

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



RESPONSABILIDADE E REVERSÃO DAS EXECUÇÕES FISCAIS

---

Ana Luísa Lima Rodrigues

Lisboa, fevereiro de 2023



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

RESPONSABILIDADE E REVERSÃO DAS EXECUÇÕES FISCAIS

---

Ana Luísa Lima Rodrigues

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 do Professor Doutor Júlio César Nunes Tormenta.

Constituição do Júri:

Prof. Doutor Francisco Domingos - Presidente

Prof. Especialista Jesuíno A. Martins – Arguente

Prof. Doutor Júlio César Nunes Tormenta - Vogal

Lisboa, fevereiro de 2023

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

## **Agradecimentos**

Não poderia deixar de agradecer a todas as pessoas que me apoiaram ao longo deste percurso e que contribuíram para que conseguisse concretizar o meu objetivo em finalizar mais uma etapa na minha vida pessoal e profissional.

Não poderia deixar de fazer um agradecimento especial ao meu professor orientador Professor Doutor Júlio César Nunes Tormenta, por toda a compreensão, conhecimento, apoio e disponibilidade.

Agradeço também a todos os professores, colegas e amigos que tive a sorte de encontrar no ISCAL, em especial aos meus colegas de mestrado, dos quais destaco a colega e amiga Rute Tapadas, por todo o espírito de cooperação e interajuda.

Agradeço também aos colegas de trabalho pelo apoio e compreensão para a finalização da Dissertação.

Por fim e porque os últimos são e serão sempre os primeiros, não poderia de deixar de fazer um agradecimento muito especial a toda a minha família, particularmente ao meu marido, aos meus três filhos, à minha mãe, ao meu tio, às minhas irmãs, aos meus avós, por toda a compreensão, apoio (ao longo deste árduo caminho), por todo o entusiasmo e motivação que sempre me deram para nunca desistir.

A todos, o meu muito obrigada pelo vosso contributo. Sem vocês não seria possível concluir esta etapa.

## Resumo

A necessidade de o Estado cobrar tributos leva a que algumas dívidas sejam cobradas coercivamente, através de um mecanismo de Execução Fiscal, conduzido pelo Órgão de Execução Fiscal, na AT, a entidade que representa o Estado. Dentro de alguns processos executivos assiste-se à reversão desse processo para um terceiro, que não é devedor originário. A reversão obedece a princípios fundamentais. Para além da defesa da receita do Estado, no processo de execução fiscal e na reversão terá também atender-se aos Direitos e Garantias dos contribuintes e observância dos princípios do Direito Fiscal.

Importa, para o trabalho desenvolvido, também o estudo da responsabilidade. São abordadas diferentes responsabilidades: tributária, subsidiária e solidária; civil por multas e coimas; criminal e contraordenacional.

A lei prevê a responsabilidade tributária subsidiária em certos casos, mormente no artigo 24º da LGT, nas figuras a que se refere este artigo designadamente gerentes e administradores, ROCS e CC. A responsabilidade civil por multas e coimas está prevista no artigo 8º do RGIT para gerentes, administradores e CC, entre outros.

As normas legais, os livros de autores, as dissertações de Mestrado e a Jurisprudência foram fontes para a compreensão dos conceitos e da relação entre responsabilidade, execução fiscal e reversão da execução fiscal.

**Palavras-chave:** execução, reversão, responsabilidade, gerência, responsáveis técnicos, Estado

## Abstract

The State needs imply the collection of taxes which can be collected coercively through the fiscal execution process conducted by the fiscal execution body that exists in the Portuguese Tax Authority, the entity that represents the State. It can also occur the reversal of the fiscal execution process, as a way of effecting the subsidiary responsibility of the managers and administrators who are not the original debtor towards Portuguese State. The fiscal execution process as well as its reversal should comply with the fundamental principles of the Portuguese Tax Law as well as the taxpayers' rights and guarantees. In the present dissertation are addressed the main aspects related to the described above.

It is also aimed to the present dissertation to address the tax liability in Portugal where it is identified the different kind of tax liabilities (subsidiary and solidarity; civil for fines; criminal and administrative). The legal institution of tax responsibility is part of the classical study of the subjective element of the tax relation.

An example of subsidiary tax responsibility is previewed in article 24 LGT at the level of managers, administrators, statutory auditors and chartered accounts through the reversal of the fiscal execution process. Civil liability for fines and penalties is provided for in article 8 RGIT for managers, administrators and chartered accounts.

Tax law, doctrine, academic papers and jurisprudence were sources for understanding the concepts and the relationship between tax responsibility, tax enforcement and reversal of tax enforcement.

**Keywords:** execution, reversal, responsibility, management, responsables, State

## Índice

Introdução.....	1
Capítulo 1 – Sujeito passivo .....	4
Capítulo 2 – Responsabilidade .....	8
Responsabilidade tributária subsidiária e solidária.....	8
Responsabilidade tributária e solidariedade passiva.....	13
Responsabilidade por substituição tributária .....	15
Responsabilidade tributária de gestores de bens ou direitos de não residentes .....	18
Responsabilidade tributária dos membros de corpos sociais e responsáveis técnicos.....	27
Administradores, diretores e gerentes .....	27
Membros de órgãos sociais de fiscalização e revisores oficiais de contas.....	33
Contabilistas Certificados .....	35
Responsabilidade por multas e coimas .....	43
Responsabilidade criminal e responsabilidade contraordenacional .....	43
Responsabilidade civil.....	50
Capítulo 3 – Processo de execução fiscal.....	58
Âmbito e natureza .....	59
Instauração do processo de Execução Fiscal .....	63
Citação .....	64
Pagamento como reação do executado após citação.....	66
Meios de impugnação da dívida exequenda .....	68
Penhora e venda de bens .....	72
Meios de defesa.....	77
Extinção da execução.....	78
Reversão do processo de execução fiscal .....	80
Conclusão .....	88
Referências Bibliográficas.....	92

## **Lista de siglas e abreviaturas**

- AT – Autoridade Tributária e Aduaneira
- CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa
- CC – Contabilistas certificados
- CC – Código Civil
- CIRC – Código do Imposto sobre as Pessoas Colectivas
- CIRS – Código do Imposto sobre as Pessoas Singulares
- CIVA – Código do Imposto sobre o valor Acrescentado
- CP – Código Penal
- CPPT – Código do Procedimento e Processo Tributário
- CPA – Código do Procedimento Administrativo
- CPC – Código do Processo Civil
- CPP – Código de Processo Penal
- CRP – Constituição da República Portuguesa
- CSC – Código das Sociedades Comerciais
- DL – Decreto-Lei
- EEE – Espaço Económico Europeu
- EOCC – Estatuto da Ordem de Contabilistas Certificados
- EROCC – Estatuto dos Revisores Oficiais de Contas
- IGFSS – Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social
- IMI – Imposto Municipal sobre os Imóveis
- IMT – Imposto Municipal sobre as Transações Onerosas de Imóveis
- IRC – Imposto sobre as Pessoas Colectivas
- IRS – Imposto do Rendimento sobre as Pessoas Singulares
- IS – Imposto do Selo
- IUC – Imposto de Circulação Automóvel
- IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

MP – Ministério Público

n.º – Número

OCC – Ordem dos Contabilistas Certificados

OEF – Órgão de Execução Fiscal

OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

p. – página

pp. - páginas

PEF – Processo de Execução Fiscal

PGR – Procuradoria Geral da República

RDP – Radiodifusão Portuguesa

RGCO – Regime Geral das Contraordenações

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias

RJAT – Regime Jurídico da Arbitragem Tributária

RJIFNA – Regime Jurídico das infrações Fiscais Não Aduaneiras

ROC's – Revisores Oficiais de Contas

ROC – Revisor Oficial de Contas

RTP – Rádiatelevisão Portuguesa

SROC – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TAF – Tribunal Administrativo e Fiscal

TC – Tribunal Constitucional

TCA – Tribunal Central Administrativo

TCAN – Tribunal Central Administrativo Norte

TCA Sul – Tribunal Central Administrativo Sul

TCAS / TACS – Tribunal Central Administrativo Sul

TOC – Técnico Oficial de Contas

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

UE – União Europeia

## Introdução

Necessitando o Estado de receitas, cobrar tributos torna-se fundamental. Muitas vezes esses tributos não são pagos, donde haver a necessidade de cobrar coercivamente as dívidas perante o Estado e outras entidades que tenham direito a receber esses tributos. A cobrança coerciva é efetuada através de um mecanismo de execução fiscal. Este mecanismo tem vindo a alargar o seu âmbito, considerando alguns que de modo exagerado. Também em consequência dos incumprimentos têm as infrações tributárias sido objeto de sanções, multas e coimas, em que o objetivo declarado dessas sanções é a educação e a prevenção e não a angariação de receita. O não pagamento dessas multas e coimas leva à cobrança coerciva através da execução fiscal.

Sobre o instituto da execução fiscal, que em Portugal é um modelo misto entre o jurisdicional e o administrativo, faremos uma descrição do modelo português, considerando também as disposições que visam os direitos e garantias, constitucionais ou deles derivados, dos executados. Importa referir que não iremos considerar para o nosso estudo as execuções efetuadas pela Segurança Social, mas apenas as realizadas pela AT.

Dentro de alguns processos executivos assiste-se à reversão desse processo para um terceiro, que não é devedor originário. Não há transmissão de obrigações tributárias inter-vivos pelo artigo 29º da LGT (Lei Geral Tributária), só sendo estas possíveis nos casos previstos na lei. A lei prevê que nos casos em que exista a denominada responsabilidade subsidiária se poderá fazer essa transmissão. Esta transmissão para terceiros, de algum modo ligados com a devedor originário, visa aumentar a garantia dos créditos do Estado. Contudo, nunca se poderão deixar de ter em conta os direitos e garantias dos revertidos.

A execução fiscal, assim como, a reversão, processam-se de acordo com o CPPT (Código do Procedimentos e Processo Tributário) e devem obedecer aos princípios fundamentais, mormente os que por força da lei tem obrigatoriedade de aplicação, nomeadamente os do Direito Fiscal. Descrevemos a marcha do processo de execução fiscal e enquadraremos conceptualmente o instituto da reversão do processo executivo fiscal, os seus pressupostos e abordaremos os meios de reação do responsável subsidiário.

Como não há reversão sem ter havido previamente um PEF (processo de execução fiscal) iremos abordar a marcha. Acresce que, feita a reversão, o revertido e o devedor originário contra quem foi inicialmente levantado o processo, enfrentam em comum, pelo menos em parte, algumas fases como a penhora, venda de bens, meios de reação e a extinção.

A reversão efetiva a responsabilidade subsidiária e a responsabilidade por multas e coimas serão objeto de análise. A LGT define três subcategorias do sujeito passivo, como o sujeito passivo originário, substituto ou responsável. Neste sentido, o nosso estudo pelo conceito de sujeito passivo, a que se contrapõe, na relação jurídica tributária, o sujeito ativo.

Quanto à responsabilidade, esta é uma palavra polissêmica e com confundibilidades com a mesma palavra utilizada na linguagem corrente. Central para o tema é a responsabilidade tributária, subsidiária e solidária, de que tentaremos fazer uma delimitação, referindo ainda algumas figuras, que estão previstas na LGT, em relação aos quais fomos definindo o tipo de responsabilidade tributária. Foi também abordada a responsabilidade civil, nomeadamente a responsabilidade civil por multas e coimas e a reversão do processo executivo por dívidas, multas e coimas, prevista no artigo 8º do RGIT (Regime Geral de Infrações Tributárias).

Esta responsabilidade civil por multas e coimas tem natureza distinta das responsabilidades criminal e contraordenacional por infrações tributárias que também será abordada.

O artigo 24º da LGT versa sobre a responsabilidade subsidiária de órgãos sociais e responsáveis técnicos. Das figuras a que se refere este artigo daremos especial atenção aos Gerentes e aos CC (Contabilistas Certificados). A responsabilidade subsidiária do CC, que se efetiva pela reversão das dívidas fiscais, relacionando-a com esta a culpa, a título de dolo. A Lei 7/2021, de 26/02, introduziu uma alteração ao artigo 24º da LGT, que entrou em vigor em 01/01/2022, alterando a redação quanto à culpa dos CC que passou de negligente ou dolosa para dolosa, diminuindo a severidade desta responsabilidade subsidiária para estes responsáveis técnicos.

Estudaremos normas legais de Direito Fiscal, que interessam para o tema proposto, obras de autores, estudos e trabalhos de investigação, mormente dissertações, já realizados, artigos científicos e outras fontes de informação como, por exemplo, a jurisprudência, quando for apropriado e se justificar para efeitos do presente estudo académico.

Para além da LGT, o CPPT e o RGIT pertinentes também serão outros normativos, como o CCivil (Código Civil), CSC (Código das Sociedades Comerciais), CPA (Código do Procedimento Administrativo), CPCivil (Código do Processo Civil), Estatutos e Códigos Deontológicos da OCC e da OROC, Código de Processo Penal (CPP). Importa também fazer um enquadramento com a Jurisprudência e a Doutrina existentes.

Pretende-se aprofundar o conhecimento sobre esta área do Direito Fiscal e compreender conceitos que importam para uma melhor compreensão global desta temática nesta área do Direito Fiscal. Este conhecimento é importante também a nível de aplicação prática para as

empresas que tenham dívidas fiscais e para os responsáveis subsidiários e solidários que, por diversos motivos, nomeadamente por desconhecimento, poderão ver os seus direitos e garantias afetados pela ação da AT (Autoridade Tributária e Aduaneira) e dos Tribunais no desenrolar de processo de execução fiscal e reversão. O estudo tem como objetivo compreender a responsabilidade, execução fiscal e a reversão deste processo, nomeadamente, a prevista no artigo 24º da LGT, e em termos da Doutrina e da Jurisprudência.

Tendo em atenção o que foi dito, organizámos o trabalho em quatro partes: sujeito passivo, responsabilidade, processo de execução fiscal e reversão e conclusão.

## Capítulo 1 – Sujeito passivo

As relações jurídicas tributárias, de Direito Público, são estabelecidas entre sujeito ativo, o credor tributário, e o sujeito passivo ou os sujeitos passivos, conferindo-lhes direitos e deveres, com o sujeito ativo a deter a *jus imperii*, estando, contudo, essa posição limitada pelos direitos e deveres recíprocos dos sujeitos intervenientes.

A relação tributária, que se constitui com o facto tributário, de acordo com o artigo 36º, nº1, da LGT, não se esgota no crédito e dívida tributários pois, sobre o objeto da relação jurídica tributária, no artigo 30º, nº1, da LGT, refere-se que, para além destes, a relação jurídica tributária integra: o direito a prestações acessórias de qualquer natureza e o correspondente dever ou sujeição; o direito à dedução, reembolso ou restituição do imposto; o direito a juros compensatórios e a juros indemnizatórios. O artigo 31º, da LGT, indica como obrigação principal dos sujeitos passivos efetuar o pagamento da dívida tributária e como obrigações acessórias dos sujeitos passivos, designadamente, as que visam possibilitar o apuramento da obrigação de imposto.

A obrigação principal e as obrigações acessórias numa relação jurídica tributária não coincidem necessariamente numa mesma pessoa, singular ou coletiva. Por exemplo, em sede de IRC uma empresa terá a obrigação acessória de entregar a declaração Modelo 22 para que possa ser apurado, se existir, o montante de IRC que a própria empresa terá obrigação de pagar, coincidindo na empresa a obrigação principal e a obrigação acessória. Já no que concerne aos notários, ao prestar serviços a pessoas coletivas emitem uma fatura em que é feita uma retenção na fonte respeitante a IRS ou IRC. As pessoas coletivas emitem guias de retenção na fonte e efetuam o pagamento na AT, verificando-se que o notário suporta a sua retenção, a pessoa coletiva sua cliente efetua o pagamento, existindo duas obrigações acessórias declarativas, a da empresa na Modelo 10 e a do notário na Modelo 3, para o caso do IRS, ou na Modelo 22, para o IRC.

No artigo 18º, nº 1 e nº 2, do da LGT podemos ler que, «O sujeito ativo da relação tributária é a entidade de direito público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, quer diretamente quer através de representante» e que, não sendo o Estado o sujeito ativo da relação tributária, os documentos emitidos pela administração tributária mencionarão a denominação do sujeito ativo. O titular da receita pode ser o Estado, a Administração Regional, a Administração Local, entidades públicas de base não-territorial como uma universidade pública, e outras entidades, como empresas públicas, institutos públicos (por exemplo, Instituto de Cinema e Audiovisual IP) e até mesmo privadas, como

o controverso caso das concessionárias das autoestradas e a cobrança de dívidas de portagens pela AT, atuando o Estado como representante destas entidades.

No lado passivo da relação jurídica tributária, que é uma relação complexa, podemos ter uma só pessoa singular ou coletiva ou então várias pessoas singulares ou coletivas.

No artigo 18º, nº 3, da LGT define-se sujeito passivo como «a pessoa singular ou coletiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável.». Estamos em presença de um conceito de sujeito passivo que abarca estas subcategorias passivas.

Na CRP (Constituição da República Portuguesa) existe apenas uma referência a contribuinte. Quanto à expressão *sujeito passivo* não existe nenhuma referência no mesmo normativo.

Podemos questionar-nos, em relação à divisão tripartida de sujeito passivo em contribuinte direto, substituto e subsidiário, se não poderemos defender a existência de um único conceito de contribuinte tributário, considerando-se então um contribuinte direto e os contribuintes indiretos, o substituto e o subsidiário.

O critério de que quem suporta o ónus do imposto é contribuinte não é sempre adequado, o que se manifesta claramente na tributação por efeito de repercussão do imposto de que é o exemplo o consumidor final que suporta o IVA, não sendo este considerado contribuinte, conforme explicitado abaixo. Cardoso (2017, p.22), menciona que: «[...] o contribuinte direto é uma pessoa que possui uma ligação incindível com o facto tributário [...]»

Outra subcategoria é o sujeito passivo substituto, acompanhado no lado passivo da relação tributária pelo substituído, sendo o mecanismo da substituição tributária no capítulo da responsabilidade. De acordo com o artigo 20º da LGT, a substituição tributária, efetivada, designadamente, através do mecanismo de retenção na fonte do imposto devido, verifica-se quando a prestação tributária for exigida a pessoa diferente do contribuinte.

A terceira subcategoria prevista é a de sujeito passivo responsável, responsável subsidiário e/ou subsidiário, que com o contribuinte direto ocupa o lado passivo da relação tributária. No capítulo 3, abordaremos as responsabilidades solidária e subsidiária.

Para além da definição positiva, já apresentada, de quem é sujeito passivo, no nº4 do mesmo normativo faz-se uma definição negativa referindo quem não é sujeito passivo, excluindo, na sua alínea b) desta qualificação o sujeito que «[d]eva prestar informações sobre assuntos tributários de terceiros, exhibir documentos, emitir laudo em processo administrativo ou judicial ou permitir o acesso a imóveis ou locais de trabalho.»

Na alínea a) exclui-se quem «[s]uporte o encargo do imposto por repercussão legal, sem prejuízo do direito de reclamação, recurso, impugnação ou de pedido de pronúncia arbitral nos termos das leis tributárias.» Assim, por exemplo, ao consumidor final, cuja capacidade contributiva é visada, que pague IVA na aquisição de bens e serviços e suporte o encargo do imposto por repercussão legal, não se atribui a qualificação de sujeito passivo, que é apenas quem emite a fatura, mas atribui-se a legitimidade processual e procedimental. Já sobre as retenções de IRS ou IRC, por nós referidas, feitas aquando da prestação de serviços de notários a pessoas coletivas quer a empresa quer o notário mantêm a situação de sujeitos passivos, embora a título diferente, no mecanismo da substituição tributária.

Com o facto tributário, a emissão de fatura referente à transmissão de bens ou prestação de serviços, realizada de acordo com o artigo 2º do CIVA, surge a obrigação de liquidação de IVA pelo vendedor do bem ou prestador de serviços, sendo que o repercutido, consumidor, que tem o encargo do imposto, não é sujeito passivo. O primeiro deve o imposto e o segundo suporta o ónus. O legislador, segundo Campos (2004), optou por impor o pagamento ao transmitente do bem ou serviço, considerando a capacidade contributiva deste mais bem situada para suportar o pagamento de um imposto, sabendo que o montante repercutiria economicamente sobre o adquirente o montante de imposto pago, mas o repercutido não se situ na relação jurídica de IVA, não sendo devedor de IVA, que se transformou economicamente, sublinha o autor, num imposto sobre o consumidor final.

Alguns autores teorizam sobre o contribuinte de facto, o consumidor final, e o contribuinte de direito, relativamente a quem emite a fatura. Cardoso (2017), partindo das posições de Soares Martinez e Casalta Nabais <sup>1</sup> afirma que a figura do contribuinte de facto tem pouca ou nenhuma relevância para o Direito Tributário, importando antes para a ciência económica e finança pública, nomeadamente para previsão, pelo legislador, dos efeitos económicos e extrafiscais da criação e modificação dos tributos, de que dá o exemplo do imposto sobre o tabaco que visa também diminuir o consumo.

Na LGT, para além do conceito sujeito passivo, existe referência a outros conceitos: sujeito passivo originário, no artigo 22º, nº2 da LGT; devedor e devedor principal, este último expresso nos artigos 22º, 23º e 48º, todos da LGT, em relação com os responsáveis solidários e subsidiários. O devedor principal também é referido no artigo 9º do CPPT, em relação com os responsáveis solidários. Já o artigo 153º do CPPT faz referência, como tendo legitimidade

---

<sup>1</sup> Martinez, Soares (2000). *Direito Fiscal* (10ª Edição). Coimbra: Almedina.  
Nabais, J. Casalta (2015). *Direito Fiscal* (8ª Edição Ed.). Coimbra: Almedina

para serem executados no processo de execução fiscal, aos devedores originários e seus sucessores, garantes e responsáveis subsidiários.

Para além destes conceitos previstos na LGT e no CPPT, outros autores propõem outras tipologias, não coincidentes com as anteriores. Rocha e Silva (2017), distingue entre sujeito passivo direto e sujeito passivo indireto, subdividindo este nos substitutos tributários, sucessores tributários e responsáveis tributários. Martinez (2000) propõe a distinção entre sujeitos passivos originários e sujeitos passivos não originários.

Face às diferentes tipologias existentes na LGT e noutros normativos, quase se sente a necessidade de procurar em permanência quais termos e conceitos na lei e na doutrina são equivalentes ou não, a par da dificuldade de enquadramento, ou não, de cada pessoa numa dada relação tributária e em que categoria e subcategoria se insere. É necessário um maior esforço conceptual, e legislativo, para definir termos, clarificar, delimitar e densificar conceitos que facilitem a interpretação dos normativos.

## **Capítulo 2 – Responsabilidade**

No Direito podemos ter termos com o mesmo significado na linguagem jurídica e na linguagem corrente, termos com significado diferente na linguagem jurídica e na linguagem corrente, a denominada polissemia externa, e termos em que um dado termo tem significados diferentes dentro do próprio Direito, a denominada polissemia interna.

Segundo Nabais (2019), o termo responsabilidade no direito civil, ou em geral no direito privado, em que o instituto da responsabilidade cobre várias situações é distinto do direito fiscal. O mesmo autor refere para além de um sentido restrito de responsabilidade, apenas por dívidas alheias, uma responsabilidade num sentido amplo por dívidas próprias e alheias, que é o caso do artigo 28º da LGT.

Estabelece-se no Direito Fiscal um conjunto de termos tais como responsabilidade, responsabilidade tributária, responsabilidade tributária subsidiária, responsabilidade tributária solitária, solidariamente responsável, solidariedade passiva.

No artigo 22º da LGT estabelece-se que a responsabilidade tributária, que abrange, nos termos fixados na lei, a totalidade da dívida tributária, os juros e demais encargos legais, pode abranger, para além dos sujeitos passivos originários, solidária ou subsidiariamente outras pessoas.

Já no artigo 8º do RGIT estabelece-se a responsabilidade civil de gerentes, administradores, contabilistas certificados e outras pessoas, e nas condições, nele previstas, pelas multas e coimas aplicadas a pessoa coletiva.

A regulamentação das figuras da substituição e responsabilidade tributárias está sujeita, conforme imposto na alínea b) do nº2 do artigo 8º da LGT, ao princípio da legalidade tributária, consagrada no artigo 103º, da CRP, que reserva para a lei a criação dos impostos, devendo esta incluir os elementos definidores essenciais dos impostos, mas também os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.

### **Responsabilidade tributária subsidiária e solidária**

Para além dos sujeitos passivos originários, a responsabilidade tributária pode abranger solidária ou subsidiariamente outras pessoas, de acordo com o artigo 22º, nº2 da LGT, e abrange a totalidade da dívida tributária, os juros e demais encargos legais, de acordo com o nº 1 do mesmo artigo.

No artigo 22º da LGT podemos encontrar uma responsabilidade tributária originária e as responsabilidades subsidiária e solidária. O responsável solidário é co-devedor com o responsável originário, podendo ser exigido a qualquer deles o cumprimento das obrigações tributárias. O responsável subsidiário só é chamado ao pagamento da dívida após verificado o incumprimento pelo devedor originário e ter-se excutido o património deste.

A responsabilidade tributária subsidiária está relacionada com características funcionais e de comportamento, como previsto, por exemplo, no artigo 24º da LGT, para membros de órgãos sociais e técnicos e no artigo 161º do CPPT, para funcionários da AT. É subsidiária porque os responsáveis subsidiários só podem ser chamados ao processo de execução fiscal se o devedor originário não cumprir e tiver património insuficiente.

Embora o princípio seja que, nos termos do artigo 22º, nº4 da LGT, a responsabilidade tributária, por dívidas de outrem, é em regra subsidiária, quando a Lei definir a responsabilidade tributária pode ser também solidária.

Quem participa do facto gerador da relação jurídica tributária é, por essa razão, obrigado ao pagamento de uma dívida própria, havendo assim quem considere que é responsável por dívida própria, mas não responsável tributário. Cardoso (2017), p.65, refere que:

entendemos que a responsabilidade tributária em sentido técnico-jurídico diz respeito a dívidas de outrem, pelo que, em nosso ver, erradamente se andará a utilizar o termo responsabilidade no sentido de fazer referência à responsabilidade pelo pagamento de dívidas próprias e pessoais do contribuinte.

De acordo com o artigo 22º da LGT, os sujeitos passivos originários estão também abrangidos como responsáveis tributários, a par dos responsáveis subsidiários e dos responsáveis solidários, o que indicia que o legislador terá utilizado o conceito de responsabilidade tributária em sentido amplo.

Cardoso (2017) entende que o legislador tributário não delimitou com precisão o conceito da figura do responsável tributário e que nos textos legais se mistura descuidadamente semânticas distintas.

O responsável tributário não tendo uma relação direta e pessoal com o facto tributário é chamado a cumprir obrigações tributárias que originariamente eram de pessoa com relação pessoal e direta com o facto tributário, contribuinte direto ou sujeito passivo originário. A capacidade tributária, sobre que assentam essencialmente os impostos pelo disposto do

artigo 4º, nº1 da LGT, é considerada em relação ao devedor originário, mas já não é considerada em relação ao responsável tributário. Na responsabilidade tributária, a responsabilidade do cônjuge do sujeito passivo é a que decorre da lei civil, sem prejuízo do disposto em lei especial, de acordo com o artigo 22º, nº 3 da LGT.

Os responsáveis tributários, solidária ou subsidiariamente, poderão reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos do devedor principal, conforme o artigo 22º, nº5 da LGT, o que podemos considerar como uma garantia adicional destes responsáveis. Veremos que essa garantia não existe para a responsabilidade, não tributária, por multas e coimas que vamos abordar no ponto da responsabilidade criminal e responsabilidade contraordenacional.

A responsabilidade subsidiária efetiva-se após verificação de fundada insuficiência patrimonial do devedor originário, e eventuais responsáveis solidários, por uma reversão fundamentada de um processo de execução fiscal.

O benefício da excussão prévia de que goza o revertido está expresso no artigo 23º, nº2 da LGT, tal como no artigo 153º, nº2 do CPPT, e assim o responsável subsidiário só poderá ser chamado ao processo de execução depois de esgotado o património do devedor originário e verificada a insuficiência deste para cobrir toda a dívida. O benefício da excussão prévia na efetivação da responsabilidade tributária subsidiária aumenta as garantias do responsável subsidiário. Se, no momento da reversão, ainda não for possível determinar o montante exato a pagar pelo responsável subsidiário, o processo de execução fiscal, de acordo com o artigo 23º, nº3 da LGT, fica suspenso desde o termo do prazo de oposição até à completa excussão do património do executado devedor originário, mas o órgão de execução fiscal pode desencadear as medidas cautelares legais adequadas, de que podemos dar o arresto como exemplo. Estas medidas cautelares visam aumentar a garantia da cobrança da receita fiscal do Estado. Também estão previstas normas para garantia dos direitos e da defesa do responsável subsidiário revertido, no artigo 23º, nº4 da LGT, impondo a audição prévia deste antes da reversão, mesmo nos casos de presunção legal de culpa, e uma declaração fundamentada dos seus pressupostos e extensão, a incluir na citação.

Tendo o responsável subsidiário pago, nessa qualidade, a dívida do devedor originário assiste-lhe o direito de regresso. Sobre o direito de regresso, veja-se o Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, de 28-05-2002, Processo 1372/02, que expressa:

O pagamento, efetuado pelo gerente da executada enquanto responsável subsidiário, por reversão de execução fiscal, implica a extinção da dívida fiscal. Enquanto responsável

subsidiário, o gerente tornou-se executado e sujeito passivo da relação tributária, pelo que não pode considerar-se terceiro, para efeitos do disposto no artigo 41º nº1 da LGT. O gerente apenas tem direito de regresso contra a sociedade, devedora originária, como titular de um crédito novo.

Na responsabilidade tributária solidária o credor tributário pode cobrar o total da dívida de todos eles ou do que considerar que é mais conveniente, pois todos são responsáveis pela totalidade da obrigação, não sendo necessário cobrar a dívida em partes iguais. A responsabilidade solidária distingue-se da solidariedade conjunta em que pessoas, singulares ou coletivas, estão obrigados a pagar uma dívida, respondendo cada uma delas individualmente e apenas pela sua quota-parte dessa dívida.

Ao responsável solidário assiste o direito de regresso caso tenha pago, nessa qualidade, dívida tributária do devedor originário.

A responsabilidade tributária pode encontrar-se referenciada na LGT e no CPPT, enquadrando diversas situações que dão origem à aplicação do instituto da responsabilidade tributária, com se adiante verá.

Nos casos de responsabilidade tributária expressos em artigos da LGT a responsabilidade tributária que o legislador previu para quando se verifica uma relação, entre o devedor originário e o responsável tributário, em que este, segundo Vasques (2019, p.404):

[...] surge obrigado o cumprimento de prestação tributária na medida em que o contribuinte direto não se mostra capaz de a satisfazer e porque o responsável em virtude das suas funções se encontra em posição de influenciar o seu comportamento ou na incumbência de o fiscalizar de algum modo [...]

Assim, artigo 24º, nº1, da LGT, prevê a responsabilidade subsidiária em relação às entidades dos administradores, diretores e gerentes e responsabilidade solidária entre si.

Aos membros dos órgãos de fiscalização e revisores oficiais de contas nas pessoas coletivas em que os houver aplica-se, de acordo com o nº 2 do mesmo artigo, a mesma responsabilidade, assim como aos CC, de acordo com o nº 3.

O titular de estabelecimento individual de responsabilidade tem os lucros tributados em sede de IRS, não em sede de IRC, e engobados para determinar a matéria coletável com os outros rendimentos do titular. É uma figura, prevista no artigo 25º da LGT, que é responsável pelas

dívidas tributárias do estabelecimento apenas com os bens a este afeto e, em caso de insolvência do estabelecimento por causa relacionada com a atividade do seu titular, responderão todos os seus bens, salvo se ele provar que o princípio da separação patrimonial foi devidamente observado na sua gestão. Parece-nos um caso que podemos enquadrar como responsabilidade originária do titular, que deverá acautelar a separação patrimonial e que a sua atividade não seja causa da insolvência.

Os liquidatários das sociedades em liquidação são pessoal e solidariamente responsáveis por dívidas tributárias destas, se não começarem por as satisfazer, de acordo com o artigo 26º da LGT, exceto se existirem dívidas da sociedade que gozem de preferência sobre os débitos fiscais e na insolvência em que os débitos tributários devem ser satisfeitos na ordem prescrita na sentença de verificação e graduação dos créditos.

Os gestores de bens ou direitos de não residentes sem estabelecimento estável em território português são solidariamente responsáveis em relação a estes e entre si por todas as contribuições e impostos dos não residentes relativos ao exercício do seu cargo (artigo 27º da LGT). Esta figura será aprofundada no ponto mais abaixo.

Para além dos casos de responsabilidade tributária expressos nos artigos 24º a 27º da LGT, referiremos a responsabilidade em caso de substituição tributária, prevista no artigo 28º da LGT, as transmissões de créditos e obrigações tributárias originárias e subsidiárias, expressas no artigo 29º da LGT. Existem ainda referências à responsabilidade subsidiária de funcionários da AT e do administrador judicial de insolvência nos artigos 161º e 181º do CPPT, respetivamente.

O substituto e o substituído, no mecanismo da substituição tributária, têm responsabilidades definidas no artigo 28º da LGT. O substituto tem responsabilidade pelas importâncias retidas e não entregues ao Estado e também responsabilidade subsidiária pelo imposto não retido quando a retenção for, como é no caso do IRS, para pagamento por conta do imposto devido a final. O substituído tem responsabilidade originária pelas importâncias não retidas, quando a retenção for para pagamento por conta do imposto devido a final e, nos restantes casos, responsabilidade subsidiária pelo pagamento da diferença entre as importâncias que deveriam ter sido retidas e as que efetivamente o foram.

De acordo com o artigo 29º, nº2 da LGT, «[a]s obrigações tributárias originárias e subsidiárias transmitem-se, mesmo que não tenham sido ainda liquidadas, em caso de sucessão universal por morte, sem prejuízo do benefício do inventário». Contudo, a interpretação, sublinhado nosso de que a obrigação tributária possa ser transmitida quando a reversão é determinada após falecimento do responsável subsidiário foi considerada

inconstitucional pelo TC. No acórdão 275/2022, de 26.04.2022, de que é relator José António Teles Pereira, para o caso em apreço no processo 302/2021 do TC, concluiu-se:

Julga inconstitucional a norma contida nos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), e 29.º, n.º 2, da LGT, interpretados no sentido de a obrigação tributária subsidiária ser transmissível em caso de sucessão universal por morte, quando a reversão é determinada após o falecimento do administrador, diretor ou gerente do devedor originário, contra os respetivos sucessores, onerando-os, assim, com a prova de que a falta de pagamento não é imputável ao falecido.

No CPPT são feitas referências, no artigo 161º, à responsabilidade subsidiária de funcionários da AT, que tenham intervenção no processo de execução fiscal, por dívidas que não puderam ser cobradas devido a atos, elencados neste artigo do CPPT, que tenham praticado dolosamente, só podendo efetivar-se a responsabilidade subsidiária após condenação em processo disciplinar por esses atos.

O administrador judicial da insolvência incorre, de acordo com o artigo 181º, nº2, do CPPT, em responsabilidade subsidiária se, no prazo de dez dias, não requerer:

[...] a avocação dos processos em que o insolvente seja executado ou responsável e que se encontrem pendentes nos órgãos da execução fiscal do seu domicílio, e daqueles onde tenha bens ou exerça comércio ou indústria, a fim de serem apensados ao processo de insolvência.

O prazo conta-se após a verificação da sentença de insolvência ou citação de processo de execução fiscal.

### **Responsabilidade tributária e solidariedade passiva**

A solidariedade passiva está expressa no artigo 21º da LGT: no nº 1 a denominada solidariedade passiva *ab initio* e no nº 2 a denominada solidariedade passiva *a posteriori*. Enquanto nos casos a que se refere o artigo 21º, nº1, da LGT a pluralidade passiva surge, *ab initio*, na génese da obrigação tributária, nos casos a que se refere o artigo 21º, nº2 da LGT

a pluralidade passiva surge, *a posteriori*, em momento posterior à gênese da obrigação tributária.

Na epígrafe do artigo 21º da LGT está escrito *solidariedade passiva* e no nº1 e nº2 do mesmo normativo encontramos *solidariamente responsável*, o que remete para uma terminologia utilizada na responsabilidade tributária. Verificando-se assim uma incongruência.

Machado (2012, p. 186) propõe uma interpretação corretiva, entendendo-se *solidariamente devedores* onde se lê *solidariamente responsáveis*, pois esta, segundo o mesmo autor, trata-se de uma «[...] fórmula normativa mal inspirada que não consegue aludir com uma clareza mínima às hipóteses que pretende abranger e, tomada à letra, abrange outras que decididamente não estão no espírito da lei [...]».

A denominada responsabilidade passiva *ab initio* está plasmada no artigo 21º, nº1 da LGT: «Salvo disposição da lei em contrário, quando os pressupostos do facto tributário se verificarem em relação a mais de uma pessoa, todas são solidariamente responsáveis pelo cumprimento da dívida tributária.»

Na solidariedade passiva *ab initio*, as pessoas têm uma relação pessoal e direta com o facto tributário e são chamadas ao cumprimento das obrigações tributárias, sendo *solidariamente responsáveis*, de que é exemplo a compropriedade de prédio em relação ao IMI.

Para Martinez (2000), não existem na pluralidade passiva inicial duas obrigações tributárias, uma principal e outra acessória, logo apenas existe um regime jurídico da solidariedade passiva.

Neste caso do artigo 21º, nº1 da LGT, todas as pessoas singulares ou coletivas no polo passivo da relação tributária, tendo realizado conjuntamente o facto tributário, que implique por lei a obrigação tributária, são codevedoras originários, impondo a lei que são solidariamente responsáveis. Deste normativo, vejamos o caso de dois irmãos que tenham um prédio em comum e, fazendo-se um registo em nome de ambos, este facto leva a que *à priori* sejam solidariamente responsáveis pelo cumprimento da dívida tributária de IMI. Ambos são devedores originários e, embora se possa dizer que respondem por dívida própria em parte, podem ter de responder pela dívida do outro, dado que não há parcelamento.

Na solidariedade passiva todas essas pessoas, as que realizaram simultaneamente um facto tributário, que gera obrigação tributária, são codevedoras originárias e não responsáveis entre si ou perante outrém, de acordo com o artigo 21º da LGT. Verificando-se em relação a mais de que uma pessoa, como consequência da realização simultânea do facto tributário por uma pluralidade de sujeitos, a cobrança do imposto tem natureza própria e multipessoal, em vez de uma responsabilidade por débito alheio.

No caso do artigo 21º, nº1 da LGT, no plano externo, entre os codevedores e o credor tributário, o credor tributário pode exigir de um só codevedor a totalidade da prestação tributária e o codevedor não pode invocar o benefício da divisão para pagar só a sua quota-parte. Paga a dívida tributária, mesmo que apenas por um codevedor, extingue-se a relação tributária entre credor e todos os codevedores. Contudo, o codevedor que tenha pago toda a dívida tem o direito de regresso, com natureza civil, em relação aos outros codevedores, o que se passa, por exemplo, com a compropriedade de imóveis relativamente ao IMI.

A solidariedade passiva à posteriori está prevista no artigo 21º, nº2, LGT: «No caso de liquidação de sociedades de responsabilidade ilimitada ou de outras entidades sujeitas ao mesmo regime de responsabilidade, os sócios ou membros são solidariamente responsáveis, com aquelas e entre si, pelos impostos em dívida.»

Os sócios ou membros, mesmo não tendo uma relação pessoal e direta com o facto tributário, são chamadas ao cumprimento das obrigações tributárias em dívida em momento posterior ao da génese da relação na liquidação da empresa ou entidade, somando os seus patrimónios ao da sociedade, ou da entidade, o devedor originário, em caso de existirem dívidas tributárias. Existem autores que nesta situação questionam se estaremos no campo da responsabilidade tributária solidária por dívidas alheias ou no campo da solidariedade passiva.

Cardoso (2017, p. 61), questiona-se e afirma:

À face da responsabilidade prevista no artigo 147.º, nº 2 do CSC, não conseguimos determinar, com a segurança devida, a natureza obrigacional em questão, não obstante inclinarmo-nos para a ideia da responsabilidade solidária, embora cientes da desconformidade hermenêutica que tal tese padecerá em sede de sistematização normativa do diploma.

### **Responsabilidade por substituição tributária**

O artigo 20º, nº1, da LGT, sobre a substituição tributária, estabelece que a «substituição tributária verifica-se quando, por imposição da lei, a prestação tributária for exigida a pessoa diferente do contribuinte.»

A Lei n.º 7/2021 de 26/02 alterou o nº 2 do artigo 20º da LGT, que passou de «[a] substituição tributária é efetivada através do mecanismo da retenção na fonte do imposto devido para A

substituição tributária é efetivada, designadamente, através do mecanismo de retenção na fonte do imposto devido.», sublinhado nosso, uma vez que pode haver substituição tributária sem que ocorra o mecanismo da retenção na fonte, como é o caso da Contribuição do Audiovisual, prevista na Lei nº 307/2003, de 22 de Agosto, e da Taxa de Exibição cujo regime jurídico consta da Lei nº 55/2012 de 6 de Setembro, bem como a seguir se refere.

Para algumas prestações de serviços a legislação impõe o mecanismo de substituição tributária, sem retenções e sem pagamento por conta, de que são exemplo a Contribuição para o Audiovisual e a Taxa de Exibição. Em Portugal na fatura de eletricidade, para a maioria dos consumidores, está incluída a Contribuição para o Audiovisual, destinada a financiar o serviço público de radiodifusão e de televisão, que é entregue pelas empresas fornecedoras desses consumidores à AT, e que posteriormente será entregue à rádio e televisão públicas, sendo a empresa fornecedora de eletricidade o substituto e o consumidor o substituído. A Taxa de Exibição discriminada na fatura, relativa aos serviços a que respeita e destinada a beneficiar as artes, é um encargo dos anunciantes, mas é entregue pelos prestadores de serviços de difusão, por exemplo os operadores de televisão, à AT e posteriormente será entregue ao Instituto do Cinema e do Audiovisual I.P e à Cinemateca Portuguesa-Museu do Cinema IP., sendo o prestador de serviços de difusão o substituto e o anunciante o substituído. A Taxa de Exibição é liquidada pelas empresas prestadoras dos serviços de difusão, as responsáveis pela entrega dos montantes liquidados.

O artigo 33º da LGT define pagamento por conta do imposto devido a final como entregas pecuniárias antecipadas efetuadas pelos sujeitos passivos no período de formação do facto tributário e o artigo 34º da LGT define retenções na fonte como entregas pecuniárias efetuadas por dedução nos rendimentos pagos ou postos à disposição do titular pelo substituto tributário. Contudo, pode haver substituição tributária sem retenção como, por exemplo, na Contribuição para o Audiovisual ou na Taxa de Exibição. Nestas não há também pagamento por conta. Ter-se intercalado a palavra *designadamente* no artigo 20º, nº2 da LGT, veio ultrapassar a incongruência/limitação que existia na versão original da LGT, em que apenas com interpretação mais abrangente se poderia incluir algumas taxas na substituição tributária.

As retenções de tributos na fonte aplicam-se, nomeadamente, a rendimentos do trabalho dependente, prediais, de capitais, a rendimentos tributados em IRC, previstos no artigo 94º do CIRC e em algumas prestações de serviços. A retenção na fonte pode assumir a natureza de pagamento por conta, como as retenções aplicadas a rendimentos do trabalho dependente

em sede de IRS, ou ser a título definitivo, como no caso das taxas de liberatórias, de acordo com o artigo 71º do CIRS.

O artigo 98º do CIRS, Retenção na fonte - Regras gerais, estabelece a obrigação de, nos casos previstos nos artigos 99º a 101º e noutros estabelecidos na lei, a entidade devedora dos rendimentos sujeitos a retenção na fonte, as entidades registadoras ou depositárias, deduzirem as importâncias correspondentes à aplicação das taxas previstas por conta do imposto.

O artigo 28º da LGT regula a responsabilidade em caso de substituição tributária e dispõe, no nº1, que «a entidade obrigada à retenção é responsável pelas importâncias retidas e não entregues nos cofres do Estado, ficando o substituído desonerado de qualquer responsabilidade no seu pagamento [...]»

No nº 2 do mesmo artigo da LGT, define-se que na «retenção efetuada meramente a título de pagamento por conta do imposto devido a final, cabe ao substituído a responsabilidade originária pelo imposto não retido e ao substituto a responsabilidade subsidiária, ficando este ainda sujeito aos juros compensatórios devidos [...]» No número 3, em casos como as taxas liberatórias em IRS e IRC: «[n]os restantes casos, o substituído é apenas subsidiariamente responsável pelo pagamento da diferença entre as importâncias que deveriam ter sido deduzidas e as que efetivamente o foram.»

As regras do artigo 28º da LGT sobre responsabilidade são «razoavelmente claras e genericamente condizentes com os princípios estruturantes do sistema, desde logo com o princípio da igualdade tributária» (Vasques, 2019, p. 392).

Também o artigo 103º do CIRS remete para o artigo 28º da LGT, estabelecendo ainda que o substituto assume responsabilidade solidária pelo imposto não retido sobre rendimentos sujeitos a retenção (exemplo: rendas prediais cujo credor seja uma pessoa singular sujeita IRS e o devedor um sujeito passivo de IRC), assim com as entidades emitentes de valores mobiliários, conforme previsão legal do nº5 do referido artigo 103º do CIRC.

Na substituição tributária vai surgir um novo sujeito que não tem uma ligação *incindível* (Cardoso, 2017, p. 40), com o facto tributário, sendo considerado sujeito passivo devedor indireto da relação tributária a que é exigido a prestação tributária.

Por exemplo, um assalariado e a empresa sua empregadora, respetivamente, o substituído e o substituto no que toca a retenções de IRS, se as retenções forem as corretas, nos termos do artigo 18º, nº3, da LGT (sujeito passivo e as suas três subcategorias contribuinte direto, substituto e responsável) o assalariado será o sujeito passivo contribuinte direto e a empresa o sujeito passivo substituto. Contudo, se a empresa (substituto), nos termos do artigo 28º,

nº2, da LGT, nada reter ou só reter uma fração só do que deveria, então, o trabalhador, o substituído, tendo a responsabilidade originária pelo imposto não retido, seria o contribuinte direto, mas a empresa, o antes substituto, tendo responsabilidade subsidiária, seria o sujeito passivo responsável. Estaríamos, no mínimo, numa confusão semântica numa mesma relação tributária. Assim, no caso de o substituto não ter retido o imposto, o substituído (trabalhador) é responsável originário sendo o devedor principal do imposto em falta e a título subsidiário o substituto embora este assuma a responsabilidade quanto ao pagamento de juros compensatórios calculados conforme o previsto no artigo 28º, nº2 da LGT.

No mecanismo de substituição, a responsabilidade é apenas referida no artigo 28º da LGT para a substituição com retenção. A responsabilidade prevista no artigo 28º da LGT não depende em qualquer caso de culpa do responsável e é independente dos restantes tipos de responsabilidade previsto no LGT, nomeadamente, no artigo 24º da referida lei.

Para os casos da substituição sem retenção como os da Contribuição para o Audiovisual e da Taxa de Exibição, a responsabilidade cabe ao substituto, ficando o substituído desonerado. A análise de casos de substituição sem retenção permite ver que o tratamento diverge de tributo para tributo, por faltar ao mecanismo um enquadramento uniforme na LGT (Vasques, 2019).

Os substitutos são sujeitos passivos com intenso e complexo dever de cooperação, por motivo de dívida fiscal de outrém, com obrigação de realizar retenções na fonte, integrando-se no procedimento de cobrança, por interposição legalmente devida, como uma terceira entidade entre o sujeito passivo onerado pela previsão legal e a Administração Tributária (Sanches, 2000).

### **Responsabilidade tributária de gestores de bens ou direitos de não residentes**

Gestor de bens ou direitos de não residentes é uma noção fiscal que não se confunde com a figura do representante fiscal previsto no artigo 19º da LGT, nem com a figura do gestor de negócios ou do mandatário. Não inclui a figura de mandatário fiscal prevista no artigo 5º do CPPT. Relacionado com o gestor de bens ou direitos de não residentes, existem expressões e figuras que têm uma significância jurídica própria, ora em oposição ora em confundibilidade com a linguagem corrente.

A gestão de bens ou direitos de não residentes pode exercer-se por uma direção de negócios assumida por um terceiro, carecido de autorização, ou por uma direção de negócios autorizada pelo dono do negócio.

O artigo 27º da LGT expressa a responsabilidade dos gestores de bens ou direitos não residentes, existindo no nº2 uma definição do que é o gestor de bens ou direitos de não residentes: «consideram-se gestores de bens ou direitos todos aquelas pessoas singulares ou coletivas que assumam ou sejam incumbidas, por qualquer meio, da direção de negócios de entidade não residente em território português, agindo no interesse e por conta dessa entidade.»

A figura do gestor de bens ou direitos de não residentes é, para Cardoso (2017), específica do direito tributário, embora com similitudes com outras figuras do ordenamento jurídico, tendo o legislador utilizado diferentes figuras jurídicas para a identificar. O legislador considera gestores de bens ou direitos as pessoas que assumam ou sejam incumbidas da direção de negócio de entidade não residente. *Assumam*, deverá ser entendido marcadamente, mas não só, como uma remissão, para o instituto da gestão de negócios, em que um terceiro, carecido de autorização, assume a direção das coisas ou assuntos que não lhe pertencem, no interesse do seu dono. *Sejam incumbidas* dirige-se, tendencialmente, ao contrato de mandato celebrado entre a entidade não residente, dona dos bens (ou negócio) ou interesses, e o gestor (de bens ou interesses de não residentes) para este dirigir os seus bens (ou negócio) ou os seus interesses em território português ou à outorga voluntária de amplos poderes de representação ao gestor (de bens ou interesses de não residentes). Neste último caso sem que este fique juridicamente vinculado a eles, ao contrário do que sucede no contrato de mandato.

A direção de negócio do não residente tem que obrigatoriamente operacionalizar-se no interesse e por conta deste, independentemente da modalidade pela qual o gestor de bens ou direitos de não residentes é investido (assumindo ou sendo incumbido) na direção do negócio/bens ou interesses do não residente.

Quando no nº2 do artigo 27º é referida a palavra *incumbidos*, trata-se da gestão de bens ou direitos que seja *autorizada ou até obrigacional*, ao contrário de *assumido*, em que se trata de uma gestão de bens ou serviços no sentido do artigo 17º da LGT e do artigo 464º do CCivil. Deve-se considerar as regras da gestão de negócios (artigo 464º e seg. do CCivil), aplicáveis quando «[...] uma pessoa assume a direção de negócio alheio no interesse e por conta do respetivo dono, sem para tal estar autorizada, e as regras do mandato, enquanto contrato pelo qual uma das partes se obriga a praticar um ou mais atos jurídicos por conta da

outra» (artigo 1157º e seg. do CCivil). «Em ambas as remissões o legislador onera o gestor de bens ou direitos de não residentes com a responsabilidade fiscal, se for clara a sua capacidade de intervenção na própria *gestão* do cumprimento das obrigações tributárias.» (Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul Processo 711/11.5BELRS de 03.05.2018, Relator: Joaquim Condesso).

A direção de negócios, quer através da gestão de negócios, quer através de mandato, não obriga a atuação em nome do não residente, pessoa singular ou coletiva, mas sim no interesse e por conta do não residente.

A gestão de negócios tem na sua aceção jurídica um significado diferente do que utilizamos na linguagem corrente ou mesmo na literatura sobre administração ou gestão empresarial. «A esta intervenção, não autorizada, das pessoas na direção de negócio alheio, feita no interesse e por conta do respetivo dono, dão a lei e a doutrina o nome de gestão de negócios» (Varela, 2000, p. 448).

O conceito de gestor de bens ou direitos plasmados na LGT é o que faz apelo ao instituto civilística da gestão de negócios. No artigo 17º, nº1, da LGT, «atos em matéria tributária que não sejam de natureza puramente pessoal podem ser praticados pelo gestor de negócios, produzindo efeitos em relação ao dono do negócio nos termos da lei civil.» No CCivil encontra-se a figura de gestão de negócios, no seu artigo 464º: «Dá-se a gestão de negócios, quando uma pessoa assume a direção de negócio alheio no interesse e por conta do respetivo dono, sem para tal estar autorizada.» Os deveres dessa pessoa, o gestor de negócios, encontram-se enumerados no artigo 465º do CCivil e as obrigações do dono do negócio previstas no artigo 468º do CCivil. O gestor de negócios pode praticar atos em matéria tributária que não sejam de natureza puramente pessoal, como o cumprimento das obrigações acessórias e de pagamento dos impostos do dono do negócio, sendo a citação um exemplo de ato puramente pessoal não praticável pelo gestor de negócios.

Um contribuinte que tenha enviuvado no ano n, em que não estava separado de facto, e que não tenha voltado a casar nesse ano, terá que submeter no portal da AT no ano n+1, a declaração de IRS, com opção pela tributação conjunta ou em separado. Caso opte pela declaração de IRS em separado, terá de entregar a declaração do cônjuge falecido como gestor de negócios. Noutros casos podemos estar a discutir a licitude da atuação do gestor de negócios na aceção do artigo 17º da LGT e do artigo 464º do CCivil.

Estabelece-se no artigo 17º, nº2 da LGT que: «enquanto a gestão de negócios não for ratificada, o gestor de negócios assume os direitos e deveres do sujeito passivo da relação tributária», com a presunção, estabelecida no nº3, dessa ratificação, em caso de cumprimento

de obrigações acessórias ou de pagamento, após o termo do prazo legal do seu cumprimento. Esta presunção de que o gestor de negócios atuou de acordo com o interesse e vontade do dono do negócio pode ser ilidida por este, mediante prova em contrário, nos termos do nº 2 do artigo 350º do CCivil. O dono do negócio, para ilidir esta presunção, prevista nº 3 do artigo 17º da LGT, deverá, nos termos do artigo 64º, nº1 do CPPT, solicitar a abertura de procedimento contraditório próprio, se não utilizar a reclamação graciosa ou impugnação judicial de ato tributário que nela se basear.

Como já referido, *sejam incumbidos* dirige-se tendencialmente ao contrato de mandato. Sendo o mandato, de acordo com a noção vertida no artigo 1157º do CCivil, o contrato pelo qual uma das partes se obriga a praticar um ou mais atos jurídicos por conta da outra, prevendo-se no mesmo Código: o mandato com representação e o mandato sem representação. No mandato com representação, pelo disposto do artigo 1178º do CCivil, o mandatário tem o dever de agir por conta e em nome do mandante, exercendo os poderes de representação, exceto se for estipulado de modo diferente. No mandato sem representação, artigo 1180º do CCivil, o mandatário tem o dever de agir por conta de outrem, mas em nome próprio. O mandato, com representação ou sem representação, não está sujeito a forma especial e pode ser concluído livremente.

O mandato pode formalizar-se com um contrato e/ou uma procuração. A procuração é o negócio jurídico pelo qual uma pessoa confere a ela poderes de representação para, em nome dela, praticar um ou mais negócios jurídicos com efeitos em relação ao representado. A procuração confere poderes distinguindo-se, por isto, do mandato em que existe a obrigação de uma das partes praticar certos atos. A revogação e a renúncia da procuração implicam a revogação do mandato.

O mandato é fonte de obrigações, o que não se verifica com a procuração. Na procuração é dada ao procurador a possibilidade de exercer os poderes nela contidos. Frequentemente mandato e procuração surgem juntos, nomeadamente no mandato com representação. Mandato e procuração poderão originar responsabilidade do gestor de bens ou direitos não residentes, desde que através delas se efetive a direção de negócios do não residente.

A procuração não significa que o procurador seja, ou que tal se possa presumir, gestor de bens ou serviços de não residentes.

Um mandato com o estabelecimento de uma procuração é um mandato com representação, em que, segundo Cardoso (2017), o mandato regulará as relações internas entre o gestor de bens ou direitos e o não residente e a procuração regulará as relações externas perante terceiros.

Quanto ao mandatário tributário, a que se refere o artigo 5º do CPPT, com mandato para a prática de atos de natureza procedimental ou processual tributária que não tenham carácter pessoal, estes atos só por si não podem configurar a direção de negócios do gestor de bens ou direitos de não residentes.

O artigo 27º, nº1, da LGT estipula que: «Os gestores de bens ou direitos de não residentes sem estabelecimento estável em território português são solidariamente responsáveis em relação a estes e entre si por todas as contribuições e impostos do não residente relativos ao exercício do seu cargo.»

O legislador foi claro quanto à delimitação do âmbito subjetivo do preceito do gestor de bens ou direitos, conforme artigo 27º, nº2, da LGT, só quem assuma ou que seja incumbido da direção de negócios do não residente e que haja no interesse e por conta dessa entidade é responsável solidário pelas suas dívidas fiscais.

Como entidade competente para o procedimento tributário, e como lhe é imposto pelo princípio do inquisitório, a AT deve tomar a iniciativa no sentido de conseguir fazer uma correta avaliação da realidade em que assenta o procedimento tributário, e a partir da qual tomará uma decisão. Mesmo sendo difícil neste caso lançar mão do artigo 27º da LGT, a AT deverá aferir se o procedimento tributário tem por base uma situação de gestão de negócios (Cardoso, 2017). Tendo em atenção o 268º, nº4 do CC e a presunção de ratificação dos atos de gestão efetuados pelo gestor de negócios, como estabelecido no artigo 217º, nº3 do CC, a AT, findo o prazo do nº3, pode então notificar o gestor de negócios para a responsabilidade solidária e, em caso de não pagamento pelo gestor de negócios, avançar para a execução fiscal deste.

Para a efetivação da responsabilidade solidária do gestor ou direitos de não residentes interessa ver a qualidade em que este está investido, se atua em nome próprio ou em nome do dono do negócio e, neste caso, se estamos em presença de uma gestão representativa ou não. Interessa também conhecer quais os poderes de que foi investido quando se tratar de gestão autorizada. A incumbência pode realizar-se através de contrato de prestação de serviços e/ou procuração, embora a lei não fixe uma forma especial para o mandato, que pode ser concluído livremente. Há que comparar os poderes concedidos pelo dono do negócio com a atuação do gestor de bens ou direitos de não residentes e que atender também a que não basta um ato isolado, ou gestão de atos isolados, para haver direção de negócios. Veja-se o Acórdão do TCA Sul de 28 de janeiro de 2021, Processo 336/12.8BELRS, de que foi relatora Hélia Gameiro Silva. A AT recorreu de sentença do Tribunal Tributário de Lisboa que tinha decidido que o advogado H... não poderia ser responsabilizado a título

solidário, com base no artigo 27º da LGT, por dívidas fiscais de uma empresa não residente, a devedora originária, provenientes de dívidas de IMI e de IRC, dos anos de 2005 e 2006. Ficou demonstrado na sentença recorrida que H... fora advogado da empresa nos anos de 2005 e 2006, sendo o Sr. J..., quem orientava, dava instruções ao CC e tratava dos assuntos da sociedade. Sobre J não existiam mais informações no Acórdão. A empresa outorgou em 05/12/2005 uma procuração a H..., com os poderes:

Prometer vender e/ou vender, nos termos, pelo preço de € 700.000,00 (setecentos mil euros) e demais condições que entendam convenientes para o interesse da mandante, o prédio urbano [...].

Para a prossecução dos poderes ora atribuídos, o procurador aqui nomeado poderá efetuar pagamentos e receber a respetiva quitação, representar a sociedade junto de quaisquer entidades públicas ou privadas, entre outras Cartórios Notariais, Conservatórias do Registo Predial, Repartições de Finanças, Registo Nacional de Pessoas Coletivas, ICEP - Investimentos, Comércio e Turismo de Portugal, etc., bem como assinar todos os documentos que sejam necessários para a execução dos poderes ora atribuídos, nomeadamente, requerer quaisquer atos de registo predial, outorgar as escrituras públicas de venda, assinar contratos promessa e demais documentos públicos ou privados que exija a natureza Jurídica dos atos que realize, com as cláusulas, e condições que julguem convenientes para os Interesses da sociedade sua representada. Por este meio declaramos que esta procuração por esta meio concedida será válida pelo período de um ano a contar da data da presente. (...). Acórdão do TCA Sul de 28 de janeiro de 2021, Processo 336/12.8BELRS.

A AT defendeu que estava em condições de imputar a responsabilidade solidária ao advogado H..., pois tinha-lhe sido transmitido pela procuração «poderes necessários para capacitá-lo na gestão do cumprimento das obrigações tributárias da sociedade provenientes do ato jurídico que praticou em nome/por conta daquela» e que com esta procuração interveio em escritura de venda de imóvel, tendo-lhe sido concedido poderes para que fosse possível ser efetivada a responsabilidade solidária, ao abrigo do artigo 27º da LGT.

O advogado argumentou não poder ser enquadrado na figura dos gestores de bem e serviços de não residentes, artigo 27º da LGT, pessoas que assumam ou sejam incumbidas por qualquer meio da direção de negócios. No seu caso apenas realizou a compra de um imóvel, com procuração, por instrução de terceiros, sem direção de negócios e sem autonomia,

considerando a autonomia uma exigência para o preenchimento da figura do gestor de bens e serviços de não residentes. Considerou que agiu com autorização através de procuração passada para realizar a compra de um imóvel e os seus poderes esgotaram-se nesse acto, logo não atuou como gestor de negócios, e como procurador a sua intervenção foi a de dar cumprimento a instruções emitidas pelo cliente, não estando a dirigir negócios do mesmo. Assim, não é possível ser-lhe imputada responsabilidade solidária.

O Tribunal não identificou como se poderia enquadrar o advogado no regime de responsabilidade solidária, nos termos do artigo 27º da LGT, e considerou que a situação se enquadrava no instituto do mandato com procuração. O TACS decidiu por unanimidade negar provimento ao recurso jurisdicional da AT e confirmar a decisão recorrida.

Sobre a autonomia em que o gestor de não residentes não se limita a cumprir ordens, a noção de direção de negócios para efeitos tributários comporta em si mesma dois pressupostos teórico-conceptuais: a autonomia e independência subjetiva na atividade gestonária, e o desenvolvimento de facto de um conjunto de atos jurídico-materiais de gestão (Cardoso, 2017).

A responsabilidade do gestor de bens ou direitos não residentes vem, como outras, nomeadamente as previstas na LGT, aumentar a garantia do crédito tributário, que já contava com o património do devedor originário. É assim com o mecanismo da solidariedade tributária com o objetivo de proteger a coleta da receita fiscal. Contudo, assentando os impostos essencialmente na capacidade contributiva, de acordo com o artigo 4º, nº1 da LGT, o imposto do não residente foi calculado de acordo com a sua capacidade contributiva e ao exigir-se ao gestor de negócios o pagamento do imposto não se está a considerar a sua capacidade contributiva.

As figuras de gestor de bens ou direitos de não residentes e de representante fiscal são distintas, embora estas figuras possam ser exercidas pela mesma pessoa em relação a um não residente.

O representante fiscal de contribuintes não residentes em território nacional deve cumprir as diversas obrigações acessórias, como as obrigações declarativas, do não residente, mas não a obrigação principal de pagamento de imposto, pois, de acordo com o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul Processo 711/11.5BELRSm de 03-05-2018, Relator: Joaquim Condesso o «representante, por definição e enquanto tal, não tem intervenção na obtenção de rendimentos e na gestão de património por parte do sujeito passivo não residente, sendo, ao invés, apenas o interlocutor entre este último e a Administração Fiscal, para efeitos exclusivamente formais.»

O artigo 19º, nº6, da LGT determina que sujeitos passivos residentes no estrangeiro, num conceito mais vasto de sujeito passivo que inclui os titulares de NIF residentes no estrangeiro, os residentes no território nacional que se ausentem deste por período superior a seis meses, as pessoas coletivas e outras entidades legalmente equiparadas que cessem a atividade, devem, para efeitos tributários, designar um representante com residência em território nacional, com algumas exceções definitas do artigo 19º, nº7, da LGT. O Ofício Circulado n.º 90054, com data de 2022-06-06, da AT, vem clarificar e delimitar o âmbito de aplicação da obrigatoriedade de nomeação de representante fiscal do não residente em Portugal, nem na UE ou no EEE. O normativo supra regula, para os não residentes com morada fiscal fora da EU ou EEE, que sobre estes não incide a obrigatoriedade de nomear representante fiscal nas seguintes situações: que não mantenham qualquer relação jurídico-tributária com Portugal; e, havendo uma relação jurídico – tributária, adiram ao regime de notificações e citações eletrónicas no Portal da AT ou ao sistema de notificações eletrónicas, Via CTT.

Nos casos em que o não residente exerce uma atividade por conta própria em território português, será obrigatória a nomeação de um representante fiscal. O mesmo ofício estabelece que o representante fiscal não é responsável pelo pagamento dos impostos do não residente, com exceção do IVA (Imposto sobre o Valor Acrescentado), uma vez que existe, para este imposto, uma responsabilidade solidária do representante fiscal do sujeito passivo não residente, nos termos do artigo 30º, nº 5, do CIVA (Código de Imposto sobre o Valor Acrescentado).

Para Marques (2022), os emigrantes com residência fiscal em países terceiros fora da EU e EEE, podem, agora, trocar representante fiscal por notificações eletrónicas. O mesmo autor refere que se os não residentes optarem por não aderir às notificações eletrónicas, poderão nomear um representante fiscal até 31.12.2022.

O artigo 19º, nº6, da LGT, assim como artigo 130º, nº1 do CIRS e o artigo 126º, nº1 do CIRC referem a figura jurídica de representantes de residentes no estrangeiro. Para os impostos sobre o rendimento, IRS e IRC, o representante fiscal tem de garantir o cumprimento dos deveres tributários acessórios, pode responder por infrações fiscais do sujeito passivo que representa, mas não pelo pagamento de impostos devidos por este, o que só acontece se for também gestor de bens ou direitos do sujeito passivo não residente. A título de exemplo, repare-se que o representante fiscal, dada a sua reduzida capacidade de intervenção na esfera jurídica do seu representado, não tem quaisquer meios de cumprir ou de impor o cumprimento do disposto no atual artigo 139.º do CIRS, segundo o qual « [...] não se podem

realizar transferências para o estrangeiro de rendimentos sujeitos a IRS obtidos em território português por sujeitos passivos não residentes sem que se mostre pago ou assegurado o imposto que for devido». Mas o *gestor de bens ou direitos*, por força do disposto nas referidas disposições legais, pode decidir quando e como procede à entrega de tais rendimentos ao sujeito passivo não residente, razão pela qual, portanto, assume a responsabilidade solidária pelo pagamento dos impostos em causa.

O artigo 27º, da LGT, prevê a responsabilidade solidária do gestor de bens ou direitos de não residentes pelo pagamento de dívidas tributárias. A redação, resultante da Lei 107-B/2003, de 31/12, em vigor de 1 de janeiro de 2004 a 31 de dezembro de 2014, previu também a responsabilidade do representante fiscal, mas, neste caso, apenas por via da presunção que esteve consagrada no n.º 3 daquela norma, revogado em 31 de dezembro de 2013 pela Lei n.º 82-E/2014. Se uma pessoa fosse representante fiscal de um não residente, devedor originário, e, nessa qualidade, não tivesse indicado à AT quem era o gestor dos bens ou direitos daquela ou informado a sua inexistência, presumia-se gestor de bens ou direitos de não residentes. Contudo, a pessoa a quem a AT queria imputar a responsabilidade tributária por dívidas teria de ser efetivamente representante fiscal do não residente.

No Acórdão do TCA Sul, de 03-05-2018, Processo: 711/11.5BELRS, de que foi relator Joaquim Condesso, esta questão foi objeto de decisão. A AT entendia que um procurador que participou na escritura de compra e venda de um prédio com poderes exarados em procuração para tal, seria representante fiscal e logo suscetível de lhe ser aplicável a presunção supra. Conclui o tribunal que os factos provados não revelam nem aceitação implícita do oponente para o exercício da função de representante fiscal, que dependeria da sua vontade, nem a prática de qualquer ato típico da função de representante fiscal da sociedade. Independentemente dos poderes da procuração, tinha sido dado como provado que não tinham sido entregues declarações fiscais, como a Declaração de Inscrição, Declarações Modelo 22 e Declarações Anuais pelo que, nos termos do artigo 126º do CIRC, não tinha sido designado representante perante a administração fiscal. A Fazenda Pública não logrou provar, cabendo-lhe o ónus da prova, que o oponente, à data dos factos relevantes, era o representante fiscal da sociedade devedora originária, logo não se aplicava a presunção prevista no artigo 27º, n.º 3 da LGT e, conseqüentemente, não seria solidariamente responsável pelas dívidas de IMI, juros de mora e custas do não residente.

## **Responsabilidade tributária dos membros de corpos sociais e responsáveis técnicos**

A responsabilidade tributária subsidiária, a que se refere o artigo 23º da LGT, é extensiva de acordo como o artigo 24º a membros de corpos sociais e responsáveis técnicos e efetiva-se por reversão do processo de execução fiscal. Estão incluídas pessoas que exercem junto da pessoa coletiva, e entes fiscalmente equiparados, funções em que podem influenciar as suas atividades e decisões. Essas funções podem ser de órgãos sociais que exerçam administração ou gestão, ou como membros dos órgãos de fiscalização, onde estes existirem, estando estabelecida para membros da administração ou gestão estabelecida a responsabilidade tributária solidária entre eles. Também pode recair sobre responsáveis técnicos, profissões reguladas por Ordens Profissionais, os CC e os ROC.

As dívidas tributárias de um devedor originário podem ser revertidas, por reversão do processo de execução fiscal inicialmente contra o devedor originário, em casos previstos na lei, para outros sujeitos passivos, responsáveis subsidiários, caso o devedor originário não proceda à regularização do total ou de parcial da dívida, mas só após a AT verificar que todo o património do devedor originário se encontra excutido.

Vamos agora analisar o artigo 24º da LGT. Previamente descreveremos sumariamente funções e deveres profissionais, nomeadamente os inscritos nos Estatutos das Ordens, OCC e OROC. Faremos também referências a normas do CSC (Código das Sociedades Comerciais).

### **Administradores, diretores e gerentes**

O artigo 64º, nº1 do CSC, prevê que os gerentes ou administradores estão sujeitos à observação de dois deveres fundamentais: de cuidado e de lealdade. Os deveres de cuidado revelam a disponibilidade, a competência técnica e o conhecimento da atividade da sociedade adequados às suas funções, com a diligência de um gestor criterioso e ordenado. Os deveres de lealdade são observados, atendendo aos interesses de longo prazo dos sócios e ponderando os interesses e dos outros sujeitos relevantes para a da sociedade, como os seus trabalhadores, clientes e credores.

Do modo como o gerente da empresa desempenha as suas funções, considerando também os deveres a que está obrigado, vai depender também, entre outros fatores, o cumprimento das obrigações tributárias por parte da empresa e a conservação do património da mesma.

A relação que existe entre as funções dos gestores da empresa, o cumprimento das obrigações tributárias da empresa e a preservação do património que permita esse cumprimento explica a responsabilização subsidiária de gestores de empresa, por dívidas fiscais da mesma. Com esta responsabilização, segundo Vasques (2019, p. 405) pretende-se prevenir:

[...] que os gestores sucumbam à tentação de sacrificar o cumprimento das obrigações tributárias das empresas, em benefício de obrigações de natureza diversa com que as empresas se confrontem ou que descuidem a gestão do património da empresa em termos tais que se torna inviável o pagamento dos tributos públicos que sobre ela impendem [...].

Para o este autor, não se trata de uma pretensão de privilégio do Estado que aqui se apresenta em condição de fragilidade no confronto com os credores privados, o que justifica o regime da LGT. (Vasques, 2018, pp. 406-407)

A responsabilidade tributária dos gerentes e administradores por dívidas fiscais foi, pela primeira vez, estabelecida pela DL 17 730, de 7 de dezembro de 1929. Era um regime, que apenas considerava a gerência de direito, e gravoso, o que foi sendo aligeirado pela jurisprudência dominante. Com o DL 45005, de 27 de abril de 1963, Código de Processo das Contribuições e Impostos, passou a ser necessário a gerência de facto, exercício efetivo, que, demonstrada, permitia estabelecer a culpa funcional do administrador ou gerente. As alterações legislativas posteriores até á publicação da LGT, e a jurisprudência, nesta matéria envolveram a consideração da culpa do gerente ou administrador, e a questão de o ónus da prova pertencer à AT ou ao gerente ou administrador.

No corpo do artigo 24º, nº1, do DL 398/98, de 17 de dezembro, a 1ª versão da LGT, refere-se «Os administradores, diretores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração nas sociedades, cooperativas e empresas públicas», o que foi substituído por «Os administradores, diretores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em

peças coletivas e entes fiscalmente equiparados» pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro. Em relação às alíneas a) e b) o texto mantém-se inalterado desde então.

A gerência de direito não implica necessariamente a gerência de facto. O exercício da gerência de facto, no sentido de exercício efetivo de funções de gerente ou de administrador mesmo não sendo o gerente ou administrador de direito, é um pressuposto substantivo da reversão, que efetiva a responsabilidade subsidiária, do processo de execução fiscal das dívidas da empresa/entidade para o seu gerente, ou administrador ou diretor.

O *gerente de facto*, que exerce efetivamente a atividade de gerente, mesmo sem a devida legitimação dos corpos sociais, está em desvantagem em relação ao *gerente de direito*, pois aquele responde pelas dívidas fiscais da sociedade enquanto este só é responsável se AT conseguir provar que exercia a gerência. Existe incoerência, ou mesmo *subversão* do regime legal do CSC, segundo Tavares (2019, pp. 110-111), se atendermos ao artigo 78º, nº1, do CSC que estabelece que:

[O]s gerentes ou administradores respondem para com os credores da sociedade quando, pela inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à proteção destes, o património social se torne insuficiente para a satisfação dos respetivos créditos.

Veja-se o Acórdão TCAS, de 10.03.2022, Processo: 901/13.6BELLE, em que foi relatora Tânia Meireles Da Cunha, se renunciou sobre a questão do gerente de facto e do gerente de direito. O Acórdão, em que a AT foi recorrente depois do Tribunal Administrativo e Fiscal (TAF) de Loulé ter decidido que a AT não poderia efetuar reversão fiscal para o gerente de direito por considerar que a AT, não tinha conseguido demonstrar a gerência de facto. Segundo a relatora:

[...] no que ao registo da nomeação de uma determinada pessoa como gerente de uma determinada sociedade a presunção que decorre do art.º 11.º do CRCCom é uma presunção da gestão de direito (“situação jurídica”), e não da de facto. Portanto, também por esta via, não se pode extrair da gerência de direito a gerência de facto.

Sobre o caso em apreço a emissão de cheques pré-datados pela gerente de direito teria de ser analisada no contexto em que se integrava, estando as decisões de gestão concentradas noutra pessoa. Tratava-se de um ato material ordenado por esta. Não se podendo concluir

pela gestão de facto, como decorre do artigo 24º, nº1 da LGT, concluiu-se que não assistia razão à recorrente.

Também sobre a reversão e gerência de facto, o Acórdão do TCAS, de 28.04.2022, processo: 322/10.2BESNT, relator Tânia Meireles da Cunha. Neste Acórdão, ficou provado, com prova testemunhal, que existiu gerência de facto nos termos do artigo 24º, nº1 da LGT. A relatora escreveu no sumário: «Não se está perante uma situação passível de configurar falsidade do testemunho se a decisão proferida sobre a matéria de facto em duas sentenças se fundou, em parte, em prova testemunhal completamente distinta.»

Demonstrada a gerência de facto, há que demonstrar a culpa e o nexo de causalidade entre esta e o dano, o incumprimento das dívidas à AT. Sobre a aferição da culpa do gerente vejamos o Acórdão do TCAS, de 11.04.2019, Processo 2259/12.1BELRS, de que foi relator Joaquim Condesso, poderá ler-se abaixo:

A culpa em causa no artº.24, nº.1, da L.G.T., deve aferir-se pela diligência de um bom pai de família, em face das circunstâncias do caso concreto (...) e em termos de causalidade adequada, a qual não se refere ao facto e ao dano isoladamente considerados, mas ao processo factual que, em concreto, conduziu ao dano.

O gestor deve atuar com "a diligência de um "bonus pater familiae", com a observância das disposições legais aplicáveis aos gestores, em especial ao do artº.64, do C.S.Comerciais, que lhe impõe a observância de deveres de cuidado, de disponibilidade, de competência técnica, de gestão criteriosa e ordenada, de lealdade, no interesse da sociedade e dos sócios que sejam relevantes para a sustentabilidade da sociedade.

Sobre o caso afirma-se:

Do exame da factualidade provada não se pode concluir que a impossibilidade de pagamento da dívida exequenda [...] se ficou a dever, exclusivamente, a fatores exógenos e que, no exercício da administração da empresa, o opoente/recorrido usou da diligência de um gestor criterioso.

De acordo com o artigo 24º, nº1 da LGT, as dívidas tributárias de pessoas coletivas são da responsabilidade subsidiária dos administradores, diretores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão nessas pessoas

coletivas. Há uma relação subsidiária destes órgãos estatutários relativamente às pessoas coletivas ou entes fiscalmente equiparados. Caso exista uma pluralidade de gerentes, ou administradores, são solidários entre si. Esta relação solidária entre os vários membros destes corpos sociais vai permitir que a AT possa exigir a qualquer um deles o cumprimento da totalidade da dívida tributária.

As normas do artigo 24º, nº1 da LGT fazem uma divisão, que aqui se transcreve, quanto ao momento e circunstâncias para a identificação de quem exerce funções de gestão ou administração em pessoas coletivas, utilizando como critérios o momento do facto constitutivo, prazo legal de pagamento ou prazo legal de entrega, para definir o responsável subsidiário:

- a) Pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da pessoa coletiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação;
- b) Pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento.

Há que explicitar a extensão temporal a que se refere a reversão do processo de execução para os membros de órgãos de gestão, o que possibilita enquadrá-los no artigo 24º, nº 1, alínea a) ou na alínea b) da LGT. A explicitação permite que o revertido verifique se pode efetivamente ser potencial responsável subsidiário, tendo em atenção o período em que foi gerente ou administrador de facto. Martins (2016) defende que essa cisão é relevante em matéria de ónus da prova. Na jurisprudência podemos encontrar vários acórdãos em que se julgou casos de reversão de processos executivos para gerentes, sendo um dos procedimentos iniciais dirimir se a gerência do responsável subsidiário se enquadrava de acordo com o artigo 24º, nº1, alíneas a) ou b), tendo em conta o período do facto constitutivo, prazo de entrega e o prazo de pagamento.

No que concerne ao artigo 24º, nº1, alínea a), não há qualquer presunção de culpa do gerente/administrador, culpa de o património da sociedade ser insuficiente ou mesmo

inexistente impossibilitando o pagamento da dívida à AT, pelo que o ónus da prova recai, de acordo com o artigo 74º, nº1 da LGT, sobre quem os invoque, neste caso a AT.

Para a AT a efetivação da responsabilidade subsidiária fica mais facilitada quando o gerente, ou administrador, se enquadra na alínea b). Nesta situação não lhe cabe o ónus da prova pois pode existir a presunção de culpa do gerente, a quem cabe demonstrar que a falta pagamento não se ficou a dever a culpa sua, por simplesmente não ter pagado e/ou por ser por sua culpa que não existam recursos financeiros para satisfazer os créditos fiscais da entidade. O ónus da prova recai sobre o gerente/administrador que tem de provar que cumpriu com o previsto no artigo 32º da LGT e por isso, não há lugar à reversão da execução fiscal.

Esta distribuição do ónus da prova é criticável pois a prova da ausência da culpa revela-se demasiado onerosa e essa presunção de culpa revela-se não inteiramente conforme com os princípios da igualdade e da proporcionalidade. Nabais (2014, p. 263)

São pressupostos da responsabilidade subsidiária de gerentes, administradores e diretores: a fundada inexistência ou insuficiência patrimonial do devedor originário; o exercício de facto de gerência/administração e a culpa pelo não pagamento das dívidas fiscais ou pela insuficiência, ou mesmo inexistência, do património da devedora originária para cumprir com as suas dívidas fiscais.

O regime de responsabilidade dos gestores de empresas previsto na LGT, que recorre em certos casos à inversão do ónus da prova e desconsidera, em certos casos, a capacidade contributiva dos responsáveis, é considerado severo por Vasques (2019), o que só se pode justificar pelo elevado risco de incumprimento das obrigações tributárias por parte das empresas e pelo efeito preventivo da responsabilização dos respetivos gestores. Valoriza também o contributo, para o combate à fraude e à invasão, dado pela responsabilidade subsidiária de gestores e reversão para estes das dívidas fiscais da empresa. Considera que o regime do artigo 24º da LGT, é necessário, adequado e proporcionado aos objetivos e contribui para diminuir um ambiente de impunidade. Das regras do artigo 24º da LGT assim como das normas sancionatórias do RGIT, o legislador tem-se servido para moralizar o cumprimento das obrigações fiscais das empresas. (Vasques, 2019, pp. 408-409)

A inversão do ónus da prova, ou seja, a presunção de culpa do gerente no caso em que este é enquadrado no artigo 24º, nº1, alínea b) da LGT, é uma exceção à regra geral prevista no artigo 74º, nº1 da LGT, em que o ónus da prova dos factos constitutivos recai sobre quem os invoque. Trata-se de uma determinação muito severa para o gerente, que é necessário continuar a questionar.

Também a questão de o gerente de facto estar em desvantagem em relação ao gerente de direito precisa de alguma reflexão. Aquele responde pelas dívidas fiscais da empresa e este, mesmo se estivermos em presença de um gerente único, não sofre qualquer penalização, mesmo que não fiscal, nem diminuição do património pessoal para satisfazer os créditos tributários da empresa. Assumir legalmente o cargo com registo na conservatória implica deveres e uma gestão diligente, ordenada e criteriosa.

O peso da responsabilidade tributária e da reversão para os gerentes, pode ainda ser acentuado pela má condução do PEF (processo de execução fiscal) pelo OEF (órgão de execução fiscal) e pelo desrespeito por este dos direitos e garantias do revertido. Para além da fundamentação, da verificação prévia de que estão verificados os pressupostos para a reversão deverá o OEF ter uma abordagem amigável e competente.

### **Membros de órgãos sociais de fiscalização e revisores oficiais de contas**

A Lei n.º 140/2015, de 07 de setembro (com as alterações introduzidas pela Lei n.º 99-A/2021, de 31 de dezembro) regula o Estatuto da Ordem dos Revisores de Contas (EROC). O artigo 41.º do EROC define como atos próprios, no âmbito das funções interesse público, dos revisores oficiais de contas e sociedades de revisores oficiais de contas: a auditoria às contas, o exercício de quaisquer outras funções que por lei exijam a intervenção própria e autónoma de revisores oficiais de contas sobre determinados factos patrimoniais de empresas ou de outras entidades e os inerentes a quaisquer outras funções de interesse público que a lei lhes atribua com carácter de exclusividade. Entre as funções do ROC, fora do âmbito das funções de interesse público, vertidas no artigo 48º do EROC, incluem-se entre outras nomeadamente ser membros de comissões de auditoria e de órgãos de fiscalização ou de supervisão de empresas ou outras entidades. De acordo com a modalidade de administração e a fiscalização em que se estrutura a sociedade pode o ROC, ou a SROC, ser fiscal único ou ser fiscal a par de outros órgãos de fiscalização, veja-se os artigos 278º, 413º e 414º do CSC, sem prejuízo da integração de um ROC nestes órgãos.

Os deveres dos ROC e SROC são parte do EROC e do Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. Também no CSC se pode encontrar base legal para os deveres de fiscalização dos ROC, SROC e membros de órgãos de fiscalização.

Determina-se, pelo artigo 24º, nº2 da LGT, que membros dos órgãos de fiscalização e ROC/SROC podem ser responsabilizados subsidiariamente, desde que se demonstre que a violação dos deveres tributários destas resultou do incumprimento das suas funções de fiscalização. Quanto aos «titulares de órgãos sociais com funções de fiscalização devem observar deveres de cuidado, empregando para o efeito elevados padrões de diligência profissional e deveres de lealdade, no interesse da sociedade», pelo artigo 64º, nº2 do CSC. Da fiscalização deve resultar o conhecimento de factos que por eles devem ser conhecidos, mas também a comunicação desses factos. Nas funções de fiscalização do ROC, da SROC, e dos membros dos órgãos de fiscalização, quando existirem, incluem-se a fiscalização das práticas contabilísticas.

O ónus da prova cabe à AT, nos termos do artigo 74º da LGT, cumprindo a esta demonstrar que o ROC, ou a SROC, ou os membros dos órgãos de fiscalização da empresa incumpriram os seus deveres de fiscalização.

As dívidas fiscais da empresa ou entidade para quem exercem funções o ROC, isolado ou integrado em órgão estatutário de fiscalização, a SROC ou os membros do órgão estatutário de fiscalização, pode vir a passar para estes, como sujeitos passivos responsáveis, pela reversão da execução fiscal, por uma ação ou omissão ilícitos, implicando o incumprimento culposos das funções de fiscalização, o nexo de causalidade entre o incumprimento culposos das funções de fiscalização e o não pagamento da dívida fiscal, o dano ao Estado. Pode então ativar-se a responsabilidade tributária.

Não existem no 24º, nº2 da LGT limites temporais, mas Tânia Meireles da Cunha entende que se tem: «vindo a entender que lhes será aplicável o âmbito objetivo definido no n.º 1, ou seja, estes sujeitos serão responsáveis pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois no período do exercício do seu cargo».

A auditoria às contas, conforme previsto no artigo 42.º do EROC, compreende a revisão legal das contas; a revisão voluntária de contas, e outros serviços relacionados com estas. Na sequência da revisão oficial de contas é emitida a certificação legal das contas, nos termos do artigo 45º EROC. A certificação legal de contas não inclui uma garantia quanto à viabilidade futura da entidade auditada, nem quanto à eficiência ou eficácia com que o órgão de administração conduziu as atividades da entidade auditada, conforme com o ponto 5.1 do mesmo artigo. As revisões legais das contas consolidadas de um grupo de entidades são supervisionadas pela OROC e CMVM, se aplicável, pelo disposto no artigo 46º do EROC.

O Ofício-Circulado 60043/2005, da Direção Geral dos Impostos, de 25 de janeiro – DSJT, sobre a responsabilidade tributária dos órgãos de fiscalização e dos revisores oficiais de contas, prevista no artigo 24º, nº2 da LGT, prevê que esta decorre do incumprimento das suas funções de fiscalização, incumprimento culposo, quer por dolo ou por negligência, aferido também em função da culpa funcional dos mesmos.

É indispensável umnexo causal entre atuação, ilícita, e o dano resultante desse incumprimento. O ónus da prova pertence à AT que deve fundamentar os despachos de reversão com elementos concretos apurados em investigação, podendo utilizar-se uma gama muito ampla de elementos, como o relatório anual e a certificação legal de contas elaborado por ROC, apreciados pelo conselho fiscal e pela comissão de auditoria nos termos do artigo 452º do CSC, informações, recomendações e advertências prestadas à administração no exercício das suas funções de fiscalização. Termina este ponto do ofício-circulado, com um conselho aos funcionários:

Em caso de inexistência de quaisquer indícios de incumprimento culposo desses deveres de fiscalização, etc. por falta dos elementos acima indicados, ou do nexocausal entre estes e o incumprimento dos deveres tributários por parte das pessoas coletivas ou entidades equiparadas, devem os serviços absterem-se de efetuar reversões em execução fiscal contra esses órgãos de fiscalização.

Este conselho, que está estranhamente apenas dirigido para o caso da responsabilidade tributária subsidiária de ROC e membros de órgãos de fiscalização, contido nesta circular poderá ser interpretado como um sinal da dificuldade que a AT, cabendo-lhe o ónus da prova, tem em demonstrar para estes profissionais a responsabilidade tributária subsidiária e em fundamentar a reversão.

### **Contabilistas Certificados**

O DL nº 452/99, de 5 de novembro, aprovou o Estatuto da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas que foi alterado pelo Decreto-Lei nº 310/2009, de 26 de outubro, e pelas Leis nº 139/2015, de 7 de setembro, e nº 119/2019, de 18 de setembro. A Lei nº 139/2015 transforma a Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (OTOC) em Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC) e altera o Estatuto. Entre as alterações feitas pela Lei nº 139/2015

assinale-se o afastamento do TOC da responsabilidade pelos atos declarativos para a Segurança Social e efeitos fiscais dos salários que tinham sido impostas pelo Decreto-Lei n.º 310/2009. A Lei n.º 119/2019 adita dois artigos; artigo 12.º-A, sobre justo impedimento de curta duração do contabilista certificado, e artigo 12.º-B. sobre justo impedimento prolongado do contabilista certificado.

No âmbito da atividade profissional, expressa-se, no artigo 10º do EOCC, as atividades que o inscrito no OCC pode exercer em exclusivo:

- planificar, organizar e coordenar a execução da contabilidade, segundo os planos de contas respeitando as normas legais, os princípios contabilísticos vigentes e as orientações das entidades com competências em matéria de normalização contabilística;
- assumir a responsabilidade pela regularidade técnica, nas áreas contabilística e Fiscal;
- assinar, conjuntamente com o representante legal das entidades referidas as respetivas demonstrações financeiras e declarações fiscais.

São indicadas ainda como atividades no âmbito de questões relacionadas com as suas competências e funções, embora não reservadas, dos inscritos na OCC: consultoria nas áreas da contabilidade e fiscalidade; intervenção em representação dos sujeitos passivos por cujas contabilidades sejam responsáveis, na fase graciosa do procedimento tributário e no processo tributário, até ao limite a partir do qual, nos termos legais, é obrigatória a constituição de advogado; outras funções definidas por lei, designadamente as de perito nomeado pelos tribunais ou por outras entidades públicas ou privadas.

Em relação à responsabilidade de CC pela regularidade técnica o próprio Estatuto da OCC, no artigo 10º, apresenta uma definição de regularidade técnica como:

- a execução da contabilidade nos termos das disposições previstas nos normativos aplicáveis, tendo por suporte os documentos e as informações fornecidos pelo órgão de gestão ou pelo empresário, e as decisões do profissional no âmbito contabilístico, com vista à obtenção de uma imagem fiel e verdadeira da realidade patrimonial da empresa;
- o envio para as entidades públicas competentes, nos termos legalmente definidos, da informação contabilística e fiscal definida na legislação em vigor.

O Estatuto impõe deveres aos CC, nomeadamente em relação às entidades a quem prestem serviços e à Autoridade Tributária e Aduaneira. O artigo 73º, nas suas relações com a AT, constituem deveres dos contabilistas certificados:

- a) Assegurar que as declarações fiscais que assinam estão de acordo com a lei e as normas técnicas em vigor;

- b) Acompanhar, quando para tal forem solicitados, o exame aos registos, documentação e declarações fiscais das entidades a que prestem serviços, prestando os esclarecimentos e informações diretamente relacionados com o exercício das suas funções;
- c) Abster-se da prática de quaisquer atos que, direta ou indiretamente, conduzam a ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação dos documentos e das declarações fiscais a seu cargo;
- d) Assegurar, nos casos em que a lei o preveja, o envio por via eletrónica das declarações fiscais dos seus clientes ou entidades patronais.

O CC está vinculado ao seu Código Deontológico e ao Estatuto da OCC, nas suas relações com a Administração Fiscal, a OCC e os seus clientes.

O CC deve ter sempre em atenção documentos com indícios de irregularidade e ter reserva, ou recusa, no seu reconhecimento. Se o CC tiver fundada suspeita de crime fiscal é obrigado, pelo artigo 76º do estatuto, a denunciar a situação ao Ministério Público e à Ordem os factos de que tomem conhecimento no exercício da sua atividade.

Ao submeter no portal da AT uma declaração fiscal de um seu cliente, ou da entidade para quem trabalha, utilizando a sua senha eletrónica em conjunto com a senha eletrónica do cliente, o CC está também a assegurar que as declarações fiscais que submete estão de acordo com a lei e as normas técnicas em vigor, de acordo com o artigo 73º do Estatuto. Assegura também que para as declarações fiscais, a partir das quais se possa em que e reflita a situação patrimonial da empresa, que estamos em presença de uma imagem fiel e verdadeira desta, com base nos documentos e informações fornecidos pelo órgão de gestão, de acordo com o artigo 10º do Estatuto. O mesmo se passa com declarações e documentos, como as demonstrações financeiras, em que o CC, em que ponha fisicamente a sua assinatura e, em outros casos, também a sua vinheta.

A responsabilidade do CC por dividas de empresa ou entidade a quem preste serviços surgiu com o DL nº 398/98, de 17 de dezembro (LGT), décadas mais tarde do que para os gerentes que estavam sujeitos a essa responsabilidade desde 1929. No DL nº 398/98, de 17 de dezembro (LGT) e no artigo 24.º, nº3, da LGT, prevê-se:

A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também aos técnicos oficiais de contas em caso de violação dolosa 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.

Com a redação resultante da Lei 60-A/2005, de 30 de dezembro, com entrada em vigor em 1 de janeiro de 2006, substituiu-se «em caso de violação dolosa dos deveres por desde que se demonstre a violação dos deveres», a responsabilidade tributária subsidiária dos CC passou a poder basear-se em conduta meramente negligente, negligência consciente ou inconsciente, sendo esta uma formulação muito mais gravosa para o CC e mais facilitadora da reversão pela AT, o que durante anos foi visto como uma ameaça sempre presente pelos CC mormente se estivéssemos perante funcionários menos sensibilizados para as garantias e direitos dos sujeitos passivos revertidos.

A Lei n.º 7/2021, de 26 de fevereiro, que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2022, repôs a redação tal como se encontrava originalmente no DL n.º 398/98 de 17 de dezembro, relativa ao artigo 24.º, n.º3 da LGT. Alterou-se a redação e a responsabilidade subsidiária é aplicada se tiver havido uma atuação dolosa, com intenção clara, em causar um dano por parte do CC, recaindo sobre a AT o ónus da prova. Esta substituição de *negligência ou dolo* por *dolo*, representa uma diminuição da excessiva responsabilização do CC.

As dívidas tributárias a serem revertidas para o CC têm, por vezes, uma extensão temporal que abrange um período em que uma parte das dívidas segue um normativo e outra parte, em período diferente, segue outro normativo. Um exemplo da importância da indicação da extensão temporal da responsabilidade subsidiária pode ler-se no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS), 19-12-2017, Processo 1199/11.6BELRS, de que foi relator Joaquim Condesso. Num caso de processo de execução fiscal para cobrança de dívidas de I.V.A, dos anos de 2005 a 2009 de uma empresa, o processo foi revertido para um TOC que tinha sido responsável pela contabilidade. Também houve reversão de coimas aplicadas à empresa. No acórdão, faz-se uma separação clara sobre o que bastaria, em termos de culpa, para a responsabilidade subsidiária do CC: para as dívidas tributárias, em relação aos anos anteriores a 2006, a demonstração da culpa com dolo; para as dívidas tributárias, em relação aos anos posteriores a 2005, apenas a demonstração da negligência. Esta questão poderá voltar a pôr-se a partir de 1 de janeiro de 2022, data de entrada em vigor da Lei n.º 7/2021, de 26 de fevereiro, que repôs o articulado da norma do artigo 24.º, n.º3 da LGT, menos gravoso para o CC, existente antes de 2006. Por exemplo, uma reversão de dívidas fiscais

referente aos anos de 2021 e 2022 terá também de ser analisada em dois regimes diferentes, para cada um dos anos, relativamente à responsabilidade subsidiária do CC.

Também quanto à extensão temporal parece-nos pertinente salientar que em relação à responsabilidade subsidiária do CC é necessário também ter em conta o período do facto constitutivo, prazo de entrega e prazo de pagamento. Por exemplo, um CC que termine funções a 31 de janeiro pode a vir ser confrontado com a responsabilidade subsidiária pelo não pagamento de IVA da empresa respeitante a janeiro, mas cujo prazo de entrega é 20 de março e de pagamento é 25 de março do mesmo ano, desde que se verifiquem os pressupostos dessa responsabilidade, nomeadamente a culpa, atualmente dolosa, e o nexo de causalidade entre a culpa e o dano, pelo não pagamento desse IVA.

Antes de se iniciar a reversão do processo executivo contra o CC, efetivando a responsabilidade subsidiária, a AT deve verificar qual o período em que o TOC exerceu efetivamente essas funções na empresa devedora originária. No já referido Acórdão do TCAS, de 19.12.2017, Processo 1199/11.6BELRS, de que foi relator Joaquim Condesso, afirma-se não existir prova no processo do efetivo exercício de funções de TOC na sociedade executada, devedora originária, por parte do TOC responsável subsidiário nos anos de 2005 a 2010, períodos a que se referem as dívidas exequendas, sendo que o TOC apenas admite o exercício de tais funções em 2004, condicionado pelo não acesso aos documentos contabilísticos e desconhecimento da chave de acesso ao Portal das Finanças. O TCAS recusou provimento ao recurso da AT contra a decisão do Tribunal Tributário de Lisboa que julgara procedente a oposição do TOC à reversão para si do processo de execução fiscal levantado contra a sociedade.

Para que se possa efetivar a responsabilidade tributária do CC, e a consequente reversão do processo de execução fiscal movido contra o devedor originário, teria ainda de se verificar a inexistência ou insuficiência patrimonial deste para o cumprimento da dívida. A AT, a quem cabe o ónus da prova, teria também de demonstrar a violação dolosa ou negligente (atualmente dolosa), conforme o que for aplicável, por parte do CC. Em qualquer dos casos, a AT terá de indicar quais os deveres profissionais não cumpridos, violados a título negligente ou doloso (atualmente doloso), provar esse incumprimento, não bastando alegar deveres não cumpridos, e verificar o nexo causal entre o comportamento ilícito do CC e o incumprimento do devedor originário para quem o CC exerceu as suas funções profissionais. O artigo 24º da LGT realça dois tipos de regularidades: a técnica, que representa a vertente material e a introdução da declaração fiscal, e a formal, que engloba o envio da informação para as autoridades competentes.

[A] regularidade técnica corresponde à execução da contabilidade, nos termos das disposições previstas nos normativos aplicáveis, tendo por suporte os documentos e as informações pelo órgão de gestão ou pelo empresário, e as decisões do profissional no âmbito contabilístico, com vista à obtenção de uma imagem fiel e verdadeira da realidade patrimonial da empresa, bem como o envio para as entidades públicas competentes, pelos meios legalmente definidos, da informação contabilística e fiscal definida na legislação em vigor. (Marques, 2011, pp.45/46.)

Para aferir a culpa pelo incumprimento dos deveres CC utiliza-se como critério a diligência profissional imposta pelo Estatuto da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas e o Código Deontológico, no sentido de concretizar o conceito de *regularidade técnica*. O que releva é verificar se um técnico oficial de contas normalmente diligente atuaria de modo similar (Marques, 2011).

No que concerne à responsabilidade tributária subsidiária dos CC:

No caso da responsabilidade tributária subsidiária dos Contabilistas Certificados está em causa, não a diligência de um “cidadão médio, razoavelmente cuidadoso, atento, empenhado, qualificado e hábil”, mas a diligência de um profissional vinculado a um conjunto de funções e deveres específicos, que resultam do exercício de uma atividade regulada por lei e de acesso reservado (Catarino e Victorino, 2020, p. 119)

Veja-se o Acórdão do TCAS, de 12.07.2017, Processo 415/12.IBEBJA, de que foi relator Jorge Cortês. Estava em questão a responsabilidade subsidiária de um TOC que era responsável pela contabilidade de três sociedades B, M e S, todas elas propriedade de um mesmo cidadão espanhol. Concluiu-se, dada a conduta das relações das três empresas, estar-se perante um esquema montado visando a fraude e a evasão fiscal, pelo que B, a devedora originária, incorria em presumível prática de crime de fraude qualificada, com processo a decorrer na Direção de Finanças de Setúbal. As outras duas empresas emitiam faturas falsas a B. Foi instaurada uma reversão das dívidas da empresa B, de IVA e juros compensatórios de janeiro a setembro de 2011, para o TOC. Este opôs-se à reversão da execução fiscal e o TAF julgou procedente a sua oposição e a AT recorreu da decisão proferida junto do TCAS.

O TACS considerou que o TOC não poderia afirmar desconhecimento sobre a realidade contabilística e fiscal das três sociedades e que a sua conduta é-lhe imputável e censurável «à luz do padrão do técnico oficial de contas, típico e zeloso.» Neste caso, para não ter reconhecido e mensurado na contabilidade a faturação falsa e não ter considerado como base para o IVA dedutível, deveria ter tido outra diligência e zelo no cumprimento das suas obrigações profissionais, nomeadamente como garante da regularização fiscal. Verificaram-se faltas de controlo dos lançamentos contabilísticos da empresa B, de conciliação bancária dos mapas de B, de controlo da materialidade dos lançamentos na contabilidade das sociedades M e S, alegadas fornecedoras de B, o que determinou, a evasão fiscal e a dissipação do património de B.

O relator do Acórdão do TCAS concluí que nos autos ficaram demonstrados a imputação dos factos ilícitos, condutas violadoras de deveres funcionais imputáveis ao TOC, a título de negligência ou dolo, e o nexo de causalidade entre estes e o prejuízo causado ao Estado. Por conseguinte, o TACS revogou sentença recorrida concedendo provimento ao recurso jurisdicional da AT.

Um outro caso envolvendo também uma responsabilidade subsidiária de CC, é objeto do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul (TACS), proferido no processo n.º 1350/15.7BELRA, de 22 de fevereiro de 2018, cujo relator foi Vital Lopes. Uma TOC viu as liquidações adicionais de IVA de um processo fiscal contra uma empresa (que viria a ser declarada insolvente) serem para si revertidas. Argumentava a AT que na origem das liquidações adicionais estavam deduções indevidas de IVA, devido a contabilização de faturas sem suporte documental de autos de medição. A TOC opôs-se à reversão da execução fiscal, que o TAF de Leiria julgou procedente, pelo que a AT recorreu para o TACS. Tendo-se verificado a inexistência ou insuficiência de bens do devedor originário, a AT teria de demonstrar, pois não beneficia de qualquer presunção legal de culpa do TOC, quais os deveres profissionais de assunção de responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilística e fiscal ou de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos, não cumpridos, quais as condutas violadoras dos deveres funcionais e imputáveis a título de negligência ou dolo (os factos constitutivos tinham-se dado entre 2008 e 2010) e ainda verificar um nexo de causalidade entre o ato ilícito e o dano, o não pagamento pela empresa das suas dívidas fiscais. O TACS considerou provado que quando a TOC contabilizou essas faturas estavam acompanhadas de autos de medição. Não tendo a AT demonstrado que a TOC tenha violado culposamente, por negligência ou por dolo, os

seus deveres, não se verificaram os pressupostos da responsabilidade tributária, pelo que o TACS negou provimento ao recurso da AT.

No que concerne à responsabilidade subsidiária do CC, «[a] imposição de uma responsabilidade subsidiária aos TOC 's deve ser interpretada restritivamente, estando a sua aplicação pela administração tributária sujeita a um ónus especialmente agravado de fundamentação. [...]» (Machado, 2017, p. 12)

Embora a alteração introduzida pela Lei 7/2021, que entrou em vigor em 01.01.2022, de demonstração de culpa com dolo por parte do CC, seja menos pesada do que a situação que vigorou entre 2006 a 2021, a efetivação da responsabilidade subsidiária implica sempre o pagamento de dívida do seu cliente. A reposição da formulação que existia antes de 2006, foi uma justa e equilibrada medida.

Machado e Raposo (sd) entendem que o artigo 24º da LGT aponta para uma ordem de chamada dos administradores e gerentes, dos ROCs e dos CC, tendo em vista a proximidade de relações que se estabelecem entre o devedor principal e os devedores subsidiários, pelo que a chamada à responsabilidade dos CC deve ser com pressupostos mais apertados do que os dos administradores e gerentes.

A relevância dos objetivos a perseguir e dos bens a proteger pela atividade da Administração Tributária não justifica o afastamento dos princípios da legalidade tributária, da igualdade tributária, da proporcionalidade, da segurança jurídica e da proteção da confiança, da capacidade contributiva e da igualdade perante os encargos públicos. (Machado e Raposo, sd).

Para além da necessidade de obter a receita, deve começar a AT por verificar os indícios, situar corretamente o CC tendo em consideração o período de exercício de funções, as liquidações na origem da dívida, o seu prazo de entrega e de pagamento.

O pagamento da dívida, por reversão, não é uma pena pelo ilícito, com dolo, praticado pelo CC. Os CC não gerem a empresa e só devem ser chamados em segunda linha. A AT deve procurar os indícios e provar o ilícito, a culpa, e o nexo de causalidade com o dano provocado, a falta de pagamento do imposto. A ausência de indícios deveria levar a AT a abster-se de iniciar a reversão do PEF. Uma reversão sem fundamento, ataca os direitos do CC, enquanto profissional e cidadão, levando-o a incómodos desnecessários, e abusivos, despesas e desgaste pessoal no tempo, dada a morosidade da Administração e da Justiça.

## **Responsabilidade por multas e coimas**

A Lei n.º 15/2001, de 5 de junho, aprova o Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), e revoga, no seu n.º 2, legislação sobre infrações tributárias, dispersa em diversos diplomas legais, de que são exemplo o Regime Jurídico das Infrações Fiscais Aduaneiras (RGIFA), o Regime Jurídico das Infrações Fiscais não Aduaneiras (RGIFNA), o capítulo VIII do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, artigos em vigor no CPPT e o título V da LGT. Em 20 anos o RGIT veio sofrendo várias alterações, a lei conta com 39 versões de acordo com o site da PGR, sendo a mais recente a que contém as alterações introduzidas pela Lei 7/2021 de 26 de fevereiro.

A responsabilidade por multas e coimas tributárias por infrações tributárias pode ser de âmbito criminal ou contraordenacional de acordo com o determinado nos artigos 6º e 7º do RGIT.

O artigo 8º do RGIT expressa a responsabilidade civil por multas e coimas, cobradas por reversão da execução fiscal para os responsáveis por incumprimento do devedor originário, que foi objeto de grande controvérsia, nomeadamente o n.º1, sanada em termos legais pelo plenário do TC em acórdão que veio a declarar a constitucionalidade do artigo 8º n.º 1.

## **Responsabilidade criminal e responsabilidade contraordenacional**

Existem comportamentos que podem ser qualificados como infrações. O n.º1 do artigo 2º, do RGIT, qualifica como infração tributária todo o facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei tributária anterior. No mesmo artigo dividem-se as infrações tributárias em crimes e contraordenações e estabelece-se que, se um facto for simultaneamente crime e contraordenação, o agente será punido a título de crime, sem prejuízo da aplicação das sanções acessórias previstas para a contraordenação. O artigo 5º do RGIT define o lugar e momento da prática da infração tributária.

Aos crimes tributários cometidos por pessoas singulares são aplicáveis por um tribunal, como sanções que punem um crime, penas de prisão ou multa, esta de carácter pecuniário, e aos crimes tributários cometidos por pessoas coletivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas são aplicáveis penas de multa. A regra é de que os limites mínimo e máximo das penas de multa, quando aplicadas a estas entidades, previstas nos diferentes tipos legais de crimes, são elevados para o dobro, de

acordo com o artigo 12º, nº 3 do RGIT. Para além dos dias de multa há que atender, para o cálculo do total a pagar, à taxa diária fixada na lei que é diferente conforme seja pessoa singular ou pessoa coletiva, sendo superior para as pessoas coletivas. Também poderão ser aplicadas, de acordo com o artigo 16º do RGIT, cumulativamente, outras penas, acessórias, aos crimes tributários.

No RGIT encontram-se tipificados vários crimes tributários. O título Crimes Tributários no RGIT, estrutura-se em quatro capítulos: Crimes Tributários Comuns (do artigo 87º ao 91º); Crimes Aduaneiros (do artigo 92º ao 102º); Crimes Fiscais (do artigo 103º ao 105º) e Crimes contra a Segurança Social (artigo 106º e 107º). Sob a denominação de Crimes Tributários foram agrupados cinco crimes: de burla tributária (artigo 87º), frustração de créditos (artigo 88º), associação criminosa (artigo 89º), desobediência qualificada (artigo 90º) e violação de segredo (artigo 91º). Os três crimes de fraude (artigo 103º), fraude qualificada (artigo 104º) e abuso de confiança (artigo 105º) foram agrupados sob a designação de Crimes Fiscais.

Ficam sujeitas ao processo de contraordenação tributário, segundo o artigo 51º do RGIT, as infrações tributárias sem natureza criminal, exceto nos casos em que o conhecimento das contraordenações caiba aos tribunais comuns. Ocorrendo um facto, seja uma ação, ou, uma omissão, que se integre na descrição legal de um comportamento proibido e que justifique a aplicação de uma coima, estamos perante uma contraordenação, aplicando-se a legislação específica que tipifica a infração como contraordenação e que fixa as correspondentes coimas. As sanções para as contraordenações, infrações menos graves, não criminais, são as coimas, de carácter pecuniário fixada nos termos da lei e aplicáveis por órgãos administrativos no âmbito do direito de mera ordenação social podendo, contudo, as decisões de aplicação das coimas e sanções acessórias ser objeto de recurso para o tribunal administrativo e fiscal (TAF), ao abrigo do artigo 80º do RGIT. As coimas aplicáveis às pessoas coletivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, ou outras entidades fiscalmente equiparadas têm valores máximos 165 000 euros, em caso de dolo e de 45 000, em caso de negligência, e os limites mínimo e máximo das coimas previstas em cada tipo legal de contraordenação, são elevados para o dobro quando aplicadas a pessoa coletiva, sociedade, ainda que irregularmente constituída, ou outra entidade fiscalmente equiparada, de acordo com o artigo 26º do RGIT. Está previsto no artigo 28º do RGIT a aplicabilidade de sanções acessórias no caso das contraordenações tributárias graves, assim como no artigo 21º-A do RGCO.

AS contraordenações tributárias encontram-se tipificadas no RGIT. O título Contraordenações Tributárias do RGIT estrutura-se em dois capítulos: Contraordenações Aduaneiras (do artigo 108º ao Artigo 112º - A) e as Contraordenações Fiscais (do artigo 113º ao Artigo 129º). As contraordenações são classificadas no artigo 23º do RGIT como simples, as puníveis com coima cujo limite máximo não exceda os 15000 euros, ou graves, as puníveis com coima cujo limite máximo seja superior a 15000 euros e aquelas que a lei expressamente qualifique como tais, atendendo-se à coima cominada em abstrato no tipo legal.

O mesmo facto pode ser sancionado como crime ou como contraordenação tributária de acordo com as previsões legais. Tomemos o exemplo da não entrega de prestação tributária à administração tributária pode ser enquadrada como crime de abuso de confiança e ser punida, de acordo com o artigo 105º do RGIT, com pena de prisão ou multa se a prestação for de valor superior a 7500 euros. O mesmo facto pode ser punível, de acordo com o artigo 114º do RGIT, com coima variável se a prestação for de valor não superior a 7500 euros. Os valores a considerar são os que devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária.

O não pagamento de uma multa aplicada por Tribunal a pessoa singular pode levar ao cumprimento, em substituição da multa não paga, de uma pena de prisão enquanto o não pagamento de multa aplicada a pessoa coletiva só pode levar à execução fiscal do devedor com a penhora e venda dos seus bens. Também o não pagamento de uma coima só poderá levar à execução fiscal do devedor.

São aplicáveis subsidiariamente quanto às contraordenações e respetivo processamento, pela alínea b) do artigo 3º do RGIT, o regime geral do ilícito de mera ordenação social, o Regime Geral das Contraordenações, DL n.º 433/82 de 17/10, alterado pelo DL n.º 244/95 de 14/09 e pela Lei n.º 109/2001 de 24/12.

Em relação aos crimes fiscais, e seu processamento, previstos no RGIT, a alínea a) do artigo 3º dispõe que são aplicáveis subsidiariamente, as disposições do Código Penal, do Código de Processo Penal e respetiva legislação complementar.

A responsabilidade criminal abrange, conforme o artigo 6º do RGIT, que é a norma correspondente ao artigo 12º do Código Penal, o agente que agir voluntariamente em nome de outrem.

Artigo 6.º

Atuação em nome de outrem

1 - Quem agir voluntariamente como titular de um órgão, membro ou representante de uma pessoa coletiva, sociedade, ainda que irregularmente constituída, ou de mera associação de facto, ou ainda em representação legal ou voluntária de outrém, será punido mesmo quando o tipo legal de crime exija:

- a) Determinados elementos pessoais e estes só se verifiquem na pessoa do representado;
- b) Que o agente pratique o facto no seu próprio interesse e o representante atue no interesse do representado.

2 - O disposto no número anterior vale ainda que seja ineficaz o ato jurídico fonte dos respetivos poderes.

Os crimes estão tipificados na lei, o que é uma garantia constitucional uma vez que a CRP estabelece que só é crime aquilo que a lei tipifica como tal, atendendo ao princípio da legalidade. As pessoas que em princípio não são abrangidas pelo tipo legal da norma que exija determinados elementos pessoais ou atuação no interesse próprio podem, contudo, vir a ser responsabilizadas criminalmente, de acordo com o artigo 6º do RGIT, desde que tenham agido voluntariamente como titular de um órgão, membro ou representante de uma pessoa coletiva, sociedade, ainda que irregularmente constituída, ou de mera associação de facto. O mesmo acontece para as pessoas que ajam voluntariamente como representação legal ou voluntária de outrém. Estende-se assim o âmbito da punibilidade do tipo do crime fiscal.

A expressão *mesmo quando* inclui a responsabilidade também para as situações previstas na alínea a) ou na alínea b) do nº1, isto é, crimes que exigem a verificação de determinados elementos pessoais ou uma atuação no interesse próprio e esses elementos concorram na pessoa coletiva, sociedade ou mera associação de facto, e não naqueles administradores ou representantes. (Acórdão do TC N.º 128/2010, Processo n.º 441/09, de 13.04. 2010, Relator: José Borges Soeiro).

O regime consagrado no CP (e por consequência o que veio a ficar consagrado neste artigo (6º do RGIT) abrange apenas as situações de representação orgânica e voluntária, pelo que as situações em que não se verifique a qualidade do representante, ficarão abrangidas apenas pelo princípio geral da responsabilidade por facto pessoal, v.g. gestão de negócios. (Catarino e Victorino, 2020).

A punibilidade de crimes fiscais é permitida pelo que no artigo 28º, nº1 (Ilicitude na participação) do CP e pelo artigo 6º do RGIT, mas a não aplicabilidade de nenhum destes artigos implica a impunidade do agente. O artigo 28º do CP permite que participantes

no crime, que não sejam sujeitos passivos do imposto, sejam punidos bastando para isso que a qualidade de sujeito passivo se verifique em qualquer dos participantes, seja coautor, autor mediato, instigador ou cúmplice. O artigo 6º do RGIT amplia o âmbito de aplicação a qualquer agente que voluntariamente atue como titular de um órgão, membro ou representante de uma pessoa coletiva ou em representação legal ou voluntária do sujeito passivo. Especificamente para o crime de burla, se nenhum dos comparticipantes for sujeito passivo e não se aplicar o artigo 6º do RGIT, então a punição poderá ocorrer por burla tributária (artigo 87º do RGIT), burla comum (artigo 217º do Código Penal), ou falsificação (artigo 256º do Código Penal) Oliveira, 2016).

Em termos de responsabilidade penal, só as pessoas singulares eram suscetíveis de a ter. A responsabilidade penal exclusivamente individual começou a ser posta à causa, nomeadamente, após a II Guerra Mundial com o crescimento da criminalidade nas empresas e outras entidades coletivas.

As exigências de responsabilização penal das pessoas coletivas, para Dias (2007)<sup>2</sup> são justificadas no sentido de evitar uma absoluta impunidade, sobretudo, por ser difícil determinar a real responsabilidade de cada um dos indivíduos, em virtude da dispersão do poder decisório. Silva (2009)<sup>3</sup> considera a solução dada no plano do direito penal individual plasmada no artigo 12º do CP uma resposta insatisfatória. Segundo Bravo (2008)<sup>4</sup>, punir somente as pessoas físicas que atuem em nome e no interesse de entes coletivos não teria efeito preventivo suficiente para evitar a criminalidade nas pessoas coletivas, o que justifica a responsabilidade cumulativa. Sobre esta responsabilidade criminal de agentes, mas também das pessoas coletivas, estamos em presença de uma responsabilidade cumulativa a que, depois de citar estes autores, Indalécio Rodrigues de Sousa (2016) dá a sua concordância. Para este, advogar uma exclusiva responsabilidade individual das pessoas coletivas, ou uma resposta civil e/ou administrativa, resultaria numa deficiente, não desejável, tutela dos bens jurídico-penais, devido a uma lacuna de punibilidade da pessoa coletiva.

---

<sup>2</sup> Dias, J.de. F. (2007) *Direito Penal. Parte geral*. Tomo I (2ª Edição). Coimbra: Coimbra Editora.

<sup>3</sup> Silva, G.M (2009). *Responsabilidade penal das sociedades e dos seus administradores*. Lisboa: Editorial Verbo

<sup>4</sup> Bravo, J. dos R. (2008). *Direito Penal de Entes Coletivos: Ensaio Sobre a Punibilidade de Pessoas Coletivas e Entidades Equiparadas*. Coimbra: Coimbra Editora.

Em Portugal, a responsabilidade criminal fiscal das entidades coletivas encontra-se prevista no artigo 7º do RGIT.

As pessoas coletivas, mesmo as irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas são responsáveis pelas infrações previstas no RGIT quando cometidas pelos seus órgãos ou representantes, em seu nome e no interesse coletivo, sendo essa responsabilidade excluída quando o agente tiver atuado contra ordens ou instruções expressas de quem de direito, pelos nº 1 e nº 2 do artigo 7º do RGIT.

A responsabilidade criminal destas entidades não exclui, pelo nº 3 do mesmo artigo do RGIT, a responsabilidade individual dos respetivos agentes. A responsabilidade cumulativa de agentes verifica-se para o crime tributário pelo artigo 6º do RGIT e pelo nº 3 do artigo 7º do RGIT, podendo pelo mesmo crime ser julgadas uma, ou mais, pessoa singular e uma, ou mais, pessoa coletiva.

A responsabilidade contraordenacional destas entidades exclui a responsabilidade individual dos respetivos agentes, pelo nº 4 do artigo 7º do RGIT. Catarino e Victorino (2020) vêem aqui uma limitação da responsabilidade cumulativa quando se trata de contraordenações, sanções meramente administrativas, em que a responsabilidade civil subsidiária, prevista no artigo 8º do RGIT, já acautelava adequadamente o seu cumprimento.

Responde por coima aplicada a uma entidade sem personalidade jurídica o património comum e, na sua falta ou insuficiência, solidariamente, cada um dos associados com o seu património, de acordo com o nº 5 do artigo 7º do RGIT.

O artigo 6º permite punir os administradores e gerentes de uma sociedade. Sobre os administradores e gerentes de facto estabeleceram-se algumas dúvidas, que o TC veio esclarecer, declarando que a interpretação de que os administradores de facto estavam abrangidos pelo artigo 6º, nº1, não era inconstitucional, no seu Acórdão nº 128/2010, processo nº 414/09, de 13 de abril de 2010, tendo como relator José Borges Soeiro. O Tribunal Judicial de Condeixa-a-Nova condenou um administrador pela prática em coautoria, de um crime de abuso de confiança fiscal, previsto e punível no artigo 105º do RGIT, na forma continuada. Tendo o administrador recorrido para o Tribunal da Relação de Coimbra, este negou provimento ao recurso e confirmou a sentença. O administrador recorreu então ao TC que também negou provimento ao recurso. No caso, definiu-se que interessava apurar se a expressão, plasmada no artigo 6º, nº 1, do RGIT, «quem agir voluntariamente como titular de um órgão englobava os casos dos administradores de facto.»

Citou-se Germano Marques da Silva<sup>5</sup>, para quem «agir voluntariamente como órgão não é o mesmo que ser titular do órgão, mas exercer um poder correspondente ao do órgão e por essa via lesar o bem jurídico.». Conclui-se pela não violação do princípio da legalidade criminal consagrado no artigo 29.º, n.º 1, da Constituição pois «[a] interpretação normativa em causa cabe no leque de sentidos que é possível assacar ao preceito.»

Verificando-se uma infração tributária, tipificada como crime, ao CC pode ser imputada responsabilidade criminal, pelo artigo 6º do RGIT, desde que atue voluntariamente como representante de pessoa coletiva, sociedade, ainda que irregularmente constituída, ou de mera associação de facto, ou ainda em representação legal ou voluntária de outrem. A entidade é responsável criminalmente não sendo excluída a responsabilidade criminal individual, como disposto nos números 1 e 3 do artigo 7º do RGIT. Ao CC, que não é sujeito passivo do imposto, se for participante no crime fiscal, pode-se também imputar-se, nos termos do artigo 28º do CP, responsabilidade criminal exigindo-se que a qualidade de sujeito passivo se verifique em qualquer dos participantes, o mesmo se verificando para o ROC nas mesmas condições.

Afastada a responsabilidade contraordenacional cumulativa, não significa que o CC e o ROC não sejam objeto de coima por contraordenações próprias. Por exemplo, estes profissionais estão obrigados ao sigilo profissional. O artigo 115º do RGIT, que tipifica a contraordenação de violação de segredo fiscal, prevê a punibilidade com coima para quem revele ou se aproveite de segredo fiscal de que se tenha conhecimento no exercício das respetivas funções ou por causa delas, quando devidos a negligência. O artigo 91º do RGIT, que tipifica o crime de violação de segredo, prevê a punição de quem, sem justa causa e sem consentimento de quem de direito, dolosamente revelar ou se aproveitar do conhecimento do segredo fiscal ou da situação contributiva perante a segurança social de que tenha conhecimento no exercício das suas funções ou por causa delas. O artigo 72.º do Estatuto da OCC indica como dever do CC guardar segredo profissional sobre os factos e documentos de que tomem conhecimento no exercício das suas funções e que do sigilo profissional só podendo ser dispensados pelas entidades a que preste serviços, por decisão judicial ou pelo conselho diretivo da Ordem.

---

<sup>5</sup> Silva, G.M. (2009). Responsabilidade penal das sociedades e dos seus administradores e representantes, p.319. Editora: Verbo

## Responsabilidade civil

A responsabilidade civil, por factos ilícitos, expressa no artigo 483º do CCivil, rege-se pelo princípio geral: «1. Aquele que, com dolo ou mera culpa, violar ilicitamente o direito de outrem ou qualquer disposição legal destinada a proteger interesses alheios fica obrigado a indemnizar o lesado pelos danos resultantes da violação.». Contudo, o nº 2 do mesmo normativo estabelece que só existe obrigação de indemnizar independentemente de culpa nos casos especificados na lei.

No artigo 486.º refere-se que «[a]s simples omissões dão lugar à obrigação de reparar os danos, quando, independentemente dos outros requisitos legais, havia, por força da lei ou de negócio jurídico, o dever de praticar o ato omitido.»

A responsabilidade civil tem a função de obrigar um terceiro, o lesante, a proceder à reparação de danos provocados na esfera jurídica de outro, o lesado que se torna credor, numa obrigação de repor a situação prévia, ou indemnizar. A sua função não é uma penalização, mas antes a transferência das consequências, do lesado para o lesante, nomeadamente patrimoniais, do dano produzido, estabelecendo o artigo 601º do CCivil o princípio geral de que «pelo cumprimento da obrigação respondem todos os bens do devedor suscetíveis de penhora, sem prejuízo dos regimes especialmente estabelecidos em consequência da separação de patrimónios».

A responsabilidade civil pode ser contratual, pré-contratual e extracontratual. A responsabilidade extracontratual é considerada por alguns autores como um dos modelos explicativos da responsabilidade tributária e por outros também como possível modelo interpretativo da responsabilidade por multas e coimas.

Da leitura do artigo 483º do CCivil, vemos, como elementos constitutivos da responsabilidade civil, o facto, a ilicitude, a culpa o dano e o nexo de causalidade entre o facto e o dano. A identificação de um facto voluntário ilícito é o primeiro elemento a verificar, existindo circunstâncias que tiram ao facto a sua ilicitude e excluem a responsabilidade civil. É necessário verificar a existência da culpa, como estabelecido no nº1 do artigo 483º do CCivil, acrescentando-se no nº2 que só existe responsabilidade independentemente de culpa quando a lei o especificar. Do facto ilícito, e com culpa, tem de ter resultado dano na esfera jurídica de outro. Tem de se demonstrar que entre facto e dano há um nexo de causalidade juridicamente relevante, que o facto é a causa do dano, sendo por vezes difícil estabelecer esse nexo de causalidade. Sendo a culpa, pressuposto da

responsabilidade civil cabe ao lesado o ónus de provar a culpa, por mera negligência ou dolo, do lesante mas a lei estabelece para algumas situações, de que é exemplo a abertura de valas na construção, a inversão do ónus da prova. (artigos 483º e 487º e artigo 493º, nº 2, do Código Civil). O artigo 487º, nº2 do CCivil, indica como na falta de outro critério legal, se use o critério da diligencia de um bom pai de família que se encontrasse nas circunstâncias concretas em que se encontrasse o alegado lesante.

Consideramos, no artigo 483º do CCivil, duas modalidades da culpa: mera culpa, em que o resultado ilícito é atribuído a simples desleixo, imprudência ou inaptidão, e dolo em que o agente reconhece o resultado danoso, praticando o ato com a intenção malévola ou apenas aceitando esse efeito. De acordo com o artigo 483º, nº1 do CCivil, a obrigação de reparar os danos causados ao lesado existe independentemente de se verificar o dolo ou a mera culpa. Há que apurar a existência de culpa e em que medida. No CCivil, no artigo 494º, está prevista a possibilidade de limitação da indemnização, em caso de mera culpa, que pode «ser fixada, equitativamente, em montante inferior ao que corresponderia aos danos causados, desde que o grau de culpabilidade do agente, a situação económica deste e do lesado e as demais circunstâncias do caso o justifiquem.»

### **Responsabilidade Civil por multas e coimas – o artigo 8º do RGIT**

Sobre a responsabilidade subsidiária e a reversão de multas e coimas, no artigo 8º nº1, do RGIT, existe a previsão legal da responsabilidade civil, pelas multas e coimas, originariamente aplicadas a pessoas coletivas, dos administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam, ou tenham exercido, ainda que somente de facto, funções de administração em pessoas coletivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas.

Relativamente a esta temática houve uma intensa discussão doutrina e jurisprudência quanto ao tipo de responsabilidade prevista no referido artigo 8.º nº1 do RGIT assim como quanto à sua constitucionalidade. O regime previsto no RGIT foi alvo de controvérsia jurisdicional e doutrinal tendo a jurisprudência do tribunal constitucional oscilado. Através do Acórdão 437/11, de 03.10.2011, o TC veio proferir a decisão ao abrigo da qual o artigo 8º, nº1 do RGIT era constitucional.

Entendeu-se nos acórdãos nº 481/210, nº 24/2011e nº26/2011, que a responsabilidade subsidiária prevista no artigo 8º do RGIT violava os princípios constitucionais da culpa, da igualdade e da proporcionalidade. Mesmo considerando que a responsabilidade contraordenacional assentava na violação de uma norma tributária, enquanto a responsabilidade civil assenta no incumprimento por parte administrador ou gerente dos deveres funcionais não ter assegurado o pagamento de coima em que a sociedade foi condenada, havia uma desconformidade com a Constituição por: imputação da responsabilidade pelo pagamento do valor de coima sem atender às circunstâncias concretas ao gerente ou o administrador ser transmitida uma pena aplicada a outrém, devido a culpa deste, o que fere o princípio da pessoalidade das penas. A reversão das multas e coimas não considera a culpa do administrador ou gerente, não a gradua, e não tem em conta a situação económica do revertido, além de que a sanção é diferente para as pessoas coletivas ou singulares, com limites máximos e mínimos duplicados da pessoa coletiva em relação à pessoa singular, o que viola o princípio da proporcionalidade.

Outros Acórdãos como os acórdãos nº129/2009, nº150/2009, nº 234/2009, nº 561/2011 e nº 249/2022, decidiram pela constitucionalidade. Face às diferenças decisões jurisprudenciais a nível do TC, o plenário do TC no Acórdão 437/11, de 3/10/2011, proferiu a decisão quanto à admissibilidade de constitucionalidade acerca do normativo, uniformizando a jurisprudência.

Com a nova orientação passou a interpretar-se que o artigo 8º do RGIT prevê a responsabilidade civil subsidiária dos administradores, gerentes e outras entidades que exerçam funções de administração em pessoas coletivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas, relativamente a multas e coimas aplicadas a infrações praticadas por essas entidades, desde que se prove que estamos perante um r facto culposo imputável a gerente ou ao administrador e do qual resultou em insuficiência patrimonial dessas entidades para o pagamento das mesmas.

O gerente ou administrador cumpre assim o seu dever indemnizatório, de montante correspondente ao valor da multa ou coima, em relação ao dano que resulta para a Administração Fiscal de não obter a receita da multa ou da coima, não se podendo concluir que haja transmissão da multa ou coima para o administrador ou gerente.

O TC entendeu que a responsabilidade dos gerentes ou administradores é a do instituto da responsabilidade civil (delitual ou aquiliana), sendo estes chamados subsidiariamente ao pagamento das coimas devidas, sem renunciar à verificação da Administração Fiscal dos pressupostos: - da verificação de cometimento de facto ilícito e culposo, do nexo de

causalidade adequado entre a ação e o dano produzido, tudo a ser provado pela Administração Fiscal.

Ferreira (2019, pp.3-4), defende que:

A principal alteração jurisprudencial reside no facto de um tribunal constitucional considerar agora que a imputação da responsabilidade pelo pagamento de quantia igual ao valor da coima ou multa é a expressão dos critérios da responsabilidade civil, pelo que, inexistente violação pelos princípios de proporcionalidade, culpa e igualdade.

A responsabilidade consagrada no artigo 8º do RGIT, reveste carácter civil e não sancionatório. O intuito é de cobrança coerciva pelo credor tributário sem especiais fins de prevenção e muito menos repressão, pelo que não desempenha uma função dissuasora do dano. Compreende-se assim a supremacia da função ressarcitória da responsabilidade civil em detrimento da função de punição de condutas (Marques, sd).

No artigo 8, nº1 do RGIT são apresentadas duas situações distintas, enquadráveis na alínea a) ou alínea b). O potencial revertido deverá verificar se efetivamente se enquadra numa destas situações tendo em atenção o período em que exerceu as suas funções, ainda que somente de facto. O potencial responsável solidário, tendo em atenção o período em que foi gerente ou administrador de facto.

No nº 2 do mesmo artigo estabelece-se que esta responsabilidade subsidiária é também solidária se forem várias as pessoas a praticar os atos ou omissões culposas de que resulte a insuficiência do património dessas entidades.

No artigo 8º, nº 3 do RGIT as pessoas com funções de administração ou gestão referidas no nº 1 do mesmo artigo, assim como como os contabilistas certificados, são ainda subsidiariamente responsáveis, e solidariamente entre si, pelas coimas devidas pela falta ou atraso de quaisquer declarações que devam ser apresentadas no período de exercício de funções, quando não comuniquem, até 30 dias após o termo do prazo de entrega da declaração, à AT as razões que não possibilitaram o cumprimento atempado da obrigação ou a falta de entrega e que esse incumprimento não lhes seja imputável. Assim, só se o devedor originário não pagar a coima e não tiver património suficiente para pagar a coima é que o CC ou o gestor/administrador, podem ser chamados a cumprir, existindo culpa de algum deles, ou de ambos, na não entrega ou entrega tardia de declarações fiscais. A responsabilidade em que poderá incorrer o CC pode ser afastada quando o profissional

justifica, junto da administração fiscal, quais as razões que ditaram a falta de cumprimento das obrigações declarativas ou o cumprimento extemporâneo das mesmas.

Os contabilistas certificados, no exercício das suas funções, têm direito a obter das entidades a quem prestam serviços toda a informação e colaboração necessárias sendo consideradas falta de informação e colaboração: ocultação, omissão, viciação ou destruição de documentos de suporte contabilístico ou a sonegação de informação. A falta de informação e colaboração confere, pelo artigo 12º do Código Deontológico, ao CC o direito à recusa de assinatura. A não entrega atempada dos documentos de suporte contabilístico da prestação de contas desonera, também pelo artigo 12º do Código Deontológico, os contabilistas certificados de qualquer responsabilidade pelo incumprimento dos prazos legalmente estabelecidos. Contudo, os contabilistas certificados não podem, sem motivo justificado e devidamente reconhecido pela Ordem, recusar-se a assinar as declarações fiscais, as demonstrações financeiras e seus anexos, das entidades a que prestem serviços, quando faltarem menos de três meses para o fim do exercício a que as mesmas se reportem, de acordo com o artigo 72º do Estatuto.

No artigo 8º, nº 4 do RGIT impõe que, no pagamento das multas e das coimas, são solidariamente responsáveis pessoas e seus subordinados a quem tenham sido aplicadas multas e coimas por infrações tributárias cometidas em nome daquelas sendo essa responsabilidade afastada se as pessoas tiverem tomado providências necessárias para fazer os subordinados observar a lei. O nº 5 dispõe que se aplica aos pais e representantes legais dos menores ou incapazes, quanto às infrações por estes cometidas e o nº 6 que se aplica às pessoas singulares, às pessoas coletivas, às sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e a outras entidades fiscalmente equiparadas. Sendo várias as pessoas responsáveis, nos termos destes números do artigo 8º, é solidária a sua responsabilidade, pelo disposto no artigo 8º, nº 8 do RGIT.

O nº7 do artigo 8º do RGIT foi declarado inconstitucional pelo Acórdão n.º 297/2013, de 5 de julho de 2013, do TC, na parte em que se refere a responsabilidade solidária dos gerentes e administradores de uma sociedade que tenham colaborado dolosamente na prática de infração tributária pelas multas aplicadas a sociedade, tendo o mesmo sido revogado.

São aplicadas diferentes molduras sancionatórias às pessoas singulares e coletivas, nomeadamente quanto ao montante que é o dobro para as pessoas coletivas. Na reversão do processo de execução fiscal, as multas aplicadas à pessoa coletiva podem acabar por ser pagas por uma pessoa singular, o que tem sido questionado.

Para as multas o artigo 49º do RGIT prevê: «Os responsáveis civis pelo pagamento de multas, nos termos do artigo 8.º desta lei, intervêm no processo e gozam dos direitos de defesa dos arguidos compatíveis com a defesa dos seus interesses.». Não se encontra previsão equivalente para as coimas.

Em sede de direito fiscal, o ónus da prova, plasmado no artigo 74º da LGT, dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos sujeitos passivos recai sobre quem os invoque. Quem alega um determinado facto tem a obrigação de prová-lo. Contudo existem, em certos casos, inversões do ónus da prova e presunções de culpa.

Em relação à responsabilidade subsidiária de administradores e gerentes pelas multas e coimas, o próprio Acórdão 437/11 do TC que decidiu pela constitucionalidade do artigo 8º, nº1, do RGIT, postulando a exigência da verificação da culpa, cabendo, quer para quem se enquadrar na alínea 1a) quer para quem se enquadrar na alínea 1b), à Administração Fiscal alegar e provar essa culpa desses responsáveis subsidiários. Este entendimento foi confirmado em acórdãos posteriores.

É importante realçar o aspeto de que o STA veio firmar jurisprudência no sentido da inexistência de presunção de culpa no artigo 8º do RGIT e o facto de que é sobre a AT, autora do despacho de reversão, que recai o ónus de alegar e demonstrar a culpa do gerente pela insuficiência do património social, devendo constar isso mesmo no despacho de reversão. Veja-se a título de exemplo o plasmado no Acórdão do STA, de 24 de fevereiro de 2015, no Processo 0611/2015, que fundamentou a sua decisão de improcedência quanto ao recurso da sentença proferida no âmbito do processo de oposição nº 193/13.7BELRS nos seguintes termos «[t]al como analisado na sentença recorrida o despacho de reversão não contém elementos donde permita concluir-se pela culpa da recorrida no não pagamento da dívida exequenda.» Em causa está o não pagamento de quantia de coimas aplicadas à empresa originária devedora de que era gerente a recorrida nos termos do disposto no artigo 8º do RGIT:

Os administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração em pessoas coletivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas são subsidiariamente responsáveis:

a) Pelas multas ou coimas aplicadas a infrações por factos praticados no período do exercício do seu cargo ou por factos anteriores quando tiver sido por culpa sua que o património da sociedade ou pessoa coletiva se tornou insuficiente para o seu pagamento;

b) Pelas multas ou coimas devidas por factos anteriores quando a decisão definitiva que as aplicar for notificada durante o período do exercício do seu cargo e lhes seja imputável a falta de pagamento.

Assim, em abstrato é possível a reversão do tipo de dívida aqui em causa contra os gerentes. Porém, na concretização dessa reversão importa que a Administração Tributária indique em que factos suporta a culpa do gerente pelo não pagamento da referida dívida por parte da empresa de que era gerente.

Não há no despacho de reversão qualquer referência ou análise sobre «essa culpa», o que se compreende, porque como do despacho consta, a Administração Tributária considera que se presume a existência dessa culpa.

A recorrente aceita que não constam do despacho de reversão quaisquer factos que permitam concluir pela culpa da recorrida no dito não pagamento das coimas por parte da empresa originária devedora, mas entende que são suficientes os dados colhidos nos autos que, segundo a sua (da recorrente) interpretação demonstram a existência dessa culpa. Como tem sido repetidamente afirmado em numerosos acórdãos pelo Supremo Tribunal Administrativo o artigo 8º do RGIT não contém qualquer presunção de culpa, competindo à Administração Tributária reunir os elementos donde possa concluir-se pela verificação da culpa do responsável subsidiário pelo não pagamento das coimas por parte da empresa originária devedora, de que se cita a título meramente exemplificativo o acórdão proferido no proc. 0175/13, de 30.04.2013, de que é expressivo o seu sumário:

II - O artigo 8º do RGIT não consagra qualquer presunção de culpa e, por isso, recai sobre a Administração Tributária a demonstração da culpa pela insuficiência do património social (cfr. art. 324º, nº1, do CC), cuja omissão de alegação e prova determina a ilegalidade do despacho de reversão e tem como consequência a extinção da execução dirigida contra o revertido.

Não aponta a recorrente qualquer argumento convincente para que nos afastemos do entendimento que tem sido, repetidamente, dado ao artigo 8º do RGIT, que aqui igualmente reafirmamos. A sentença recorrida que se suportou nesta interpretação do artigo 8.º do RGIT, ao considerar que ausência de alegação no despacho de reversão da culpa do gerente pelo não pagamento das coimas por parte da empresa originária devedora é um pressuposto necessário da efetivação da responsabilidade subsidiária

daquele, fez uma adequada aplicação da lei ao caso concreto, não enfermando, pois, do apontado erro de julgamento.<sup>6</sup>

---

<sup>6</sup> Para maiores desenvolvimentos vide na íntegra Acórdão do STA, de 24 de fevereiro de 2016, referente ao Processo n.º 0611/15, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) [consulta em 13/11/2022]. Na mesma linha jurisprudencial, vejam-se os Acórdãos do STA, de 30 de abril de 2013, referente ao Processo n.º 0175/13, e de 27 de setembro de 2017, referente ao Processo n.º 0377/17.

### Capítulo 3 – Processo de execução fiscal

Entende-se como processo de execução fiscal (PEF), regulado pelo CPPT, LGT e outros normativos, um meio processual à disposição do Estado e outras entidades, constituído por entidades públicas e outras pessoas coletivas de direito público, cuja função é possibilitar a este a execução de um conjunto de diligências necessárias à cobrança coerciva dos créditos no que concerne às suas obrigações tributárias, podendo ser cobrados de modo definitivo tributos, juros, coimas e custas processuais. Para além dos tributos, juros e coimas podem ser cobradas outras dívidas mesmo que de outra natureza e de outras entidades, incluindo privadas, desde que essa possibilidade esteja prevista na lei. Pode-se afirmar que o PEF, tem por finalidade a cobrança coerciva dos créditos do Estado e de outras pessoas coletivas de direito público.

Para além da necessidade de um Estado de Direito arrecadar receitas, para o seu funcionamento, por via de tributos, e os cidadãos procederem ao pagamento dos mesmos, há também que ter em consideração os direitos e garantias dos cidadãos. No artigo 266º do CRP enumeram-se os princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé que devem ser respeitados pelos órgãos e agentes administrativos no exercício das suas funções. Estes princípios são transpostos, no artigo 55º da LGT, para a administração tributária, como princípios do procedimento tributário, no respeito pelas garantias dos contribuintes. De acordo com este artigo, a «administração tributária exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade.»

Os princípios fundamentais podem existir mesmo sem consagração legislativa, embora esta lhes confira um carácter de obrigatoriedade de aplicação ou diminua a dúvida quanto à sua aplicação. A consagração de um princípio fundamental não implica a necessidade de consagração expressa de um princípio dele derivado, embora não a impeça. (Guimarães, 2020, p.84).

Quando o contribuinte entra em litígio com a administração fiscal, por não concordar com a liquidação adicional do imposto pondo em causa os seus direitos e garantias, poderá acionar a tutela jurisdicional efetiva, de acordo com o artigo 20º e 268º da CPR e o artigo 9º da LGT, socorrendo-se de meios com a impugnação quer administrativa quer a judicial, assim como o direito de oposição em sede de execução fiscal.

## Âmbito e natureza

O artigo 148.º do CPPT, explicita que o processo de execução fiscal abrange a cobrança coerciva das seguintes dívidas:

- Tributos, incluindo impostos aduaneiros, especiais e extrafiscais, taxas, demais contribuições financeiras a favor do Estado, adicionais cumulativamente cobrados, juros e outros encargos legais;
- Coimas e outras sanções pecuniárias fixadas em decisões, sentenças ou acórdãos relativos a contraordenações tributárias, salvo quando aplicadas pelos tribunais comuns.
- Coimas e outras sanções pecuniárias decorrentes da responsabilidade civil determinada nos termos do Regime Geral das Infrações Tributárias.

Nos termos do nº 2 do mesmo artigo 148º do CPPT, poderão ser igualmente cobradas mediante processo de execução fiscal, nos casos e termos expressamente previstos na lei:

- a) Outras dívidas ao Estado e a outras pessoas coletivas de direito público que devam ser pagas por força de ato administrativo;
- b) Reembolsos ou reposições;
- c) Custas, multas não penais e outras sanções pecuniárias fixadas em processo judicial.

Não estando expressa na lei, a possibilidade de execução fiscal terá que se recorrer à execução comum.

Relativamente às dívidas a uma pessoa coletiva pública, ou por ordem desta, que devem ser pagas por força de ato administrativo, segue-se, na falta de pagamento voluntário no prazo fixado, o processo de execução fiscal, pelo disposto no artigo 179º, nº 1 do CPA.

Tomemos alguns exemplos de cobrança de dívidas pelo processo de execução fiscal:

- dívidas de saúde como as taxas moderadoras;
- dívidas a autarquias que podem ser, por exemplo, taxas, outras receitas de natureza tributária ou refeições consumidas por aluno do 1º ciclo que não foram pagas;
- dívidas a institutos públicos e outras entidades de direito publico podem, em geral, ser cobradas pelo processo de execução fiscal, havendo também situações para as quais a lei permite especificamente que essas dívidas sejam cobradas pelo processo de execução fiscal.
- dívidas à Segurança Social, só que neste caso o PEF é conduzido atualmente pelo IGF da Segurança Social.
- dívidas a empresas privadas, com as concessionárias das autoestradas, que também podem usar o PEF para cobrar coercivamente portagens não pagas.

Podem assim ser cobradas dívidas tributárias e dívidas não tributárias por processo de execução fiscal, que pode ser utilizada pelo Estado, mas também por pessoas coletivas de administração indireta (de base territorial, de base associativa, de base empresarial ou de base institucional) e mesmo por empresas privadas, desde que previsto na lei. Contudo, nem toda a cobrança coerciva de dívidas do Estado é feita pelo processo de execução fiscal, como é ilustrativo o contrato em 2021 entre o IGFSS e o Novo Banco para cobrança de dívidas referente a prestações sociais pagas indevidamente.

Uma das características do processo de execução fiscal é a sua simplicidade e celeridade, em comparação com a execução comum, devendo o processo estar concluído num prazo de um ano a contar com a sua instauração, expresso no artigo 177º do CPPT. Com ela só é possível cobrar coercivamente dívida líquida certa e exigível.

Os atos jurisdicionais estão reservados, a um órgão jurisdicional, um Tribunal, ao juiz, uma reserva constitucional, e têm por fim a resolução definitiva de um litígio ou conflito de interesses. Na execução fiscal é o caso das decisões respeitantes a oposições à execução (artigo 203.º e seguintes do CPPT), a reclamações dos atos do órgão de execução (artigos 276.º e seguintes do CPPT) e a incidentes (artigo 166.º e seguintes do CPPT).

Podemos identificar três modelos de execução coerciva de dívidas tributárias: um modelo puramente administrativo, de que são exemplo, o espanhol ou o alemão, um modelo puramente jurisdicional, como os de alguns países da América do Sul e um modelo híbrido ou misto, como o português.

Pelo disposto no artigo 103º da LGT, o processo de execução fiscal tem natureza judicial, cabendo aos órgãos da administração tributária participar na prática dos atos que não tenham natureza jurisdicional. O mesmo normativo prevê que o executado e os demais interessados têm o direito de reclamação para o juiz da execução fiscal dos atos materialmente administrativos praticados por órgãos da administração tributária. Contudo, uma grande maioria dos processos não passa para a alçada judicial, iniciando-se e findado – se no órgão de administração fiscal, pela via administrativa.

Mesmo antes da entrada em vigor da Lei Geral Tributária em 1998, que com o seu artigo 103º explicita a natureza judicial do processo de execução fiscal, já a jurisprudência do STA já se pronunciava nesse sentido (Neto, 2019). O autor Nabais (2010) defende que, apesar do artigo 103º da LGT expressar que o processo de execução fiscal tem natureza judicial, só em alguns casos é que se efetiva o recurso do sujeito passivo ou contribuinte à via judicial através da intervenção do tribunal tributário.

Importa salientar que é importante distinguir os atos praticados na execução fiscal, pois conforme a sua natureza é distinto o regime jurídico aplicável nomeadamente quanto a prazos e sua contagem, a observância das regras de participação e audição e às exigências de fundamentação. Rocha (2019) distingue entre atos jurisdicionais e não jurisdicionais praticados na execução fiscal. O autor, apresenta uma noção, que considera não escapar à crítica da excessiva amplitude, de atos não jurisdicionais:

[..]serão atos não jurisdicionais praticados na execução, para os presentes efeitos, os atos de feição individual e concreta, levados à prática pela Administração tributária, que não têm por objetivo a resolução definitiva de um conflito de pretensões [...] Rocha (2019, p.50).

O mesmo autor organiza uma classificação dos atos praticados na execução fiscal, observando - se a existência de atos de natureza diversa: não jurisdicionais e atos jurisdicionais. Sobre os primeiros, podemos subdividi-los em atos de ordenação (que incluem os atos de mera ordenação e os atos comunicativos) e atos administrativos *stricto sensu*. Os atos de mero trâmite, de que são exemplo passagens de recibos de documentos recebidos e remessa de documentos para entidades, destinam-se ao andamento regular do processo e são tendencialmente irrecorríveis. Os atos administrativos praticados na execução fiscal, atos não automáticos ou não mecânicos, implicam reflexão e ponderação, de que são exemplo a compensação oficiosa de créditos tributários ou a dispensa de prestação de garantia. Relativamente aos atos jurisdicionais, praticados nos tribunais em que também se praticam atos administrativos, que têm como fim a resolução de uma *questão de Direito*, o legislador constituinte fixou o limite intransponível da reserva de função jurisdicional para o juiz. (Rocha, 2019)

O autor defende que os problemas de qualificação jurídica fazem despender esforço e tempo dos Tribunais que poderiam ser utilizados para outros fins, como julgar. Impõe-se a simplificação do sistema, para o tornar mais inteligível e eliminar as ambiguidades e os espaços de indeterminação, considerando a administrativização da execução tributária o melhor caminho, com as mais amplas e efetivas garantias de ação ou recurso jurisdicional. A simplicidade e a celeridade não podem ser efetivadas à custa das garantias dos contribuintes, pois qualquer restrição desproporcionada das garantias de defesa será inconstitucional. Defende também que se evite a utilização abusiva do processo.

Sobre a importância da distinção dos atos praticados tomemos o exemplo do Acórdão do STA, de 11.07.2012, Processo 0730/12, de que foi relator Casimiro Gonçalves. Estava, no caso em apreciação, em questão, entre outras questões, se os atos através dos quais a AT procede à constituição de penhor ou hipoteca legal, têm natureza administrativa ou não. A AT, recorrente de sentença proferida pelo TAF de Viseu, defendia que a o ato que determina a constituição de hipoteca legal não é um ato administrativo em matéria tributa mas um ato de puro trâmite no âmbito do processo de execução fiscal, ao contrário do que se afirma na sentença, do TAF de Viseu, recorrida, de que a «decisão de constituição de hipoteca legal consubstancia um ato administrativo em matéria fiscal e, como tal, carece de fundamentação, deve ser precedida de direito de audição e tem de ser notificada aos destinatários». Sobre esta questão conclui o STA:

Embora inserida num processo de execução fiscal, a prolação de uma decisão de constituição de garantia (hipoteca legal) – artigo 195º do CPPT - constitui um ato de natureza administrativa, a que têm de ser aplicados os requisitos procedimentais exigidos para tal tipo de atos, entre os quais os da necessidade de fundamentação expressa e acessível, além do mais.

Neto (2019), defensora da administrativização do processo de execução fiscal, considera que se a intenção na LGT era clarificar e diminuir a litigância, o resultado foi inverso, pois atribuiu-se natureza judicial ao processo de execução fiscal que sendo tramitado na AT tem essência administrativa, intensificando-se assim, a controvérsia doutrinal e jurisdicional.

Rocha (2019) considera que a clareza e simplicidade com que a natureza do processo de execução fiscal é apresentada no artigo 103º da LGT, não se tem concretizado, dado que outras disposições legais põem em causa esta simplicidade, como se pode inferir pela jurisprudência.

Para Rocha (2019), a administrativização da execução tributária é um caminho para a simplificação do sistema como acontece em ordenamentos jurídicos em países insuspeitos em termos de garantia de este direito, considerando-se a execução como um procedimento com atos administrativos tributários ou de ordenação procedimental. Pressupõe um estatuto de credibilidade da AT, com uma cultura de interesse público e confiança sendo que aquele não se identifica em absoluto e exclusivamente com o interesse na arrecadação da receita tributária. A arrecadação de receita tributária não pode ser

negligenciada, mantendo-se o benefício da execução prévia, sendo o procedimento tributário enformado por princípios de simplicidade e celeridade com atuações desburocratizadas e com prazos máximos de duração. Defende a atenuação ou aligeiramento de algumas das garantias administrativo-tributárias e a consagração das mais amplas e efetivas garantias de ação ou recurso jurisdicional, pois a simplicidade e celeridade pretendidas não podem ser obtidas à custa das garantias dos obrigados tributários.

Entendemos que afirmar-se a vantagem da natureza administrativa da execução fiscal, apenas por exemplo de países europeus que dão garantias aos seus cidadãos, não é suficiente pois são diferentes as administrações fiscais e os sistemas judiciais. A consideração da administrativização do processo de execução fiscal em Portugal só poderia considerar-se, em nossa opinião, com uma AT credível, mais eficaz e eficiente, com funcionários tecnicamente bem formados e com uma abordagem colaborativa ao contribuinte, para já não mencionar na necessidade de ultrapassagem dos problemas do sistema judicial português. Também os prazos deveriam ter um peso maior para a AT, pois o não cumprimento de prazos tem sérias consequências para o contribuinte, o que pensamos não acontece para a AT na mesma medida.

### **Instauração do processo de Execução Fiscal**

Considera-se OEF (órgão da execução fiscal) o serviço da administração tributária onde deva legalmente correr a execução ou, quando esta deva correr nos tribunais comuns, o tribunal competente (artigo 149º do CPPT). A instauração e os actos da execução são praticados no órgão da administração tributária designado, mediante despacho, pelo dirigente máximo do serviço e, na falta de designação, são praticados no órgão periférico regional da área do domicílio ou sede do devedor, pelo disposto nos nºs 2 e 3 do artigo 150º do CPPT.

A primeira fase do processo de execução fiscal é a instauração do processo, sendo estabelecida pela AT a prestação pecuniária devida ao Estado e/ou a outras pessoas coletivas de direito público quando não é paga a dívida tributária no prazo de pagamento voluntário. A certidão é um título executivo, essencial para aferir-se com exatidão os contornos do processo de execução fiscal, sendo este um resumo detalhado da dívida. O artigo 10º, alínea f) do CPPT, estabelece que é da competência da administração tributária a instauração e realização de atos do processo de execução fiscal. Para tal deverão outras entidades exequentes enviar os títulos executivos aos serviços de finanças. Pelo disposto no artigo 162º

do CPPT, só podem servir de base à execução fiscal os seguintes títulos executivos: certidão extraída do título de cobrança relativa a tributos e outras receitas do Estado; certidão de decisão exequível proferida em processo de aplicação das coimas; certidão do ato administrativo que determina a dívida a ser paga; qualquer outro título a que, por lei especial, seja atribuída força executiva.

O artigo 165, nº 1, alínea b) do CPPT indica como nulidade insanável no processo de execução fiscal a falta de requisitos essenciais, de acordo com artigo 163º do mesmo normativo, do título executivo, quando não puder ser suprida por prova documental.

É instaurada a execução, mediante despacho da AT, com base no título executivo ou por certidão, num prazo de 24 horas após o recebimento, e efetuado o registo, sendo o órgão da execução fiscal quem ordena de imediato a citação do executado, pelo disposto do artigo 188º, nº1 do CPPT. Todas as certidões de dívida existentes à data da instauração do processo de execução fiscal serão autuadas conjuntamente pelo órgão de execução fiscal nos termos do nº 2 do mesmo normativo. Se a instauração for efetuada em formato eletrónico, com a emissão de título executivo, é efetuada de imediato a citação, como previsto no artigo 188º, nº3 do CPPT.

## **Citação**

Inicia-se a segunda fase com a citação atendendo-se aos artigos nos artigos 189º a 194º do CPPT. O executado é citado e toma conhecimento da instauração do processo execução fiscal, montante da dívida exequenda e de juros, de acordo com o artigo 35º, n.º 2, do CPPT. Pelo disposto no artigo 190º, nº1, e 163º, alíneas a), c), d), e) do CPPT, o exequente deverá mencionar na citação requisitos essenciais, tais como, a menção da entidade emissora ou promotora da execução, data de emissão, o nome e domicílio do executado ou executados, a natureza e origem da dívida e a identificação do montante em dívida, ou ser acompanhada de cópia do título executivo.

O sujeito passivo é também informado de quais os meios de defesa que têm ao seu dispor, nomeadamente, exercer o direito a deduzir oposição à execução fiscal num prazo de 30 dias a contar da citação, como previsto no artigo 203º do CPPT.

As citações podem ser efetuadas por três modalidades, a citação por via postal, a citação pessoal e a citação edital.

As citações por via postal estão vertidas nos n.ºs 1 e 2 do artigo 191º do CPPT prevendo-se uma diferença entre via postal simples e via postal registada de acordo com o valor da dívida exequenda, sendo a primeira para valores menos elevados.

A citação postal é pessoal pelo artigo 191º, nº3 do CPPT, nos casos em que não há um enquadramento nos números anteriores, do normativo supracitado, na efetivação de responsabilidade subsidiária ou solidária. quando se proceder à venda de bens, quando o órgão de execução o considerar mais eficaz.

A citação pessoal é realizada, no domicílio fiscal do executado, no caso de uma pessoa singular, o local de residência habitual, e sendo uma pessoa coletiva, o local da sede ou direção efetiva, conforme previsto no artigo 19º da LGT.

As citações para o domicílio fiscal eletrónico ou área reservada do executado do portal das finanças consideram-se efetuadas ao 5º dia posterior ao registo de disponibilização.

O artigo 192º, nº1 do CPPT, com a nova lei 7/2021, foi alterado, considerando que as citações pessoais passam a ser efetivadas de acordo com o Código de Processo Civil (CPP), nas situações que não forem especialmente reguladas pelo CPPT.

A citação pessoal quando efetuada mediante carta registada com aviso de receção, nos termos do artigo 192º, nº2 da CPPT, é repetida se a carta registada: for devolvida; não tiver sido assinado o aviso pelo destinatário; tiver sido assinada por uma terceira pessoa; não tiver sido levantada a carta registada, não tendo, o destinatário comunicado a alteração de morada, domicílio ou sede fiscal de acordo com o artigo 43º do CPPT. Com o envio desta segunda carta a citação considera -se efetuada nos termos do artigo 192º, nº3 do CPPT. Sendo desconhecida a morada, o que pode ser confirmado pelas autoridades policiais e municipais, é efetuada a citação ou notificação por éditos.

O funcionário da AT verifica os factos no terreno, e emitirá uma certidão. Embora as diligências a solicitar a outros tribunais no processo de execução fiscal sejam por ofício ou por outros meios simplificados, no artigo 185º do CPPT está previsto o emprego de carta precatória, para a citação, penhora, atos e termos consequentes a estas, inquirições ou declarações.

Após a expedição da carta precatória para citação e verificada a ausência em parte incerta do devedor tributário, compete ao órgão de execução fiscal ordenar a citação edital, caso se justifique. A citação edital é efetuada, de imediato, seguida de uma publicação de anúncio no Portal da AT, sendo o edital afixado na porta da casa da última residência ou sede que o devedor tributário teve em território nacional, como previsto nos números 6, 7 e 8 do artigo 192º do CPPT.

Dos éditos constam, conforme a situação, a natureza dos bens penhorados, o prazo do pagamento e de oposição e a data e o local designado para a venda, de acordo com o artigo 192º, nº2 do CPPT.

«A citação mediante postal simples ou postal registado, prevista no artigo 191.º do CPPT, constitui uma citação provisória, que dispensa a citação definitiva até ao momento em que seja efetuada a penhora de bem[...]» (Acórdão do STA- Processo:0203/17)

Após citado para execução, o devedor pode decidir efetuar o pagamento ou decidir não pagar sem mais. Pode também reagir por meios administrativos ou judiciais conforme o mais idóneo para cada situação contestando, nomeadamente, a com base na sua (i)legalidade e na sua exigibilidade da dívida tributária.

A falta de citação, é considerada nulidade insanável, para efeitos deste artigo são as situações de nulidade da citação, que ocorrem quando não tenham sido observadas as formalidades previstas na lei (cf. artigo 191, n.º 1, do CPC). A nulidade por falta de citação pode ser invocada a todo o tempo mediante requerimento do interessado dirigido ao órgão de execução fiscal e a nulidade da citação deve ser arguida na oposição judicial, no prazo de 30 dias a contar da citação pessoal.

### **Pagamento como reação do executado após citação**

Recebida a citação, o citado pode decidir pagar a dívida fiscal. Ao executado é dada uma nova oportunidade de pagar a dívida o que poderá fazer por pagamento integral, pagamento em prestações, o pagamento por conta, previsto no artigo 264º do CPPT, e a dação de bens em pagamento, extinguindo-se, assim, o processo de execução fiscal.

Na tramitação do processo de execução fiscal o executado pode pagar mesmo depois do termo do prazo para oposição judicial. Este pagamento, da dívida e do acrescido e inclui juros e custas processuais, também pode ser efetuado por terceiros, no mecanismo da sub-rogação, a que se referem os artigos 41º da LGT, e 91º e 92º da CPPT.

Pelo artigo 196º do CPPT, o executado pode requerer ao órgão de execução fiscal o pagamento em prestações da dívida havendo limite quanto ao montante de cada prestação e quanto ao número de prestações. Não existe prestações para dívidas referentes a recurso próprios comunitários, imposto retido na fonte ou legalmente repercutido a terceiros, salvo o que se encontra excecionalmente admitido no artigo 196º, nº3 do CPPT.

O pagamento em prestações pode ser requerido até à marcação da venda dos bens penhorados e, se for aprovado, o requerente é notificado e deve, como definido no artigo 199º do CPPT, apresentar ou constituir garantia idónea, a qual pode ser garantia bancária, caução, seguro-caução, penhor ou hipoteca voluntária ou qualquer meio suscetível de assegurar os créditos do exequente. Poderá o executado considerar existirem os pressupostos da isenção da prestação de garantia, pelo que deverá invocá-los e prová-los na petição.

Ao executado com dívidas fiscais no de valor inferior a 5.000 euros para pessoas singulares, ou 10.000 euros para pessoas coletivas, é dispensada a prestação de garantia, de acordo com artigo 198º, nº5, do CPPT. Para quem teve isenção de prestação de garantia, falhar uma prestação origina que a execução fiscal prossiga, como expresso no artigo 200º, nº4, do CPPT. Perante a falta de pagamento pelo executado que tenha apresentado garantia será citado para, no prazo de 30 dias, deverá efetuar o pagamento da dívida ainda existente e acrescido até ao montante da garantia prestada, sob pena de ser executada no processo, como previsto no artigo 200, nº2 do CPPT. Relativamente ao pagamento por conta, o executado pode, de acordo com o artigo 264º, nº 2 do CPPT, efetuar qualquer pagamento por conta do débito, com entrega não inferior a um quarto da unidade de conta, sem prejuízo do andamento do processo. Como o processo de execução prossegue, ao contrário do pagamento em prestações com garantia ou isenção desta em que há suspensão, pode acontecer que o executado não consiga evitar a venda dos bens se não conseguir pagar antes a totalidade da dívida. Contudo, pelo nº 4, o pagamento de um valor mínimo de 10 % do valor em dívida suspende o procedimento de venda nesse processo de execução fiscal, por um período de 30 dias.

Embora Martins (2016) afirme que os serviços tributários não se mostrem muito recetivos à regularização da dívida exequenda e acrescido pela dação de bens em pagamento, este tipo de regularização da dívida integra as formas de extinção das obrigações tributárias e deve ser utilizado pelos contribuintes.

A dação de bens em pagamento das dívidas pode ser feita, antes da execução fiscal, ou na execução fiscal. De acordo com o artigo 201º, nº2 do CPPT, o executado ou terceiro podem no prazo de oposição, requerer a dação em pagamento de bens móveis ou imóveis para pagamento da dívida exequenda e acrescido. Esta dação pode cobrir a totalidade da dívida ou só uma parte.

O órgão da execução fiscal enviará ao dirigente máximo do serviço, no prazo de 10 dias, cópia do requerimento, e este poderá remetê-lo para despacho do ministro competente, com

fundamento no desinteresse da dação, ou solicitar a avaliação dos bens oferecidos em pagamento, que é feita a expensas do requerente.

Martins (2016), considera que em regra o pedido é indeferido ou por os bens oferecidos em pagamento não terem um valor de mercado proporcional aos interesses do credor ou, por terem pouca relevância comercial.

Se a dação for aprovada, o executado pode no prazo de 5 dias, por não concordar com a avaliação ou por outro motivo e então ou paga toda a dívida, ou requer o pagamento em prestações. A dação implica a transmissão de bens livre de ónus ou encargos que devem ser logo registados, se forem bens sujeitos a registo.

### **Meios de impugnação da dívida exequenda**

A dívida exequenda pode ser impugnada pelo devedor, por não concordar pagar a dívida que lhe está a ser exigida, utilizando a reclamação graciosa num prazo de 120 dias, deduzindo oposição judicial num prazo de 30 dias ou efetuando uma impugnação judicial num prazo de 3 meses (Martins, 2016).

Para proceder à anulação do ato de liquidação a reclamação só pode ser apresentada num prazo de 120 dias. Para o caso de autoliquidação, existindo erro poderá o contribuinte proceder à entrega de reclamação graciosa num prazo de dois anos após a apresentação da declaração, de acordo com o artigo 131, nº1, do CPPT, mesmo que já tenha sido realizada uma inspeção tributária (Acórdão 0367/18,4BEPNF do STA de 28-11 de 2018). Pode invocar-se, de acordo com o artigo 70º do CPPT, como fundamentos de ilegalidade do ato de liquidação, os referidos no artigo 99º do CPPT.

A reclamação graciosa é submetida por requerimento na AT, no prazo contado a partir do termo do pagamento voluntário de acordo com os artigos 70º e 102º, nº1, alínea a), ambos do CPPT, ou, na responsabilidade subsidiária a partir da citação do executado, nos termos do artigo 102º, nº1, alínea c) do CPPT.

Este procedimento deve estar decidido num prazo de 4 meses, tendo o reclamante direito de audição acerca do projeto de decisão, que deve ser bem fundamentado. Findado o prazo dos 4 meses sem que o procedimento esteja concluído pode presumir-se um indeferimento tácito, de acordo com o artigo 57º da LGT. O reclamante, poderá num prazo de 30 dias, lançar mão através de recurso hierárquico, de acordo com o artigo 66º do CPPT, ou num prazo de 3 meses proceder à impugnação judicial como previsto no artigo 99º e seguintes do CPPT.

Após o deferimento da reclamação graciosa o órgão de execução fiscal deve anular o ato tributário que foi objeto de reclamação e devolver garantias que tenham sido prestadas para efeitos de suspensão executiva. Caso o órgão de execução fiscal, após ter sido deferida uma reclamação graciosa, não proceda de acordo com a decisão expressa ou tácita, o contribuinte poderá, como previsto no artigo 147º do CPPT, requerer judicialmente a intimação da AT para o cumprimento desse dever.

A oposição, um processo de natureza judicial a ser decidido no Tribunal Administrativo e Fiscal (TAF)/Tribunal Tributário, cuja petição inicial é entregue no serviço de finanças e dirigida ao Juiz do tribunal da área onde ocorre a execução, só poderá ser apresentada como base nos fundamentos do artigo 204º do CPPT. Martins (2016, p.86), afirma que: «[...] em regra na oposição judicial não se aprecia nem se decide sobre a legalidade em concreto do ato de liquidação.»

A oposição tem a natureza de uma contestação que, em regra, visa a extinção da execução fiscal

Observe -se que o artigo 204º CPPT, ao elencar os fundamentos para oposição, inclui no nº1, alínea h) a ilegalidade como fundamento, mas apenas se não se assegurar na lei meio judicial de impugnação ou recurso contra o ato de liquidação.

No sumário do acórdão do STA, de 28-10-2022, Processo: 0539/13.8BEBRG, do Supremo Tribunal Administrativo pode ler-se:

II - É jurisprudência uniforme dos tribunais tributários, designadamente do Supremo Tribunal Administrativo, que não é possível discutir em sede de oposição à execução fiscal a legalidade da liquidação que deu origem ao tributo, nem a legalidade do ato administrativo que esteja na origem da dívida exequenda, uma vez que a lei assegura meio judicial de impugnação desses atos [cfr. alínea h) do art. 204.º, n.º 1, do CPPT].

III - As únicas situações que se acolhem à *fatti species* da referida alínea são aquelas em que a dívida exequenda não tenha origem em ato tributário ou ato administrativo prévio.

Ressalva-se ainda que pelo disposto no nº1, alínea i) se que possam utilizar outros fundamentos, a provar por documento, mas desde que, não envolvam a apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representem interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título.

Outros fundamentos são indicados, tais como a falsidade do título executivo, a prescrição da dívida exequenda e a falta da notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade. Os prazos para dedução de oposição têm sido objeto de discussão, entendendo alguns que se suspende o prazo processual durante as férias judiciais e outros que não existe essa suspensão do prazo de natureza processual visto que a oposição é entregue no serviço da AT. A Lei 7/2021 veio suspender prazos também durante as denominadas férias fiscais. A suspensão da tramitação do processo de execução fiscal não é suspensa pela dedução de oposição, a menos que o executado preste garantia ou dela seja isento.

O órgão de execução fiscal num prazo de 20 dias, após a entrega da petição, pode apreciar e tem a possibilidade de revogar o ato de que tenha dado fundamento ou enviá-lo via eletrónica ao tribunal de 1.<sup>a</sup> instância competente. Se o órgão de execução fiscal decidir revogar o ato, este deve notificar o oponente com a indicação de que a petição de oposição é arquivada no órgão de execução fiscal, podendo, contudo, o oponente num prazo de 10 dias exigir o envio da petição ao tribunal tributário para que, por exemplo, a AT seja condenada a pagar uma indemnização por garantia indevida.

Da decisão da oposição nos tribunais TAF cabe recurso para o TCA e STA de acordo com o artigo 279º do CPPT.

Outra forma de processo judicial tributário é a impugnação judicial, prevista no artigo 97º, nº1, alínea d) do CPPT em que é indicada, como integrada no processo judicial tributário, a impugnação dos atos administrativos que comportem a apreciação da legalidade do ato de liquidação tributário.

Qualquer ilegalidade é fundamento de impugnação, conforme expresso no artigo 99º CPPT, designadamente, a errónea qualificação e quantificação de factos tributários, a incompetência, a ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida e a preterição de outras formalidades legais.

A impugnação deverá ser apresentada num prazo de 3 meses, a contar após o termo do prazo do pagamento voluntário. Nos casos em que tenha sido feita uma reversão do processo de execução fiscal, o prazo inicia-se a partir da citação do responsável subsidiário.

Com a apresentação da impugnação judicial junta-se documento de pagamento de taxa de justiça e apresentam-se as provas, e testemunhas, que demonstrem as razões de facto e direito invocadas na petição para provar a ilegalidade do ato de liquidação.

A impugnação é decidida pelo juiz, contudo a entidade liquidadora ainda pode proceder à revogação do ato impugnado, o que de acordo com Martins (2016) raramente acontece. Havendo revogação parcial a impugnação prossegue quanto à parte não revogada.

Nos termos do artigo 96º, nº2 do CPPT, a impugnação judicial deverá não ter duração acumulada superior a dois anos contados com a sua apresentação, contudo, Martins (2016), refere que o prazo médio dos tribunais TAF para proferir as sentenças é muito superior, sendo um fator desfavorável para a eficácia e celeridade da Justiça.

A impugnação não suspende a execução fiscal a menos que se preste garantia ou se obtenha isenção da garantia.

O sujeito passivo também poderá recorrer à arbitragem tributária no CAAD, Centro de Arbitragem Administrativa. O Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributável (RJAT) instituído pelo Decreto-Lei n.º 10/2011<sup>7</sup>, disciplina a arbitragem como meio alternativo de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária.

A competência, pelo artigo 2º do RJAT, dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:

- a) A declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;
- b) A declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais.

O sujeito passivo que deseja recorrer à arbitragem tributária, deve apresentar um requerimento, por via eletrónica, a pedir constituição do tribunal arbitral ao presidente do CAAD Centro de Arbitragem Administrativa. O pedido de constituição de tribunal arbitral, de acordo com o artigo 10º do RJAT, é apresentado no prazo de: 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos números 1 e 2 do artigo 102.º do CPPT, quanto aos atos suscetíveis de impugnação autónoma e da notificação da decisão ou do termo do prazo legal de decisão do recurso hierárquico; 30 dias, contado a partir da notificação dos atos previstos nas alíneas b) e c) do artigo 2.º do RJAT. O CAAD notifica a AT que remete cópia do processo. Os tribunais podem ser singulares (1 árbitro) ou coletivos (3 árbitros), variando a sua composição em função do valor do pedido de pronuncia arbitral e do sujeito passivo optar por não designar árbitro (singular - até 60.000 euros e o sujeito passivo optar por não designar árbitro; coletivos- a partir de 60.000,01 euros ou quando o sujeito passivo opte por

---

<sup>7</sup> Disponível em [www.caad.org.pt](http://www.caad.org.pt)

designar árbitro, independentemente do valor do pedido de pronúncia arbitral, em que neste caso, a AT nomeia um árbitro, e o terceiro árbitro - Árbitro Presidente, é designado pelas partes ou, na falta de acordo pelo Conselho Deontológico do CAAD, de entre a lista de árbitros que compõem o CAAD, conforme artigo 6.º do RJAT). Em regra, os árbitros são nomeados pelo Conselho Deontológico do CAAD, com exceção do caso tribunal coletivo em que o sujeito passivo optou por designar o árbitro. As decisões dos tribunais arbitrais fiscais sedeados no CAAD têm valor jurídico idêntico aos TAF's nas matérias previstas no artigo 2.º do RJAT.

Machado e Costa (2018, p.559) defendem que:

[...] tem sido entendimento uniforme da jurisprudência que os tribunais arbitrais dispõem de competência para condenar a Autoridade Tributária Aduaneira no reembolso dos montantes de imposto indevidamente pagos pelo sujeito passivo e no pagamento de juros indemnizatórios, neste caso quando se verificarem os pressupostos definidos no Artigo 43º, nº 1 da LGT.

A regra é a de que as decisões dos Tribunais Arbitrais não são recorríveis. Contudo, em certas condições, é possível recorrer para o TC, o STA, o TCA e TJUE, conforme previsto no RJAT.

## **Penhora e venda de bens**

Notificado o devedor do processo de execução fiscal e não tendo sido efetuado o pagamento no prazo estabelecido, procede-se à penhora dos bens do devedor, que pode ser efetuada por via eletrónica, pelos nº1 e 2 do artigo 215º do CPPT. A penhora por via eletrónica enquadra-se no que se afirma serem características do processo de execução fiscal, a simplicidade e a celeridade.

Quando, apesar do aumento de bases de dados sobre bens penhoráveis e dos meios eletrónicos que se têm desenvolvido, não se encontram bens penhoráveis, um funcionário da AT vai ao terreno, credenciado e com mandato de penhora, pelo artigo 172º do CPC, por remissão do artigo 2º do CPPT. Para Martins (2016, p.103), «sem prejuízo de utilização da cópia do despacho do órgão de execução fiscal que tenha ordenado a diligência, é o mandato

de penhora a peça processual mais adequada e idónea para credenciação do executante da diligência processual».

Por via eletrónica, ou por funcionário que sai das instalações da AT e vai ao terreno, é feita uma nomeação de bens à penhora. A penhora deveria levar à remoção dos bens móveis para depósito público, mas muitas vezes é nomeado pelo funcionário um depositário que pode ser o próprio executado. Quando o funcionário se desloca deve elaborar um auto de penhora em que se faz a descrição dos bens penhorados, também por verbas, a atribuição de um valor aproximado e referências a obrigações e responsabilidades do depositário (artigos 232º e 233º do CPPT, artigos 753º, 756º e 766º do CPC).

O direito de nomear bens a penhora é sempre do exequente, mas o órgão da execução fiscal poderá admitir bens indicados pelo executado, desde que daí não resulte prejuízo, de acordo com o nº4 do artigo 215º. Cabe à AT esta avaliação e a penhora a efetuar em bens nomeados pelo executado vale como garantia, de acordo com o artigo 199º, nº4 do CPPT.

Todos os bens do devedor respondem pela dívida exequenda e podem ser penhorados, pelo órgão de execução fiscal, mas também bens de terceiro, nas condições do artigo 215º, nº3 do CPPT, e bens do executado que, por qualquer título, se encontrem em poder de terceiro, de acordo com o artigo 747º do CPC. Deve observar-se o princípio da proporcionalidade, não penhorando bens de valor maior do que for necessário para pagar as dívidas. Contudo, se se verificarem alterações no valor da dívida podem realizar-se outras penhoras para garantir os créditos do exequente.

O artigo 219º do CPPT indica critérios que determinam a ordem pela qual se devem penhorar os bens do devedor. Começa-se por penhorar, de acordo com o nº1 do artigo, os bens cujo valor pecuniário seja de mais fácil realização e se mostre adequado ao montante do crédito do exequente tendo-se que caso a dívida tenha garantia real onerando bens do devedor por estes começará a penhora, ver o nº 4 do artigo, e que a penhora sobre o bem imóvel destinada a habitação própria e permanente está sujeita, de acordo com o nº5 do mesmo artigo, às condições previstas no artigo 244º do CPPT, que viremos a referir abaixo, a propósito da venda de bens penhorados. A segunda prioridade, prevista no artigo 219º, nº2 do CPPT, na falta de bens a que se refere o nº1 e para as dívidas com privilégio, por exemplo dívidas de IMI de um prédio, indica que se comece a penhora pelos bens a que este respeitar, se ainda pertencerem ao executado e sem prejuízo do disposto no nº 2 do artigo 157º do CPPT, este respeitante a reversão contra terceiros adquirentes de bens. Existindo plano de pagamento em prestações autorizado que esteja a ser cumprido, a execução fiscal deve prosseguir e pode

iniciar-se a penhora por bens distintos daqueles cujo valor pecuniário seja de mais fácil realização, quando indicados pelo executado.

Nas execuções fiscais tem vindo a ser feita maior número de penhoras a bens de maior liquidez como a penhora de vencimentos (artigo 227º do CPPT e artigo 779º do CPC), os créditos (artigo 224º do CPPT e artigo 773º do CPC), e contas bancárias (artigo 223º do CPPT e artigo 780º do CPC), conforme Martins (2016). Evidencia-se a preferência do OEF por bens de maior liquidez e que apresentam uma maior facilidade de realização. No CCPT prevê-se também penhoras de outro tipo de bens de qua são exemplo a penhoras de bens móveis (artigos 221º e 230º), de rendimentos (artigo 229º) e de imóveis (artigo 231º).

Quando a execução fiscal for para cobrança de dívida, proveniente de coima aplicada a um cônjuge ou por responsabilidade tributária exclusiva de um dos cônjuges, podem ser imediatamente penhorados bens comuns, de acordo com o artigo 220º do CPPT, e o outro cônjuge deve ser citado para requerer a separação judicial de bens. Contudo, se o outro cônjuge não a requerer no prazo de 30 dias, ou se houver inércia ou negligência do requerente, a execução prossegue sobre os bens penhorados. Pelo artigo 239º depois da penhora e junta a certidão de ónus, será citado o cônjuge do executado no caso previsto no artigo 220º do CPPT.

As regras da penhora dos bens inscritas no CPPT são tão flexíveis como as inscritas no CPC, reforçam direitos e garantias dos credores e potenciam a cobrança dos créditos exigíveis na execução fiscal. (Martins, 2016, p. 107).

Os bens penhorados podem ter credores com garantia real sobre esses bens. Depois da penhora e de se juntar a certidão de ónus, o OEF tem, de acordo com o artigo 239º do CPPT, de citar credores com garantia legal, credores preferentes, por carta registada com aviso de receção ou eletronicamente, e os credores desconhecidos e os sucessores dos credores preferentes por via edital de 10 dias. Estes credores podem, de acordo com o artigo 240º, nº 1, do CPPT, reclamar os seus créditos para o OEF no prazo de 15 dias após a citação e, de acordo artigo 246º do CPPT, só é admissível prova documental. O OEF só é obrigado a citar os credores desde que nos autos conste a existência de qualquer direito real de garantia, sem prejuízo de que os credores que não forem citados possam reclamar espontaneamente os seus créditos até à transmissão dos bens penhorados, de acordo com o nº 3 e nº 4 do artigo 240º do CPPT. Feita a reclamação de créditos há que fazer a sua verificação e graduação pelo OEF.

As decisões no procedimento de verificação e graduação de créditos pelo OEF são notificadas, com indicação de poder haver reclamação da decisão de verificação e graduação

dos créditos para o tribunal, nos termos do artigo 245º, nº 2, do CPPT, a todos os credores que tenham reclamado créditos. Estes podem reclamar sobre as decisões tomadas sobre verificação ou sobre graduação, com efeitos suspensivos e remessa imediata, por via eletrónica, ao tribunal tributário de 1.ª instância, nos termos e prazos previstos nos artigos 276.º e seguintes do CPPT. Neste tribunal, a reclamação da decisão de verificação e graduação de créditos é processo urgente, de subida imediata, devendo administração tributária remeter por via eletrónica a reclamação e o processo executivo que a acompanha, pelo artigo do 278º, nº 5, do CPPT. Das decisões proferidas neste tribunal, pelo artigo 283º, cabe recurso, no prazo de 15 dias.

Após transito em julgado, pelo artigo 247º, é devolvido ao órgão de execução fiscal o processo que, para decisão de reclamação de verificação e graduação de créditos feita pelo OEF, tenha subido ao tribunal tributário de 1.ª instância. Só então pode ser distribuído o produto da venda, se esta já tiver sido realizada.

Martins (2016) afirma a sua perceção de que a decisão quanto à verificação e graduação dos créditos é proferida depois da venda porque o órgão da execução fiscal fica a aguardar a concretização ou não da venda dos bens penhorados, o que contraria o que está implícito no artigo 245º, nº1, do CPPT, «a verificação e graduação dos créditos tem efeito suspensivo quanto ao seu objeto, sem prejuízo do andamento da execução fiscal até à venda dos bens». Contudo, considera que a opção do OEF pode compreender-se atendendo a que o executado pode pagar a dívida até ao momento antes da venda, com a consequente extinção do processo de execução fiscal. Para este autor a execução fiscal prevê o equilíbrio entre os interesses do credor e devedor e o legislador deu ao executado a possibilidade de, até ao momento anterior à venda de bens, poder pagar o que está em dívida.

Face ao não pagamento da dívida, os bens penhorados, exceto o dinheiro e os rendimentos, serão vendidos. A venda realiza-se, de acordo com o artigo 244º, nº 1, do CPPT, após o termo do prazo de reclamação de créditos. Os números 2, 3 e 4 do mesmo artigo estabelecem que o imóvel que seja, exclusiva e efetivamente, para habitação própria e permanente do devedor ou do seu agregado familiar não pode ser vendido desde que o seu valor tributável não se enquadre, no momento da penhora, na taxa máxima de IMT e, se o seu valor tributável se enquadrar na taxa máxima de IMT, só poderá ser vendido um ano após o termo do prazo de pagamento voluntário da dívida mais antiga. Estes impedimentos à venda da casa de habitação, nos termos do nº 5 e nº 6, podem cessar a requerimento do executado e não impedem que a execução prossiga noutros bens. Também a penhora sobre o bem imóvel

com finalidade de habitação própria e permanente está sujeita a estas restrições conforme prescreve o artigo 219º, nº 5, do CPPT.

Machado e Costa (2018) afirmam que o direito do exequente a receber os seus créditos não é um direito absoluto e colide com os direitos do executado, alguns constitucionais, como o direito à habitação.

O Artigo 248º do CPPT escabece a regra geral para a venda dos bens penhorados de que deve realizar-se preferencialmente por leilão eletrónico ou, na sua impossibilidade, por propostas em carta fechada, exceto quando no CPPT se disponha de modo diferente. O bem vai sendo posto à venda sucessivamente por valores base de 70 por cento e 50 por cento e, finalmente, adjudica-se o bem à proposta de valor mais elevado, não podendo, contudo, aceitar-se um montante inferior a 20 por centos, todas estas percentagens incidindo sobre o valor determinado nos termos do artigo 250º. O órgão de execução fiscal pode, pelo nº 7 deste artigo, determinar a venda noutra modalidade prevista no CPC e o artigo 252º do CPPT restringe os casos em que a venda por outra das modalidades previstas no Código de Processo Civil se pode efetuar. Quem comprar algum bem em execução fiscal fica com o bem livre de ónus ou encargos.

Na venda deverá atender-se às formalidades previstas no artigo 256º do CPPT. A publicitação da venda de bens penhorados é obrigatória pelo artigo 249º do CPPT, assim como e a notificação dos titulares do direito de preferência na alienação dos bens acerca do dia e hora da entrega dos bens ao proponente, para poderem exercer o seu direito. A publicitação e seguir-se as formalidades poderão aumentar a necessária transparência do processo. Por outro lado, a publicidade poderá fazer aumentar o número de interessados na compra e, eventualmente, o preço.

O direito de remição, que podemos entender como um direito de preferência a favor da família em relação a estranhos, é, pelo artigo 258º do CPPT, reconhecido nos termos previstos no CPC.

A anulação da venda de bens penhorados pode ser requerida nos termos do artigo 257º do CPPT sendo o pedido de anulação da venda dirigido ao órgão periférico regional da administração e da decisão, expressa ou tácita, cabe reclamação para o Tribunal Tributário nos termos do artigo 276º e do artigo 103º da LGT.

Caso existam credores com garantia real sobre os bens, a distribuição do produto da venda do bem penhorado deve ser feita de acordo com a graduação de créditos, mas, se tiver havido

recurso da verificação e graduação de créditos a distribuição só pode ser feita depois da decisão do juiz.

## **Meios de defesa**

Na tramitação do processo de execução fiscal só existem três meios processuais: oposição judicial, embargo de terceiros, e reclamação dos atos do órgão de execução fiscal, conforme Martins (2016). O mesmo autor defende que tendo a execução fiscal natureza judicial não permite utilizar a reclamação graciosa ou recurso hierárquico para reagir contra atos praticados pelos órgãos de execução fiscal e que para além dos meios processuais indicados só é possível o requerimento atípico, dirigido ao órgão de execução fiscal, para o conhecimento oficioso da prescrição da dívida e para discutir a nulidade insanável da citação. Em termos de garantias judiciais em sede de execução fiscal, o meio processual usado é a oposição judicial, já analisada anteriormente.

O embargo de terceiro é meio processual idóneo de defesa para o lesado, um terceiro com essa posição jurídica na execução fiscal. Por vezes pode acontecer que uma diligência judicial, como uma penhora ou um arresto, possa ofender qualquer direito de terceiro e o embargo de terceiro pode fazer reintegrar no seu património os bens penhorados, de acordo com os artigos 167º e 237º do CPPT.

O prazo para dedução de embargos de terceiro é de 30 dias contados desde o dia em que foi praticado o ato ou daquele em que o terceiro dele teve conhecimento, mas nunca depois de os respetivos bens terem sido vendidos. Os embargos de terceiro são apresentados no órgão de execução fiscal e dirigidos ao juiz estando sujeito a taxa de justiça. O órgão de execução fiscal pode de revogar o ato cuja revogação é requerida no pedido.

As reclamações dos atos do órgão de execução fiscal e outras autoridades da AT podem ser feitas pelo executado ou o terceiro para o tribunal de 1ª Instância ao abrigo do artigo 276º do CPPT, sendo a reclamação, sujeita a taxa de justiça, apresentada perante o órgão de execução fiscal. Este tem 10 dias para tomar uma decisão. É um meio processual a utilizar quando o ato não possa ser objeto de oposição judicial ou de embargos de terceiro. Esta reclamação não constitui um processo autónomo. Se o executado invocar prejuízo irreparável os autos têm de ser enviados imediatamente ao tribunal. Também quando o envio posterior para o tribunal contribua para a perda da utilidade da decisão, deve a reclamação ser remetida de

imediatamente para o tribunal. Pode também o órgão de execução fiscal tomar a decisão desse envio imediato. Em caso contrário, o tribunal só tomará conhecimento da reclamação quando o processo lhe for remetido a final.

Sobre os atos do órgão de execução fiscal que podem ser objetos de reclamação, Martins (2016) indica os seguintes: indeferimento por falta de citação; indeferimento do pedido de apensação do processo de execução fiscal; indeferimento do pedido de pagamento para prestações; indeferimento do pedido de pagamento para dação; indeferimento do pedido de isenção de garantia; penhora de bens ilegal; efetivação na penhora sem considerar o princípio da proporcionalidade; decisão de verificação e graduação dos créditos.

### **Extinção da execução**

«A extinção da execução verificar-se-á dentro de um ano contado da instauração, salvo causas insuperáveis, devidamente justificadas» ao abrigo do artigo 177º do CPPT. Embora o artigo 177º do CPPT indique como prazo de extinção da execução um ano contado da instauração, salvo causas insuperáveis, devidamente justificadas, a dificuldade destas causas insuperáveis leva a que muitas vezes o processo se arraste por vários anos (Martins, 2016). A execução fiscal extingue-se conforme previsto no artigo 176º do CPPT:

- por pagamento da dívida exequenda e acrescido feito pelo devedor originário ou responsável subsidiário ou responsável solidário ou por um terceiro.
- por cobrança coerciva sobre o património do devedor
- por anulação da liquidação por erro do devedor ou do credor
- por outro modo previsto na lei
- por, nas execuções por coimas ou outras sanções pecuniárias, morte do infrator, amnistia da contraordenação, prescrição das coimas e sanções acessórias e anulação da decisão condenatória em processo de revisão.

A execução fiscal extingue-se por pagamento voluntário pelo próprio devedor, por sua iniciativa ou na sequência de citação, penhora e venda, ou terceiro. Pode o pagamento ser feito por partes, um pagamento por conta, sendo os pagamentos imputados à dívida exequenda, a juros e coimas de acordo com as regras com artigo 262º do CPPT e artigo 40º da LGT.

O pagamento coercivo leva a que a execução seja declarada extinta, como estabelece o artigo 261º do CPPT, depois da penhora e venda de bens, em que sejam arrecadadas importâncias

suficientes para solver a execução, e feitos os pagamentos, desde que não haja que verificar e graduar créditos. O artigo 259º refere os pagamentos nos casos da penhora em dinheiro e de depósito obrigatório em instituição de crédito competente. Não sendo suficiente o valor obtido, o processo continua e a imputação dos valores realizados é feita do mesmo modo que no caso de pagamentos parciais, também de acordo artigo 262º do CPPT e artigo 40º da LGT. Se o valor obtido for excedentário, considerando também a graduação de créditos, e se não existirem outras dívidas tributárias que não tenham sido reclamadas nem impugnadas, o valor excedentário deve ser devolvido ao executado, conforme artigo 81º do CPPT.

A compensação das dívidas pode permitir a extinção do processo de execução fiscal. Além da compensação de dívidas de tributos com créditos tributários por iniciativa da administração tributária, de acordo com artigo 89º do CPPT, a compensação também pode ser feita por iniciativa do contribuinte. Neste caso, a compensação pode ser feita com créditos tributários prevista no artigo 90º do CPPT ou com créditos não tributários nos termos do artigo 90º-A. Se pela compensação efetuada por iniciativa da AT com créditos tributários (resultantes de reembolso, revisão oficiosa, reclamação ou impugnação judicial de qualquer ato tributário), estes não forem suficientes, o artigo 89º do CPPT indica a ordem de preferência por que é feita a compensação. Sendo saldada a dívida, através da compensação, extingue-se a execução fiscal, esperando-se 10 dias para que o executado possa reagir.

A anulação da dívida, total ou parcial, pela entidade que emitiu a certidão de dívida, deverá ser comunicada ao órgão de execução fiscal e, sendo total, leva à extinção da execução fiscal (artigo 270º do CPPT). A extinção pode resultar de decisão de anulação da dívida na sequência de reclamações ou recursos administrativos ou de processo judicial, sendo pagos juros ao executado, em caso de a sentença implicar a restituição de tributo já pago, de acordo com os artigos 100º e 102º da LGT.

A execução fiscal pode extinguir-se por prescrição da dívida. Os prazos de prescrição podem ser suspensos ou interrompidos, determinando a suspensão do prazo de prescrição que o período durante o qual se verificou não pode ser incluído na sua contagem e a interrupção do prazo de prescrição determinando a inutilização do tempo decorrido, iniciando-se a contagem do prazo integral a partir do ato que determinou a interrupção.

O artigo 49º da LGT indica as condições em que se interrompe e suspende a prescrição. A citação, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo interrompem a prescrição, o que só tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar. São também indicadas causas de suspensão do prazo de prescrição legal.

O artigo 48.º da LGT indica oito anos como prazo para prescrição, variando o início da contagem conforme o tipo de impostos. Determina-se, no nº 2, que as causas de suspensão ou interrupção da prescrição aproveitam igualmente ao devedor principal e aos responsáveis solidários ou subsidiários, ressalvando-se, contudo, no nº3, que a interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produz efeitos para o responsável subsidiário se este for citado, em processo de execução fiscal, após o 5.º ano posterior ao da liquidação. Atendendo-se ao nº 3 do artigo 48º, as dívidas de devedor originário e responsável subsidiário, não prescrevam, nessas circunstâncias, em simultâneo.

Neto (2019) considera que a prescrição é um instituto que consubstancia uma importante garantia tributária, de especial proteção constitucional e cujo beneficiário é o contribuinte, sendo da maior importância passar a prever-se um prazo máximo de prescrição, como se verifica em sede criminal, por forma a proteger os interesses dos contribuintes, por não poderem existir dívidas possam ser exigíveis ao fim de 20, 30 ou mais anos. Defende que se deve garantir o poder de controlo judicial, a todo o tempo, pelo juiz quanto à verificação da prescrição.

Nos termos do artigo 175º do CPPT, a prescrição será conhecida oficiosamente pelo juiz se o órgão da execução fiscal que anteriormente tenha intervindo o não tiver feito. Após a citação pode o executado invocar a prescrição no prazo de 30 dias, sendo a prescrição um dos fundamentos para a oposição à execução fiscal, de acordo com o artigo 204º do CPPT. A dívida será declarada em falhas, de acordo com o artigo 272º do CPPT, pelo órgão de execução fiscal se se demonstrar a falta de bens penhoráveis do executado, seus sucessores e responsáveis solidários ou subsidiários ou for desconhecido o executado e não ser possível identificar o prédio, para dívida de tributo sobre a propriedade imobiliária. Também a dívida será declarada em falhas, pelo artigo 194º, nº 2, do CPPT, se ao executado não forem conhecidos bens penhoráveis e não houver responsáveis solidários ou subsidiários. Estas dívidas poderão voltar, se surgirem novos bens dos executados, a ser cobradas pela AT, ou então, poderão prescrever.

### **Reversão do processo de execução fiscal**

A reversão da execução fiscal é um instituto próprio do Direito Fiscal, já que não existe na execução comum, tendo o Estado um privilégio no que concerne às dívidas fiscais. A reversão da execução fiscal, de um processo de execução fiscal pré-existente, permite fazer

uma mudança de executado, do executado devedor originário para um devedor não originário, o que só pode ser feita nos casos previstos na lei.

Ao devedor originário, que consta no título executivo, é instaurado um processo de execução fiscal e se não pagar as dívidas à AT, no prazo de 30 dias, contados a partir da citação, segue-se a penhora (de bens e/ou rendimentos) e a venda desses bens.

A reversão do processo de execução fiscal pode iniciar-se mesmo sem ainda saber-se o valor exato, desde que se demonstre a fundada insuficiência do património do devedor originário, um pressuposto da reversão do processo de execução. Se houver bens penhorados ao devedor originário, só a venda permitiria determinar um valor exato. Contudo, poderá estimar-se que o valor a obter com a venda é inferior ao da dívida e então pode iniciar-se a reversão, mas, sem valor exato. Embora os efeitos da reversão fiquem suspensos, é possível, visando garantir que o crédito tributário não se frustre, avançar com medidas cautelares, como o arresto (artigos 136º a 139º e 214º do CPPT) e providências cautelares a que se refere o artigo 51º da LGT, tendo sempre em atenção o princípio da proporcionalidade. O artigo 138º do CPPT, prevê que tem competência para o arresto o tribunal tributário da área do domicílio ou sede do executado, podendo, pelo disposto no artigo 214º do CPPT, ser requerido pelo representante da Fazenda Pública junto do competente tribunal tributário, havendo fundado receio de insolvência ou de ocultação ou alienação de bens.

Se não existirem bens ou o valor apurado na venda for insuficiente, então, o órgão de execução fiscal efetua uma reversão para os responsáveis subsidiários, se os houver, devendo, contudo, primeiro executar-se o património do devedor originário, tendo em atenção o benefício da execução prévia de que goza o revertido de acordo com o artigo 23º, nº3 da LGT.

Sobre a reversão do processo de execução fiscal, no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 22.05.2019, Processo: 633/13.5BESNT, de que foi relator Joaquim Condesso afirma-se: «O instituto da reversão é exclusivo da execução fiscal, sendo desconhecido na execução comum, e traduz-se numa modificação subjetiva da instância, pelo chamamento, a fim de ocupar a posição passiva na ação, de alguém que não é o devedor que figura no título.»

Para Tânia Meireles da Cunha (2005, p. 148) «[a] reversão da execução fiscal, por definição, é um ato tendente a obter o pagamento coercivo da dívida tributária.» Com a reversão do processo de execução fiscal aumenta-se a garantia dos créditos do Estado, nos casos previstos na lei. Soma-se o património do devedor não originário ao do devedor originário. Para além de aumentar a garantia dos créditos fiscais, pretende-se uma maior simplicidade

e uma maior celeridade, evitando a instauração de um novo processo executivo para o responsável subsidiário.

Matos (2011) considera como pressupostos materiais da reversão do processo de execução fiscal: os decorrentes da origem da responsabilidade que se pretende efetivar e que se confundem com os elementos determinantes dessa responsabilidade (p. ex. culpa pela insuficiência patrimonial) e os decorrentes da subsidiariedade da responsabilidade a efetivar (p. ex. a inexistência ou insuficiência de bens penhoráveis de devedores principais e seus sucessores). Como pressupostos formais da reversão indica: citação do devedor originário e o fim do prazo para pagamento; audiência prévia do potencial responsável subsidiário; a exigibilidade da dívida perante o potencial responsável subsidiário, decorrente do artigo 48º nº 3 da LGT.

A mudança de devedor efetuada pela reversão da execução fiscal só pode fazer-se nos casos previstos na lei:

- nos casos de responsabilidade tributária subsidiária, de acordo com artigos 23º e 24º da LGT;
- nos casos da responsabilidade civil por multas e coimas, de acordo com o artigo 8º do RGIT;
- nas situações da substituição tributária, como previsto no artigo 28º da LGT;
- nos artigos 157º, 158º, 159º, 161º e 85º do CPPT.

Nos casos de responsabilidade tributária subsidiária, a reversão é feita para os sujeitos passivos responsáveis que tenham responsabilidade tributária, o que implica a excussão do património do devedor originário, de acordo com o artigo 23º, nº 2 da LGT. A reversão depende também da excussão prévia do património do devedor originário nos casos previstos no artigo 24º da LGT, nos casos de substituição tributária em que existe responsabilidade tributária, a que se referem os nº 2 e nº 3 do artigo 28º da LGT e nos casos da reversão por responsabilidade civil por multas e coimas, de acordo com o artigo 8º do RGIT. A reversão contra terceiros adquirentes de bens com direito de sequela, a que se refere o artigo 157º do CPPT, faz-se na falta ou insuficiência de bens do originário devedor ou dos seus sucessores. Na reversão contra possuidores, a que se refere o artigo 158º do CPPT, o que é feito é a uma reversão de dívida de impostos sobre a propriedade mobiliária ou imobiliária, para o possuidor desses bens, o verdadeiro sujeito passivo originário, à época a que reportam os impostos e, portanto, não há excussão.

Os funcionários da AT também podem ser responsáveis subsidiários, se aturem dolosamente na concessão da moratória ou a suspensão da execução fiscal fora dos casos previstos na lei,

mas só depois de condenados em processo disciplinar ou criminal pelo artigo 85º, nºs 3 e 4 do CPPT. O artigo 161º do CPPT prevê a reversão da execução contra funcionários da AT por atos dolosamente praticados, e após condenação em processo disciplinar, quando: por instauração tardia da execução, por mandado para penhora fora do prazo legal ou não cumprimento atempado, não se encontrarem bens suficientes ao executado ou aos responsáveis; sendo conhecidos bens penhoráveis, lavrarem auto de diligência a testar a sua inexistência; não informarem nas execuções declaradas em falhas que os devedores ou responsáveis adquiriram posteriormente bens penhoráveis.

A marcha do processo de execução fiscal para o revertido é semelhante à marcha do processo de execução no que se refere ao executado devedor originário. Podemos esquematizar alguns passos da reversão como se segue: notificação para audiência prévia, audiência prévia do potencial revertido; despacho de reversão; citação; penhora dos bens do revertido; venda dos bens do revertido; verificação e graduação de créditos dos bens do revertido; extinção do processo, ou nova penhora, ou declaração em falhas. Mais adiante referiremos os meios de defesa que o revertido tem ao seu dispor para lançar mão face a uma reversão que considere ilegal ou ilegítima.

Verificados os pressupostos, o primeiro passo é a notificação do potencial revertido para audiência prévia, de acordo com o princípio da participação, vertido para o artigo 60º da LGT, e o princípio do contraditório, vertido para artigo 45º do CPPT. Sobre a audiência prévia do responsável na reversão o artigo 23º, nº 4, da LGT, prevê: «[a] reversão mesmo nos casos de presunção legal de culpa, é precedida de audiência do responsável subsidiário nos termos da presente lei e da declaração fundamentada dos seus pressupostos e extensão, a incluir na citação.»

Matos (2011) defende que na notificação para audiência prévia o projeto de reversão e a sua fundamentação terão de ser incluídas mas também, na maioria dos casos, elementos relativos à liquidação que não constem do título executivo.

O órgão de execução fiscal deve considerar as informações e argumentos da audiência prévia do revertido, pois de acordo com o artigo 60º, nº7 da LGT os elementos novos provenientes de audiência dos contribuintes são tidos obrigatoriamente em conta na decisão do OEF.

O princípio da legalidade deve observar-se também para evitar conflitos futuros entre a AT e o revertido.

Tememos como exemplo, o Acórdão do TCAS, de 17.09.2020, Processo: 960/11.6BELRS, de que foi relator Catarina Almeida e Sousa. No caso em apreço, foi feita pela AT uma reversão do processo de execução fiscal para cobrança coerciva de IRS dos anos de 2002 a

2005. O gerente revertido deduziu oposição no Tribunal Tributário de Lisboa que a julgou procedente. A AT apresentou recurso jurisdicional junto do TCAS. Foi delimitado, pelo TCAS, que caberia apreciar a violação do direito de audiência prévia à reversão e analisar, se se justificar, o alcance do princípio do aproveitamento do ato no caso em apreciação. A AT enviou carta registada ao gerente (potencial revertido) com ofício para se pronunciar, em 10 dias, tendo sido a carta devolvida com a menção *não atendeu*. Entendeu o TCAS que por não ter sido enviada uma segunda carta, pelo disposto do artigo 39º, nº 5 do CPPT, foi concluído que não fora validamente efetuada a notificação do gerente para o exercício do direito de audiência prévia, o que afasta o cumprimento da formalidade gerando vício de procedimento que invalida o ato final impugnado, o despacho de reversão, que deverá ser anulado, a menos que se pudesse aplicar o princípio do aproveitamento do ato, o que não foi possível.

Na AT é exarado o despacho de reversão que, sendo fundamentado, ordena que se proceda à citação dos executados por reversão, de acordo com o artigo 160º do CPPT para que estes procedam ao pagamento num prazo de 30 dias, pelo disposto do artigo 23º, nº5 da LGT, devendo a fundamentação constar na citação.

A citação na reversão é pessoal de acordo com o artigo 191º, nº 3, do CPPT, efetuada após a audiência prévia do potencial revertido. As citações também podem ser efetuadas para o domicílio fiscal eletrónico ou na respetiva área reservada do Portal das Finanças, equivalendo à citação pessoal. Havendo vários responsáveis subsidiários, todos devem ser citados pelo órgão de execução fiscal, depois de obtida informação no processo sobre as quantias por que respondem, e a falta de citação de qualquer dos responsáveis não prejudica o andamento da execução contra os restantes, de acordo com o artigo 160º, nº 1 e nº 2 do CPPT. Só faz sentido arguir a nulidade, insanável, por requerimento para o Órgão de Execução fiscal, se a falta da citação prejudicar a defesa do revertido.

Não basta assegurar que a citação é recebida pelo revertido. A citação, efetuada após a audiência prévia do potencial revertido e o despacho de reversão, deve, para Martins (2016, pp. 164-165) conter:

- Cópia do título executivo ou elementos referidos nas alíneas a), c), d), e) do nº1 do 163º do CPPT;
- os seus pressupostos e a sua extensão (do artigo 23º, nº4 da LGT);
- Os elementos da liquidação com reversão (do artigo 22º, nº4 da LGT);
- meios de defesa;
- o valor e a identificação da dívida;

- Referência à suspensão da execução e a regularização da situação tributária dependem de garantia idónea, com valor mencionado, ou obtenção de dispensa.

Se a dívida for de multas e coimas, referente a responsabilidade civil de acordo com o artigo 8º do RGIT, também deverá ser identificada ao revertido a proveniência e o montante da dívida.

De acordo com o artigo 22º, nº5 da LGT o revertido pode defender-se nos mesmos termos que o devedor originário. A junção da cópia do título executivo à citação ou a inserção na citação de elementos referidos nas alíneas a), c), d), e) do nº1 do 163º do CPPT é assim justificada para que revertido se possa exercer efetivamente a sua defesa, pois o revertido pode discutir a legalidade da dívida exequenda e a legalidade da reversão propriamente dita. Se o responsável subsidiário efetuar o pagamento da dívida no prazo de oposição, de 30 dias após ter sido citado, fica, de acordo o artigo 23º, nº5 da LGT, isento de custas e de juros de mora liquidados no processo de execução fiscal, o que não impede, nos termos do nº 6 do mesmo artigo, que esta dívida de custas e de juros de mora se mantenha para o devedor principal ou o responsável solidário. Martins (2016, p. 160), conclui que não há lugar à reversão se na execução fiscal apenas estiverem em dívida os juros de mora e as custas.

Após a citação, pagando o revertido a totalidade da dívida, extingue-se a relação jurídica tributária (artigo 84º do CPPT). Poderia afirmar-se que, se o revertido pagar no prazo fixado na citação, extinguir-se-ia o processo de execução fiscal e não poderia já reclamar, mesmo no prazo de reclamação, por inutilidade superveniente da lide, entendendo Matos que tal é inadmissível pois representaria uma renúncia tácita ao direito de impugnação ou recurso, e no caso de terem gozado do benefício do artigo 23º, nº5 da LGT, um prejuízo processual.

Se o revertido não efetuar o pagamento no período fixado na citação, o que implica juros de mora, pode solicitar à AT um plano de pagamento em prestações ou pode opor-se judicialmente à execução. Nestes casos, com a prestação de garantia, ou obtendo isenção de prestação de garantia, a execução fica suspensa. Se o revertido nada fizer, passa-se à penhora dos bens.

Especificamente sobre as custas, do artigo 160º, nº3 do CPPT estabelece que os responsáveis subsidiários suportarão, além das custas a que tenham dado causa, as que forem devidas pelos originários devedores, caso o pagamento não tenha sido efetuado no prazo indicado da citação.

A reclamação judicial para o tribunal tributário, das decisões do órgão de execução fiscal, está prevista no artigo 276º do CPPT. O revertido poderá reagir no prazo de 10 dias e indicará os seus fundamentos e conclusões, tendo o órgão de execução fiscal outros 10 dias para

revogar ou não o acto reclamado, de acordo com o artigo 277º do CPPT. As reclamações só serão conhecidas pelo tribunal quando o processo for remetido a final, de acordo com o artigo 278º do CPPT, ou, no prazo de 8 dias mas apenas nos casos previstos no nº3 do mesmo artigo em que a reclamação se fundamenta em prejuízo irreparável causado por ilegalidades nele previstas. A reclamação tem natureza de processo urgente (artigo 278º) e a execução não continua antes de decisão transitada em julgado.

Outro meio de reação é a oposição à execução nos termos do artigo 204º do CPPT. A oposição só poderá ter como fundamentos os elencados no nº1, nas alíneas de a) a i) do mesmo artigo. O revertido pode, de acordo com o artigo 204º, deduzir oposição judicial à reversão no prazo de 30 dias após ter recebido a citação.

A oposição à execução é mais adequada, por ter prazo mais longo, 30 versus 10 dias, e possibilitar a prova testemunhal, importante para a emissão de um juízo de culpa. A própria LGT, no artigo 97º, impõe um meio processual mais adequado, que a doutrina e a Jurisprudência consideram ser a oposição à execução, embora com o problema de não suspender por si a reversão que só será suspensa se houver garantia idónea ou sua dispensa. Matos (2011).

Martins (2016, p.166), menciona que: «O destinatário da reversão para defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos só tem ao seu dispor a oposição judicial, a qual, sob pena de ver os seus interesses irremediavelmente prejudicados, não pode deixar de deduzir no prazo de 30 dias a contar da citação – artigos 203.º a 213.º do CPPT.»

O OEF tem especiais obrigações na organização da reversão do PEF. Esta vai onerar um terceiro que não é o devedor originário. Pese embora os direitos e as garantias dos contribuintes a resposta à reversão terão sempre incómodos e mesmo despesas que se podem transformar em situações de injustiça quando são feitas reversões sem fundamento. Por outro lado, um trabalho pouco criterioso na AT pode levar a que a dívida ao estado não seja paga, por não cumprir critérios e seguir procedimentos.

Para gerentes, a AT deve aferir em relação à dívida qual o período de gerência de facto, que tem de demonstrar, considerando o facto constitutivo, do imposto, o prazo legal de entrega e o prazo de pagamento desse imposto para que possa enquadrar numa das alíneas a) ou b) desses gerentes. Enquadrando-se na alínea b), do artigo 24º, nº1, o ónus da prova pertence ao gerente ou administrador tendo, contudo que verificar a impossibilidade do devedor originário conseguir extinguir por pagamento as suas dívidas fiscais por inexistência ou insuficiência patrimonial.

De acordo com Marques (2011, p.161):

O ónus da prova nos casos enquadráveis na alínea a), do nº 1 do artigo 24º da LGT é da AT., e nas situações abrangidas nesta alínea, exige-se que o fisco prove:

- i) a verificação de diminuição do ente coletivo,
- ii) a impossibilidade do ente coletivo conseguir extinguir por pagamento as suas dívidas fiscais,
- iii) a existência de culpa do gestor na mencionada diminuição patrimonial.

## Conclusão

Pretendeu-se com este trabalho estudar as responsabilidades (responsabilidade tributária e responsabilidade por dívidas fiscais) que se efetivam com a reversão fiscal, assim como o processo de execução fiscal e a reversão, que está inserida num processo de execução fiscal já existente. Considerou-se também o conceito de sujeito passivo e a sua divisão em três categorias previstas no artigo 18º da LGT: contribuinte direto, responsável e substituto. Foram ainda abordadas as responsabilidades criminal e contraordenacional fiscais. Concluiu-se sobre a responsabilidade e a reversão de execuções fiscais o seguinte:

- A denominada responsabilidade tributária é de quem, sem ser o devedor originário, tem o dever legal de pagar tributos de outrém, não tendo este uma relação indireta, nomeadamente funcional, com o facto gerador.
- Para a responsabilidade tributária subsidiária deverá comprovar-se a culpa, dolosa, dependendo do enquadramento da norma aplicável, na insuficiência ou inexistência do património do devedor originário, para além da exigência de excussão prévia do património deste.
- Contudo, casos há, como nos sócios de empresas de responsabilidade ilimitada, em que o simples facto de ser sócio lhe dá uma responsabilidade, neste caso solidária, sem estar dependente de comprovação da culpa.
- O processo de execução fiscal é instaurado, com base em títulos executivos, pelo OEF. A citação do executado deve mencionar requisitos essenciais. A falta de citação é considerada nulidade insanável, prejudicando a defesa do revertido. Sendo os meios processuais de defesa idóneos a oposição judicial, o embargo de terceiros, e a reclamação dos atos do órgão de execução fiscal.
- Não sendo paga a dívida, são nomeados bens à penhora, devendo observar-se o princípio da proporcionalidade. A penhora, como a venda da casa de habitação permanente, tem limitações que não existem na execução comum, podendo interpretar-se que se põs em contraponto o direito de o Estado receber os seus créditos com o direito constitucional do executado à habitação. Contudo, pode o executado pagar a dívida antes da venda do bem e o PEF extingue-se.
- A execução fiscal extingue-se por diversos modos, sendo a prescrição e interrupção previstas no normativos. Seria necessário prever-se um prazo máximo de prescrição. No que concerne à interrupção, ao devedor principal não produz efeitos para o

responsável subsidiário se este for citado, em processo de execução fiscal, após o 5º ano posterior ao da liquidação, o que implica que as dívidas de devedor originário e do responsável subsidiário, não prescrevam, nessas circunstâncias, em simultâneo.

- O PEF só se suspende com garantia ou pedido de isenção de garantia.
- O revertido deverá ser notificado para audição prévia, para proceder à sua defesa, devendo o OEF ter em atenção as informações do revertido nomeadamente eventuais novos elementos podendo este defender-se nos mesmos termos que o devedor originário.
- O artigo 8º do RGIT institui a responsabilidade civil por multas e coimas, diferente da responsabilidade criminal ou contraordenacional, que é uma responsabilidade subsidiária.
- O artigo 7º do RGIT permite sancionar as pessoas coletivas e equiparadas por crimes fiscais assim como os seus agentes cuja responsabilidade criminal não é excluída, verificando-se uma responsabilidade cumulativa. Para as contraordenações não existe esta responsabilidade cumulativa, pois a coima é aplicada à pessoa coletiva, mas não ao agente.
- O artigo 6º do RGIT permite estender o âmbito da punibilidade, do agente, do tipo do crime fiscal. As situações não previstas no artigo 6º ficarão abrangidas apenas pelo princípio geral da responsabilidade por facto pessoal. Assim, os crimes fiscais podem ser também punidos por ilicitude na comparticipação, artigo 28º, nº1, do CP, ou por outras normas do CP.
- A garantia da receita e a garantia de cobrança dos créditos fiscais do Estado, gozando a AT de *Jus Imperii*, estão a par, num Estado de Direito, com o respeito de princípios, nomeadamente os da proporcionalidade, da justiça e da igualdade.

Em suma, podemos afirmar que o Estado, visando garantir a receita fiscal, criou um mecanismo que permite somar à garantia dos bens do devedor original a garantia de outrém, que não sendo originalmente devedor, passa a devedor (desde que nos casos previstos na lei se demonstre uma culpa num caso que se denomina de responsabilidade tributária).

Sobre gerentes e administradores levantou-se-nos como pontos para reflexão a severidade que recai sobre os gerentes enquadrados no artigo 24º, nº1, alínea b) da LGT, a presunção de culpa e o ónus da prova de que não lhes foi imputável a falta de pagamento das dívidas

tributárias, uma exceção à regra geral prevista no artigo 74º, nº1 da LGT, em que o ónus da prova dos factos constitutivos recai sobre quem os invoque.

Também a questão de o gerente de facto, que pode ser responsável subsidiário e pagar dívidas de outrém, estar em desvantagem em relação ao gerente de direito requer alguma reflexão.

No que concerne à responsabilidade tributária dos CC, a alteração introduzida pela lei 7/2021, que entrou em vigor em 01.01.2022, veio trazer, para estes profissionais, uma situação menos pesada do que a que vigorou entre 2006 e 2021, repondo-se a situação mais equilibrada que vigorava antes de 2006. Para além da necessidade de obter a receita, deve começar a AT por verificar os indícios, situar corretamente o gerente, e o CC, tendo em consideração o período de exercício de funções, as liquidações na origem da dívida e o prazo de entrega e de pagamento dessas liquidações.

A ausência de indícios deveria levar a AT a abster-se de iniciar a reversão do PEF. Uma reversão sem fundamento, ataca os direitos do gerente, ou do CC, enquanto profissional e cidadão, levando-o a incómodos desnecessários, e abusivos, despesas e desgaste pessoal no tempo, dada a morosidade da Administração e da Justiça.

Os impostos são calculados com base na capacidade contributiva do devedor originário, contudo, quem pode vir a pagá-los, o responsável revertido, pode ter uma capacidade contributiva diferente, mesmo bastante inferior.

O executado deve conhecer os diversos modos de efetuar pagamentos da dívida e da necessidade e condições para prestar garantia ou obter a sua dispensa, pois esta pode ser condição para suspender a execução fiscal. Discordando da dívida exequenda pode utilizar a reclamação graciosa, deduzir oposição judicial, efetuar impugnação ou recorrer à arbitragem tributária, respeitando os prazos de cada uma destas opções.

No ato da venda, o executado pode conduzir a situações penosas. Para além de perder o bem, o executado pode ver a sua dívida só parcialmente saldada, por vender o bem no montante inferior ao valor de mercado do bem. Assim, a AT terá de penhorar outros bens, caso existam, do executado, originário ou não originário. Também pode acontecer que o Estado seja preterido na graduação de créditos e não veja satisfeitos os seus créditos fiscais.

Acentuando a importância da execução fiscal como meio coercivo de recuperação de dívidas fiscais ao Estado, discordamos, contudo, da sua utilização muito alargada para cobrança de dívidas de diferentes naturezas e de diferentes entidades.

No caso das multas e coimas, a responsabilidade civil justifica uma reversão em que o revertido, sendo pessoa singular, vai pagar o correspondente a uma coima fiscal que é o

dobro do que pagaria como pessoa singular. Neste caso tenhamos em atenção que não se trata de uma perda de receita, pois supõe-se que multas e coimas não se destinam a obter receita.

Especificamente no que respeita a coimas por entrega tardia ou não entrega de declarações fiscais, gerente e CC são responsáveis civis, a título subsidiário, a menos que, em 30 dias, comuniquem à AT uma justificação e não sejam responsáveis a título nenhum pela não entrega ou entrega tardia dessas declarações fiscais. Mesmo considerando-se que não existe transmissão de multas e coimas, para um gerente este vai pagar o correspondente a uma sanção fixa, a que fora atribuída ao devedor original, sem contemplar o grau da culpa, a capacidade contributiva do revertido face ao que se aplica a sujeitos passivos singulares.

A passagem do modelo misto em Portugal para o modelo administrativo seria mais defensável com uma AT credível, mais eficaz e eficiente, com funcionários de boa formação técnica, abordagem colaborativa e cumprimento dos prazos, salvaguardando-se as garantias e direitos dos contribuinte e meios de defesa.

Importa ainda referir que para a reação do contribuinte ser idónea este deverá analisar qual o modo de reação mais adequado, quais os fundamentos e quais são os prazos legalmente previstos por lei. Quer no PEF quer na reversão o contribuinte poderá socorrer-se dos mesmos meios de reação. Os responsáveis tributários subsidiários devem acautelar-se no exercício das funções que desempenhem, cumprindo as suas obrigações.

Casos há, em que os contribuintes não têm como reagir, alguns por desconhecimento, outros por falta de literacia financeira e fiscal, deixando de proceder à sua defesa, de exercer o direito ao contraditório, e deixarem passar os prazos legalmente previstos. A AT fica assim numa posição privilegiada perante o contribuinte, que em muitos casos acaba por ser revertido.

## Referências Bibliográficas

Lei n.º 99-A/2021. D. R. I Série 253-1ºSupl. (31-12-2021) 2-128

Lei 7/2021. D.R. I Série 40 (26-02-2021) 2-32

Lei n.º 119/2019. D.R. I Série 179 (18-09-2019) 3-27

Lei n.º 140/2015. D.R. I Série 174 (07-09-2015) 7135-7177

Lei n.º 139/2015. D.R. I Série 174 (07-09-2015) 7093-7135

Lei n.º 82-E/2014. D.R. I Série 252 -2º Supl. (31-12-2014) 339-418

Lei n.º 55/2012. D.R. I Série -A. 173 (06-09-2012) 5134-5142

Decreto-Lei n.º 10/2011. D.R. I Série 14 (20-01-2011) 370-376

Decreto-Lei n.º 310/2009. D.R. I Série 207 (26-10-2009) 7999-8029

Lei 60-A/2005. D.R. I Série 250 -1ºSupl. (30-12-2005) 2-361

Lei n.º107-B/2003. D.R. I Série 301 -2ºSupl. (31-12-2003) 160-685

Lei n.º 30/2003. D.R. I Série - A 193 (11-08-2003) 5312 -5313

Lei n.º 109/2001. D.R. I Série - A 296 (24-12-2001) 8410-8410

Lei n.º 15/2001. D.R. I Série - A 130 (05-06-2001) 3336-3427

Lei n.º 30-G/2000. D.R. I Série A 299-3ºSupl. (29-12-2000) 653-693

DL n.º 452/99. D. R. I Série - A 258 (05-11-1999) 7669-7682

Decreto-Lei n.º 398/98. D.R. I Série – A. 290 (17 -12-1998) 6872-6892)

Decreto Lei 45005.D.G. I Série 100 (27-04-1963) 433-455

Decreto nº 17 730. D.G. I Série 282 (07-12-1929) 2485-2487

Ofício Circulado 60043/2005 da DGI de 25 de janeiro

Ofício-Circulado 60043/2005, da Direção Geral dos Impostos, de 25 de janeiro – DSJT

Decreto-Lei n.º 433/82. D. R. I Série 249 (27-10-1982) 3552-3563

Decreto-Lei n.º 244/95. D.R I Série 213 (14-09-1995) 5782-5801

Campos, D. L. de. (2004). Compensação de créditos fiscais. *Revista da Ordem dos Advogados*. Ano 64 - Vol. I / II - nov. 2004. Disponível em <https://portal.oa.pt/publicacoes/revista-da-ordem-dos-advogados-roa/ano-2004/ano-64-vol-i-ii-nov-2004/artigos-doutrinais/diogo-leite-de-campos-compensacao-de-creditos-fiscais/>

Cardoso, C. M. de S. (2017). *Da responsabilidade tributária dos gestores de bens ou direitos de entidades não residentes: um contributo para a sua compreensão*. (Mestrado em Direito Tributário, Universidade do Minho, Braga, Portugal). Disponível em <https://hdl.handle.net/1822/60134>

Catarino, J. R. e Victorino, N. (2020). *Direito Sancionatório Tributário*. Coimbra: Almedina.

Ferreira, R. M. F. (2020). *A reversão de coimas fiscais para os administradores e gerentes*. Newsletter Nº 67/20. Disponível em: [https://rfflawyers.com/xms/files/archive-2022-03/KNOW\\_HOW/Newsletters/2020/09\\_-\\_Setembro/A\\_reversao\\_de\\_coimas\\_fiscais\\_para\\_os\\_administradores\\_e\\_gerentes\\_-\\_Update\\_setembro\\_2020-\\_VF.pdf](https://rfflawyers.com/xms/files/archive-2022-03/KNOW_HOW/Newsletters/2020/09_-_Setembro/A_reversao_de_coimas_fiscais_para_os_administradores_e_gerentes_-_Update_setembro_2020-_VF.pdf)

Guimarães, V. B. (2020). *Princípios Gerais de Fiscalidade*. In Coord. Catarino, J. R. e

Guimarães V. B. (7ª ed.). *Lições de Fiscalidade* (pp. 83 - 120). Coimbra: Almedina.

Martinez, Soares. (2000). *Direito Fiscal* (10ª Edição). Coimbra: Almedina.

Martins, J. A. (2016). *O Processo de Execução Fiscal na Administração Fiscal e na*

*Segurança Social*. Lisboa: Ordem dos Contabilistas Certificados

Machado, J. B. (2012). *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*. Coimbra: Almedina.

Marques, P. (s. d.). *Reversão de coimas contra os administradores e os gerentes*. Lisboa: ISG Disponível em [https://www.isg.pt/wp-content/uploads/2021/03/45\\_3\\_pmarques\\_-\\_Reversao-de-coimas-contr-a-os-administradores-ou-gerentes\\_f45.pdf](https://www.isg.pt/wp-content/uploads/2021/03/45_3_pmarques_-_Reversao-de-coimas-contr-a-os-administradores-ou-gerentes_f45.pdf)

Marques, P., 2022, *saber fazer saber fazer*, disponível em: (<https://paulomarques-saberfazer-fazersaber.blogs.sapo.pt/emigrantes-fora-da-ue-poderao-trocar-60415>)

Matos, P. V. de. *A reversão do processo de execução fiscal*, in Revista da Ordem dos Advogados, Ano 68, setembro/dezembro 2008.

Nabais, J. (2014). *Direito Fiscal*. (7ª Ed.). Coimbra: Almedina.

Neto, D. *A natureza da execução fiscal na jurisprudência do STA*. [Em linha]. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2019. [Consult. 28 nov. 2022]. Disponível em <https://cej.justica.gov.pt/LinkClick.aspx?fileticket=Vc5HNrD3V1U%3D&portalid=30>  
ISBN: 978-989-8908-63-6

Neto, S. C. *A prescrição da obrigação tributária*. [Em linha]. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2019. [Consult. 28 nov. 2022]. Disponível em: <https://cej.justica.gov.pt/LinkClick.aspx?fileticket=Vc5HNrD3V1U%3D&portalid=30>  
ISBN: 978-989-8908-63-6

Oliveira, C. S. (2016). *Autoria e Participação de Pessoas Físicas na Fraude Fiscal* (Dissertação de mestrado, Universidade de Coimbra, Coimbra, Portugal). Disponível em <https://eg.uc.pt/bitstream/10316/42983/1/C%c3%a9sar%20Oliveira.pdf>

Rocha, J. F. da. *Sobre a natureza jurídica dos atos praticados em execução fiscal*. [Em linha]. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2019. [Consult. 28 nov. 2022]. Disponível em <https://cej.justica.gov.pt/LinkClick.aspx?fileticket=Vc5HNrD3V1U%3D&portalid=30>  
ISBN: 978-989-8908-63-6

Rocha, J. F. da, e Silva, H. F. da. (2017) *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*. Coimbra: Almedina.

Silva, S. T. da. *A responsabilidade tributária subsidiária*. [Em linha]. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2019. [Consult. 28 nov. 2022]. Disponível em <https://cej.justica.gov.pt/LinkClick.aspx?fileticket=Vc5HNrD3V1U%3D&portalid=30>

ISBN: 978-989-8908-63-6

Sousa, I. R. (2016). *Critérios da Responsabilidade Penal das Pessoas Coletivas: A Problemática da (não) Identificação do Agente do Crime*. (Dissertação de Mestrado, Universidade de Coimbra, Coimbra.). Disponível em <https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/34768/1/Crit%C3%A9rios%20da%20Responsabilidade%20Penal%20das%20Pessoas%20Coletivas.pdf>

Sanches, J. L. S. (200). *A Quantificação da Obrigação Tributária: Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa*, Lisboa: Editora Lex

Vasques, S. (2019). *Manual Direito Fiscal*, (2ª ed.). Coimbra: Almedina

Acórdão de 28 de maio de 2002, Processo 1372/02 do Tribunal da Relação de Coimbra

Acórdão de 28 de maio de 2008, do STA

Acórdão n.º 129/2009 de 12 de março de 2009, proc. 649/08, do TC

Acórdão n.º 481/2010 de 9 de dezembro de 2009, (proc. n.º 506/09), do TC

Acórdão 129/2009, de 16 de dezembro, do TC

Acórdão N.º 128/2010 de 13 de abril de 2010, Processo n.º 441/09 do Tribunal Constitucional

Acórdão de 14 de abril de 2010, Processo n.º 64/10 do STA

Acórdão de 19 de maio de 2010, proc. 055/10 do STA

Acórdão 24/2011 de 12 janeiro, proc. n.º551/10 do TC

Acórdão 26/2011 de 12 de janeiro, proc. n.º207/10 do TC

Acórdão n.º35/2011 de 25 de janeiro, proc.206/2010 do TC

Acórdão 243/2011 de 11 de maio de 2011, do TC.

Acórdão 437/2011 de 3 de outubro de 2011, processo 206/10 do TC

Acórdão de 30 de maio de 2012, Processo nº 0775/10, de 30 de maio de 2012, do STA.

acórdão de 11 de julho de 2012, processo 0730 do STA

Acórdão de 21 de novembro de 2012, Processo nº 01176/11 do STA

Acórdãos do STA, Processo nº 01176/11, de 21 de novembro de 2012 e Processo nº 0808/12, de 20 de fevereiro de 2013.

Acórdão de 30 de abril de 2013, Processo nº 0175/13, de 30 de abril de 2013, do STA.

Processo nº 0175/13, de 30 de abril de 2013, STA.

Acórdão de 28 de maio de 2002, Processo 1372/02 do Tribunal da Relação de Coimbra.

Acórdão nº 129/2009 de 12 de março de 2009, proc. 649/08, do TC

Acórdão nº 481/2010 de 9 de dezembro de 2009, (proc. n.º 506/09), do TC

Acórdão 129/2009, de 16 de dezembro, do TC

Acórdão 437/11 do TC

Acórdão de 06 de março de 2013, Processo nº 01080/12, do STA.

Acórdãos do STA, Processo nº 0639/14, 03 de dezembro de 2014

Processo nº 0941/15.0BECBR 0364/17, de 23 de outubro de 2019

Acórdão de 12 de julho de 2017,

Acórdão de 27 de setembro de 2017, Processo nº 0377/17, do STA.

Acórdão de 19 de dezembro 2017, Processo 1199/11.6BELRS, do Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS)

Acórdão de 24 de fevereiro de 2015, Processo nº 0611/15, do STA

Acórdão de 22 de fevereiro de 2018, processo n.º 1350/15.7BELRA do Tribunal Central Administrativo Sul.

Acórdão de 3 de maio de 2018, Processo 711/11.5BELRS do Tribunal Central Administrativo Sul

Acórdão de 11 de abril de 2019, Processo 2259/12.1BELRS do TCAS

Processo 415/12.IBEBJA, do TCAS, de 23 de outubro 2019

Processo nº 067/10.3BEVIS, de 20 de abril de 2020

Acórdão de 10 de março de 2022, Processo: 901/13.6BELLE do TCAS

Acórdão de 26 de abril de 2022, 275/2022, do Tribunal Constitucional

Acórdão de 28 de abril de 2022, processo: 322/10.2BESNT do TCAS

Acórdão nº 191/2022 Processo n.º 46/20 3.ª Secção

Acórdão de 28 de janeiro de 2021, Processo 336/12.8BELRS do Tribunal Central Administrativo Sul.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo Processo: 0488/14.2BEVIS 0412/18 de 17-02-2021 é elucidativo.

Acórdão de 10 de março de 2022, Processo: 901/13.6BELLE do TCAS

Acórdão de 26 de abril de 2022, 275/2022, do Tribunal Constitucional

Acórdão de 28 de abril de 2022, processo: 322/10.2BESNT do TCAS

Acórdão Nº 191/2022 Processo n.º 46/20 3.ª Secção