iremo-nos debruçar.

No entanto, para que os parâmetros inerentes à reversão se tornem definitivos é crucial proceder à elaboração de um projeto de reversão, no qual o responsável subsidiário é notificado para exercer o direito de audição, conforme o n.º 4 do artigo 23.º da LGT que remete para o artigo 60.º da LGT.

De acordo com o art. 23.º, n.º 3 da LGT, a responsabilidade subsidiária será constituída quando o órgão de execução fiscal determinar com precisão o montante pelo qual o responsável subsidiário do processo de execução fiscal terá de pagar.

Segundo Alcântara Martins & Alves (2015, p.376) é de sublinhar que «[...], sem se proceder à venda dos bens penhorados e conhecer o produto da venda a aplicar, não é possível conhecer o valor pelo qual a execução reverte contra os responsáveis subsidiários».

No seguimento da efetivação da responsabilidade tributária subsidiária, a execução reverte contra os responsáveis subsidiários, assim que o órgão de execução fiscal profere o despacho de reversão e, de imediato, cita os responsáveis subsidiários após conhecer o produto da venda a aplicar e, subseqüentemente, a obtenção da informação das quantias resultantes da venda dos bens penhorados pelos quais os contribuinte subsidiários irão responder, cfr. art. 160.º, n.º 1 do CPPT, respeitando a forma de citação pessoal do n.º 3 do art. 191.º do CPPT.

A citação dirigida aos responsáveis subsidiários rege-se pela alínea b) do n.º 3 do artigo 191.º do CPPT, cuja citação pessoal deve conter todos os elementos necessários do n.º 1 do art. 190.º do CPPT para que o interessado tenha conhecimento de todos os direitos e interesses legalmente proferidos, sob observância do acesso à justiça tributária, artigo 9.º da LGT articulado com o artigo 20.º da CRP, incluindo o valor da quantia exequenda.

O princípio da tutela plena e efetiva do n.º 2 do art. 9.º da LGT) inspira-se no artigo 268.º, n.º 4 da CRP devido à consagração de um direito geral de impugnação contra os atos que afetem a situação tributária dos cidadãos.

Aos contribuintes é garantido o acesso à justiça tributária a fim de obter a tutela efetiva de todos os direitos ou interesses legalmente protegidos.

O n.º 5 do artigo 23.º da LGT indica que caso os responsáveis subsidiários efetuem o pagamento da dívida exequenda no prazo de 30 dias ficarão isentos de custas processuais e juros de mora, com exceção do artigo 160.º, n.º 3 do CPPT, cujo Alcântara Martins & Alves (2015, p.377) determina o seguinte «[...] se os responsáveis tributários não efetuarem o pagamento no prazo de oposição ou se decaírem na oposição deduzida, terão de suportar, além das custas a que deram causa, as que forem devidas pelos originários devedores».

Resumidamente, a aplicação deste regime recai sobre situações com maior expressão. A título exemplificativo, os casos dos gerentes e/ou administradores das sociedades por

surgirem com maior facilidade, não obstante de a responsabilidade subsidiária recair sobre os Contabilistas Certificados.

### **5.2.1. Responsabilidade dos Corpos Sociais**

Nos termos legais do art. 24.º, n.º 1 da LGT, a responsabilidade dos corpos sociais incide sobre os administradores, diretores e gerentes quando exerçam funções de administração ou gestão em pessoas coletivas e, conseqüentemente, o património da sociedade torna-se insuficiente para cobrir a dívida exequenda.

#### **5.2.1.1. Gerentes e Administradores**

Por força do atual artigo 64.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), os gerentes e administradores possuem um conjunto de deveres fundamentais na prática das suas funções, tais como o dever de cuidado e o dever de lealdade para com o interesse da sociedade, assim como os artigos 65.º e 254.º, n.º 1, ambos da mesma legislação, realçam diversos deveres.

O dever de cuidado consagrado no n.º 1, alínea a) do art. 64.º do CSC compõe-se num conjunto de deveres fundamentais do gerente e/ou administrador.

A alínea a) do n.º 1 do art. 64.º do CSC consiste num dever global, na medida em que não poderá existir nenhuma área de atuação da sociedade/administração que a gerência desconheça porque será o fio condutor para anulação da gestão de um determinado gestor criterioso e ordenado.

É de notar que este dever de cuidado tem uma grande amplitude e, como tal, poderá dar azo à destituição com justa causa quando ocorra um incumprimento, doloso ou negligente, do presente dever.

A par do dever de cuidado, o legislador determina o dever de lealdade consagrado na alínea b) do n.º 1 do artigo 64.º do CSC, cujo dever de lealdade determina que o gerente terá de atuar sempre dentro do espírito do objeto social da sociedade e nunca contra o objeto da mesma ou contra a própria vontade da sociedade. Nesta medida, alínea b) do art. 64.º do CSC prevê um lugar de sentimento de zelo e lealdade pelo interesse da sociedade, ponderando os interesses de longo prazo dos sócios e de outros sujeitos relevantes para a sustentabilidade, nomeadamente os seus trabalhadores (vínculo laboral), cliente e credores.

No que diz respeito aos trabalhadores, o gerente não poderá invocar o desconhecimento dos seus deveres porque, in casu, não estariam a zelar pelo interesse dos trabalhadores.

O zelo em relação aos clientes destina-se ao cumprimento de todas as obrigações contratuais comerciais, como por exemplo, o cumprimento dos prazos de entrega. Assim como o zelo também poderá recair sobre os interesses dos clientes, na medida em que todos aqueles têm colaboração com a sociedade e, conseqüentemente, promovem lucros para a sociedade.

No concerne dos credores, deverá existir um pagamento atempado. Caso não seja possível, o gerente e/ou administrador deverá avisar atempadamente o credor do imprevisto e informar a data que o pagamento será efetuado.

Existe uma conexão entre o dever de lealdade e a proibição de concorrência prevista no número 1 do artigo 254.º do CSC, na medida em que o gerente não poderá realizar, de per si ou interposta pessoa quaisquer atos contra a sociedade, salvo o consentimento da mesma. Por fim, o artigo 65.º, n.º 1 do CSC determina que os membros da administração possuem o dever de relatar a gestão, atendendo aos artigos 66.º, 66.º-A, 67.º-B e 508.º-G do CSC, e apresentar as contas do exercício e os demais documentos de prestação de contas que lei prevê.

De acordo com o regime ínsito no artigo 24.º, n.º 1 da LGT para efetivar a responsabilidade tributária dos corpos sociais é necessário a existência de um gerente e/ou administrador de facto, assim como é relevante definir o âmbito temporal entre a ocorrência do facto gerador do tributo e o prazo legal para pagamento ou entrega e o período de exercício do cargo da gerência/administração.

Numa primeira instância, para que a efetivação da responsabilidade tributária se efetue à luz da lei é necessário que o Fisco invoque e, posteriormente, prove a existência de um gerente de facto e não um mero gerente de direito no período em que se verificou o facto tributário, cfr. resulta da alínea a) do n.º 1 do art. 24.º da LGT, visto que alínea b) da presente norma determina que o gerente/administrador terá de exercer o ónus de prova.

A título exemplificativo, a Fazenda Pública terá de verificar se o gerente ou administrador estabelecem relações internas com os colaboradores e fornecedores através da ligação e comunicação entre ambos.

O sumário do acórdão do TCAN, proc. n.º 00489/06.4BEPFN datado a 15/09/2016 define que o gerente de facto é «II – [...] quem, atuando em nome de uma sociedade, pratica atos

tendo em vista a concretização do objeto social daquela». Ou seja, os órgãos da administração deverão administrar todo o património societário alheio, uma vez que têm o objetivo de obter lucro.

Nesta medida, aferimos que os elementos de facto intrínsecos aos gerentes de facto são os seguintes: aqueles que dão ordens aos trabalhadores e procedem à contratação dos mesmos, bem como possuem competências para negociar com instituições financeiras e fornecedores.

Ante o exposto, se o despacho de reversão não cumprir com este requisito extraímos que a consequência se rege pela ausência de legitimidade pelo que legitima a anulação do despacho de reversão.

#### **5.2.1.2. Ónus de Prova**

Do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS), proc. n.º 12843/15 de 10/03/2016, aferimos que «II- O ónus de prova, que não se confunde com um dever de provar, é instituto de direito material regulado nos artigos 342.º ss do Código Civil atual, [...]».

A definição conceptual de ónus de prova encontra-se regulado nos artigos 342.º e seguintes do C. Civil, no qual define que o ónus de prova compete à pessoa provar os factos constitutivos do direito que invoca.

Em sede de matéria fiscal, os acórdãos do TCAS processo n.º 08792/15 de 10/07/2015 e acórdão do TCAN, processo n.º 01307/10.4BEAVR, de 29/01/2015, são os acórdãos que melhor se expressam em relação ao ónus de prova que está consignado nas alíneas do n.º 1 do artigo 24.º da LGT representam a dualidade de regimes de responsabilidades.

A alínea a) do n.º 1 do art. 24.º da LGT determina que o ónus de prova recai sobre a Fazenda Pública, de modo a responsabilizar a gerência/administração pela diminuição do seu património que induziu à incapacidade de solver as suas dívidas, uma vez que a gerência, a administração, os diretores e outras pessoas à data do facto tributário exerciam, ainda que, somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas coletivas, porém as dívidas tributárias venceram-se após o término do prazo de exercício das funções dos potenciais responsáveis que o n.º 1 do artigo 24.º da LGT intitula de corpos sociais.

Nesta senda, o juízo de censura da alínea a) é menor em comparação com a alínea b). A responsabilidade expressa na alínea a) demonstra que quando o Fisco tem intenções de

reverter uma execução fiscal contra o gerente e/ou administrador e, conseqüentemente, verifique que o próprio era gerente e/ou administrador à data do facto constitutivo e que à data do cumprimento do crédito tributário já não o era, a AT terá de intervir com alegações e provas de todos os factos que conduzam a uma conduta ilícita e culposa por parte do gerente que comprometa a gestão da sociedade e potencializem danos graves, uma vez que as dívidas tributárias já se venceram após o término do prazo do exercício das funções de administração e/ou de gestão dos potenciais responsáveis da alínea a) do n.º 1 do art. 24.º da LGT.

Ao passo que a alínea b) do n.º 1 do art. 24.º da LGT, o ónus de prova inverte-se. Nos termos da alínea b), o legislador determina a responsabilização dos gerentes e administradores porque resultam «[...] da factualidade assente que o final do prazo legal de pagamento ou entrega da dívida tributária ocorreu em data contemporânea ao período do exercício do cargo de gerente pelo oponente revertido [...], cfr. exposto pelo acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, processo n.º 01307/10.4BEAVR, de 29/01/2015.

Neste caso em concreto, o juízo de censura é maior sobre o término do prazo legal do pagamento ou entrega do tributo no decurso do período do seu cargo, uma vez que a culpa recaí no gerente facto e/ou administrador, dado à irresponsabilidade de não ter procedido ao pagamento do crédito tributário, no decurso do exercício efetivo do cargo societário. E, como tal, compete ao responsável do corpo social afastar a presunção legal de culpa, visto que cabe ao gerente justificar a razão pela qual não realizou o pagamento e que essa responsabilidade não lhe é imputável, pelo que a Administração fiscal está dispensada de exercer o ónus de prova.

De acordo com o acórdão do TCAN, processo n.º 03493/10.4BEPRT, de 25/01/2018,

XI – Estas presunções legais de culpa só podem ser ilididas com a prova do contrário, isto é, a prova das iniciativas empreendidas para evitar, ou minimizar, o impacto negativo de factos adversos externos no desenvolvimento da atividade social.

A responsabilização da alínea b) prevê um juízo de censura maior, na medida em que a falta de pagamento do tributo é atribuível ao gerente e/ou administrador que permanece ativo na empresa.

Reforçando a ideia de que a culpa plasmada na alínea a) é menor, na medida em que à data do facto tributário encontrava-se um gerente e/ou administrador contrário ao que se encontra na altura do pagamento da dívida tributária pelo que o ónus de prova não cabe ao antigo

gerente ou administrador. Deste modo, a lei determina que terá de ser a AT a provar que é da culpa desse mesmo gerente e/ou administrador, a falta de património da pessoa coletiva para fazer face à obrigação tributária.

### **5.3. Responsabilidade dos Técnicos Responsáveis**

Conforme decorre do número 2 do artigo 24.º da LGT, a responsabilidade dos técnicos responsáveis integra um tipo de responsabilidade subsidiária, cuja responsabilidade recai sobre os membros dos órgãos de fiscalização e revisores oficiais de contas (ROC), aquando da demonstração de qualquer violação dos deveres tributários da pessoa coletiva resulte do incumprimento das suas funções de fiscalização.

Bem como o n.º 3 da presente legislação destaca a ideia de que os Contabilistas Certificados também são igualmente responsáveis sempre que se verifique a violação dolosa dos deveres de assunção de responsabilidade subjacente à regularização técnica regulada pelo artigo 10.º, n.º 1 da alínea b) e n.º 3 do Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados (EOCC) na execução das áreas contabilística e fiscal ou de assinaturas de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos.

#### **5.3.1. Membros dos Órgãos de Fiscalização e Revisores Oficiais de Contas**

De acordo com o artigo 24.º, n.º 2 da LGT, responsabilidade subsidiária dos membros de fiscalização e dos revisores oficiais de contas estabelecem uma relação dispare entre os Contabilistas certificados, no modo como a efetivação da responsabilidade é apurada devido à violação dos deveres tributário das pessoas coletivas que resultou no incumprimento das suas funções de fiscalização, cujo ónus de prova cabe à administração fiscal, tendo por base provas consistentes e admissíveis por lei.

São várias as leis que preveem os direitos e deveres gerais e específicos que impedem sobre os revisores oficiais de contas (ROC), nomeadamente no Estatuto da Ordem dos Revisores de Contas (EOROC), v.g. art. 52.º do EOROC e o CSC.

Nos termos do número 1 e 2 do art. 61.º do EOROC, o ROC, no exercício das suas funções, tem o especial cuidado de atuar com zelo e competência nas suas funções, de modo a contribuir para o prestígio e dignidade da profissão, uma vez que no n.º 2 reforça a ideia de

que o ROC deve adotar uma conduta que não ponha em causa a qualidade do trabalho desenvolvido nem o prestígio e o bom nome da profissão.

Nestes termos, é plausível adotar a perspectiva de que o ROC tem uma postura a manter e, nesse sentido, deverá atuar em conformidade com a lei e os regulamentos aplicáveis, as normas de auditoria em vigor e as regras sobre informação, publicidade e sigilo profissional, sob observância do atual n.º 2 do art. 61.º do EOROC, assim como o profissional deverá seguir um conjunto de aspetos fulcrais no exercício da sua atividade profissional, designadamente, a independência, a responsabilidade, a competência e a urbanidade.

Sob observância do artigo 62.º do EOROC, o revisor oficial de contas tem o dever de elaborar e divulgar o relatório de transparência. Ao passo que o legislador, nos termos do n.º 4 do artigo 420.º do CSC, determina que o ROC possui o dever de fiscalização e, como tal, terá de proceder a exames e verificações que sejam necessárias e úteis à revisão e certificações legais das contas que está ao seu cuidado.

A este respeito, o artigo 420.º- A do CSC estipula que o ROC terá de cumprir com o seu dever de vigilância na medida em que este deverá «[...] comunicar, imediatamente, por carta registada ao presidente do conselho de administração ou do conselho de administração executivo os factos de que tenha conhecimento e que considere revelarem graves dificuldades na prossecução do objeto da sociedade, designadamente reiteradas faltas de pagamento a fornecedores, protestos de título de crédito, emissão de cheques sem provisão, falta de pagamento de quotizações para a segurança social ou de impostos», com o objetivo de não ocultar na certificação de contas da sociedade que por este for auditado.

Sem descurar o artigo 260.º- A, n.º 1 do CSC que determina o dever de prevenção e o artigo 64.º, n.º 2 do CSC com o dever de cuidado em que se exige elevados padrões de diligência profissional aos titulares de órgãos sociais que possuam funções de fiscalização. A par do dever de cuidado, o segmento final do n.º 2 do art. 64.º do CSC também consagra o dever de lealdade, no que respeita ao interesse da sociedade, afastando a hipótese de o ROC adotar comportamentos que respeitem interesses alheios.

### **5.3.2. Contabilistas Certificados**

A atribuição da responsabilidade tributária subsidiária dos CC depende do pressuposto consagrado do n.º 3 do art. 24.º da LGT, a violação dolosa dos deveres de assunção de regularidade técnica que, conseqüentemente, suscitará insuficiência patrimonial à sociedade

tornando o CC, o responsável técnico pelas consequências dos atos praticados no exercício das suas funções.

É crucial esclarecer que os contabilistas certificados têm um papel fulcral tanto nas empresas devido às crescentes exigências que a AT impõe, como também na comunidade humana por ser um profissional que, usualmente, é procurado com o objetivo de aconselhar todos aqueles que pretendam esclarecer as suas dúvidas quanto à carga fiscal que Portugal possui.

Afere-se que os Contabilistas, no âmbito da sua atividade profissional encontram-se sujeitos à aplicação de metodologia própria da área contabilista e fiscal subjacente ao CC, de forma a analisar e, em simultâneo, explorar todas as opções viáveis para o bom funcionamento da organização societária a quem presta serviço, tendo a obrigação de comunicar ao gestor/empresário todos os fatores financeiros consideravelmente relevantes. Além de que estes profissionais também trabalham diariamente com as informações e documentos que os órgãos sociais fornecem.

Nesse sentido, os Contabilistas Certificados transmitem à sociedade um espírito empreendedor e o bom rigor na forma como exercem a sua profissão, partilhando uma visão enriquecedora do estado atual que a empresa atravessa, de modo a contribuir a tomada de decisões mais acertadas na vida societária por parte dos gestores e administradores.

A este propósito destacamos o artigo 5.º do Código Deontológico dos Contabilistas Certificados (CDCC) que determina que o CC é responsável por todos os atos que pratique no exercício da sua profissão - em especial enfoque a alínea b) do n.º 1 e n.º 3 do artigo 10.º do EOCC - incluindo os dos seus colaboradores ou de terceiros e as responsabilidades para com os seus clientes e a Autoridade Tributária e Aduaneira.

A regularidade técnica é o principal dever que os contabilistas devem salvaguardar, uma vez que, se esta for violada dolosamente permitirá que os contabilistas certificados se tornem responsáveis subsidiários, cfr. o n.º 3 do artigo 24.º da LGT e art. 10.º, n.º 1, alínea b) e n.º 3 do EOCC. No entanto, os contabilistas certificados não conseguem prever cenários em que a sociedade poderá ocultar ou atrasar informações dos quais o profissional está dependente.

Ainda neste contexto, este dever de regularidade técnica será consolidado mais adiante, cujo ónus de prova recai sobre a administração tributária.

Os Contabilistas Certificados possuem inúmeras relações na sua carreira profissional, designadamente com os colaboradores da sociedade, v.g. o art. 10.º, n.º 1 do CDCC e art.

13.º, n.º 2, alínea a) do CDCC; os clientes, isto é (i.e.) o art. 69.º, n.º 1, alíneas a), b), c) e d) e o n.º 7 do EOCC; art. 12.º, números 1 a 6 do CDCC; artigo 11.º do CDCC articulado com a alínea c), n.º 1 do art. 72.º do EOCC; art. 72.º, n.º 1, alíneas a) a f) e n.º 2 do EOCC; art. 76.º do EOCC, n.º 3 do art. 8.º do RGIT e, igualmente, com a AT, tendo como reflexo as normas contidas nos artigos 28.º, n.º 1 e 2, alínea f) do Regulamento Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira, bem como o art. 63.º da LGT.

Mas é, sobretudo, a relação que os CC estabelecem com a AT que poderá ser interpretada de forma contrária. A relação entre ambos, não poderá ser confundida como pensamento de que os contabilistas representam somente à AT perante a sociedade, visto que os próprios CC também representam a sociedade perante a AT. Existe uma dupla-representação.

Neste sentido, é relevante destacar que cabe aos Contabilistas Certificados cumprir com os deveres consignados nas alíneas do art. 73.º do EOCC para com a administração tributária e aduaneira. A saber:

- ✓ O CC deve certificar que as declarações fiscais que o CC assina estão em conformidade com a lei e as normas técnicas em vigor;
- ✓ Sempre que for solicitado, os contabilistas devem acompanhar o exame dos registos, documentação e declarações fiscais das entidades a que prestam serviços. Ademais, os contabilistas certificados devem prestar todos os esclarecimentos e informações diretamente relacionadas com o exercício das suas funções;
- ✓ Na prática de quaisquer atos que o CC esteja habilitado, o profissional técnico deve abster-se, direta ou indiretamente, qualquer exercício que conduza à ocultação, destruição, falsificação ou viciação dos documentos e das declarações fiscais;
- ✓ Assegurar o envio das declarações fiscais dos seus clientes ou entidades patronais, por via eletrónica, em casos em que a lei o preveja

## **6. Meios de Reação do(s) Revertido(s)**

### **6.1. Oposição Judicial**

A oposição judicial consagrada nos termos do artigo 203.º a 213.º do CPPT consiste num meio de reação do executado e do potencial responsável tributário em contradizer os factos e fundamentos apresentados pelo credor tributário.

De acordo com as circunstâncias das alíneas tipificadas no artigo 203.º do CPPT, há lugar à oposição no prazo de 30 dias se o revertido acionar o meio de defesa que a lei dispõe, sendo certo que a oposição depende do cumprimento de determinados requisitos. Formalmente, a oposição deverá ser feita através de uma petição inicial.

Por força do artigo 206.º e 207.º do CPPT, a petição inicial, sendo um requisito formal, deverá ser apresentada ao órgão de execução fiscal, onde pende a execução, sob a observância de requisitos da petição que, por seu turno, consiste em oferecer meios de prova para apurar a veracidade dos factos, tais como:

- Apresentação de documentos consistente e oportunos;
- Arrolamento de testemunhas para consolidar o conteúdo exposto;
- Requerer as demais provas que possam ser procedentes para a constituição da oposição de um processo de execução fiscal.

Efetuada a elaboração da petição inicial e, simultaneamente, apresentada ao órgão de execução fiscal, prossegue-se a sua autuação que, por sua vez, implica a remessa automática para o tribunal de 1.ª instância, no prazo de 20 dias, cuja competência é imputada ao órgão de execução fiscal, cfr. artigo 208.º, n.º 1 do CPPT.

Concomitantemente, a oposição à execução prossegue na sua plenitude caso preencha as disposições consagradas no artigo 204.º do CPPT, uma vez que estamos na presença de uma norma imperativa no cerne da manifestação da oposição.

Por fim, o número 2 do artigo 204.º do CPPT impõe que o fundamento de oposição à execução consagrada na alínea H) reger-se-á de acordo com as disposições respeitantes ao processo de impugnação, aquando da ilegalidade da liquidação da dívida exequenda não seja baseada em função de uma mera questão de direito.

Ante o exposto, o contribuinte deve ter consciência de que, na interposição de uma oposição, a mesmo poderá ser alvo de rejeição liminar, aquando da receção do processo por parte de um juiz de um tribunal de 1.ª instância.

Nos termos legais do artigo 209.º do CPPT, os fundamentos que potencializam o indeferimento liminar no contexto de oposição à execução são as seguintes:

- ✓ Prazo de dedução da oposição vencido;
- ✓ Incumprimento da alegação dos fundamentos elencados no n.º 1 do art. 204.º do CPPT;
- ✓ Manifestação de improcedência que reconduz na impossibilidade de a oposição ser efetivada face à vigência da lei.

A admissão da oposição por parte de um juiz, após a receção do processo e cumprido o preenchimento de todo um conjunto de pressupostos impostos por lei, prossegue-se à notificação da oposição ao representante da Fazenda Pública para que, no prazo de 30 dias, conteste as alegações apresentadas por um ou mais oponentes - cf. o artigo 210.º do CPPT alude-, visto que, ao abrigo do artigo 206.º-A do CPPT, os executados e revertidos poderão coligar-se entre si.

É de notar que, pese embora, o artigo 212.º do CPPT cita que a oposição suspende a execução nos termos da presente legislação, as disposições do número 1 e 5 do art. 169.º do CPPT e art. 52.º, n.º 1 e 2 da LGT alude que a oposição à execução não suspende, de per si, o processo de execução fiscal, visto que, depende de situações taxativamente previstas nos termos da lei, nomeadamente a prestação de garantia idónea.

É de destacar que a prestação de garantia adequada ou a penhora garantida integralmente dívida exequenda e dos acrescidos, conforme o artigo 169.º destaca e articula com os termos do artigo 195.º, 199.º do CPPT, reforça a ideia de como este dois aspetos são fundamentais para que a oposição à execução suspenda o processo de execução fiscal.

## **6.2. Impugnação judicial**

O mecanismo da impugnação judicial encontra-se regulado pelos artigos 99.º e seguintes do CPPT, com especial destaque as alíneas a) a g) do artigo 97.º do CPPT que, por seu turno, compreende a diversidade de impugnações que o processo judicial tributário compreende.

Este meio de defesa do revertido tem como fundamento qualquer ilegalidade prevista pelas alíneas tipificadas no artigo 99.º do CPPT, designadamente a errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários (alínea a); a incompetência (alínea b); ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida (alínea c) e, por fim, a preterição de outras formalidades legais (alínea d).

A impugnação judicial rege-se pelo princípio da tutela plena e efetiva de todos os direitos e/ou interesses legalmente protegidos, por força do artigo 96.º do CPPT, permitindo aos contribuintes a garantia ao acesso à Justiça Tributária prevista no artigo 9.º, n.º 2 da LGT que, por seu turno, inspira-se no artigo 268.º, n.º 4 da CRP devido à consagração de um direito geral de impugnação contra atos que sejam lesivos, ilegais e que, de certa forma, afetem a situação tributária de um determinado cidadão.

O disposto do artigo 64.º do CPPT configura que os meios impugnatórios que o contribuinte pode recorrer para reagir contra uma liquidação de impostos, com o intuito de ilidir as presunções em norma de incidências poderá ser a reclamação graciosa, a impugnação ou a abertura de um procedimento contraditório próprio.

Na verdade, quando o contribuinte não se conforma com a legalidade do ato de liquidação dispõe rigorosamente de dois caminhos: interposição de uma reclamação graciosa, em sede de procedimento tributário, atendendo às regras fundamentais que o artigo 69.º do CPPT contempla. Ou, noutra perspetiva, apresenta-se uma impugnação judicial (art.97.º do CPPT) que, por sua vez, corre em Tribunal.

De modo a reforçar esta ideia, Alcântara Martins & Alves (2015, p.107) determinam que a impugnação e a reclamação graciosa são os dois meios mais viáveis para discordar «[...] de um ato tributário (liquidação de impostos) com o qual o contribuinte não está de acordo, no todo ou em parte, por considerar ter ocorrido uma ilegalidade [...]».

Ao contrário do que se sucede na reclamação graciosa, a impugnação tem custos, i.e., exige-se o pagamento de taxa de justiça, assim como se exige a constituição de mandatário nas causas judiciais, por força do artigo 6.º do CPPT, quando o valor exceda o dobro da alçada do tribunal tributário de 1ª instância (a partir do 5.000€)<sup>1</sup> e em situações, cujo o processo

---

<sup>1</sup>Cfr. Artigo 6.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais e artigo 44.º da Lei da Organização do Sistema Judiciário.

seja de competência do Tribunal Central Administrativo (TCA) e do Supremo Tribunal Administrativo (STA) devido ao grau de complexidade da questão.

A alínea d) do artigo 97.º do CPPT conjugado com as alíneas A) e B) do artigo 101.º da LGT, contempla que a impugnação judicial é um meio de defesa que o contribuinte poderá acionar em prol da tutela plena, efetiva e em tempo útil dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária, cfr. indica o art. 97.º, n.º 1 do CPPT.

Conforme indica o artigo 108.º, n.º1 do CPPT, a referida impugnação judicial será formulada em petição articulada, dirigida ao Juiz do Tribunal que seja competente para o efeito, no qual a petição deverá ser acompanhada com os elementos de identificação do ato impugnado e a entidade que o praticou, assim como a exposição dos factos e as razões de direito que fundamentam o pedido, no prazo de três meses – regra-, a contar dos acontecimentos previstos nas alíneas a) a f) do artigo 102.º do CPPT, com a exceção plasmada no n.º 3 do art. 102.º do CPPT em que a impugnação poderá ser deduzida a todo o tempo sempre que o fundamento for a nulidade.

Sem descurar os prazos especiais elencados no artigo 133.º do CPPT (30 dias) que reflete em casos de pagamento por conta suscetível de impugnação judicial, o artigo 134.º do CPPT (90 dias) e artigos 143.º e 144.º, ambos do CPPT (15 dias).

Quanto à organização do processo administrativo, os números 3 e 4 do artigo 111.º do CPPT prevê que independentemente de a reclamação graciosa respeitante ao mesmo ato, tenha sido apresentada anteriormente ou posteriormente à receção da petição de impugnação, a reclamação graciosa deve ser apensa à impugnação, no estado em que se encontrar, para ser considerada no âmbito do processo de impugnação.

Nesta conjuntura, o n.º 2 do art. 108.º do CPPT enuncia que a petição deverá indicar o montante do processo ou os serviços competentes da administração tributária efetuam a determinação do valor do processo, em função da forma como o executado e/ou revertido pretende que a sua determinação seja efetuada.

À luz do artigo 103.º, n.º 1 do CPPT, a petição deverá ser apresentada no Tribunal Tributário competente ou, em alternativa, no serviço periférico local onde possa ter ocorrido a prática do ato ou deva legalmente considerar-se praticado o ato. O n.º 2 do art. 103.º do CPPT enuncia que todos os atos tributários praticados pelo sujeito passivo serão sempre na área do

domicílio ou sede do contribuinte, quer seja da situação dos bens ou, quer seja, da situação de liquidação.

Da impugnação será proferida a sentença dentro do prazo de 20 dias, cfr. a alínea b) do art. 21.º do CPPT, no qual a sentença deve cumprir com os condicionalismos legais do artigo 123.º, caso contrário a sentença de uma impugnação judicial poderá ser suscetível de nulidades que o art.125.º do CPPT estatui.

Em suma, o contribuinte poderá optar pelos dois caminhos supramencionados. Contudo, o meio de defesa de natureza judicial mais determinante é a impugnação judicial da liquidação dos tributos, em alternativa é a oposição judicial.

É que notar que a impugnação corre em Tribunais, sendo certo que os Juízes não têm obrigação de concordar com os entendimentos proferidos pela administração fiscal, quiçá a interpretação que o juiz faça da lei se aproxime mais da posição adotada pelo contribuinte, em termos de aplicação de matéria de direito.

Da sentença, o tribunal apreciará, em primeiro lugar, os vícios que conduzam à declaração de inexistências ou nulidade do ato impugnado e, posteriormente, os vícios arguidos que conduzam à anulação (n.º 1 do art. 124.º do CPPT), cuja notificação da sentença deverá respeitar um prazo de 10 dias e dirigida ao Ministério Público, ao impugnante e ao representante da Fazenda Pública, cf. art.126.º do CPPT.

Caso a solicitação do impugnante não corresponder à sentença proferida, a decisão é suscetível de recurso jurisdicional para o Tribunal Administrativo Central. Contudo, o segmento final do n.º 1 do art. 280.º do CPPT determina a exceção da parte inicial do presente número, na medida em que o recurso cabe para o Supremo Tribunal Administrativo quando da decisão proferida resultar de mérito e o recurso se fundamente em matéria de direito.

### **6.3. Reclamação dos atos praticados pelo órgão de execução fiscal**

O regime normativo que impera a reclamação dos atos praticados pelo órgão de execução fiscal encontra-se previsto nos termos do artigo 276.º a 278.º do CPPT.

A reclamação dos atos praticados pelo funcionário competente dos serviços da AT consiste em um meio de reação que lei garante ao executado e a outros interessados, cfr. artigo 103.º, n.º 2 da LGT e 276.º do CPPT, o direito de exercer a sua reclamação contra as decisões

proclamadas pelo órgão da execução fiscal ou por outras autoridades de administração para o juiz da execução fiscal.

Com base no art. 276.º do CPPT, todo o devedor executado ou interessados que prevejam a existência de uma colisão entre os seus direito e/ou interesses afetados têm o direito de reclamar, visto que as decisões proferidas pelas entidades competentes para o efeito são suscetíveis da referida reclamação para o Tribunal de 1.ª instância.

De todo o modo, destacamos a definição dada por Alcântara Martins & Alves (2015, p.388) que sintetiza bem as ideias básicas, ao definir que a reclamação é o único meio alternativo quando refere que «a reclamação do artigo 276.º do CPPT é um meio processual de defesa extremamente importante, na medida em que terá de ser o meio a utilizar pelas pessoas lesadas, caso o acto ilegal não seja suscetível de oposição judicial ou de embargos de terceiros.».

Em termos temporais, a apresentação da reclamação interposta pelo lesado (executado ou interessado) deverá ser feita no prazo de 10 dias, posteriormente à notificação da decisão que, por seu turno, foi alvo de não concordância. E, para que a reclamação seja aceite, esta deverá conter a indicação expressa dos fundamentos e conclusões que sustentam a petição que, apesar de ser dirigida ao juiz do Tribunal Tributário da 1ª instância, a reclamação será apresentada ao órgão de execução fiscal, cfr. resulta dos números 1 e 2 do artigo 277.º do CPPT.

A este respeito, a reclamação é apresentada ao órgão de execução fiscal com o objetivo de o funcionário competente ter a oportunidade de analisar e verificar se efetivamente procedeu à prática de algum ato potencialmente lesivo contra o devedor ou o interessado. Assim, o órgão de execução fiscal poderá revogar ou não o ato que proferiu, cfr. n.º 2 do art. 277.º do CPPT.

Nesta medida, o legislador, nos termos dos números 2 e 3 do artigo 277.º do CPPT, determina que o prazo de revogação compreende um período de 10 dias, com a exceção de um alargamento de 30 dias quando ocorra um ato praticado por outra entidade diversa do órgão da execução fiscal.

Após a realização da penhora e da venda, o tribunal só conhecerá as reclamações dos atos praticados pelos órgãos de execução quando o processo lhe for remetido a final, cfr. n.º 1 do art. 278.º do CPPT. Desta forma, a reclamação tem subida diferida da reclamação.

À luz do n.º 2 do art. 278.º do CPPT, o Tribunal antes de conhecer as reclamações instruídas pelo reclamante, o representante da Fazenda Pública deverá ser notificado para responder, no prazo de oito dias, assim como o representante do Ministério Público deverá ser ouvido no mesmo prazo.

Concomitantemente, Alcântara Martins & Alves (2015) destaca que o regime jurídico desta reclamação permite ao tribunal, tomar o devido conhecimento da reclamação, assim que a penhora e a venda se realizem e o processo lhe for remetido a final, pese embora o n.º 3 da presente norma aplique exceções à regra estabelecida no n.º 1.

De acordo com o n.º 3 do artigo 278.º do CPPT, é admissível a subida imediata ao tribunal administrativo e fiscal quando qualquer interessado, seja executado ou não, preencha as situações que o preceito indica porque, na sequência lógica de Paiva (2016, p.83), «[n]as restantes, o tribunal somente as conhecerá depois de realizada a penhora e a venda e o processo lhe for remetido a final [...]».

Portanto, a aplicação do n.º 3 só é aplicável quando a definição conceptual de prejuízo irreparável se verifica e o reclamante invocar o prejuízo irreparável através das ilegalidades taxativamente previstas nas alíneas do presente número.

Para uma melhor compreensão e contextualização, adotamos a perspetiva de Paiva (2016, p.84) de que

[...] deve ser considerado, como suscetível de causar “prejuízo irreparável”, todo e qualquer ato decisório, praticado no âmbito do processo de execução fiscal, que produza efeitos que não possam ser reparados, se ocorrer a subida deferida da respetiva reclamação a Tribunal.

Nos termos legais do n.º 5 do art. 278.º do CPPT, a Administração Tributária, em casos de subida imediata, tem competências para remeter a reclamação e o processo executivo que a acompanha, por via eletrónica.

É de notar que no n.º 6 do art. 278.º do CPPT, o legislador alerta que se a reclamação se enquadrar nas situações do n.º 3 será assumida as regras da tramitação dos processos urgentes, cujo processo tem prioridade sobre quaisquer outros. Caso contrário aplicar-se-á a regra geral.

Nas palavras de Paiva (2016, p.85),

[...] qualquer reclamação cujos fundamentos não correspondem a qualquer das ilegalidades identificadas no citado n.º 3, via de regra, será tratada nos termos do n.º 1, o que impede a sua tramitação urgente. Tais situações deverão merecer uma análise cuidadosa, face ao condicionamento do eventual “*prejuízo irreparável*”.

Caso o reclamante apresente um pedido com um dos casos contidos n.º 3 sem invocar fundamentos plausíveis para o efeito, considera-se que o interessado ou o executado agiu de má-fé, por força do n.º 7 do artigo 278.º do CPPT.

Em termos de tramitação e conseqüente efeito suspensivo da reclamação, a alteração legislativa pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro consagrada na alínea d) do art. 101.º da LGT e artigo 97.º, n.º 1, alínea n) do CPPT prevê, atualmente, que nos casos de subida imediata ao Tribunal Tributário, a petição de reclamação dos atos proferidos pelo órgão de execução fiscal é integrada em apenso acompanhada de uma cópia autenticada pela administração tributária, de acordo com a alínea J do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proc. n.º 0909/14, de 17/09/14.

De acordo com Alcântara Martins e Alves (2015, p. 389), a reclamação abrangida pelo artigo 276.º, n.º 1 do CPPT é tramitada no próprio processo

[...] pelo que a petição é integrada na execução fiscal, não dando lugar à instauração de um processo autónomo, salvo no caso em que tiver de subir de imediato ao Tribunal Tributário. Nesta última situação, a reclamação sobre integrada em apenso acompanhado de cópia autenticada do processo de execução fiscal – al. d) do artigo 101.º da LGT, al. n) do n.º 1 do artigo 97.º e n.º 5 do artigo 278.º do CPPT.

Acresce a esta informação que face às palavras de Alcântara Martins & Alves (2015) e ao sumário do acórdão do TCAS, proc. n.º 09417/16, de 14/04/2016, na redação do artigo 278.º do CPPT, antes da alteração legislativa da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro, era possível a existência do efeito suspensivo contido na epígrafe aquando da ocorrência da reclamação. Após a publicação da referida Lei, o legislador teve em vista o suprimento da menção do efeito suspensivo da reclamação na epígrafe e passou a prever o atual n.º 5 do artigo 278.º do CPPT, ao contrário do que sucede na epígrafe do art.103.º do CPPT com a impugnação judicial.

Nesta medida, aferimos que o órgão de execução passou a poder praticar novos atos que, pela sua razão de ser, poderá causar danos irreparáveis ou irreversíveis na esfera jurídica do executado, Alcântara Martins & Alves (2015).

Como tal, para que o efeito suspensivo se torne aplicável é necessário que o executado solicite a constituição ou a prestação de garantia idónea prevista no artigo 199.º do CPPT.

Esta opção legislativa não tem sido bem acolhida, na medida em que determinados Autores, isto é, Alcântara Martins e Alves (2015, p.392), evidencia que a opção inicial do legislador era mais sensata, sábia e coerente em relação à estrutura processual da execução fiscal e que com a alteração introduzida pela Lei n.º 82-B/2014 veio permitir a redução de garantias dos cidadãos, de modo a obstruir o princípio da tutela judicial plena e efetiva dos direitos e garantias dos contribuintes do artigo 9.º da LGT e artigo 20.º e 268.º da CRP.

Resta, ainda, salientar que, independentemente de a reclamação subir através de deferimento ou imediata deverá reger-se pelas regras aplicáveis do artigo 6.º do CPPT, em que é de carácter obrigatório a constituição de mandatário judicial nos tribunais tributários, nos termos previstos na lei processual administrativa, nomeadamente o artigo 44.º da Lei da Organização dos Sistema Judiciário, assim como «implica o pagamento de taxa de justiça a liquidar no quadro do Regulamento das Custas Processuais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 34/2008, de 26 de Fevereiro, na redação introduzida pela Lei n.º 7/2012, de 13 de Fevereiro», Alcântara Martins & Alves, 2015, p. 393.

## **7. Contabilistas Certificados**

Atualmente os Contabilistas Certificados adquiriram a designação que outrora era dos Técnicos Oficiais de Contas, cujo termo usual para os designar era os TOC.

Os contabilistas Certificados estão devidamente habilitados para o exercício da sua profissão quando estejam inscritos na Ordem dos Contabilistas Certificados.

### **7.1. Competências, Funções e Deveres Intrínsecos**

De acordo com os termos legais circunscritos no Estatuto dos Contabilistas Certificados (EOCC), os CC possuem um conjunto de funções reguladas pelas alíneas do artigo 10.º do EOCC e de deveres fundamentais no âmbito do exercício da sua atividade profissional.

As funções pelas quais o Contabilista Certificado, no âmbito do exercício da sua atividade profissional, se rege são as seguintes:

De acordo com a alínea a) do n.º 1 art. 10.º do EOCC, o Contabilista Certificado tem a função de gerir as entidades públicas ou privadas na execução da contabilidade. É relevante planificar, organizar e coordenar toda a execução da contabilidade das entidades, independentemente da sua natureza, que possuam ou devam possuir contabilidade organizada. Toda esta função inerente ao contabilista terá de estar obrigatoriamente em conformidade com os planos de contas oficialmente extensíveis ou o sistema de normalização contabilística, respeitando sempre todas as normas legais, os princípios contabilísticos em vigor e todas as orientações das entidades competentes na matéria que rege a normalização contabilística.

Por força da alínea b) do n.º 1 do art. 10.º do EOCC, o Contabilista Certificado, nas áreas contabilísticas e fiscal, possui a assunção de se responsabilizar pela regularidade técnica, em prol das entidades públicas ou privadas.

De acordo com a alínea c) do n.º 1 do art. 10.º do EOCC, o Contabilista Certificado tem a função de assinar, conjuntamente com o representante legal das entidades públicas ou privadas, as demonstrações financeiras e as declarações fiscais, sendo que nesse exercício, o Contabilista Certificado deve provar a sua qualidade nos termos e condições definidos pela Ordem, não obstante a competência e as responsabilidades cometidas pela lei comercial e fiscal.

Por fim, é de salientar que os Contabilistas Certificados com as novas alterações do Estatuto da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas implementadas no Decreto-Lei n.º 310/2009, de 26/10 veio suprimir a alínea d) que outrora o n.º 1 do artigo 6.º do Estatuto da Ordem dos TOC designava e que atribuía a seguinte função ao contabilista inscrito na Ordem,

[C]om base nos elementos disponibilizados pelos contribuintes por cuja contabilidade sejam responsáveis, assumir a responsabilidade pela supervisão dos atos declarativos para a Segurança Social e para efeitos fiscais relacionados com o processamento de salários.

Excluindo, desde logo, do EOCC a responsabilização pela supervisão dos atos declarativos para a Segurança Social atinentes ao processamento de salários que constava na alínea d) do n.º 1 do artigo 6.º do Estatuto da Ordem dos TOC, atual art. 10.º do EOCC, Matos (2016).

Ainda neste contexto, o legislador nos termos do número 2 do artigo 10.º do EOCC reforça a ideia de que os Contabilistas Certificados com inscrição em vigor na Ordem têm o direito e as devidas competências em determinados aspetos fulcrais no exercício da sua atividade.

Da alínea a) do n.º 2 do art. 10.º do EOCC, o legislador menciona a faculdade de «[e]xercer funções de consultoria nas áreas da contabilidade e da fiscalidade».

Em seguida, alínea b) do n.º 2 do art. 10.º do EOCC determina a intervenção do contabilista Certificado, na qualidade de representante dos sujeitos passivos a quem presta serviço na fase graciosa do procedimento e processo tributário, até ao limite imposto da obrigatoriedade da constituição de advogado (5.000 euros, cfr. art. 6.º do CPPT e art. 40.º da Lei da Organização do Sistema Judiciário) quando estejam em causa questões atinentes com as suas competências específicas.

Por fim, a alínea c) do n.º 2 do art. 10.º do EOCC determina a função de «[d]esempenhar outras funções definidas por lei, relacionadas com o exercício das respetivas funções, designadamente as de perito nomeado pelos tribunais ou por outras entidades públicas ou privadas», cujas funções de perito compreendem, sobretudo, o processo de avaliação em duas vertentes: a compatibilidade «[...] da execução contabilística com as normas e diretrizes e do nível de representação, pela informação contabilista, da realidade patrimonial que lhe subjaz.», cfr resulta do n.º 4 do art. 10.º do EOCC.

Ante o exposto, o segmento final da alínea C) do n.º 2 artigo 10.º do EOCC permite aos Contabilistas Certificados desempenhar outras atividades, desde que essas se tornem

adequadas, isto é, estejam intrinsecamente conexas à continuidade do exercício das respetivas funções. A título exemplificativo, o papel de perito, por força de uma nomeação pelos tribunais ou por entidade públicas ou privadas.

Ainda neste contexto, é fundamental salientar que os tribunais superiores têm encarado e interpretado as funções dos Contabilistas Certificados de forma minuciosa face às divergências sobre questões de direito de casos mais relevantes que lhes sejam submetidos. A título exemplificativo, o acórdão que nos propomos analisar ou os acórdão indicados por Matos (2016, páginas 29-30), designadamente o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, proc. n.º 1065/06.7TBESP.P1.S1, de 21/06/2011 e o acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, proc. n.º 441/07.2TBCBC.L1-6, de 12/01/2012.

A este propósito, destacamos o sumário do acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, processo n.º 5241/17.9T8CBR.P1.S1, de 20/04/2022, cujo relator Jorge Pais realça a importância da atuação dos CC no exercício das suas funções. Passo a citar:

I – [...], na qualidade de contabilistas certificado, cumprir os deveres funcionais que ao contabilista certificado se impõem, organizar, planificar, coordenar e executar a contabilidade da autora, com autonomia (técnica), idoneidade, integridade e assumindo a responsabilidade por a contabilidade não se apresentar de forma regular e com cumprimento defeituoso das normas contabilistas e fiscais.

A este respeito, os CC possuem o rol de funções impostas pelo artigo 10.º do EOCC, cuja atuação deve ser realizada com zelo e acuidade, recorrendo aos conhecimentos e técnicas que a lei, os princípios contabilísticos e os critérios éticos dispõem, cfr. a alínea e) do n.º 1 do art. 3.º do CDCC determina, uma vez que a carteira de clientes dos contabilista rege-se pela competência e diligência com que o CC presta nos seus serviços, cfr. resulta do artigos 72.º, n.º 1, alínea a) do EOCC, sem descurar os artigos 70.º, n.º 1, e 75.º, alínea b) do presente Estatuto.

De modo a reforçar esta perspetiva, o ponto V do sumário do Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, processo n.º 5241/17.9T8CBR.P1.S1, de 20/04/2022, bem como o artigo 72.º, n.º 1, alínea a) do EOCC enuncia que é fundamental que na relação entre o Contabilista e o cliente a que presta serviço haja o sentimento de cumprir com dever de desempenhar as suas funções com consciência e diligência, visto que o cliente ao contratar um CC pretende a devida competência e diligência na prática dos seus atos.

Nesta senda, é crucial destacar a alínea c) do artigo 73.º do EOCC, no sentido em que o CC tem deveres para com a AT e, nesse âmbito, deve «abster-se da prática de atos que, diretamente ou indiretamente, conduzam à ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação dos documentos e das declarações fiscais [...]» que estavam a cargo do contabilista.

O relator Jorge Dias no sumário do acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, processo n.º 5241/17.9T8CBR.P1.S1, de 20/04/2022 acrescenta a indicação de que o Contabilista Certificado, no exercício da sua profissão, não poderá «II- [...] dissociar-se da autonomia técnica e deixar a sua atuação pelos princípios da integridade, idoneidade, independência, responsabilidade, competência, que no exercício da profissão deve respeitar».

Assim, as funções que os Contabilistas Certificados desempenham no seu quotidiano resultam de um conjunto de princípios estatutários e deontológicos gerais definidos no presente Estatuto e no Código Deontológico dos Contabilistas Certificados.

À luz das alíneas consagradas no n.º 1 do artigo 3.º do CDCC, a atuação dos CC, no âmbito do exercício da sua profissão, têm o dever de respeitar e orientar a sua atuação, em prol do Princípio da Integridade, Princípio da Idoneidade; Princípio da Independência; Princípio da Responsabilidade; Princípio da Competência; Princípio da Confidencialidade; Princípio da Equidade e Princípio da Lealdade.

#### **7.1.1. Dever de Informação e de Colaboração**

O dever de informação contemplado no artigo 11.º do CDCC designa que os CC devem prestar esclarecimentos e toda a informação necessária e útil às entidades às quais prestam serviços, conforme reforça o artigo 72.º, n.º 1, alínea c) do EOCC e à Autoridade Tributária e Aduaneira, cfr. prevê o artigo 73.º, alínea b) do EOCC.

Assim como é um direito dos CC obterem das entidades, colaboração e todas as informações que possuem para a correta prossecução das suas funções com elevado rigor técnico e profissional, de acordo com o segmento final do número 1 do art. 12.º do CDCC.

O contabilista deve fornecer a informação mediante solicitação das entidades às quais presta serviços, mas também os CC poderão partilhar informação por iniciativa própria por considerarem importante alertar algum aspeto que seja relevante para o bom funcionamento da entidade.

Conforme as alíneas elencadas no artigo 11.º do CDCC, as informações devem cingir-se, sobretudo, nas obrigações contabilísticas, fiscais e legais da entidade que, por seu turno, estão relacionadas exclusivamente com o exercício das suas funções (alínea a) do art. 11.º do EOCC). Bem como, as informações prestadas pelos Contabilistas Certificados devem fornecer todos os esclarecimentos necessários, de modo a contribuir para a boa compreensão dos relatórios e documentos de análise contabilística da sociedade, cfr, resulta da alínea b) do art. 11.º do EOCC.

O Contabilista Certificado, no âmbito da sua profissão deve adotar uma postura firme e exigente para com os seus clientes, visto que lhe compete entregar as declarações fiscais dos sujeitos passivos a quem presta serviços através da sua senha do Portal das Finanças, tendo em consideração o suporte documental solicitado pelo profissional, constando todas as informações contabilistas e fiscais relevantes para o exercício das suas funções do CC.

Bem como deveres recíprocos dos CC do artigo 74.º do EOCC articula-se com as alíneas b) e e) do art.75.º do EOCC, na medida em que os profissionais da área contabilística devem facultar todos os elementos inerentes e prestar todos os esclarecimentos ao colega que assumiu o cargo que outrora outro CC exercia, tendo em consideração a lealdade entre contabilistas consagrado nos termos do art. 16.º do CDCC.

No que respeita à colaboração, é um aspeto essencial no decurso da atividade do CC, uma vez que, para além de se consagrar uma das atribuições da Ordem previstas na alínea l) do artigo 3.º do EOCC, é igualmente um dos deveres que o CC tem para com a sua Ordem e outras entidades (artigo 8.º do CDCC), segundo consta nas alíneas b) e e) do artigo 75.º do EOCC.

Ainda neste contexto, os Contabilistas Certificados devem exercer todas as suas funções com o maior rigor e cuidado, tendo em vista a dignificação e prestígio da Ordem. Por força, da alínea f) do artigo 75.º do EOCC, o profissional para promover o bom nome e prestígio da ordem terá de abster-se da prática de quaisquer atos contrários ao exercício das suas funções, articulando com a alínea b) do n.º 1 do art. 72.º e alínea c) do art. 73.º, ambos do EOCC, que salienta a necessidade de o responsável técnico desviar-se de atos que «[...] conduzam à ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação dos documentos e de declarações fiscais», cfr. alínea c) do art. 73.º do EOCC, que estão a cargo do contabilista certificado habilitado para o efeito.

Face a esta conjuntura, o dever de colaboração está intrinsecamente relacionado com 76.º do EOCC com a participação de crimes públicos ao Ministério Público e à respetiva ordem que os contabilistas certificados se encontram inseridos sempre que tenham conhecimento de factos que conduzam a crimes públicos.

De acordo com o art. 12.º do CDCC, o legislador estipulou que a ausência de colaboração por parte dos contabilistas entre as seguintes ações «ocultação, omissão, viciação ou destruição de documentos de suporte contabilístico ou sonegação de informação que tenha influência direta na situação contabilística e fiscal da entidade a quem o técnico oficial de contas presta serviço», cfr. n.º 3 do art. 12.º do CDCC, constitui uma infração disciplinar do artigo 78.º do EOCC, sendo sujeita a aplicação da sanção de expulsão, segundo o artigo 89.º, n.º 5, alínea b) do EOCC, visto que, põe em causa um dos deveres para com a AT, cfr. exposto pela alínea c) do art.73.º EOCC.

Para todos os efeitos, se o dever de informação e o dever de colaboração forem negados, o CC fica desresponsabilizado por todas as consequências que daí possam resultar, conferindo-lhes «[...] o direito de recusa de assinatura das declarações fiscais, sem prejuízo do disposto no n.º 2 do artigo 72.º do Estatuto», cfr. refere o art. 12.º, n.º 2 do CDCC.

### **7.1.2. Dever de Regularidade Técnica**

A regularidade técnica é uma das funções instituída na atividade profissional dos Contabilistas ora consagrada na alínea b) do n.º 1 com especial destaque no n.º 3 do art. 10.º do EOCC, cuja violação dolosa da própria função nas áreas contabilísticas e fiscais ou de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos constitui requisito para a efetivação da responsabilidade tributária subsidiária dos CC, cfr. resulta do número 3 do artigo 24.º da LGT.

Para efeitos da alínea b) do n.º 1 do art. 10.º do EOCC, a regularidade técnica afigura-se num dos deveres estabelecidos por lei, cujo CC deve cumprir com uma série de aspetos consagrados no n.º 3 do art. 10.º do EOCC.

De acordo com o artigo 10.º, n.º 3 do EOCC e com Matos (2016), a regularidade técnica está assegurada sempre que a contabilidade é executada, sob observância de normas aplicáveis em toda a legislação tributária e contabilística, no Sistema de Normalização Contabilística, nos Modelos de Demonstrações Financeiras, nas Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro, nas Normas Interpretativas, entre outros.

Tendo em consideração toda a documentação e a informação fornecida pelos órgãos de gestão ou pelo empresário, visto que é um direito consagrado nos termos do art. 69.º, n.º 1, alíneas a) a c) do EOCC e um dever previsto no artigo 12.º, n.º 1 do CDCC. E «[...] as decisões do profissional no âmbito contabilístico, com vista a obtenção de uma imagem fiel e verdadeira da realidade patrimonial da empresa», cfr. o segmento final do n.º 3 do art. 10.º do EOCC, bem como a regularidade técnica implica o envio de toda a informação contabilística e fiscal definida por lei para as entidades públicas competentes para o efeito, designadamente para o envio «[...] das declarações de início, alteração ou cessação de actividade, as declarações de rendimentos, as declarações de IVA [entre outros], [...]», de acordo com Matos (2016, p.36).

## **7.2. Espécies de Responsabilidades**

### **7.2.1. Responsabilidade Disciplinar**

No que concerne à responsabilidade disciplinar, o legislador esclarece que, na sua plenitude, os termos previstos no presente EOCC, designadamente o disposto do artigo 3.º, alínea n) e artigo 79.º, n.º 1 do EOCC determinam que os Contabilistas Certificados, no âmbito do exercício da sua atividade profissional, estão sujeitos à jurisdição disciplinar dos órgãos da Ordem, visto que os órgãos da mesma devem exercer sobre eles determinadas competências que o artigo 59.º do EOCC, estabelece de forma uniforme e clara.

O órgão da Ordem a quem compete o exercício dos poderes disciplinares é o Conselho Jurisdicional da Ordem dos Contabilistas Certificados, consagrados nos artigos 55.º a 60.º do EOCC.

À luz do artigo 56.º do EOCC, o conselho jurisdicional explicita a razão pela qual é o órgão responsável por impor determinadas responsabilidades disciplinares ao CC. Nesse âmbito, é fundamental salientar que o Conselho Jurisdicional se designa pelo órgão capaz não só de exercer poderes disciplinares impostos por legislação e pelo Estatuto, bem como vela pela legalidade da atividade exercida pelos órgãos da Ordem.

De modo a reforçar a perspetiva de que o Conselho Jurisdicional desempenha o papel de competente nesta área, o legislador, ao abrigo do artigo 57.º, alínea a) e b) do EOCC, indica que o Conselho Jurisdicional reúne em plenário para que seja apreciado e deliberado em matéria disciplinar as situações elencadas nas alíneas da presente norma, nomeadamente

todos os processos disciplinares que sejam instaurados contra qualquer membro dos órgãos da Ordem e os processos de inquérito com vista a apurar possíveis responsabilidades dos membros que os órgãos da Ordem estão sujeitos.

A este respeito, conjuga-se o artigo 59.º do EOCC que destaca em matéria de disciplina, as competências que o Conselho Jurisdicional deverá cumprir, a saber:

- Instauração e decisão dos processos disciplinares e de inquérito, assim como proceder à nomeação de um instrutor que, por seu turno, o nível de habilitação do instrutor deverá cingir-se, de preferência, à licenciatura em Direito, alínea a) do art.59.º do EOCC;
- Emissão de «parecer quanto à existência de situações passíveis de procedimento disciplinar no exercício da profissão, sempre que tal lhe seja solicitado por qualquer membro», cfr. alínea b) do artigo 59.º do EOCC.

Destarte, a responsabilidade disciplinar concentra-se, sobretudo, no artigo 78.º do EOCC com a definição conceptual de infração disciplinar e no artigo 79.º e seguintes do EOCC, prevendo a responsabilidade disciplinar sobre os profissionais em livre prestação de serviços (art. 80.º do EOCC) e sobre as sociedades profissionais (art. 81.º do EOCC).

A infração disciplinar plasmada no n.º 1 do art. 78.º do EOCC traduz-se em toda e qualquer ação ou omissão que explicitamente demonstre violação dos deveres consignados na lei, no presente estatuto e nos respetivos regulamentos subjacentes ao exercício da profissão dos Contabilistas Certificados, desde que seja praticado por qualquer órgão da ordem. Acresce-se a esta informação que a infração disciplinar é punível a título de dolo ou negligência, cfr. n.º 2 do art. 78.º do EOCC.

Os deveres consignados no EOCC regem-se pelos artigos 70.º do EOCC que exprime os deveres gerais, o artigo 72.º do EOCC que integra os deveres para com as entidades a que prestam serviços, o artigo 73.º do EOCC contempla os deveres para com a AT, o artigo 74.º do EOCC baseia-se na reciprocidade de deveres entre os Contabilistas Certificados conjugado com o artigo 16.º do CDCC e, por fim, o prelúdio do art. 75.º do EOCC com os deveres que os CC têm para com a Ordem e o artigo 76.º do EOCC, o dever de os CC participarem os crimes públicos que conheçam ao Ministério Público e à Ordem dos Contabilistas Certificados.

Por força dos números 2 e 4 do artigo 79.º do EOCC, a responsabilidade disciplinar manifesta uma certa independência sobre diversas responsabilidades, designadamente a laboral (n.º 2) e a responsabilidade civil e criminal (n.º 4) devido à diversidade de objetos de cada natureza.

De acordo com o n.º 3 do art. 79.º do EOCC, o processo disciplinar tem efeito suspensivo por um período de 12 meses, quando assim seja ordenado. A suspensão surge por força da instauração de um processo penal contra o membro sempre que haja fundamento nos mesmos factos. Face ao exposto, a autoridade judiciária deverá «[...] ordenar a remessa à Ordem [dos CC] de cópia do despacho de acusação ou de pronúncia.», cfr. exposto pelo segmento final do n.º 3 do art. 79.º do EOCC.

No decurso do poder disciplinar, o artigo 82.º do EOCC contempla que o Conselho Jurisdicional é o órgão competente para o seu exercício, articulando com o art. 3.º, alínea n) do EOCC, artigo 79.º, n.º 1 do EOCC e art. 56.º do EOCC, ao passo que o Conselho Diretivo é o órgão competente na execução das sanções disciplinares a aplicar nos Contabilistas Certificados (art. 54.º, alínea G) do EOCC).

Os números 1 e 4 plasmado no artigo 83.º do EOCC contempla que o processo disciplinar poderá ser instaurado por duas vias, uma por força da decisão tomada pelo Conselho Jurisdicional e outra através de denúncia de qualquer entidade pública ou privada, incluindo por um contabilista com inscrição em vigor na Ordem.

De seguida, nos termos do art. 84.º do EOCC, procede-se às respetivas notificações e comunicações que alude ao processo de inquérito ou disciplinares que, por sua vez, são efetuadas por dois meios: carta registada com aviso de receção ou por via eletrónica de dados.

Em termos de prescrição de procedimento disciplinar, o legislador estipulou no art. 85.º do EOCC, a prescrição ao fim de 3 anos referente ao processo disciplinar a contar da data da consumação do facto em que a entidade competente não instaurou o procedimento disciplinar no prazo de três meses.

Sempre que o facto adquira a qualificação de infração criminal e, ao mesmo tempo, infração disciplinar, o prazo de prescrição que o procedimento disciplinar rege é o do prazo de prescrição previsto para o procedimento de natureza criminal aquando do prazo de prescrição desse procedimento for superior a 3 anos, com base no n.º 2 do art. 85.º do EOCC.

Em contrapartida, os números 3 a 7 do artigo 85.º do EOCC mencionam a suspensão e a interrupção do prazo prescricional.

Por fim, as sanções disciplinares aplicáveis ao CC incluem a advertência consagrada na alínea a) do n.º 1 do art. 86.º do EOCC, artigo 87.º, n.º 1 do EOCC e número 1 do art. 89.º do EOCC; a multa prevista na alínea b) do n.º 1 do art. 86.º do EOCC, no n.º 2 do art. 87.º do EOCC e artigo 89.º, n.º 2 do EOCC; a suspensão plasmada no artigo 86.º, n.º 1, alínea c) e n.º 2 do EOCC, artigo 87.º, n.º 3 do EOCC, art. 88.º do EOCC e as situações elencadas nas alíneas a) a l) do n.º 4 do art. 89.º do EOCC e, para finalizar, a expulsão rege-se pelo art. 86.º, n.º 1, alínea d) e n.º 2 do EOCC, n.º 4 do artigo 87.º do EOCC, aplicando as alíneas tipificadas no n.º 5 do art. 89.º do EOCC.

### **7.2.2. Responsabilidade Civil**

A responsabilidade civil do devedor consagrada nos termos do artigo 798.º do C.Civil aplica-se aos Contabilistas Certificado quando os danos resultem da violação dos deveres que no contrato o CC está obrigado. Os CC tornam-se responsáveis pelo prejuízo que a entidade cause quando os contabilistas certificados faltem culposamente ao cumprimento a que está adstrito.

No entanto, o Contabilista Certificado incorre igualmente em responsabilidade civil extracontratual regulada pelo artigo 483.º do C.Civil. A título exemplificativo, a prática de falsificação de documento por parte do profissional quando o próprio tenha o intuito de obter, à custa de um terceiro, vantagens económicas, Matos (2016).

Da análise do acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA), processo n.º 0415/12.1BEBJA 01361/17, de 08/06/2022, afere-se que a responsabilidade subsidiária possui uma natureza civilista devido ao princípio do ressarcimento de danos. Neste sentido, a responsabilidade subsidiária aproxima-se tanto da responsabilidade civil contratual prevista nos artigos 798.º e seguintes do C.Civil, mas também da responsabilidade civil extracontratual do artigo 483.º do C.Civil por factos ilícitos.

O legislador, por força do n.º 4 do artigo 70.º do EOCC, determina o dever de subscrição de um contrato de seguro de responsabilidade civil profissional a todos os contabilistas certificados com inscrição em vigor, cfr. resulta do artigo 6.º do Regulamento n.º 52/2019, de 14 de janeiro, cujo contrato de seguro não deverá ter um valor acima dos 50.000 euros.

De acordo com os artigos 8.º e 10.º do Regulamento 52/2019, de 14 de janeiro relativo ao seguro de responsabilidade civil profissional dos Contabilistas Certificados, os riscos de cobertura do presente seguro deverão integrar todas as atividades profissionais do contabilista, tendo em consideração o n.º 1 do art. 10.º do EOCC. Contudo a apólice de seguro determina anualmente todas as exclusões de atividades profissionais que o seguro não abrange para que posteriormente sejam publicitadas no sítio da Ordem dos Contabilistas Certificados.

### **7.2.3. Responsabilidade Criminal**

A responsabilidade criminal recai sobre os Contabilistas Certificados quando a sua conduta incida sobre os crimes tributários e fiscais que o RGIT prevê.

O crime constitui uma infração tributária quando o facto se torna típico, ilícito, culposo e declarado punível por lei tributária anterior, cfr. o disposto no n.º 1 do art. 2.º do RGIT.

Ante o exposto, aferimos que o ponto de partida da responsabilidade criminal inicia-se com a prática de um crime. O crime é uma espécie de infração fiscal (n.º 2 do art. 2.º do RGIT) que ofende o bem jurídico protegido de forma intensa quando provoca prejuízo de danosidade social.

O bem jurídico incide sobre a receita tributária ou, em alternativa, a função social do tributo. Ou seja, está subjacente a ideia de satisfação das necessidades coletivas que justificar-se-á a punição dos comportamentos que ofendem os bens jurídicos contra a vida (artigos 131.º a 152.º - B e artigos 190.º a 198.º do Código Penal), a liberdade e a autodeterminação (artigos 153.º a 179.º do Código Penal), a honra (artigos 180.º a 189.º do Código Penal), o património e propriedade (artigos 202.º a 226.º do Código Penal), a família (artigos 247 a 254.º do Código Penal) entre outros bens jurídicos que o Código Penal prevê.

Por força dos artigos 6.º e 7.º do RGIT, os Contabilistas Certificados no exercício da sua atividade podem ser responsáveis pela prática de crimes por atuarem em nome de outrem ou em representação da sociedade.

É de atender que a imputação da responsabilidade criminal aplicar-se-á à pessoa coletiva (sociedades), cfr. n.º 1 do artigo 7.º do RGIT, bem às pessoas singulares que atuem em nome e/ou em representação da sociedade, in casu os Contabilistas Certificados, visto que o n.º 3 do art. 7.º do RGIT, não exclui a responsabilidade criminal dos agentes.

A este propósito, o legislador terá sido sensível à ideia de que existe um padrão de dever de diligência na atuação dos órgãos e dos representantes da pessoa coletiva, sociedade ou mera associação de facto, ou em representação legal ou voluntário de outrem.

Deste modo, existem casos de responsabilidade criminal em que se justifica não só a responsabilidade da pessoa coletiva em si, bem como aos órgãos, membros ou representantes da pessoa coletiva, visto que devem atuar de acordo com o padrão dever de diligência.

Ainda neste contexto, aferimos que o representante, in casu, os Contabilistas Certificados, não poderão alegar que praticaram o facto em nome ou no interesse da sociedade e que, dessa forma, ficarão ilibados porque a regra do Direito Penal prevalece, na medida em que quem responderá pelo facto praticados é autor ou cúmplice (Silva, 2018, citado por Araújo, Gonçalves & Marques, 2020)<sup>2</sup>.

Em sede de responsabilidade criminal, os Contabilistas Certificados possuem o dever de denúncia pública, ora consagrado nos termos do artigo 76.º do EOCC, caso o profissional, no exercício da sua atividade, tenha conhecimento da prática de algum crime, deverá participar, de forma imediata, todos os factos que constituam um crime público ao Ministério e à Ordem dos Contabilistas Certificados.

A responsabilidade é imputada ao agente da infração de natureza criminal, in casu, o contabilista certificado, caso pratique um facto que preencha o tipo legal de crime, v.g. crimes tributários comuns (artigos 87.º a 91.º do RGIT), crimes fiscais (artigos 103.º a 105.º do RGIT) e crimes contra a Segurança Social (artigos 106.º e 107.º do RGIT).

É de salientar que os tipos legais de crimes mais frequentes e com maior relevância devido à sua gravidade são os seguintes: a Burla Tributária, cfr. art. 87.º do RGIT (crime tributário comum), a Fraude Fiscal (art. 103.º do RGIT) e o Abuso de confiança, cfr. artigo 105.º do RGIT, como crimes fiscais.

Contudo, a prática de um crime fiscal depende do nexu de causalidade entre dois vetores primordiais: o comportamento humano (ato ou omissão) e o comportamento resultado (dano), respeitando a definição conceptual do artigo 563.º do C.Civil.

---

<sup>2</sup> Silva, G. M. (2018). *Direito Penal Tributário* (2ª ed.). Lisboa: Universidade Católica.

De acordo com Matos (2016), os contabilistas certificados só poderão responder por infrações fiscais, nomeadamente o crime, sempre que o facto se torne típico, ilícito, culposo e declarado punível por lei tributária, cfr. n.º 1 do art. 2.º do RGIT.

Deste modo, concluo que os contabilistas certificados não poderão ser responsabilizados penalmente quando o facto não preenche o tipo legal de crime do artigo 2.º, n.º 1 do RGIT e quando estes profissionais exercem as suas funções, em prol do cumprimento das normas fiscais e contabilísticas em vigor, não cometendo os crimes anteriormente mencionados, nomeadamente a fraude fiscal e o abuso de confiança fiscal.

Caso contrário, o Técnico Oficial de Contas, atual CC, poderá ser incriminado pelas informações, conselhos ou recomendações que o CC possa fornecer ao cliente. De acordo com Matos (2016), devemos seguir a linha de raciocínio de Germano Marques Silva, cujo conselho e a recomendação revelam a incitação à prática de um comportamento e, como tal, a responsabilidade criminal é imputada não só ao cliente, bem como ao contabilista certificado, na qualidade de instigador ou cúmplice, cfr. art. 26.º e 27.º do Código Penal. Ao passo que a informação se traduz em dar o conhecimento ao cliente da realidade concreta da sociedade, excluindo, desde logo, a exortação à prática de uma conduta.

## **8. Análise de Jurisprudência**

O acórdão analisado refere-se ao processo 0415/12.1BEBJA 01361/17, de 08/06/2022 do STA que, por sua vez, provém da interposição de recurso de revista excecional, à luz do artigo 150.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) efetuado pelo recorrente A, do acórdão do TCAS, proc. n.º 415/12.1BEBJA datado a 12/07/2017 que concedeu o provimento ao recurso deduzido pela Fazenda Pública por a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja julgar procedente a oposição à execução fiscal instaurada pelo Serviço de Finanças de Sines por reversão de dívidas da sociedade executada.

O recorrente A, na qualidade de um jovem Contabilista Certificado, foi considerado um potencial responsável tributário subsidiário da Sociedade B, Unipessoal, Lda. referente a dívidas de IVA e dos respetivos compensatórios que excedam o montante de um milhão de euros (1.123.929,02 euros) atinentes ao período compreendido entre Janeiro e Setembro do ano 2011.

O oponente A recorreu ao STA, órgão de cúpula da jurisdição administrativa e fiscal, para que este se pronuncie e emita um juízo sobre a melhor interpretação da norma ínsita no n.º 3 do artigo 24.º da LGT e o modus operandi da efetivação da responsabilidade tributária dos Contabilistas Certificados, de modo a uniformizar o direito da presente matéria.

Deste modo, o objeto do recurso cinge-se no cumprimento dos pressupostos de que depende a reversão contra os contabilistas certificados, que outrora detinham a designação de Técnicos Oficiais de Contas aquando da existência do Estatuto dos TOC, por dívidas fiscais da sociedade devedora originária reportadas ao exercício de 2011.

Nesta senda, aferimos que a admissão de revista delimitou o seu objeto através do qual se trata de matéria de irrefutável relevo social fundamental, sobre o qual o STA nunca se pronunciou.

Acresce a esta informação de que na segunda instância, o acórdão do TCAS, proc. n.º 415/12.1BEBJA, de 12/07/2017 revogou e julgou improcedente a oposição do recorrente A no despacho de reversão e, como tal, o presente acórdão foi considerado o primeiro acórdão com a única decisão de tribunais superiores administrativos e fiscais que concedeu a efetivação da responsabilidade tributária subsidiária, in casu, do Contabilista Certificado consagrado nos termos do art. 24.º, n.º 3 da LGT. Ao passo que numa primeira instância, o recorrente ganhou a causa.

## 8.1 Alegações das Partes

Nas alegações, o recorrente A inconformado com a decisão tomada pelo acórdão do TCAS, processo n.º 415/12.1BEBJA, de 12/07/2017 formulou os seguintes pontos conclusivos:

1. O recorrente alega a interposição de um recurso de revista excepcional com o intuito de o STA dissipar as dúvidas existentes do *modus operandi* da ratio da norma do art. 24.º, n.º 3 da LGT.
2. Nesse sentido, o STA procedeu à admissibilidade da revista excepcional, uma vez que o presente recurso reúne todos os pressupostos regulados pelo n.º 1 do artigo 150.º do CPTA, na medida em que o acórdão recorrido traduz-se num verdadeiro acórdão doutrinário do regime de efetivação da responsabilidade tributária subsidiária do jovem Contabilista Certificado, sendo alvo de reversão e que, conseqüentemente lhe arruína por completo a vida em matéria económica, profissional e a nível psicológico e físico.
3. A título de enquadramento jurídico é de realçar que o artigo 150.º do CPTA explicita que a reversão só se torna admissível quando seja necessária uma uniformização do direito (n.º 1), esteja em causa a violação legis artis (n.º 2) e, por fim o n.º 4 realça o erro de apreciação dos factos cause ofensa da norma 24.º, n.º 3, in casu, que exige prova da existência do facto por parte da AT.
4. Da alínea X das alegações conclusivas do recorrente, o Contabilista Certificado afigura-se a um interveniente que, exclui, de imediato, o exercício de deveres subjacentes à direção da sociedade devedora originária. Tornando o Contabilista Certificado um mero técnico e acessório a do gestor em situações de intervenção no próprio incumprimento fiscal.
5. A decisão tomada pelo anterior acórdão do TCAS interposto pela Fazenda Pública colocou em causa toda a classe profissional, in casu do CC, pela integração sistemática do n.º 3 do art. 24.º da LGT por ser considerada uma responsabilidade funcional.
6. O recorrente A afere que a AT não cumpriu com o ónus de prova dos factos que invocou e, como tal, o recorrente sente-se injustiçado por ter-lhe sido imputada a responsabilidade pela decisão de 2ª instância que em 1ª instância não se verificou tal decisão, sabendo da inexistência de prova do nexu de causalidade entre a conduta praticada por si e o dano que causa ao Estado.

7. Assim como se determina que o acórdão recorrido tentou forçar factos para preencher os requisitos plasmados pelo art. 24.º, n.º 3 da LGT.
8. Deste modo, o Contabilista revertido afirma que o acórdão recorrido quis forçar a reversão contra recorrente, sem qualquer indicação de factos e sem que do Despacho de reversão fosse visível elementos obrigatórios que conduzissem à imputação de responsabilidade subsidiária.
9. Em sede de julgamento, o único facto provado foi a similitude de datas que, por seu turno, baseou-se num erro informático assumido não só pela empresa proprietária do software SAGE, bem como foi provado pelas testemunhas arroladas (E e F) a situação em apreço.
10. O recorrente considera-se um alvo fácil a abater pela AT, no que tange à matéria de reversão de dívidas, quando da cobrabilidade da devedora originária e previsivelmente dos gerentes e/ou administradores se se torne difícil de se proceder à reversão, uma vez que o TOC não tem acesso pleno a toda a documentação.
11. A alínea XCIII) das alegações do requerente evidencia que acórdão recorrido acrescentou no facto provado Z) que o imposto tem como data-limite de pagamento 31/03/2012. Todavia, o Recorrente já tinha renunciado às suas funções de TOC com a devedora originária B no dia 01/02/2012.
12. Face ao exposto, o CC revertido fica indignado com o facto de como é que lhe é imputado o pagamento do imposto quando a última declaração de IVA apresentada por si para a executada originária remonta o dia 15/11/2011, assim como não procedeu à elaboração de demonstrações financeiras, nem contabilização de qualquer documento posterior ao dia 04/10/2011, cfr. as alíneas XCIV e XCV das alegações.
13. À data da apresentação das três declarações de IVA (15/05/2011, 15/08/2011 e 15/11/2011), o recorrente não poderia conhecer os factos alegados do relatório de inspeção tributária quando o referido projeto de relatório já tinha sido finalizado após 65 dias das declarações de IVA e o recorrente não tinha sido notificado para o efeito.
14. O oponente A revela vícios imputados ao acórdão recorrido do qual se destaca que o do Despacho de Reversão, em relação à falta de fundamentação da inexistência ou insuficiência do património da devedora originária e excussão prévia, na medida de em que o Tribunal Central Administrativo deveria ter declarado nos autos e não o fez.

15. A AT não provou que, à data do despacho de reversão, não existiam bens penhoráveis do devedor principal ou, quiçá, existindo bens penhoráveis estes eram insuficientes para cobrir a dívida exequenda e acrescidos.
16. Bem como o recorrente, nas suas alegações, destaca o vício do acórdão recorrido quanto ao Despacho de reversão por não formular o juízo de culpa do oponente «em relação à falta de pagamento das dívidas exequendas [contraída pela sociedade B] ou em relação à insuficiência patrimonial da devedora originária para fazer face às mesmas dívidas.», cfr. resulta da alínea XXXIV da página 9 do Acórdão do STA, proc. n.º 0415/12.1BEBJA 01361/17, de 08/06/2022.
17. Assim como, na alínea alínea XXXVIII), páginas 9 e 10 do acórdão em análise ( proc.º n.º 0415/12.1BEBJA 01361/17, de 08/06/2022) informa que o acórdão recorrido enferma de vício quanto ao juízo de imputação ao revertido pelo dano causado ao Estado por não formular os aspetos relevantes e por se cingir no juízo de culpa, afastando assim o nexo de causalidade entre o facto e o dano.
18. Nesse sentido, o recorrente alega que a AT tem de possuir factos sustentáveis e suficientes com intuito de afirmar que o próprio sabia que as declarações fiscais em apreço não tinham aderência à realidade ou que tinha a obrigação de saber e não sabia, excluindo, desde logo, a hipótese de a AT extrair ilações sem comprovar primeiro, cfr. alínea XLIII) da página 10 do acórdão do STA, proc. 0415/12.1BEBJA 01361/17, de 08/06/2022.
19. Há uma tentativa de fundamentação do nexo entre o facto e o dano, do qual se extrai que do probatório consta que o recorrente assinou três declarações fiscais respeitante a 2011 e que este sabia ou devia saber que não tinha aderência à realidade concreta da sociedade executada ou então o CC deveria ter substituído as declarações, contudo este argumento não é plausível porque este facto não depende do contabilista certificado devido à impossibilidade de substituir declarações fiscais, dado que o representante fiscal da devedora originária também tem de as assinar, respeitando a. alínea c) do artigo 10.º do EOCC, cfr. alínea XLV do presente acórdão.
20. É sim exigível a verificação de um nexo de causalidade adequado entre o comportamento ilícito do TOC e o incumprimento fiscal do contribuinte em relação às funções profissionais que o TOC exerce. Deste modo, é exequível afirmar que haverá nexo de causalidade se se verificar que o TOC agiu de forma a tornar a prestação completamente impossível por parte do executado originário, o que não foi

o caso, visto que os documentos aportados nas diligências de arresto identificam que, pese embora, o valor recebido pela executada originária, no mês de outubro a dezembro, exceda os quatro milhões e que o montante era mais do que suficiente para resolver qualquer pagamento fiscal pendente, assim como não identificam qualquer intervenção por parte do oponente no recebimento e na retirada do referido montante, de acordo com a alínea LII) e LXIV das páginas 13 e 14 do acórdão em análise.

21. Neste seguimento, afere-se que a falta de prova de que o oponente contabilizou o referido movimento e/ou saída bancária da sociedade B no período em causa,
22. O ora recorrente reforça em todas as suas alegações que a responsabilidade tributária subsidiária carece de demonstração e fundamentação de provas por parte da AT, regra do ónus probandi, que à AT compete para efeitos do n.º 3 do art. 24.º da LGT.
23. A alínea LXVIII) da página 15 do presente acórdão do STA (proc. n.º 0415/12.1BEBJA 01361/17) reforça a ideia de que a AT tem de provar e alegar que o património da B «[...] se tornou insuficiente para o pagamento da quantia exequenda por culpa da conduta culposa do Contabilista [...]» no período em que exerceu as suas funções num curto hiato temporal.
24. E que do Despacho de reversão não consta nenhum facto provado nos presentes autos que demonstram a prova donexo de causalidade entre o facto praticado pelo CC e o dano do Estado.
25. O recorrente alega que sempre agiu de forma diligente em todas as suas funções, cfr. art. 70.º do EOCC, alínea a) do n.º 1 do art. 72.º do EOCC, alínea b) do art. 75.º e alínea e) do n.º do art. 3 do CDCC, na medida em que, por diversas vezes, dirigiu-se à OCC a solicitar a escusa da assinatura das declarações fiscais, em virtude da falta do envio atempado. Assim como prestou todos esclarecimentos e forneceu todas informações que lhe tenham sido pedidas ou que tenha considerado necessário no decurso das suas funções.
26. O revertido alega que a AT não pode extrair ilações de que o Contabilista Certificado aceitou o resultado do incumprimento fiscal e, sucessivamente, a situação de insuficiência patrimonial da sociedade devedora originária gerada pelo TOC.

## 8.2. Matéria de Facto

Em sede de fundamentação da matéria de facto, o acórdão recorrido fixou que a decisão da matéria provada se cingiu em torno da análise crítica de toda a prova produzida nos autos, nomeadamente a prova testemunhal, assim como na análise de documentos e informações constantes dos autos e do processo de execução fiscal que fossem imprescindíveis para a boa decisão da causa.

O ano 2012 foi marcado pela instauração de um processo de execução fiscal contra a Sociedade B, Unipessoal, Lda. pelo Serviço de Finanças de Sines com vista à cobrança coerciva de dívidas resultantes do IVA e juros compensatórios, no valor de 1.682.452, 70 euros,

Sucessivamente, o Chefe de Serviço das Finanças de Sines, por despacho, promoveu a preparação do processo com o objetivo de o reverter contra o Oponente A, no qual o Contabilista recebeu o ofício da notificação para exercer o direito de audição prévia que a CRP consagra no artigo 267.º, n.º 5 e no artigo 60.º da LGT que remete para o art. 45.º do CPPT.

Factualmente, o anexo que acompanha o ofício apresenta aspetos relevantes, nomeadamente a existência de dívida de IVA de Janeiro a Setembro de 201, que reportam os autos da execução fiscal, evidenciam o período temporal que A foi responsável pela contabilidade, na qualidade de TOC da executada.

De acordo com o número 2 da alínea R) do presente acórdão do STA, proc. n.º 0415/12.1BEBJA 01361/17, de 08/06/2022, a fundamentação dos factos do acórdão recorrido indica que no Anexo, o Despacho para a Audição

[...], sustenta a projetada reversão contra o peticionário por existir prova da violação dos deveres de assunção de responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilística e fiscal, ou de assinatura de declarações fiscais, demonstrações (financeiras e seus anexos [...]), sendo prova resultante do Relatório da Inspeção Tributária de Setúbal [...], com eficácia definitiva e executória.

É de notar que a referida ordem de serviço da ação inspetiva da sociedade B, com sede em Sines, advém de uma comunicação da Direção de Finanças do Porto, visto que a sede da empresa H e D constituída pela sociedade B era no Porto. A mencionada Direção de Finanças teve um papel fundamental, na medida em que alertou o Serviço de Finanças de Sines da

existência de indícios de registo de faturas em conta de custos na contabilidade sociedade B e que a emissão de faturas pela sociedade D não garantiam as transmissões efetivas o que, conseqüentemente, identifica-se como um esquema de um potencial crime de evasão e fraude fiscal entre as três empresas unipessoais (B, D e H) com sócios de nacionalidade espanhola.

Para uma melhor compreensão, a constituição da sociedade B, Unipessoal, Lda. datada em janeiro do ano 2010 surge por força de um concurso para a realização da obra de reestruturação e amplificação de uma refinaria.

Em termos contabilísticos, a sociedade B adotou uma contabilidade regularmente organizada, sob observância da legislação comercial e fiscal, cuja executada B optou por recorrer a meios informáticos para proceder ao apuramento e ao controlo do lucro tributável da mesma

Do acórdão recorrido, aferimos dois aspetos relevantes em matéria de factos, nomeadamente a questão dos três primeiros trimestres da atividade da sociedade B, sendo alvo de verificação documental e a questão dos ficheiros SAFT- T (contabilidade e faturação) que foi alvo de verificações externas.

Numa primeira instância, verificámos que nos autos que a sociedade apresentava uma conduta digna e normal da atividade, uma vez que os três primeiros trimestres da empresa (até outubro do ano 2010), a B apurou imposto a pagar em quantias avultadas, sem necessidade de apresentar quaisquer evidências de que pudessem ser o fio condutor de uma possível ocorrência de irregularidade fiscal. Contudo, no último trimestre de 2010, a situação inverteu-se, na medida em que o imposto a pagar transformara-se em crédito de imposto, visto que, durante o ano de 2011, foram registadas faturas subjacentes aos custos na contabilidade da executada B.

Isto é, a partir de Outubro de 2010 até Setembro de 2011, a B adotou uma forma de atuação da empresa implacável, no sentido em que ocorram múltiplas situações que conduziram a uma situação de transformação da sociedade B, de contribuinte líquido de imposto (IVA), na medida em que a sociedade B passou a adquirir a qualidade de contribuinte de uma situação de crédito de imposto ou com remessas de valores pouco significativo.

Da análise do acórdão aferimos que através dos elementos de escrita da B que as alterações da conduta que a empresa B seguia, resultam de diversas faturas emitidas pela D, no qual

constava a indicação de prestação de serviços com valores significativos. Nesta medida, houve a necessidade de aprofundar o circuito de faturas emitidas pela D e relacionar os custos referidos nas mesmas para evidenciar a obtenção de proveitos, uma vez que os custos terão sempre um peso na determinação da atividade da sociedade B e no IVA a entregar nos cofres do Estado.

Como tal, a ordem de serviços em nome da empresa B, a Direção de Finanças conclui que as empresas H e D são sucursais de M que, por sua vez estão intimamente relacionadas com criação da B. Porém, é só a sociedade B que presta serviços em território português, tendo como objetivo a dedução de IVA e de custos da B, através do qual a H fabricava os custos na B, que, conseqüentemente, extraía proveitos e era declarante de elevadas quantias de impostos a entregar, em sede de IVA e IRC, contudo não procedia à entrega nos cofres do Estado de qualquer valor.

Ao passo que a empresa D consistia numa sociedade que servia de “tampão”, sendo declarante e pagadora de montantes de imposto apurado em sede de IVA e IRC. Enquanto a B era a sociedade com o papel de recetora de toda a faturação falsa (operações simuladas) também com o intuito de reduzir o custo em sede de IRC e o IVA a pagar.

É de destacar que a empresa H e D não apresentam qualquer estrutura empresarial, funcionários. Contudo, todas as faturas emitidas por estas empresas correspondem a serviços executados pela sociedade B, uma vez que presta serviços efetivos em Portugal e possui de trabalhadores para executar a atividade que as anteriores empresas pretendiam.

Ante o exposto, o Contabilista elaborou e assinou as declarações periódicas de IVA relativas ao ano 2011, mas não todas devido ao pedido de escusa de assinaturas à OCC. De acordo com alínea e) da página 35 do presente acórdão do STA, «cabe aos sujeitos passivos do IVA e IRC, o apuramento e determinação dos valores relativos ao exercício da sua atividade e emissão das faturas», é da competência do CC, o dever de diligência e cuidado de «verificar a conformidade entre a informação fornecida e a realidade patrimonial da sociedade» (idem).

Nesse sentido, o CC perante os factos solicitou à OCC a escusa de assinatura na declaração fiscal de rendimentos (Modelo 22) correspondente ao exercício do ano 2010 da sociedade H, bem como remeteu à OCC por carta registada com aviso de receção, a possível existência de irregularidade fiscal por parte da H e que esta se encontrava numa situação faltosa de IVA e de IRC, no qual a sociedade possui como cliente único a D, bem como a B.

No cerne da questão dos ficheiros SAFT-T da contabilidade do ano 2011 apurou-se na ação inspetiva que a informação constante no programa continha os saldos de abertura das contas, inexistindo evidências de potenciais registos de quaisquer outros documentos relevantes para o efeito.

Com base na fundamentação de factos que consta no ponto II – 3.10.1 Ficheiros SAFT-T do acórdão recorrido, é crucial ter em conta toda a análise informativa contida no ficheiro SAFT-T em contraponto com a informação que o balancete analítico e os extratos de conta disponha pelo que, in casu, é relevante ter acesso total à data efetiva do registo dos documentos através do programa analisador (SAFT-T).

Após a análise do referido ficheiro, conclui-se que o campo «data» e o campo «data-gravação» coincidem pelo que se afirma que o ficheiro poderá ter sido adulterado para que a data dos documentos registados não sejam visíveis, visto que o campo «data» deverá corresponder sempre ao dia em que se procedeu à emissão da fatura e o campo «data-gravação» mencionará o dia em que o documento foi registado com sucesso no programa de contabilidade que cada sociedade possui.

Face ao exposto, o Oponente, no exercício da sua atividade profissional em 2011, já teria reportado a anomalia da própria aplicação (SAFT-T) no que respeita às datas de movimento e as datas do documento SAFT-T e, como tal, terá solicitado a resolução do problema às testemunhas E (Responsável pelo suporte a cliente) e F (Técnico de informática), no qual demonstraram conhecimento da problemática reportada pelo revertido à qual foram inquiridos. As testemunhas supramencionadas foram consideradas merecedoras de credibilidade pelo tribunal, uma vez que confirmaram que efetivamente o programa não permitia preencher a data do lançamento e, como tal, na ausência desse preenchimento, o lançamento assumia a data da fatura. É de notar que a presente anomalia da aplicação não era somente para o recorrente, mas sim para todos os clientes que detinham o presente programa.

As testemunhas arroladas pelo Oponente A esclareceram de modo claro e objetivo que, in casu, era impossível o Contabilista Certificado adulterar o campo de registo porque este é inacessível e não é editável ao utilizador por se tratar de um campo com autonomização interna que o programa inseriu para evitar eventuais adulterações.

### 8.3. Matéria de Direito

Segundo o acórdão em análise, as razões pelas quais o STA admitiu o presente recurso de revista excepcional prende-se com o inegável relevo social fundamental.

Em matéria de direito, o STA debruçar-se-á sobre a interpretação hermenêutica do preceito nuclear do número 3 do artigo 24.º da LGT, doutrinalmente e jurisprudencialmente, respeitantes à responsabilidade tributária subsidiária, com especial enfoque os Contabilistas Certificados, contribuindo para elucidar e melhorar o modo como se efetiva, essencialmente, a responsabilidade que esta decisão se cinge.

Do recurso depreendemos que a alteração legislativa da redação do n.º 3 do art. 24.º da LGT, resultante da Lei n.º 7/2021, de 26 de Fevereiro, menciona a referência ao dolo como a modalidade exigível da culpa do Contabilista Certificado. Em termos de responsabilidade, a nova exigência de dolo configura uma restrição extensíveis aos factos relevantes da causa em apreço.

Face a esta nova normação criou-se dúvidas de a norma em apreço (art. 24.º, n.º 3 da LGT) poder-se aplicar retroativamente a situações ocorridas antes da sua entrada em vigor sustentada pela faculdade de a lei revestir uma natureza interpretativa e de interpretar restritivamente a asserção «violação».

In casu, a redação vigente à data dos factos resulta da Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro, no qual se destaca modalidade de dolo e negligência na violação dos deveres profissionais do CC. Passo a citar o artigo 24.º, n.º 3 da LGT com a entrada da Lei n.º 60-A/2015, de 30 de Dezembro

A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se aos técnicos oficiais de contas desde que se demonstre a violação dos deveres de assunção de responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilista e fiscal ou de assinaturas de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos.

Dando abertura à violação dolosa como a situações de negligência consciente ou inconsciente, aplicando o critério do profissional de mérito, cfr. Marques, Gonçalves & Marques (2017).

Aferimos através da interpretação unânime da jurisprudência dos acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS), proc. n.º 1199/11.6BELRS de 19/12/2017 e proc. n.º 1350/12.7BELRA de 22/02/2018 que a solução do direito anterior era mais clara quanto à

intenção do legislador em contemplar as situações de atuações dolosa e negligente. Como tal, a lei nova possui uma natureza inovadora e não interpretativa.

Enfatizando a ideia de que o objeto de revista se reporta ao cumprimento dos pressupostos específicos da responsabilidade do oponente, na qualidade de contabilista revertido. O recorrente através de «Alegações Complementares» vem sugerir a ponderação de uma nova redação do artigo 24.º, n.º 3 da LGT com o intuito de que norma em apreço está sujeito à aplicação retroativa quando ocorram situações antes da sua entrada em vigor, bem como a responsabilidade tributária reveste uma natureza sancionatória e, como tal, deve ser aplicado retroativamente a nova redação da norma supramencionada por ser o regime mais favorável para o infrator, cfr. artigo 29.º, n.º 4 da CRP. Contudo, a apresentação da peça foi considerada inadmissível porque, nos termos da conjugação entre o artigo 146.º, n.º 3 do CPTA e o art. 657.º, n.º 1 do CPC, já se encontrava em curso o prazo para a elaboração do projeto do acórdão.

Todavia, o STA teve o cuidado em esclarecer que o legislador no cerne da alteração da lei não declarou que a nova redação está sob a capa de lei interpretativa, apenas modificou um direito pré-existente e, como tal, estabeleceu um direito novo.

O entendimento que concluímos sobre este recurso da revista excepcional baseia-se que a interpretação hermenêutica é a de que o normativo determina a aplicação do novo pressuposto de responsabilização dos Contabilistas Certificados constituída após a entrada de uma lei nova.

A interpretação deverá estar em conformidade com o seguinte conjunto: os princípios gerais da aplicação da lei no tempo, respeitando a validade dos atos praticados, a letra da lei e os princípios gerais de aplicação temporal das normas de direito substantivo que o artigo 12.º do C.Civil consagra.

A resolução da dúvida consiste na afirmação de que, em termos legais, o artigo 24.º, número 3 da LGT estatui o regime da responsabilidade subsidiária dos responsáveis técnico e, como tal, a nova redação só poderá ser aplicável a atos já praticados antes da sua entrada em vigor, caso a vontade expressa do legislador assim o determinasse. Contudo essa vontade não está concretamente afirmada.

Ainda neste contexto, houve a necessidade de consolidar que o aspeto caracterizador deste regime se cinge na peculiaridade assente na responsabilidade funcional quando ocorra a

violação legis artis. A responsabilidade tributária subsidiária prevista no n.º 3 do art. 24.º da LGT pressupõe que o CC é responsável pela regularidade da execução contabilística do sujeito passivo e que caso incumpra esse dever, o CC deve assumir a responsabilidade pelas dívidas.

Desta forma, a responsabilidade é acionada pela existência de eventuais lapsos que no exercício das suas funções violem o normativo contabilístico.

Importa, igualmente, dissecar se a alteração legislativa deve ser aplicada ao revertido a lei mais favorável, tendo em conta a natureza sancionatória da responsabilidade subsidiária. Ao qual se conclui que a aplicação retroativa da lei mais favorável apenas deve ser reconhecida em matéria de crimes e contra-ordenações fiscais excluindo, desde logo, a responsabilidade subsidiária de que os autos retratam, cfr. art. 2.º, n.º 2 do Código Penal (CP). Pese embora, a responsabilidade sancionatória e a responsabilidade subsidiária se traduzam em responsabilidade reintegratória por terem como objetivo o intuito de repor o dinheiro que a AT deveria arrecadar para eliminar ou, pelo menos, reduzir, de forma parcial, o dano sofrido.

Resulta do caso *sub judicio* de que o princípio da aplicação da lei penal mais favorável (domínio do direito criminal) não será reconhecido em matéria de responsabilidade dos CC.

Desta feita, para efeitos de responsabilidade nos termos do n.º 3 do art. 24.º da LGT e em matéria de sucessão de leis no tempo, o regime previsto no art. 12.º do C.Civil é o regime que melhor se adequa à lei vigente à data dos factos, excluindo a hipótese da lei mais favorável em Direito Penal, cfr. art. 2.º, n.º 2 do CP.

Através do STA aferimos que o instituto da responsabilidade subsidiária é uma figura própria do Direito Tributário que tem diversos elos de ligação com outras figuras de outros ramos de direito, nomeadamente a vertente civilista com a figura da fiança e a responsabilidade civil extracontratual.

A responsabilidade subsidiária é equiparável à responsabilidade civil devido ao princípio do ressarcimento de danos e, como tal, aplicar-se-á o regime estipulado pelo artigo 12.º do C.Civil, visto que há jurisprudência e doutrina que consideram que a responsabilidade subsidiária em apreço se aproxime mais dos pressupostos semelhantes da responsabilidade civil extracontratual prevista no artigo 483.º do C.Civil, (facto, ilicitude, culpa, dano e, por fim, o nexo de causalidade entre o facto e o dano).

É de notar que, ao contrário do que sucede na responsabilidade do art. 483.º do C.Civil, na responsabilidade tributária subsidiária existe uma relação prévia entre o devedor originário e a violação de uma obrigação alheia.

Por fim, a matéria de direito cinge-se igualmente ao dever dos técnicos oficiais de contas quanto à regularidade técnica nas áreas contabilística e fiscal. Importa realçar que acórdão analisado determina que o CC terá de se precaver quanto ao dever de atestação da verdade e da regularidade dos documentos do cliente. Existe um grau de exigência para com o cliente em fornecer informações, documentos e elementos porque assim que o CC submete a declaração fiscal do sujeito passivo com a sua senha no Portal das Finanças, assume perante a AT, a verdade da situação contabilística e fiscal do sujeito passivo que está a prestar os seus serviços.

Do preceito n.º 3 do artigo 24.º da LGT resulta que a AT é a entidade competente para exercer o ónus de prova, isto é, alegar e demonstrar provas concretas de que os deveres profissionais que impendem sobre o CC foram violados durante a execução da contabilidade, sob inobservância dos princípios e regras contabilísticas que se consideram fundamentais no âmbito da profissão de um Contabilista Certificado. In casu, aplicar-se-á a norma vigente à data dos factos pelo que a conduta violadora dos deveres funcionais dos CC é imputável de forma dolosa ou negligente.

Para todos os efeitos, da análise do presente recurso (acórdão do STA, proc. 0415/12.1BEBJA 0136/17, de 08/06/2022) aferimos que

[É] imperioso concluir que, à luz do disposto no n.º 3 do art. 24.º da LGT, a AT não beneficia de qualquer presunção legal de culpa do TOC no incumprimento de deveres profissionais de que haja resultado o incumprimento de obrigações fiscais, devendo demonstrar tal pressuposto, que não apenas indiciar.

Assim, respeitadas as especificidades do regime ínsito no art. 24.º da LGT, essa responsabilidade assenta na verificação cumulativa dos pressupostos da idêntica responsabilidade prevista na lei civil (cfr. artigo 483.º do Código Civil) [...].

Citando Marques, Gonçalves & Marques (2017, p. 84)

[a] responsabilidade tributária do contabilista certificado pressupõe assim a verificação da *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.

Ainda neste contexto, Marques *et al* (2017) reforça a ideia de que para a efetivação da responsabilidade tributária através do mecanismo da reversão se cumpra está dependente da reunião de dois requisitos de responsabilidade subjetiva, nomeadamente a insuficiência patrimonial e o incumprimento de dívidas tributárias, sendo exigível a verificação do nexo de causalidade entre o comportamento ilícito do contabilista certificado e o dano para o Estado que advém do incumprimento fiscal do contribuinte que o contabilista presta serviço, tornando-se num instrumento necessário ao cumprimento fiscal.

#### **8.4. Questões a apreciar e a decidir**

A única e relevante questão submetida à apreciação e a decisão prende-se, sobretudo, com o cumprimento dos pressupostos da verificação da responsabilidade tributária subsidiária dos TOC/Contabilistas Certificados elencados no artigo 24.º, n.º 3 da LGT do qual o recorrente reclama revista do acórdão do TCAS, proc. n.º 415/12.1 BEBJA, de 12/07/2017.

É de notar que o recurso de revista excepcional de mérito denota que a questão da responsabilidade tributária é fulcral no âmbito da reversão de um processo de execução fiscal. E, como tal, o acórdão que admitiu o presente recurso passa pela densificação dos requisitos que o artigo 24.º, n.º 3 da LGT integra, nomeadamente a responsabilidade subsidiária intrinsecamente relacionada com os deveres funcionais tidos como violados e os potenciais incumprimentos que o devedor originário poderá cometer aquando do exercício dos deveres tributários a que está adstrito, tanto na fase de reversão, assim como na fase de controlo jurisdicional desta, uma vez que o acórdão do TCAS foi considerado o único acórdão de Tribunal Superior que julgou que os pressupostos da responsabilidade subsidiários dos Contabilistas Certificados estavam verificados.

Neste sentido, há uma clara necessidade de o STA se pronunciar sobre a classe profissional dos Contabilistas Certificados sobre esta matéria, como forma de melhorar a aplicação de direito em casos futuros e da necessidade de assegurar a uniformização do direito em matérias que envolvam esta classe profissional por se encontrarem pouco consistentes.

#### **8.5. Decisão Arbitral**

Relativamente à decisão arbitral acordada, em conferência, pelos Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, depreendemos que no âmbito

do processo, o Dr. Francisco António Pedroso de Areal Rothes e a Dr.<sup>a</sup> Paula Fernanda Cadilhe Ribeiro, face aos acontecimentos históricos e vivenciados entre o Contabilista Certificado e a designada requerida (AT), tomaram a seguinte posição:

- A) Ordenar o ato de desentranhamento da peça processual «Apelações Complementares» apresentada pelo recorrente A que, por consequência, impõe-se a condenação nas custas do incidente a que deu causa em 1,5 unidades de conta, por ser inadmissível à luz do direito processual;
- B) Deferir o provimento ao recurso, revogar o acórdão recorrido do TCAS e assegurar que a sentença que julgou procedente a oposição determinando a extinção do processo de execução fiscal contra o Contabilista Certificado se mantém na ordem jurídica;
- C) Pese embora, a responsabilidade das custas do processo incida sobre a Fazenda Pública, por força do artigo 527.º do CPC, ex.vi a alínea e) do art. 2.º do CPPT e do n.º 1 do artigo 6.º e Tabela I do Regulamento das Custas Processuais (R.C.P), o n.º 7 do art. 6.º do R.C.P. determina que o grau de complexidade do processado, a conduta processual dos litigantes e a utilidade económica das pretensões das partes são fatores que conduzem à dispensa do pagamento do remanescentes da taxa de justiça, correspondente ao valor da causa superior a 275.000 euros.

## **8.6. Apreciação Crítica**

Ante o exposto, concluo que a posição do julgamento do acórdão do STA do recurso de revista excepcional é a mais acertada, na medida em que a redação que resulta do artigo 24.º, n.º 3 da LGT da Lei n.º 60-A/2005, de 30 de dezembro deve ser tida em conta, visto que em matéria de sucessão de leis no tempo, o regime da aplicação retroativa que melhor se adequa para o caso em concreto é o do artigo 12.º do C.Civil em que a lei só dispõe para o futuro quando os factos sejam produzidos, após a entrada em vigor da nova redação.

Do recurso ficou provado que a efetivação da responsabilidade tributária subsidiária, in casu dos Contabilistas Certificados, através do mecanismo da reversão só imputável ao recorrente quando a lesada (AT) exerça o ónus probandi, em sede de despacho de reversão, cfr. dispõe o artigo 74.º da LGT, art. 342.º do C.Civil e n.º 3 do art. 24.º da LGT, com o intuito de alegar e, consequentemente, provar factos constitutivos de que a atuação do contabilista revertido, na qualidade de responsável subsidiário, está subjacente à violação legis artis causado pelo

acto ou omissão do Contabilista Certificado, uma vez que os Tribunais não podem recorrer a factos que a AT ou o potencial responsável subsidiário, consoante o caso, não alegou e provou provas sustentáveis no aludido despacho.

É de notar que, no decurso do acórdão recorrido, houve a afirmação de que o recorrente prosseguiu com as assinaturas e a apresentação de declarações periódicas perante o Fisco nos três primeiros trimestres, enquanto da análise do probatório verifica-se que apenas o Contabilista Certificado foi contratado para exercer as suas funções do ano 2011, restringindo a sua intervenção em relação às três declarações periódicas de IVA quando o revertido dirigiu-se à Ordem dos TOC com o objetivo de solicitar a escusa da assinatura de declarações fiscais respeitantes às sociedades B, D e H, mas também com a intenção de reportar a irregularidade contabilística e fiscal que as alíneas b), c), d), e), f) e g) que o probatório demonstram. O Oponente ao remeter à Ordem dos TOC, por carta registada com aviso de receção, das eventuais irregularidades por parte da H está a precaver o seu papel e os futuros riscos que poderá ser advertido. As irregularidades mencionadas na carta determinam que a sociedade H possui como cliente único a sociedade D que, por seu turno, a D possui como cliente único, a sociedade B.

Nesta conjuntura, é de louvar a atuação do contabilista certificado por se abster da prática de funções contrárias à dignidade da Ordem, pese embora, seja um dever de diligência e de consciência pelos normativos legais aplicáveis, cfr. resulta dos artigos 70.º, n.º 1 do EOCC e art. 75.º, n.º 1, alínea b) do EOCC.

Da análise do probatório, a AT não provou, de forma concisa e objetiva, uma conduta dolosa ou negligente do CC, em violação do dever estatuído pela alínea b) do n.º 1 e 3 do art. 10.º do EOCC, tendo em consideração o Ofício circulado n.º 60 058, de 17/04/2008, da Direção Geral dos Impostos reforçando a ideia de que, in casu, compete à administração fiscal apurar e demonstrar a conduta dolosa ou negligente por parte do revertido, em situações que coloquem em causa a responsabilidade prevista no número 3 do artigo 10.º do EOCC.

Todavia, afere-se que a invocação genérica dos termos legais não é suficiente para alegar a violação dos deveres profissionais e deontológicos do CC, é essencial apresentar elementos de prova que demonstrem a violação dos deveres que impendem sobre o recorrente nos autos.

Da sentença proferida nos autos afere-se que do teor do despacho de reversão não se conclui que a AT tenha imputado ao Oponente qualquer atuação dolosa ou negligente no

cumprimento das suas funções e a violação de deveres do n.º 3 do art. 24.º da LGT devido a inexistente verificação de um nexo de causalidade adequada entre a conduta culposa do responsável subsidiário e a falta de pagamento através do património do devedor, contrariamente ao que se sucedeu no acórdão do TCAS que, por seu turno, foi o único acórdão a julgar o cumprimento dos pressupostos da responsabilidade subsidiária do oponente.

O resultado do despacho resulta que a AT considerou que o Contabilista Certificado aceitou todos os elementos que a sociedade lhe fornecia sobre o apuramento de proveitos e de custos, o que, de certa forma, viola os artigos 2.º e 3.º, n.º 1, alínea c) do Código Deontológico dos TOC e os artigos 6.º, n.º 3 e 51.º, n.º 7 do Estatuto da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, tendo em consideração a redação vigente à data dos factos praticados.

Acresce que o projeto de reversão e o despacho de reversão das alíneas r) e u) do probatório cingiu-se, em particular, no registo das datas dos documentos do programa SAFT-T. No entanto, face aos testemunhos de E e F ficou provado que a situação em concreto não passou de um erro informático da aplicação, no qual a AT não poderá imputar a responsabilidade ao oponente ou à sociedade B.

Neste sentido, a questão do ficheiro SAFT-T não pode, de modo algum, associar-se à violação dolosa ou negligente da responsabilidade inerente à regularização técnica que compete ao jovem contabilista certificado.

É de notar que a AT somente conclui que o oponente desempenhava funções de TOC nas três sociedades (B, D e H) pela administração fiscal e de ter agido na qualidade de intérprete na escritura da constituição das sociedades H e D, não conseguindo cumprir o ónus de prova que impende sobre o contabilista.

No que tange à emissão de faturas pela sociedade D, o oponente alega que este não é responsável pela emissão de faturas ou pelo seu pagamento. Dessa forma, a AT não provou que o oponente tenha violado, de forma dolosa ou negligente, visto que a AT não tinha elementos de prova que comprovasse a intervenção por parte do CC. Quanto às funções de fiscalização, o TOC só poderá responder pela regularidade da contabilidade e escrita, exceto se a AT der como provado que o TOC tinha conhecimento das operações económicas que a sociedade B praticava e que ficava à margem da realidade concreta da contabilidade.

Por fim, citando o presente recurso do acórdão 0145/12.1BEBJA 01361/17, de 08/06/2022, conclui-se que

[...] a AT não conseguiu satisfazer o ónus do probatório da violação culposa ou negligente por parte do Oponente e ora recorrente dos deveres no campo de responsabilidade pela regularização técnica [...], mormente que o Oponente podia e devia ter precavido a contabilização de faturas que não titulavam operações verdadeiras. Significa que não se verifica provada a existência de facto ilícito consubstanciado em ação e/ou omissão dos deveres que impendiam sobre o oponente atinentes à regularidade técnica traduzido/s na provocação de danos na esfera jurídica da Fazenda.

Deste modo, assiste-se razão ao recorrente quanto à ilegitimidade da reversão da execução fiscal sobre si, devido a inexistência da verificação cumulativa dos cinco pressupostos do ressarcimento dos prejuízos. O recurso merece prosseguir pelo que é necessário revogar o acórdão recorrido, visto que enferma de erro de julgamento em que ocorre a ausência dos requisitos para decretar a reversão da execução fiscal do artigo 24.º, n.º 3 da LGT.

## 9. Conclusão

No decurso da presente dissertação de mestrado realizámos um enquadramento teórico-prático da reversão do processo de execução fiscal, cuja responsabilidade tributária subsidiária recai exclusivamente sobre os Contabilistas Certificados quando os deveres de assunção pela regularização técnica nas áreas contabilística e fiscal ou de assinaturas de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos da alínea b) do n.º 1 e n.º 3 do artigo 10.º do EOCC sejam violados e se tornem evidentes aos olhos da AT para que, posteriormente, aleguem e provem a violação da legis artis.

Importa frisar que a sociedade depende da existência de um gerente e/ou administrador e de um contabilista certificado para a prossecução do objeto social. É de conhecimento geral que os contabilistas certificados e as pessoas que exercem funções de administração e de gestão de uma sociedade estão sobrecarregadas com inúmeras obrigações das quais têm responsabilidades.

In casu, o contabilista certificado possui um papel fundamental na execução da contabilidade de uma sociedade, sendo-lhe inerente diversos deveres conforme estatui o Código Deontológico e o Estatuto que impende sobre os CC.

Os Contabilistas Certificados têm uma profissão com alguns percalços pelo caminho, na medida em que estes poderão ser responsáveis pelo pagamento de multas e coimas, crimes tributários e fiscais, assim como por dívidas emergentes da Segurança Social. Sem descurar, a responsabilidade disciplinar quando estes profissionais infringem os deveres consignados na lei, no EOCC ou nos regulamentos.

É da responsabilidade do CC cumprir com o seu dever de regularidade técnica, sob pena de ser responsável subsidiário pela dívida tributária contraída pela sociedade, atendendo à violação (art.24.º, n.º 3 da LGT) do dever que impende sobre a sua função.

Acresce a esta informação que o CC deve cumprir com a obrigação declarativa fiscal dos seus contribuintes, sob pena de o profissional técnico invocar na declaração a verificação da ocorrência de justo impedimento de curta duração (artigo 12.º - A do EOCC) ou prolongado (artigo 12.º - B do EOCC) para que o prazo de cumprimento da obrigação declarativa seja alargado.

É de notar que se os Contabilistas Certificados não comunicam à AT, no prazo de 30 dias, após o termo do prazo da entrega da declaração fiscal, o motivo pelo qual impediram o cumprimento atempado da obrigação e que o atraso ou a falta de entrega não lhes seja imputável a qualquer título, o CC será responsável solidariamente e subsidiariamente, por força do n.º 3 do art. 8.º do RGIT, por dívidas emergentes de coimas.

Do acórdão analisado, verificamos a importância de a AT exercer o ónus de prova e a fundamentação do despacho de reversão com a verificação dos pressupostos elencados do artigo 23.º, n.º 2 e n.º 3 da LGT e o artigo 153.º, n.º 2 do CPPT para que a reversão opere contra os Contabilistas Certificados sempre que sociedade esteja em incumprimento com as Finanças por força da violação dolosa ou negligente (consciente ou inconsciente) do dever de regularidade técnica do artigo 10.º, n.º 1, alínea b) e n.º 3 do EOCC e do art. 24.º, n.º 3 da Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro, e o património social da sociedade devedora originária não seja suficiente para satisfazer o crédito do sujeito ativo (Estado).

O recorrente A (Contabilista Certificado) recorreu ao STA com o intuito de dissipar as dúvidas quanto à interpretação do disposto no n.º 3 do art. 24.º da LGT por estar inconformado com a decisão proferida em 2ª instância do acórdão do TCAS, proc. n.º 415/12.1BEBJA, de 12/07/2017. Por força do artigo 150.º do CPTA, o recurso de revista é admissível quando é necessário melhorar a aplicação do direito ao caso concreto. In casu, o revertido reclama revista por a decisão da 2ª instância do TCAS consagrar-se o único acórdão contrário às restantes decisões.

Face à matéria de direito, o Supremo Tribunal Administrativo declarou diversos aspetos dos quais a importância de a AT exercer o ónus de prova sobre a violação culposa dos deveres do CC, em sede despacho de reversão, por força do artigo 74.º da LGT, art. 342.º do C.Civil e n.º 3 do art. 24.º da LGT. Contudo, é necessário a verificação cumulativa dos cinco pressupostos da responsabilidade civil, designadamente o facto (ação ou omissão), a ilicitude, a culpa, o dano e o nexo de causalidade entre a conduta ilícita praticada pelo CC e o dano que o Estado atravessa devido ao incumprimento fiscal do contribuinte que o CC presta serviço.

Em suma, o STA determina que o acórdão recorrido deverá ser revogado. O Tribunal não poderá recorrer a ilações e a factos que a AT não conseguiu provar que o CC era o responsável subsidiário porque se centrou no juízo de culpa e que, conseqüentemente, afastou o nexo de causalidade entre o facto e o dano.

## Referências Bibliográficas

- Alcântara Martins, J. (2017). A Liquidação e Prescrição das Dívidas Tributárias. *Ordem dos Contabilistas Certificados*.
- Alcântara Martins, J. (2017). *Contencioso Tributário*. Lisboa: Manual OCC
- Alcântara Martins, J. & ALVES, J. C. (2015). *Procedimento e Processo Tributário: Uma Perspetiva Prática*. Coimbra: Almedina.
- Araújo, V. P., Gonçalves, M. & Marques, M. C. (2020). O essencial sobre a tripla responsabilidade fiscal dos contabilistas certificados em Portugal: síntese e visão panorâmica. *Portuguese Journal of Finance, Management and Accounting*, 6(12), 3-19. Disponível em <http://u3isjournal.isvouga.pt/index.php/PJFMA/article/download/459/249>.
- Casalta Nabais, J. (2010). *Direito Fiscal* (6ª ed.). Coimbra: Almedina.
- Conceição, B. L., Costa, J. M. & Gonçalves, M. (2018). Ser Contabilista Certificado em Portugal: A Responsabilidade do Profissional perante a Legislação Fiscal e Parafiscal (Síntese e Comentários Críticos). *16j*, p. 1-17. Disponível em [16j-estudiantes.pdf \(aeca.es\)](http://www.aeca.es/16j-estudiantes.pdf).
- Félix, G. (2018). A Responsabilidade Tributária do Contabilista Certificado. *Jornal Vida Económica*, p.28. Disponível em [https://www.occ.pt/fotos/editor2/ve\\_gf\\_16marco2018.pdf](https://www.occ.pt/fotos/editor2/ve_gf_16marco2018.pdf)
- Fernandes, D. N. (2011). *Reflexões Sobre a Natureza da Prescrição Tributária – da especialidade normativa à autonomia conceptual: a prevalência do princípio da restituição do indevido*. (Dissertação de Mestrado, Universidade Católica Portuguesa, Lisboa, Portugal). Disponível em <http://hdl.handle.net/10400.14/15987>
- Marques, P., Gonçalves, P. C., & Marques, R. (2017). *Responsabilidade Tributária e Penal dos Gestores, Advogados, Contabilistas e Auditores – Impostos, Crime e Castigo*. Coimbra: Edições Almedina, S.A.
- Matos, C. G. (2016). *A Responsabilidade dos Contabilistas Certificados no Exercício da sua Atividade Profissional: A Responsabilidade Tributária*. Coimbra: Edições Almedina, S.A.
- Matos, P. V. (2008). A Reversão do Processo de Execução Fiscal. *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 68, II/III, 962-989. Disponível em <https://portal.oa.pt/upl/%7B6a7d97ff-2d05-4ee3-bf9e-d6a5c91ce786%7D.pdf>.
- Paiva, C. (2016). *O Processo de Execução Fiscal* (4ª ed.). Coimbra: Edições Almedina.
- Rocha, J. F. (2009). *Lições de Procedimento e Processo Tributário* (3ª ed.). Coimbra Editora.
- Saldanha Sanches, J. L. (2007). *Manual de Direito Fiscal* (3ª ed.). Coimbra Editora.
- Silva, P. I. V. C. (2016). *Da Caducidade e Prescrição das Dívidas Tributárias*. (Dissertação de Mestrado, Universidade Portucalense, Portugal). Disponível em <http://hdl.handle.net/11328/1589>
- Vasconcelos, M. P. F. (2019). *Os Deveres e as Responsabilidades dos Revisores Oficiais de Contas e dos Contabilistas Certificados*. (Dissertação de Mestrado, Universidade

Católica Portuguesa, Porto, Portugal). Disponível em <http://hdl.handle.net/10400.14/28675>

## Documentos Oficiais

INSTITUTO DA SEGURANÇA SOCIAL, I.P. (2015). Guia Prático Pagamento de Contribuições à Segurança Social. Disponível em [9b10b5b3-9096-4ec0-b0a2-e5a123182eb0 \(seg-social.pt\)](http://seg-social.pt/9b10b5b3-9096-4ec0-b0a2-e5a123182eb0)

Ofício Circulado n.º 60 058 (2008). Disponível em [Documento Base v.5.0 \(occ.pt\)](#)

## Jurisprudência

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 08/06/2022, processo n.º 0415/12.1BEBJA 01361/17. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/bb94530722ab06d780258864003418e1?OpenDocument>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 11/10/2017, processo n.º 0203/17. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/eca8291f09a771ca802581c20052c42a?OpenDocument>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 17/09/2014, processo n.º 0909/14. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/85cb91cfce58359680257d6b002c8090?OpenDocument>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 21/03/2012, processo n.º 081/12. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/eb55b90de42b87b1802579dd003c68b3?OpenDocument>

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 20/04/2022, processo n.º 5241/17.9T8CBR.P1.S1. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/6c8debd03ada53678025882b004706cc?OpenDocument>

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 21/06/2011, processo n.º 1065/06.7TBESP.P1.S1. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/2b81fc7f877a2f8c802578be0031f2ec?OpenDocument>

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 02/07/2020, processo n.º 00144/11.3BEVIS. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/eef21402d813efd9802585a0003cae29?OpenDocument>

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 12/06/2014, processo n.º 00846.06.6BEVIS. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/004a3ca984be1b4980257d250037107c?OpenDocument>

- Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 15/09/2016, processo n.º 00489/06.4BEPNF. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/0983c52a508434a980258059003763ef?OpenDocument>
- Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 25/01/2013, processo n.º 01943/12.4BEPRT. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/50b60db41883673280257b170056a61c?OpenDocument>
- Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 25/01/2018, processo n.º 03493/10.4BEPRT. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/50289249a0e5e4a080258274004fcc9b?OpenDocument>
- Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 29/01/2015, processo n.º 01307/10.4BEAVR. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/42fd96f0dfbaf5880257e030037370e?OpenDocument>
- Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 10/03/2016, processo n.º 12843/15. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/9d2c26f72ea77a8380257f7a004a7628?OpenDocument>
- Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 10/07/2015, processo n.º 08792/15. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/823df8d01d5c13b080257e88002bfbdbd?OpenDocument>
- Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 12/07/2017, processo n.º 415/12.1BEBJA. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/754eb183b7ccc68f80258161003964e0?OpenDocument>
- Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 14/04/2016, processo n.º 09417/16. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/64c173ac0fe3aa1480257fa2004d405f?OpenDocument>
- Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 19/12/2017, processo n.º 1199/11.6BELRS. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/02e82bdbb13800b802581fb005e291b?OpenDocument>
- Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 22/02/2018, processo n.º 1350/15.7BELRA. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/7e0e99ecd15a5ed0802582400055a036?OpenDocument>
- Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de 12/01/2012, processo n.º 441/07.2TBCBC.L1-6. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/d73fb891ed6d08798025798e0053b2ac?OpenDocument>

## Legislação e Relatórios

Código Civil, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 47344/66, de 25 de Novembro

Código de Procedimento e de Processo Tributário, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro

Código de Processo Civil, aprovado pela Lei n.º 41/2013, de 26 de Junho.

Código de Processo nos Tribunais Administrativos, aprovado pela Lei n.º 15/2002, de 22 de Fevereiro

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro

Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro

Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social, aprovado pela Lei n.º 110/2009, de 16 de Setembro

Código Penal, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 48/95, de 15 de Março

Constituição da República Portuguesa, aprovada pelo Decreto de 10 de Abril de 1976

Decreto-Lei n.º 262/86. *D.R. I Série*. 201 (02-09-1986)

Decreto-Lei n.º 73/99. *D. R. I Série-A*. 63 (16-03-1999)

Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados e Código Deontológico dos Contabilistas Certificados, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 452/99, de 5 de Novembro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 310/2009, de 26 de Outubro, com alterações introduzidas pelas Leis n.º 139/2015, de 7 de Setembro e n.º 119/2019, de 18 de Setembro, n.º 12/2022, de 27 de Junho, e n.º 24-D/2022, de 30 de Dezembro. Disponível em [estatutos2023\\_dig.pdf \(occ.pt\)](#)

Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, aprovado pela Lei n.º 140/2015, de 07 de Agosto

Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, aprovado pela Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro

Lei da Organização do Sistema Judiciário, aprovado pela Lei n.º 62/2013, de 26 de Julho.

Lei Geral Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro

Lei n.º 60-A/2005. *D.R. Série I-A*. 250 (30-12-2005) 2-361

Portaria 219/2011. *D. R. Série I* 106 (01-06-2011) 3019-3020

Portaria 352/2002. *D.R. Série I-B* 78 (03-04-2022) 2963

Regulamento Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira, aprovado em anexo ao Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de Dezembro

Regime das Infrações Tributárias, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho

Regulamento das Custas Processuais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 34/2008, de 26 de Fevereiro

Regulamento n.º 52/2019, de 14 de Janeiro. *D.R. II Série*. 9 (14/01/2019). 1692-1693

Relatório sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras 2021, de Junho de 2022.  
Disponível em  
<https://www.portugal.gov.pt/pt/gc23/comunicacao/documento?i=relatorio-sobre-o-combate-a-fraude-e-evasao-fiscais-e-aduaneiras-2021->.