

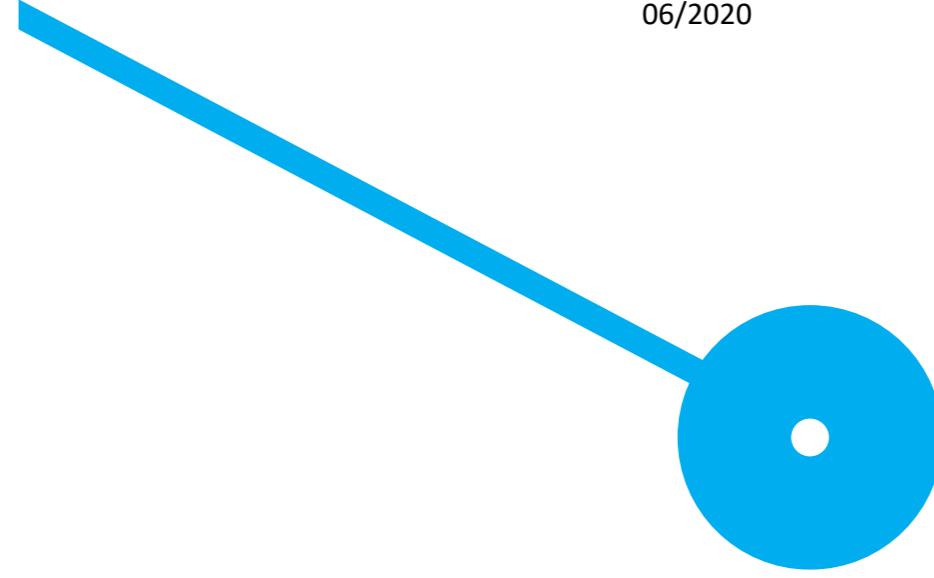
Título A Reversão Fiscal e os Meios de Reação dos Responsáveis Tributários: Análise crítica da legislação e jurisprudência
Lisandra Daniela Freitas Leal

06/2020

Nome Lisandra Daniela Freitas Leal A Reversão Fiscal e os Meios de Reação dos Responsáveis Tributários: Análise crítica da legislação e jurisprudência

A Reversão Fiscal e os Meios de Reação dos Responsáveis Tributários: Análise crítica da legislação e jurisprudência
Lisandra Daniela Freitas Leal

06/2020



**A REVERSÃO FISCAL E OS MEIOS DE REAÇÃO DOS
RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS:
Análise crítica da legislação e jurisprudência**

Estudante: Lisandra Daniela Freitas Leal

Orientadora: Prof.^a Doutora Patrícia Anjos Azevedo

Co-Orientadora: Mestre Susana Alcina Pinto

RESUMO

O processo de execução fiscal constitui um meio processual tributário para realizar coercivamente a cobrança de créditos tributários, quando o pagamento dos tributos não tenha sido efetuado no prazo de pagamento voluntário.

A responsabilidade tributária subsidiária efetiva-se mediante reversão do processo de execução fiscal, em caso de fundada insuficiência de bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão.

Os casos de responsabilidade tributária mais significativos no Direito Fiscal nacional encontram-se previstos nos art.ºs 24.º a 28.º da LGT, destacando-se a responsabilidade dos administradores, diretores ou gerentes e outras pessoas que exerçam funções de administração, ainda que somente de facto, nas pessoas coletivas e entes fiscalmente equiparados.

Quanto aos meios de reação à reversão, temos: a oposição à execução; o incidente de embargos de terceiros; e a reclamação das decisões do órgão da execução fiscal.

Uma das questões controversas neste âmbito trata-se da oposição do cônjuge do devedor.

Palavras-chave: processo de execução fiscal; reversão; meios de reação; responsáveis tributários.

SUMMARY

The tax enforcement process is a tax procedural means to enforce the collection of tax credits, when the payment of taxes has not been made within the voluntary payment period.

Subsidiary tax liability is effected by reversal of the tax enforcement process, in the event of inadequate pledges of the principal debtor and joint and several liable parties, without prejudice to the benefit of the exemption.

The most significant cases of tax liability in the national tax law are foreseen in articles 24 to 28 of the LGT, highlighting the liability of directors, officers or managers and other persons who perform management duties, even if only in fact, in legal persons and tax equivalent persons.

Regarding the means of reaction to the reversal, stand out: opposition to execution; third party embargo incident; and complaint against the decisions of the tax enforcement body.

One of the controversial issues in this area is the opposition of the debtor's spouse.

Keywords: tax enforcement process; reversal; reaction means; tax officials.

Índice

1. Introdução	7
1.1. Justificação para a escolha do tema	7
1.2. Enquadramento e considerações iniciais	7
2. O processo de execução fiscal	9
2.1. Generalidades e contextualização	9
2.2 Principais destaques sobre o processo de execução fiscal	13
2.2.1 Generalidades; âmbito do processo de execução fiscal	13
2.2.2 Órgão da execução fiscal	16
2.2.3. Natureza do processo de execução fiscal	17
2.2.4. Competência territorial da AT e competência dos Tribunais Tributários	20
2.2.5. Legitimidade do exequente e do executado	22
2.2.6. A reversão da execução fiscal (brevíssima resenha)	23
2.2.7. O falecimento do executado e a transmissibilidade das dívidas aos seus herdeiros e legatários	23
2.2.8. A insolvência do executado	26
2.2.9. Títulos executivos: espécies, requisitos e elementos que acompanham o título executivo	27
2.2.10. Nulidades no âmbito do processo de execução fiscal	29
2.2.11. Incidentes da instância e impugnações	30
2.2.12. Meios de prova	31
2.2.13. Suspensão da execução e garantias	31
2.2.14. Extinção do processo de execução fiscal	33
3. A responsabilidade tributária (solidária e subsidiária) e a reversão do processo de execução fiscal	34
3.1. O regime legal da responsabilidade tributária (solidária e subsidiária), à luz da LGT e do CPPT; a reversão do processo de execução fiscal	34
3.2. A responsabilidade dos membros dos corpos sociais e responsáveis técnicos ..	40
3.3. A responsabilidade do titular do EIRL	43
3.4. A responsabilidade dos liquidatários das sociedades	44
3.5. A responsabilidade dos gestores de bens ou direitos de não residente	45
3.6. A responsabilidade em caso de substituição tributária	46
3.7. A reversão contra terceiros adquirentes de bens	47
3.8. A reversão contra possuidores	48
3.9. A reversão no caso de substituição tributária	49
3.10. A reversão no caso de pluralidade de responsáveis subsidiários	50
3.11. A reversão da execução contra funcionários	51

3.12. Caso prático resolvido sobre a reversão do processo de execução fiscal: responsabilidade tributária subsidiária e solidária dos membros de corpos sociais e responsáveis técnicos.....	51
4. Meios de reação à reversão por parte dos responsáveis tributários	54
4.1. Oposição à execução	54
4.2. Incidente de embargos de terceiros	58
4.3. Reclamação das decisões do órgão da execução fiscal	62
5. Questão particular em análise: a oposição do cônjuge do devedor	64
5.1. Enquadramento legal, doutrinal e jurisprudencial.....	64
5.2. Caso prático resolvido sobre os meios de reação do cônjuge do executado	67
6. Conclusões.....	74
7. Referências bibliográficas.....	75

1. Introdução

1.1. Justificação para a escolha do tema

A temática selecionada para a nossa dissertação de mestrado prende-se com a reversão fiscal e os meios de reação dos responsáveis tributários.

Trata-se de um tema sempre atual, com implicações práticas muito relevantes e, ainda assim, também com elevado interesse académico e científico, dada a complexidade do mesmo e todas as questões que se colocam, especialmente no que toca aos meios de reação dos responsáveis tributários e outras pessoas que, por diversos motivos, poderão ver os seus direitos afetados pela ação da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) e dos Tribunais, no desenrolar do processo de execução fiscal.

1.2. Enquadramento e considerações iniciais

De uma maneira muito geral, o processo de execução fiscal constitui um meio processual tributário, que apresenta como objetivo realizar coercivamente a cobrança de créditos tributários de qualquer natureza, o que ocorrerá quando o pagamento dos tributos não tenha sido efetuado dentro de prazo de pagamento voluntário – cfr. art.ºs 148.º e ss do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

A responsabilidade tributária subsidiária efetiva-se por reversão do processo de execução fiscal, em caso de fundada insuficiência de bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão – cfr. art.º 23.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária (LGT).

Os casos de responsabilidade tributária mais significativos no ordenamento jurídico-fiscal nacional encontram-se previstos nos art.ºs 24.º a 28.º da LGT, destacando-se, desde logo, a responsabilidade dos administradores, diretores ou gerentes e outras pessoas que exerçam funções de administração, ainda que somente de facto, nas pessoas coletivas e entes fiscalmente equiparados.

A reversão do processo de execução fiscal é também um tema contemplado no CPPT, que apresenta alguns casos especiais de reversão, casos esses que referiremos, neste nosso contributo, no seguimento do tratamento dos casos de responsabilidade tributária retratados na LGT.

Quanto aos meios de reação à reversão, abordaremos e explicaremos a oposição à execução (art.ºs 203.º e ss do CPPT), o incidente de embargos de terceiros (art.º 167.º do CPPT) e a reclamação das decisões do órgão da execução fiscal (art.º 276.º do CPPT).

Concretamente quanto aos embargos, destaque-se, desde já, que estamos a referir-nos a uma questão incidental, mas que se revela de todo o interesse, já que, muitas vezes, quem não é parte na causa acaba por ver os seus direitos afetados por penhoras e outras diligências, quer da AT, quer dos Tribunais, que poderão ocorrer no âmbito do processo de execução fiscal.

Em termos práticos, uma das questões mais controversas trata-se, por exemplo, da oposição do cônjuge do devedor.

Neste contributo, será efetuado o enquadramento teórico subjacente ao processo de execução fiscal, com especial enfoque para a reversão (esclarecendo-se, a este propósito, o regime legal previsto na LGT e CPPT quanto à reversão e à responsabilidade tributária subsidiária e solidária), destacando-se ainda os meios de reação dos responsáveis tributários, a saber: oposição à execução (art.ºs 203.º e ss do CPPT), incidente de embargos de terceiros (art.º 167.º do CPPT) e reclamação das decisões do órgão da execução fiscal (art.º 276.º do CPPT).

O principal objetivo do nosso estudo será, por isso, aprofundar o tema da reversão do processo de execução fiscal e dos meios de reação dos responsáveis tributários, efetuando-se, para o efeito, uma resenha de alguma da doutrina, bem como uma análise legislativa (nacional) e jurisprudencial (quer dos Tribunais nacionais, quer do TJUE), nestas matérias.

Ademais, e além das conclusões que se retirarão após todo o trabalho desenvolvido, serão apresentadas eventuais propostas para o Direito a constituir, já que o nosso trabalho pretenderá ter algum interesse prático, mas também académico e científico.

Como aspetos inovadores, pretendeu-se apresentar uma abordagem monográfica, compilada e organizada das temáticas a tratar, conforme já foram devidamente enunciadas anteriormente. A nossa preocupação passou também pela exemplificação prática de alguns dos pontos mais fulcrais nestas matérias.

De facto, e para responder aos objetivos aqui enunciados, reforça-se que será estudada e analisada alguma da mais relevante bibliografia sobre o tema, estabelecendo-se uma ligação entre a teoria e a prática, com destaque para a matéria da oposição do cônjuge do devedor.

2. O processo de execução fiscal

2.1. Generalidades e contextualização

Retrocedendo, momentaneamente, às matérias mais basilares do Direito Fiscal, gostaríamos de ressaltar que os momentos da técnica tributária (isto é, as “fases da vida do imposto”) são quatro: incidência, lançamento, liquidação e cobrança.

Segundo a doutrina de José de Campos Amorim e Patrícia Anjos Azevedo¹, “a incidência corresponde à fase estática do imposto, ou seja, ao momento da criação ou instituição do imposto. É o momento da definição normativa (geral e abstrata) de “o que” e “quem” está sujeito a imposto, bem como do “quantum” do imposto. A incidência integra assim a definição normativa dos elementos essenciais do imposto.”

Ou seja, a fase da incidência corresponde à definição legal das normas jurídico-tributárias que posteriormente serão subsumidas a casos concretos.

De acordo com os mesmos autores², “por sua vez, a fase dinâmica do imposto traduz-se nas operações de lançamento, de liquidação e de cobrança (a liquidação em sentido amplo implica a identificação do contribuinte, da matéria coletável, do imposto a pagar e do seu respetivo pagamento). (...) Esta fase administrativa ou de gestão do imposto não cabe exclusivamente à administração fiscal, podendo os próprios particulares praticar atos de autoliquidação, efetuar pagamentos por conta, proceder a uma substituição fiscal, solicitar a cobrança de impostos e realizar outras operações tributárias. Nalguns casos, a lei impõe que a liquidação do imposto seja feita pelo próprio contribuinte, tal como acontece no IVA e no IRC.”

Deste modo, podemos referir que a fase dinâmica, administrativa ou de gestão do imposto é composta pelo lançamento, liquidação e cobrança.

O lançamento é, precisamente, a subsunção das normas gerais e abstratas (definidas na fase da incidência) a um determinado caso concreto.

Já a liquidação é composta as operações aritméticas que levam à determinação do montante do imposto a pagar (aqui se incluindo a admissibilidade de deduções à coleta, etc.).

¹ AMORIM, J. C.; ANJOS AZEVEDO, P. (2018). Lições de Direito Fiscal (2.ª edição – revista e atualizada). Vila Nova de Gaia, Portugal: Calendário de Letras. ISBN 9789897650604, p. 42.

² AMORIM, J. C.; ANJOS AZEVEDO, P. (2018). Lições de Direito Fiscal (2.ª edição – revista e atualizada). Vila Nova de Gaia, Portugal: Calendário de Letras. ISBN 9789897650604, pp. 42 e 43.

Finalmente, a cobrança (que, do lado do contribuinte, corresponde ao pagamento) corresponde à entrada do imposto nos cofres do Estado. O pagamento pode ser voluntário, quando efetuado dentro do prazo legal, ou coercivo, se efetuado após o prazo de pagamento voluntário, isto é, no âmbito de um processo de execução fiscal.

Mais concretamente quanto ao que aqui mais nos interessa, e ainda segundo a doutrina de José de Campos Amorim e Patrícia Anjos Azevedo³, como corroboração do que acabamos de referir, *“a cobrança é o momento em que o imposto dá entrada nos cofres do Estado, sendo a operação através da qual o Estado arrecada o imposto. Vista na ótica do sujeito passivo, é a fase do pagamento. O pagamento poderá ser voluntário (quando o contribuinte procede espontaneamente ao pagamento do montante devido) ou coercivo (se for necessário utilizar os meios coercivos de que o Estado dispõe como, por exemplo, a execução fiscal – como meio procedimental e processual tributário de cobrança coerciva de receitas do Estado).”*

Efetivamente, ao referirmo-nos ao processo de execução fiscal, encontramos-nos na fase do pagamento/cobrança do imposto, mas já de uma forma coerciva, uma vez que já passaram os prazos de pagamento voluntário, sem que o contribuinte efetuasse o pagamento do imposto devido.

Segundo José de Campos Amorim e Patrícia Anjos Azevedo⁴, *“no âmbito deste processo executivo, as dívidas poderão ser pagas em prestações, nos termos dos art.ºs 196.º e ss do CPPT. De facto, quando o devedor não possa cumprir integralmente, de uma só vez, o pagamento da dívida tributária, a lei prevê a possibilidade de o pagamento ser efetuado em prestações (art.º 42.º, n.º 1 da LGT), tendo este de ser requerido, nos termos da lei.”*

Ainda de acordo com os mesmos autores⁵, *“terminado o prazo de pagamento voluntário, começam a contar imediatamente juros de mora (art.º 44.º, n.º 1 da LGT e art.º 86.º, n.º 1 do CPPT), que serão devidos até à data do pagamento da dívida – art.º 44.º, n.º 2 da LGT. Se a dívida for paga no prazo de 30 dias contados da data da citação, os juros de mora serão contados até à data da emissão da citação, ficando assim o*

³ AMORIM, J. C.; ANJOS AZEVEDO, P. (2018). Lições de Direito Fiscal (2.ª edição – revista e atualizada). Vila Nova de Gaia, Portugal: Calendário de Letras. ISBN 9789897650604, p. 43.

⁴ AMORIM, J. C.; ANJOS AZEVEDO, P. (2018). Lições de Direito Fiscal (2.ª edição – revista e atualizada). Vila Nova de Gaia, Portugal: Calendário de Letras. ISBN 9789897650604, p.146.

⁵ AMORIM, J. C.; ANJOS AZEVEDO, P. (2018). Lições de Direito Fiscal (2.ª edição – revista e atualizada). Vila Nova de Gaia, Portugal: Calendário de Letras. ISBN 9789897650604, pp. 146 e 147.

executado isento do pagamento dos juros de mora no período compreendido entre a data da citação e a do pagamento (art.º 44.º, n.º 4 da LGT).”

Os juros de mora são devidos em virtude do atraso no pagamento da dívida tributária já liquidada e exigível, “quando o sujeito passivo não pague o imposto devido no prazo legal” (cfr. art.º 44.º, n.º 1 da LGT). Exercem, deste modo, “(...) uma função compulsória, destinada a impelir o contribuinte ao cumprimento das suas dívidas fiscais. Tal pressupõe que a dívida seja certa, líquida e exigível.”⁶ Este juros são calculados à taxa definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas – cfr. n.º 3 do art.º 44.º da LGT.

Por seu turno, e segundo Joaquim Freitas da Rocha⁷, o processo de execução fiscal traduz-se na realização de um direito de crédito. Caso o devedor não cumpra a sua obrigação de pagar os tributos no prazo de pagamento voluntário, o credor (neste caso, o Estado e outros entes públicos) poderá lançar mão do processo de execução fiscal. Assim, entre outras diligências, serão penhorados os bens penhoráveis do devedor (e eventuais responsáveis subsidiários) para, posteriormente, serem vendidos e o produto dessa venda reverter a favor do credor.

Ademais, verifica-se que, no processo de execução fiscal, concorrem uma fase administrativa (ou pré-jurisdicional) e uma fase jurisdicional, das quais resultam atos de natureza administrativa (praticados pelos órgãos da AT) e atos de natureza jurisdicional (praticados pelo Tribunal).

Sobre a natureza do processo de execução fiscal, iremos elucidar o leitor mais adiante.

Por enquanto, refira-se que a fase administrativa diz respeito à instauração da execução (art.º 150.º do CPPT), à citação do executado (art.º 188.º do CPPT), à autorização para o pagamento em prestações (art.º 197.º do CPPT) e à reversão do processo de execução fiscal (art.º 23.º da LGT).

Na fase jurisdicional, ou seja, nos atos praticados pelo Tribunal, inclui-se: a oposição à execução (art.ºs 203.º e ss do CPPT), os incidentes (art.ºs 127.º e ss do CPPT) e os embargos (art.º 237.º do CPPT).

⁶ AMORIM, J. C.; ANJOS AZEVEDO, P. (2018). Lições de Direito Fiscal (2.ª edição – revista e atualizada). Vila Nova de Gaia, Portugal: Calendário de Letras. ISBN 9789897650604, p.144.

⁷ Cfr. ROCHA, J. F. (2018). Lições de procedimento e processo tributário, 6.ª ed. Coimbra Editora. ISBN 9789724073316.

Concretamente quanto à penhora, e no entendimento de José de Campos Amorim e Patrícia Anjos Azevedo⁸, *“a penhora consiste num ato judicial de apropriação de bens do património do executado por parte do tribunal, o qual ocorre findo o prazo posterior à citação sem ter sido efetuado o devido pagamento (n.º 1 do art.º 215.º do CPPT).”*

Atendendo ao disposto no art.º 735.º do CPC, podem ser alvo de uma execução todos os bens do executado suscetíveis de penhora.

A penhora deve ser efetuada pela via mais célere e mais eficaz, como seja, a penhora por via eletrónica segundo o art.º 215.º, n.º 2 do CPPT. Segundo a doutrina de José de Campos Amorim e Patrícia Anjos Azevedo⁹, a *“A AT pode assim aceder, por via eletrónica, a bens ou direitos de devedores suscetíveis de penhora, quer através de elementos existentes nos seus registos, quer de elementos inscritos na contabilidade da empresa (n.º 5 do art.º 215.º do CPPT).”*

A penhora deve ser realizada, segundo o art.º 215, n.º 1 do CPPT, *“findo o prazo posterior à citação sem ter sido efetuado o pagamento, procede-se à penhora, a qual deve ter lugar após o prazo de 30 dias para apresentação da oposição judicial ou do pedido de dação em pagamento.”*

O funcionário encarregue de efetuar a citação deve verificar se o executado possui bens penhoráveis (art.º 194.º, n.º 1 do CPPT). Ao encontrar bens penhoráveis, a penhora é feita seguindo-se as regras do art.º 193.º, n.º 2 do CPPT. Na inexistência de bens penhoráveis e de responsáveis solidários ou subsidiários, o funcionário toma nota da ocorrência pelo que a dívida exequenda será declarada em falhas, de acordo com o art.º 194.º do CPPT e 272.º do CPPT.

De facto, e segundo José de Campos Amorim e Patrícia Anjos Azevedo¹⁰ *“a penhora não deve ser efetuada antes de ser proferida a decisão relativamente à prestação de garantia ou à dispensa de prestação de garantia na medida em que a prestação de garantia ou a dispensa da mesma suspende o processo de execução fiscal e impede a penhora dos bens, de acordo com o art.º 52 da LGT e o art.º 170.º do CPPT.”*

Sobre a questão da dispensa de prestação de garantia (e eventual indeferimento), veja-se, por exemplo, o seguinte Acórdão: Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo,

⁸ AMORIM, J. C.; ANJOS AZEVEDO, P. (2018). Manual de Procedimento e Processo Tributário. Vila Nova de Gaia, Portugal: Calendário de Letras, ISBN 9789897650666, p.325.

⁹ AMORIM, J. C.; ANJOS AZEVEDO, P. (2018). Manual de Procedimento e Processo Tributário. Vila Nova de Gaia, Portugal: Calendário de Letras, ISBN 9789897650666, p.326.

¹⁰ AMORIM, J. C.; ANJOS AZEVEDO, P. (2018). Manual de Procedimento e Processo Tributário. Vila Nova de Gaia, Portugal: Calendário de Letras, ISBN 9789897650666, p.327.

de 15-01-2014, Processo n.º: 01926/13. *“I - O indeferimento do pedido de dispensa da prestação de garantia é directamente sindicável através de reclamação judicial, dele não cabendo recurso hierárquico. II - O facto de em causa estar um acto administrativo em matéria tributária - qualificação que, não sendo unânime, é a por nós perfilhada –, não invalida aquela conclusão, porquanto, desde que seja assegurado ao lesado meio de reacção contra os actos que lesem a sua esfera jurídica – e é-o, através da reclamação judicial prevista nos artigos 276.º e seguintes do CPPT – nada impede que sejam derogadas as regras gerais que permitem, em regra, a impugnação administrativa das decisões finais do procedimento por meio de recurso hierárquico facultativo (artigo 80.º da LGT e 67.º do CPPT), recurso este que, em geral e precisamente em razão do seu carácter facultativo, não protela o prazo de impugnação do acto recorrido (...)”*

De notar ainda que, segundo o art.º 217.º do CPPT, apenas devem ser penhorados os bens suficientes para o pagamento da dívida exequenda, atendendo ao princípio da proporcionalidade. Assim, a penhora deve limitar-se apenas aos bens estritamente necessários para o pagamento da dívida exequenda (cfr. art.º 55.º da LGT).

2.2 Principais destaques sobre o processo de execução fiscal

2.2.1 Generalidades; âmbito do processo de execução fiscal

O processo de execução fiscal, consagrado nos art.ºs 148.º e seguintes do CPPT, visa a cobrança coerciva de tributos e figuras afins, conforme a lei fiscal o prevê.

De notar que a instauração do processo de execução fiscal pressupõe a prévia existência de um título executivo (veja-se, por exemplo, o art.º 162.º do CPPT), que se trata, de uma forma simples, de um documento que atesta a existência da dívida, conforme desenvolveremos mais adiante.

No que toca ao âmbito do processo de execução fiscal, e conforme prevê o n.º 1 do art.º 148.º do CPPT, podem ser cobradas coercivamente seguintes dívidas:

“(a) Tributos, incluindo impostos aduaneiros, especiais e extrafiscais, taxas, demais contribuições financeiras a favor do Estado, adicionais cumulativamente cobrados, juros e outros encargos legais; (b) Coimas e outras sanções pecuniárias fixadas em decisões, sentenças ou acórdãos relativos a contra-ordenações tributárias, salvo quando aplicadas pelos tribunais comuns; (c) Coimas e outras sanções pecuniárias

decorrentes da responsabilidade civil determinada nos termos do Regime Geral das Infracções Tributárias.”

Além disso, e nos termos do n.º 2 do mesmo art.º 148.º 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 colectivas de direito público que devam ser pagas por força de acto administrativo; (b) Reembolsos ou reposições; (c) Custas, multas não penais e outras sanções pecuniárias fixadas em processo judicial.*”

Segundo a doutrina de Sara Coelho¹¹, “*(...) cumpre lembrar que o processo de execução fiscal visa a cobrança de créditos tributários de qualquer natureza. No entanto, não há regra sem exceção e, como tal, este artigo abrange situações que escapam à regra. A execução fiscal visa a entrega de quantia certa. Posto isto, a prestação exequenda traduz-se numa quantia certa, líquida e exigível: quer isto dizer que não existirão dívidas quanto ao sujeito devedor, à natureza da prestação, ao respetivo montante e à legalidade da dívida.*”

Neste âmbito, importa ainda delimitar o conceito de "tributo", muito embora não pretendamos desenvolver esta matéria, por ser um pouco “estranha” aos intentos pretendidos com este nosso contributo académico e científico.

Ora, e de acordo com o art.º 3.º da LGT, os tributos podem ser fiscais e parafiscais, estaduais, regionais e locais. O n.º 2 do mesmo art.º 3.º da LGT dispõe que os tributos compreendem os impostos, incluindo os aduaneiros e especiais, e outras espécies tributárias criadas por lei, designadamente as taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas. Quer isto dizer que a cobrança coerciva das dívidas provenientes de quaisquer tributos, incluindo parafiscais, efetua-se através do processo de execução fiscal¹².

¹¹ Cfr. Anotação Lexit ao art.º 148.º do CPPT. AA.VV. (2019). "Justiça Tributária: LGT-CPPT-RGIT-RCPITA-RAT-LPFA". Porto, Portugal: Lexit / O Informador Fiscal.

¹² Neste mesmo sentido, cfr. Sara Coelho, Anotação Lexit ao art.º 148.º do CPPT. AA.VV. (2019). "Justiça Tributária: LGT-CPPT-RGIT-RCPITA-RAT-LPFA". Porto, Portugal: Lexit / O Informador Fiscal.

2.2.1.1 O caso particular da cobrança coerciva de propinas devidas a instituições de ensino superior público e da cobrança coerciva de créditos das ordens profissionais

A título de exemplo, veja-se a questão da cobrança coerciva de propinas devidas a instituições de ensino superior público (que são taxas, uma vez que pressupõem uma contrapartida direta e imediata a favor do concreto obrigado): o Ofício-Circulado 60093/2012, de 30 de novembro da DSGCT, tem em vista proceder a uma estabilização e uniformização da interpretação das normas e dos procedimentos legais nesta matéria, de forma a que os vários serviços desconcentrados da AT se encontrem em condições de propiciar uma atuação uniforme e igualitária.

Segundo este documento, os procedimentos a levar a cabo são os seguintes: “(1) *Compete ao Serviço de Finanças do domicílio do devedor que estiver indicado nas certidões de dívida, emitidas por falta de pagamento voluntário de propinas, respectivos juros de mora, e encargos administrativos, instaurar e tramitar o processo executivo nos termos previstos no CPPT (arts. 148.º a 278.º), com base nos títulos executivos emitidos pelas instituições de ensino superior público;* (2) *Exceptuam-se os casos em que tais títulos não obedeçam aos requisitos legais previstos nos artigos 162.º e 163.º do CPPT, tal como os casos em que a instituição emitente seja uma pessoa colectiva de direito privado, situações em que os títulos executivos deverão ser devolvidos às entidades emittentes;* (3) *Deverão igualmente ser devolvidas as certidões de dívida que visem a cobrança de receitas das instituições de ensino superior público, mas que, ao contrário das propinas, sejam insusceptíveis de cobrança coerciva mediante processo de execução fiscal.*”

Sobre esta matéria, veja-se ainda o Acórdão do STA, de 11/11/2015, referente ao Processo n.º 0898/15, em cujo sumário pode ler-se: «I - *A propina devida a estabelecimento público de ensino constitui uma taxa que é coercivamente cobrada através de processo de execução fiscal, da competência dos serviços da administração tributária, em conformidade com o disposto nos artigos 10.º, n.º 1, alínea f), 148.º, n.º 1, alínea a), 149.º, e 151.º, todos do CPPT. II - Sendo a execução fiscal um processo judicial que fica na dependência do tribunal tributário logo que é instaurada no serviço de finanças (embora a intervenção do Juiz fique reservada para as situações previstas no n.º 2 do artigo 151.º do CPPT), não há como advogar que o tribunal tributário não é competente para a apreciação da oposição que o executado dirige a essa execução, até*

porque do disposto nos artigos 151.º e 152.º do CPPT resulta que quando a execução corre termos nos serviços de finanças a respectiva oposição tem de ser deduzida perante o tribunal tributário, só sendo admissível a sua apresentação nos tribunais comuns quando a execução foi instaurada e corre termos nesses tribunais.»

Já relativamente ao processo de execução fiscal para efeitos de cobrança de créditos das ordens profissionais (que são tributos parafiscais), atente-se ao Ofício-Circulado 60096/2015, de 29 de outubro, com o seguinte objetivo: *“O n.º 4 do artigo 43.º da Lei n.º 2/2013 prevê a cobrança dos créditos resultantes das receitas de quotas dos membros das Associações Públicas Profissionais e das taxas cobradas pela prestação de serviços através de processo de execução fiscal. Pretende-se clarificar o enquadramento jurídico-tributário da cobrança coerciva das dívidas às Ordens Profissionais e uniformizar os procedimentos.”*

Quanto aos procedimentos a levar a cabo, verifica-se o seguinte: *“(1) Este novo regime encerra em si uma norma especial face ao artigo 148.º do CPPT, prevendo a execução fiscal para cobrança das dívidas às Ordens Profissionais; (2) Assim sendo, as diversas Ordens Profissionais devem adotar as medidas necessárias ao cumprimento da Lei n.º 2/2013 e adequar os seus estatutos em conformidade; (3) Como a Lei n.º 2/2013 exige a adequação dos respetivos estatutos em conformidade, a instauração do processo de execução fiscal fica limitado aos créditos das Ordens Profissionais que já cumpriram essa obrigação e onde essa possibilidade não seja expressamente excluída.”*

2.2.2 Órgão da execução fiscal

Importante referir, neste contexto, que o art.º 149.º do CPPT esclarece que se considera “órgão da execução fiscal” (expressão que aparece várias vezes ao longo da legislação fiscal) o serviço da administração tributária onde deva legalmente correr a execução ou, quando esta deva correr nos tribunais comuns, o tribunal competente.

Em termos jurisprudenciais, veja-se o Acórdão do TCA Sul, de 05/03/2015, referente ao Processo n.º 08449/15, que refere o seguinte: *«(...) III - Para efeitos do CPPT considera-se órgão da execução fiscal o serviço da administração tributária onde deva legalmente correr a execução (art. 149.º e 150.º do CPPT). IV - Relativamente aos processos de execução fiscal que correm termos perante a administração tributária, consideram-se sempre órgãos periféricos locais da administração tributária os serviços de finanças e os actos da execução são da competência do dirigente máximo do serviço*

(Chefe desse serviço) (cfr. art. 150.º, n.ºs 2 e 3 do CPPT), que poderá delegar essas funções. V - O acto da execução praticado pela Directora de Finanças adjunta, sem competência para tal, sofre do vício de incompetência em razão do autor do acto determinante de anulabilidade como decorre do art. 135.º do CPA.»

Neste contexto, e de acordo com Sara Coelho¹³, *“a entidade que dirige o processo de execução fiscal é também a que representa os interesses da Fazenda Pública durante a fase administrativa (ou não judicial) do processo. No entanto, distinguimos: credor da quantia em questão (exequente em sentido impróprio), que poderá ser a Fazenda Nacional, um serviço público ou qualquer outra pessoa colectiva de Direito Público e órgão da execução fiscal (exequente em sentido próprio), que é o órgão integrante da Administração Tributária que vai conduzir o processo de execução.”*

Ainda segundo Sara Coelho¹⁴, *“Lopes de Sousa chama a atenção para as várias referências que a lei vai fazendo, ao longo deste Código, ao "órgão de execução fiscal", no que concerne à Administração Tributária, querendo com isso reportar-se à entidade que dirige tal serviço, e não propriamente ao serviço onde deva correr a execução. Senão vejamos: O art. 241.º tem a epígrafe "citação do órgão de execução fiscal" e refere-se a citações de chefes dos serviços periféricos locais. Do mesmo modo, podemos referir as situações contempladas nos arts. 155.º, n.º 1, 156.º, 158.º, n.º 2, 160.º, n.º 1, 188.º, n.º 1 e 260.º, em que se refere que "o órgão da execução fiscal" dará ordens para praticar actos processuais, assim como as situações expostas nos arts. 184.º, n.º 4, 208.º, n.º 2, 250.º, 253.º, al. a), 255.º, 261.º, n.º 2, 276.º e 277.º, n.º 2.”*

Uma nota ainda sobre o processo de execução de dívidas à Segurança Social. Consideram-se, para efeitos do Decreto-Lei n.º 42/2001, de 9 de fevereiro, órgãos de execução as secções de processos das delegações do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social – cfr. art.º 4.º deste diploma.

2.2.3. Natureza do processo de execução fiscal

Costuma referir-se que o processo de execução fiscal apresenta uma natureza mista, já que nele têm lugar atos praticados pela AT e atos praticados pelos Tribunais.

¹³ Cfr. Anotação Lexit ao art.º 149.º do CPPT. AA.VV. (2019). "Justiça Tributária: LGT-CPPT-RGIT-RCPITA-RAT-LPFA". Porto, Portugal: Lexit / O Informador Fiscal.

¹⁴ Cfr. Anotação Lexit ao art.º 149.º do CPPT. AA.VV. (2019). "Justiça Tributária: LGT-CPPT-RGIT-RCPITA-RAT-LPFA". Porto, Portugal: Lexit / O Informador Fiscal.

De facto, e segundo Sara Coelho¹⁵, “*se fizermos uma análise da evolução legislativa, verificamos que há uma dificuldade de delimitação da natureza do processo de execução fiscal, suscitando algumas dúvidas quanto à sua classificação como procedimento administrativo (em que os créditos da administração são cobrados coercivamente pelo poder executivo) ou como processo judicial (em que os mesmo créditos são cobrados pelo poder judicial). Tendo como ponto de partida uma perspetiva histórica, verificamos que o art. 152.º do Código do Processo de Contribuições e Impostos dispunha que a competência para a execução fiscal cabia à Repartição de Finanças do concelho ou bairro do domicílio do devedor. Em 1984, o ETAF veio atribuir a competência para as cobranças coercivas aos Tribunais Tributários. Em 1991, o Código do Processo Tributário veio "devolver" às Repartições de Finanças a competência para a execução fiscal.*”

José Casalta Nabais¹⁶ entende que, muito embora a LGT, no seu art.º 103.º, estabeleça que o processo de execução fiscal apresenta natureza judicial, o certo é que estamos perante um processo judicial apenas em certos casos. Tal acontece porque muitos processos de execução fiscal se iniciam e concluem nos órgãos da AT, sem se verificar qualquer intervenção dos tribunais tributários.

Em sentido semelhante, temos Rui Duarte Morais¹⁷, que refere que o processo de execução fiscal se caracteriza como sendo um processo que, apenas em último termo, é judicial, ou seja, a natureza do processo de execução reporta-se a momentos ou fases do mesmo.

Além disso, e de acordo com Jorge Lopes de Sousa¹⁸, “*(...) a função jurisdicional traduz-se na resolução de um conflito de interesses, tendo como fim específico a realização do direito e da justiça e destinando-se a dar satisfação ao interesse público da composição dos conflitos, não sendo o órgão competente para decidir interessado no conflito, estando perante o mesmo numa situação de indiferença e de neutralidade.*”

Sobre a natureza do processo de execução fiscal, a jurisprudência aponta o seguinte:

¹⁵ Cfr. Anotação Lexit ao art.º 150.º do CPPT. AA.VV. (2019). "Justiça Tributária: LGT-CPPT-RGIT-RCPITA-RAT-LPFA". Porto, Portugal: Lexit / O Informador Fiscal.

¹⁶ NABAIS, C. (2014). *Direito Fiscal*, 7.ª ed., Coimbra, Almedina, p. 311.

¹⁷ MORAIS, R. D. (2010). *A Execução Fiscal*, 2.ª ed., Coimbra, Almedina, p. 40.

¹⁸ SOUSA, J. L. (2007). *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, Áreas Editora, p. 35.

(i) Acórdão do TCA Sul, de 14/03/2006, referente ao Processo n.º 01055/06: «I - O art.º 103.º da LGT atribui ao processo de execução fiscal natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional, sendo garantido aos interessados o direito de reclamação para o juiz de execução fiscal dos actos materialmente administrativos praticados por órgãos da administração tributária, nos termos do número anterior. II - Este normativo revela uma opção clara do legislador pela natureza do processo de execução fiscal como processo judicial, como processo que decorre debaixo de um apertado controlo de legalidade do tribunal e em que a intervenção da administração tributária está conformada como de simples participação na realização do seu escopo judicial (...). Por outro lado, tem sido uniforme a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo e do Tribunal Constitucional, no sentido da conformidade com a Constituição da prática pelos serviços da Administração fiscal dos actos de execução fiscal não materialmente jurisdicional como os referidos no artigo 151.º n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário.»

(ii) Acórdão do TCA Sul, de 10/11/2009, referente ao Processo n.º 03535/09: «(...) III - Todas as questões de cunho jurisdicional levantadas no processo de execução fiscal serão decididas pelos tribunais o que significa que se nenhuma dessas questões tiver sido suscitada no processo executivo, este tramitará unicamente no SF, até porque cabe ao CSF a declaração de extinção da execução (cfr. art.ºs. 261.º, 264.º, 267.º, 269.º e 270.º). (...) V - Há que distinguir entre os actos da competência da AF e os actos da competência dos tribunais tributários. E, assim, nos termos do art. 151.º do CPPT, compete aos tribunais apenas decidir os incidentes, os embargos, a oposição, a graduação e verificação dos créditos e as reclamações dos actos materialmente administrativos praticados pelos órgãos da AT em sede de execução fiscal. Já à AT, concretamente aos órgãos da execução fiscal, compete a prática de todos os demais actos, nomeadamente a instauração da execução, a citação dos executados, a reversão da execução contra terceiros, a penhora dos bens, a venda dos bens penhorados, a anulação da venda, a anulação da dívida e a extinção da execução, o que também ocorre relativamente às dívidas de natureza não fiscal, que por força da lei são cobradas através da execução fiscal. VI - Assim, não obstante o art. 103.º da LGT atribua ao processo de execução fiscal natureza judicial, ele só o é em determinados casos e de forma muito limitada visto que só será processo judicial se e na medida em que tenha de ser praticado algum dos nomeados actos de natureza judicial, sendo que, na prática, o grande grosso dos

processos de execução fiscal se iniciam e se concluem nos órgãos de execução fiscal e sem qualquer intervenção dos tribunais tributários. (...)»

2.2.4. Competência territorial da AT e competência dos Tribunais Tributários

Deixando, agora, de lado a discussão exposta no ponto anterior sobre a natureza do processo de execução fiscal, e mais concretamente quanto à competência territorial, é competente para a execução fiscal a administração tributária (art.º 150.º, n.º 1 do CPPT), sendo que a instauração e os atos da execução são praticados no órgão da administração tributária designado, mediante despacho, pelo dirigente máximo do serviço (n.º 2).

Contudo, prescreve o n.º 3 do mesmo art.º 150.º do CPPT que a falta de designação referida no número anterior, a instauração e os atos da execução são praticados no órgão periférico regional da área do domicílio ou sede do devedor.

De ressaltar, ainda, que “*o dirigente máximo do órgão periférico regional onde deva correr a execução fiscal pode delegar a competência na execução fiscal em qualquer órgão periférico local da sua área de competência territorial.*” – cfr. n.º 5 do art.º 150.º do CPPT.

Por seu turno, e no que toca à competência dos tribunais tributários, compete ao tribunal tributário de primeira instância (TAF) da área do domicílio ou sede do devedor, depois de ouvido o Ministério Público, decidir os incidentes, os embargos, a oposição (incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária) e a reclamação dos atos praticados pelos órgãos da execução fiscal – art.º 151.º, n.º do CPPT.

Ressalva o n.º 2 do art.º 151.º do CPPT que o disposto no n.º 1 não se aplica quando a execução fiscal deva correr nos tribunais comuns (isto é, quando a execução fiscal seja promovida a propósito de uma qualquer execução comum, em que é chamada a AT para reclamar os seus créditos), caso em que cabe a estes tribunais o integral conhecimento das questões referidas no n.º 1, ao invés de caber aos Tribunais Administrativos e Fiscais de primeira instância.

Sobre a competência dos tribunais, no âmbito do processo de execução fiscal, pretendemos destacar a seguinte jurisprudência:

(i) Acórdão do STA, de 11/03/1992, Recurso n.º 13596: «*O tribunal tributário é incompetente, em razão da matéria, para conhecer de um pedido executivo para entrega de coisa certa.*»

(ii) Acórdão do STA, de 11/03/2015, Processo n.º 01153/14: «(...) II - Tendo sido instaurada uma execução fiscal para cobrança coactiva do montante exequendo, sempre os Tribunais tributários seriam competentes para conhecer da oposição deduzida contra essa execução, sob pena de se negar ao executado o direito de se opor a tal execução, sendo certo que, os tribunais comuns nunca seriam competentes para conhecer de uma oposição deduzida contra uma execução fiscal que é um processo judicial, na dependência do juiz do Tribunal Tributário, ainda que a maior parte dos seus trâmites sejam praticados pela administração tributária - art. 49.º, n.º 1 do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais e 151.º do Código de Procedimento e Processo Tributário. III - Nos termos do disposto no art.º 148.º, n.º 1, a) do Código de Procedimento e Processo Tributário, o processo de execução fiscal abrange a cobrança coerciva de "Tributos, incluindo impostos aduaneiros, especiais e extrafiscais, taxas, (...), entre outros demais, a legitimar a cobrança coerciva das propinas mediante processo de execução fiscal."»

(iii) Acórdão do STA de 27/09/2000, Recurso n.º 24634: «I - Do princípio consagrado no art. 103.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, de que o processo de execução fiscal tem natureza judicial sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional, resulta uma clara intencionalidade normativa no sentido de conferir alcance máximo à intervenção judicial na interpretação dos preceitos, que, como o 237.º, n.º 2, do CPT em conjugação com o art. 43.º, alínea g)12, atribuírem competências aos tribunais, demarcando-as das dos órgãos administrativos. II - A que não se subtrai a noção de incidente, constante da dita norma, cuja interpretação assim fundada faz incluir no seu âmbito uma reclamação deduzida na execução fiscal em que se pretende a anulação do processado a partir do termo da penhora, com os efeitos correspondentes».

(iv) Acórdão do STA de 09/06/2010, Processo n.º 01101/09: «I - O processo de execução fiscal está na dependência do juiz do tribunal tributário mesmo na fase em que corre perante as autoridades administrativas e é nesse contexto que se pode afirmar que as execuções fiscais instauradas no serviço de finanças são da competência do tribunal tributário. (...) III - Quando o IAPMEI instaura no serviço de finanças um processo de execução fiscal para cobrança dos seus créditos não há como afirmar que o tribunal tributário não é competente para a apreciação do processo de oposição deduzido contra essa execução fiscal.»

(v) Acórdão do TCA Sul de 31/10/2013, Processo n.º 06940/13: «I - Com a entrada em vigor da Lei do Orçamento do Estado para 2012, que alterou, entre outras,

as normas dos n.ºs 4 a 7 do art.º 257.º do CPPT, a competência para em 1.ª instância conhecer do pedido de anulação de venda executiva deixou de se radicar nos tribunais tributários e passou a radicar-se no órgão periférico regional da AT. II - Tal órgão dispõe do prazo de 45 dias para se pronunciar sobre tal pedido, sob pena de o mesmo se considerar tacitamente indeferido. III - Da decisão de tal órgão, tácita ou expressa, cabe a reclamação prevista no art.º 276.º do CPPT. (...)»

2.2.5. Legitimidade do exequente e do executado

Conforme estabelece o art.º 152.º, n.º 1 do CPPT, possui legitimidade para promover a execução fiscal (isto é, possui legitimidade enquanto exequente) o órgão da execução fiscal (cfr. art.º 149.º do CPPT).

Mas, quando a execução fiscal correr nos tribunais comuns (isto é, no caso que já aludimos), a legitimidade para promoção da execução é, nos termos da lei, do Ministério Público – n.º 2 do art.º 152.º do CPPT.

Na jurisprudência, e quanto à legitimidade para promover a execução fiscal, destaque-se:

(i) Acórdão do STA, 2.ª SECÇÃO, de 09-04-2014, Processo n.º 0366/14: *«I - Da articulação do disposto nos arts. 103.º da LGT com os arts. 9.º e 152.º e ss. do CPPT, resulta um conceito amplo de legitimidade para o processo de execução fiscal (tanto que o art. 276.º do CPPT atribui legitimidade quer ao executado quer a terceiros para reclamarem para o juiz das decisões do órgão de execução fiscal que afectem os seus direitos e interesses legítimos). II - O interesse em agir [com referência a uma reclamação, apresentada nos termos do art. 276.º do CPPT, pelo executado revertido, contra o acto praticado pelo OEF que lhe indefere o pedido de dispensa de prestação de garantia com vista a suspender uma execução fiscal] não fica afastado pelo facto de os termos da execução estarem suspensos por força da remessa para apensação ao processo de insolvência, nem por na decisão de reversão (nos termos dos arts. 23.º n.ºs. 2, 3.º e 7.º e 24.º, da LGT) se referir haver lugar à suspensão da execução "até à excussão dos bens da devedora principal, sem prejuízo da possibilidade de adopção das medidas cautelares adequadas nos termos da lei". Menos, ainda, se a declaração de insolvência do revertido não implica, só por si, a suspensão da execução da dívida, visto ser posterior àquela declaração (n.º 6 do art. 180.º do CPPT).».*

(ii) Acórdão do STA, 2.^a SECÇÃO, de 07-07-2010, Processo n.º 0532/10: *"II - Na penhora de créditos, a legitimidade processual do devedor destes, para reclamar do acto do órgão da execução fiscal que a ordenou, deriva do seu manifesto interesse em agir, expresso na consequência jurídica favorável de uma eventual procedência da reclamação (levantamento da penhora incidente sobre os créditos) e na repercussão negativa na sua esfera jurídica, no caso de improcedência da reclamação com o fundamento invocado, traduzida no eventual prosseguimento da execução contra ele, na qualidade de executado por responsabilidade pessoal."*

Do lado passivo, podem ser executados no processo de execução fiscal os devedores originários e seus sucessores dos tributos e demais dívidas referidas no art.º 148.º do CPPT, bem como os garantes que se tenham obrigado como principais pagadores, até ao limite da garantia prestada – n.º 1 do art.º 153.º do CPPT.

2.2.6. A reversão da execução fiscal (brevíssima resenha)

A reversão da execução fiscal, isto é, o chamamento à execução dos responsáveis subsidiários depende da verificação de qualquer das seguintes circunstâncias (cfr. n.º 2 do art.º 153.º do CPPT):

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

Os responsáveis subsidiários poderão ser várias pessoas, de acordo com o que estabeleceu o legislador tributários, e conforme desenvolveremos mais adiante.

2.2.7. O falecimento do executado e a transmissibilidade das dívidas aos seus herdeiros e legatários

Se, no decurso do processo de execução fiscal, falecer o executado, são válidos todos os atos praticados pelo cabeça-de-casal independentemente da habilitação de herdeiros, conforme estabelece o art.º 154.º do CPPT; mesmo porque, nos termos do art.º 29.º, n.º 2 da LGT, as 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.

Esta é uma exceção à regra geral da intransmissibilidade das obrigações tributárias, prescrita no n.º 1 do art.º 29.º do LGT.

A propósito do art.º 154.º do CPPT, e segundo Rui Pereira¹⁹, *“a ratio subjacente à norma destina-se a permitir a tramitação do processo de execução fiscal pois, de outro modo, a cobrança coerciva da dívida tributária ficaria pendente da efectiva habilitação de herdeiros.”*

Ainda relativamente à transmissão das dívidas fiscais aos herdeiros e legatários, convém referir o limite previsto na lei civil (isto é, a transmissibilidade da dívida fiscal limita-se às forças da herança ou do legado), sendo certo que, tendo-se verificado a partilha entre os sucessores da pessoa que no título figurar como devedor, o órgão da execução fiscal ordenará, para efeito de citação dos herdeiros, a destinção da parte que cada um deles deva pagar (art.º 155.º, n.º 1 do CPPT).

Segundo a doutrina de Nina Aguiar²⁰, *“a responsabilidade tributária subsidiária transmite-se mortis causa aos sucessores dos responsáveis, nos termos gerais de direito. (...) Consequentemente, a execução pode ser revertida contra aqueles, fundando-se a reversão directamente naqueles preceitos de direito civil. Esta reversão pode ter lugar mesmo que não tenha havido citação do de cujus”*.

De acordo com o artigo 2024.º do Código Civil, *“Diz-se sucessão o chamamento de uma ou mais pessoas à titularidade das relações jurídicas patrimoniais de uma pessoa falecida e a conseqüente devolução dos bens que a esta pertenciam.”*

Nos termos do artigo 2015.º do Código Civil, *“Não constituem objecto de sucessão as relações jurídicas que devam extinguir-se por morte do respectivo titular, em razão da sua natureza ou por força da lei.2. Podem também extinguir-se à morte do titular, por vontade deste, os direitos renunciáveis.”*

Estabelece ainda o Código Civil, no seu artigo 2068.º, que *“A herança responde pelas despesas com o funeral e sufrágios do seu autor, pelos encargos com a testamentaria, administração e liquidação do património hereditário, pelo pagamento das dívidas do falecido, e pelo cumprimento dos legados.”*

Chamados os herdeiros à reversão do processo de execução fiscal, estes, respondem pela dívida exequenda até ao limite das forças da herança.

¹⁹ Cfr. Anotação Lexit ao art.º 154.º do CPPT. AA.VV. (2019). "Justiça Tributária: LGT-CPPT-RGIT-RCPITA-RAT-LPFA". Porto, Portugal: Lexit / O Informador Fiscal.

²⁰ Cfr. Anotação Lexit ao art.º 23.º da LGT. AA.VV. (2019). "Justiça Tributária: LGT-CPPT-RGIT-RCPITA-RAT-LPFA". Porto, Portugal: Lexit / O Informador Fiscal.

Sobre o art.º 155.º do CPPT (partilha entre sucessores), e segundo Rui Pereira²¹, “antes de efectuada a partilha, a responsabilidade pelo pagamento das dívidas tributárias do de cuius é exclusivamente da herança (cfr. art.º 2097.º, do C.Civil). A citação destina-se apenas assegurar a legitimidade passiva após a morte do devedor originário, chamando a herança à execução fiscal, podendo ser efectuada na pessoa do cabeça-de-casal ou de qualquer herdeiro, consoante esteja já a correr, ou não, processo de inventário. Caso ainda não se tenha efectuado partilha e estiver a correr processo de inventário, será citado o cabeça-de-casal para pagar toda a dívida exequenda, sob a cominação de penhora em quaisquer bens da herança; Se não estiver a correr inventário, esta citação pode fazer-se em qualquer dos herdeiros.”

Ainda relativamente ao art.º 155.º do CPPT, destacamos a seguinte jurisprudência:

(i) Acórdão STA de 12.02.2014, Processo n.º 0196/13: “I - Sendo certo que as obrigações tributárias se transmitem em caso de morte (cfr. art. 29.º, n.º 2, da LGT), antes de efectuada a partilha a responsabilidade pelo pagamento das dívidas tributárias do de cuius é exclusivamente da herança (cfr. art. 2097.º do CC), que constitui um património autónomo, e não de qualquer dos herdeiros. II - A citação a que alude o art. 155.º, n.ºs 3, alínea b) e 4, do CPPT destina-se apenas a chamar à execução fiscal a herança (assegurando a legitimidade passiva após a morte do devedor originário), podendo ser efectuada na pessoa do cabeça-de-casal ou de qualquer herdeiro, consoante esteja já a correr ou não inventário. III - Essa citação não constitui meio de efectivar a responsabilidade dos herdeiros pela dívida exequenda, a qual só poderá resultar da partilha, e, por isso, não serve para exigir a qualquer deles a totalidade ou sequer uma parte da dívida exequenda, ainda que proporcional à sua quota hereditária. IV - Na herança indivisa não há pluralidade de devedores, que só pode surgir com a partilha, sendo que só depois desta efectuada cada um dos herdeiros passa, em princípio, a responder pela quota-parte da dívida correspondente à proporção da quota que lhe tenha cabido na herança (art. 2098.º, n.º 1, do CC), com o limite das «forças da herança» (art. 2071.º do CC). V - Não se demonstrando que foi efectuada a partilha, pode o herdeiro que foi citado na qualidade de herdeiro para pagar «a parte da dívida exequenda proporcional à sua quota hereditária» opor-se com fundamento em falta de responsabilidade, que integra o fundamento previsto na alínea b) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT.”

²¹ Cfr. Anotação Lexit ao art.º 155.º do CPPT. AA.VV. (2019). "Justiça Tributária: LGT-CPPT-RGIT-RCPITA-RAT-LPFA". Porto, Portugal: Lexit / O Informador Fiscal.

(ii) Acórdão do TCA Norte de 12.02.2015, Processo n.º 00242/08.0BEBRG: “1 - *Têm legitimidade passiva para a execução fiscal os devedores originários dos tributos e as demais pessoas referidas no artigo 148.º do CPPT e seus sucessores (artigo 153.º, n.º 1 do CPPT).* 2 - *A citação prevista no artigo 155.º, n.ºs 3, alínea b) e 4, do CPPT destina-se apenas a chamar à execução fiscal a herança, com vista a assegurar a legitimidade passiva após a morte do devedor originário, podendo ser efectuada na pessoa do cabeça - de - casal ou de qualquer herdeiro, consoante esteja já a correr ou não inventário (se não estiver a correr inventário, esta citação pode fazer-se em qualquer dos herdeiros).* 3 - *Os herdeiros chamados à execução apenas respondem pelos encargos da herança até ao limite das forças desta, como decorre da norma do artigo 2071.º do Código Civil.* 4 - *A oposição à execução fiscal não é o meio processual adequado para discutir a ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, quando a lei assegura meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação.”*

(iii) Acórdão do STA, de 18-03-2015, Processo n.º 01362/14: «*I - A recorrente como herdeira do executado tem interesse em ver reconhecida a prescrição da dívida exequenda. II - Mas sendo a oposição à execução fiscal um incidente processual que tem a natureza de uma contestação, desde que citado o cabeça de casal em representação da herança indivisa, qualquer herdeiro não pode deixar de ser considerado como terceiro na oposição em curso. III - Todavia porque o conhecimento da prescrição da dívida exequenda constitui fundamento de oposição e é até de conhecimento oficioso não sendo invocada pelo cabeça do casal, o seu não conhecimento pode afectar e lesar os direitos do herdeiro na medida em que afectará o montante da sua quota hereditária. IV - Daí que o herdeiro tenha legitimidade para suscitar esta excepção junto do órgão da execução fiscal, pelo que a petição de oposição deve ser convolada para requerimento dirigido ao órgão da execução fiscal exequente.»*

2.2.8. A insolvência do executado

Caso o executado seja declarado insolvente, e conforme o art.º 156.º do CPPT, e quando o funcionário ou a pessoa que deva realizar o ato verificarem que o executado foi declarado em estado de insolvência, o órgão da execução fiscal ordenará que a citação se faça na pessoa do liquidatário judicial.

A este propósito, e de acordo com a doutrina de Rui Pereira²², *“quer quando é o próprio devedor que se apresenta à insolvência, quer quando é um outro credor a requerer a insolvência, nos termos do artigo 20.º CIRE, deve a Administração Tributária, quando existam créditos tributários, ser citada, nos termos do n.º 5 do artigo 37.º CIRE, para tomar conhecimento da declaração de insolvência e poder reclamar atempadamente os seus créditos.”*

Segundo o Acórdão do STA, de 14.12.2014, Processo n.º 01354/14, é nula a citação de uma sociedade posterior à declaração de insolvência, se essa mesma citação é efetivada por via postal para a sede da referida sociedade, ao invés de ser dirigida ao Administrador da insolvência e para o seu domicílio constante da sentença de insolvência.

2.2.9. Títulos executivos: espécies, requisitos e elementos que acompanham o título executivo

A propósito dos títulos executivos, Ana Cecília Cardoso²³ refere que *“a existência de um título executivo é a condição de natureza formal necessária à instauração de um processo de execução. Toda a execução tem por base um título executivo pelo qual se determina os fins e os limites do processo executivo.”* Acrescenta a mesma autora que *“(…) o título executivo também serve de fundamento à execução, pois funciona como garantia de que o exequente tem direito à quantia que pretende cobrar. Nestes casos é perfeitamente compreensível a necessidade de existência ab initio de um comprovativo de que a dívida que se pretende cobrar existe e que existe em termos legais, pois, em princípio não se discutirão os aspetos relativos à legalidade da dívida exequenda durante o processo, daí que seja exigida a prévia existência de um título executivo para que se possa desencadear o processo de execução fiscal.”*

O art.º 162.º do CPPT estabelece, taxativamente, que só podem servir de base à execução fiscal os seguintes títulos executivos:

- (a) Certidão extraída do título de cobrança relativa a tributos e outras receitas do Estado;
- (b) Certidão de decisão exequível proferida em processo de aplicação das coimas;
- (c) Certidão do ato administrativo que determina a dívida a ser paga;

²² Cfr. Anotação Lexit ao art.º 156.º do CPPT. AA.VV. (2019). "Justiça Tributária: LGT-CPPT-RGIT-RCPITA-RAT-LPFA". Porto, Portugal: Lexit / O Informador Fiscal.

²³ Cfr. Anotação Lexit ao art.º 162.º do CPPT. AA.VV. (2019). "Justiça Tributária: LGT-CPPT-RGIT-RCPITA-RAT-LPFA". Porto, Portugal: Lexit / O Informador Fiscal.

(d) Qualquer outro título a que, por lei especial, seja atribuída força executiva.

Nos casos mais comuns, o processo de execução fiscal será instaurado com base numa certidão de dívida. Refere, a este propósito, o artigo 88.º n.º 1 do CPPT que "*findo o prazo de pagamento voluntário estabelecido nas leis tributárias, será extraída pelos serviços competentes certidão de dívida com base nos elementos que tiverem ao seu dispor*". Tais certidões servirão de base à instauração do processo de execução fiscal, serão assinadas e autenticadas e deverão conter os seguintes elementos (cfr. art.º 88.º n.º 2 do CPPT): (i) A identificação do devedor, incluindo o seu número de identificação fiscal; (ii) A descrição sucinta, situações e artigos matriciais dos prédios que originaram as coletas; (iii) O estabelecimento, local e objeto da atividade tributada; (iv) O número de processos; (v) A proveniência da dívida e o seu montante; (vi) O número do processo de liquidação do tributo sobre a transmissão, identificação do transmitente, número e data do termo da declaração prestada para a liquidação; (vii) Os rendimentos que serviram de base à liquidação, com indicação das fontes; (viii) Os nomes e moradas dos administradores ou gerentes da empresa ou sociedade executada; (ix) Os nomes e moradas das entidades garantes da dívida e tipo e montante da garantia prestada; (x) Os nomes e moradas de outras pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis; (xi) Quaisquer outras indicações úteis para o eficaz seguimento da execução.

Já relativamente aos requisitos dos títulos executivos, estabelece o art.º 163.º, n.º 1 do CPPT que são requisitos essenciais dos títulos executivos:

- (a) Menção da entidade emissora ou promotora da execução;
- (b) Assinatura da entidade emissora ou promotora da execução, por chancela nos termos do presente Código ou, preferencialmente, através de aposição de assinatura eletrónica avançada;
- (c) Data em que foi emitido;
- (d) Nome e domicílio do ou dos devedores;
- (e) Natureza e proveniência da dívida e indicação do seu montante.

Conforme prevê o n.º 2 do art.º 163.º do CPPT, o título executivo deve ainda indicar a data a partir da qual são devidos juros de mora e a importância sobre que incidem, devendo, na sua falta, esta indicação ser solicitada à entidade competente.

Além disso, e segundo o n.º 3 da mesma disposição acima referida, os títulos executivos são emitidos por via eletrónica e, quando provenientes de entidades externas, devem, preferencialmente, ser entregues à administração tributária por transmissão eletrónica de dados, valendo nesse caso como assinatura a certificação de acesso.

A aposição da assinatura eletrónica avançada deve ser realizada de acordo com os requisitos legais e regulamentares exigíveis pelo Sistema de Certificação Eletrónica do Estado – Infra-Estrutura de Chaves Públicas – cfr. n.º 4 do art.º 163.º do CPPT.

De referir ainda que, nos termos do art.º 164.º do CPPT, a entidade promotora da execução pode juntar ao título executivo, se o entender que é necessário, uma nota de que conste o resumo da situação que serviu de base à instauração do processo.

Segundo Ana Cecília Cardoso²⁴, “(...) a junção da nota referida neste artigo deve ter lugar nos casos em que se entenda que existe a necessidade de esclarecimento pois através dos elementos não é clara a situação que lhe deu origem ou não é possível determinar com exatidão qual a natureza ou proveniência da dívida. A decisão sobre a junção ou não da nota referida nesta norma é totalmente responsabilidade da entidade que promove a execução fiscal, não havendo qualquer obrigatoriedade da sua junção nem qualquer tipo de controlo judicial relativamente à sua junção ou não.” Daí que o art.º 164.º do CPPT utilize o termo “pode” e não “deve” ou “é obrigada a”.

Finalmente, e conforme a doutrina de Ana Cecília Cardoso²⁵, uma nota ainda para esclarecer que “(...) o título executivo permite reafirmar o carácter certo, líquido e exigível da dívida a que respeita, não sendo permitido nesta fase, questionar a legalidade do ato tributário que lhe deu origem.”

2.2.10. Nulidades no âmbito do processo de execução fiscal

A matéria das nulidades no âmbito do processo fiscal (e respetivo regime) encontra-se prevista no art.º 165.º do CPPT.

Assim, e conforme o n.º 1 do art.º 165.º do CPPT, são nulidades insanáveis em processo de execução fiscal: (a) A falta de citação, quando possa prejudicar a defesa do interessado; (b) A falta de requisitos essenciais do título executivo, quando não puder ser suprida por prova documental.

De acordo com Ana Cecília Cardoso²⁶, “no respeitante à falta de citação nos casos em que se comprove que o destinatário da citação não chegou a ter conhecimento

²⁴ Cfr. Anotação Lexit ao art.º 164.º do CPPT. AA.VV. (2019). "Justiça Tributária: LGT-CPPT-RGIT-RCPITA-RAT-LPFA". Porto, Portugal: Lexit / O Informador Fiscal.

²⁵ Cfr. Anotação Lexit ao art.º 162.º do CPPT. AA.VV. (2019). "Justiça Tributária: LGT-CPPT-RGIT-RCPITA-RAT-LPFA". Porto, Portugal: Lexit / O Informador Fiscal.

²⁶ Cfr. Anotação Lexit ao art.º 165.º do CPPT. AA.VV. (2019). "Justiça Tributária: LGT-CPPT-RGIT-RCPITA-RAT-LPFA". Porto, Portugal: Lexit / O Informador Fiscal.

do ato por motivo que não lhe foi imputável, supõe-se que tenha sido praticado um ato de citação, cuja validade está dependente da observância dos requisitos previstos na lei, e que incumbe à Administração tributária demonstrar que ele foi efetuado, cabendo, por sua vez ao citado o ónus de alegação e prova do não conhecimento do ato. O citado apenas tem o ónus da prova do não conhecimento do ato, nos casos em que o ato de citação foi devidamente efetuado, demonstração esta que cabe (...) à Autoridade Tributária.”

Prossegue a mesma autora referindo que *“situação diferente da falta de citação é da nulidade da citação, nos casos de nulidade da citação a citação é efetuada apenas não foram cumpridas na sua realização as formalidades previstas na lei. A nulidade da citação encontra-se prevista no artigo 191.º do CPC.”*²⁷

Estas nulidades são de conhecimento oficioso e podem ser arguidas até ao trânsito em julgado da decisão final, isto é, até à formação da insusceptibilidade da decisão poder ser objeto de recurso ordinário – n.º 4 do art.º 165.º do CPPT.

Conforme o n.º 2 do mesmo art.º 165.º do CPPT, as nulidades dos atos têm por efeito a anulação dos termos subsequentes do processo que deles dependam absolutamente, aproveitando-se as peças úteis ao apuramento dos factos.

Caso o representante do inabilitado por prodigalidade (hoje, maior acompanhado) tenha sido citado, a nulidade por falta de citação do inabilitado por prodigalidade só invalidará os atos posteriores à penhora – n.º 3 do art.º 165.º do CPPT.

2.2.11. Incidentes da instância e impugnações

O art.º 166.º, n.º 1 do CPPT refere que são admitidos no processo de execução fiscal os seguintes incidentes: (a) Embargos de terceiros; (b) Habilitação de herdeiros; (c) Apoio judiciário (cfr. Acesso ao Direito e aos Tribunais - Lei n.º 34/2004 de 29 de julho).

De acordo com Ana Cecília Cardoso²⁸, *“este artigo, pela sua redação transmite a ideia de que o elenco de incidentes apresentado nesta norma é taxativo. Parece que se pretendeu afastar a aplicabilidade de outros incidentes ao processo de execução fiscal. Há outros incidentes que embora não estejam elencados neste artigo têm total ou parcialmente um regime próprio no CPPT, aplicando-se também ao processo de*

²⁷ Cfr. Anotação Lexit ao art.º 165.º do CPPT. AA.VV. (2019). "Justiça Tributária: LGT-CPPT-RGIT-RCPITA-RAT-LPFA". Porto, Portugal: Lexit / O Informador Fiscal.

²⁸ Cfr. Anotação Lexit ao art.º 166.º do CPPT. AA.VV. (2019). "Justiça Tributária: LGT-CPPT-RGIT-RCPITA-RAT-LPFA". Porto, Portugal: Lexit / O Informador Fiscal.

execução fiscal, como é o caso: Reclamação para o Juiz (artigos 276.º a 278.º do CPPT); Anulação da venda (artigo 257.º do CPPT); Incidentes atípicos (referidos no artigo 151.º do CPPT).”

À impugnação da genuinidade de qualquer documento aplica-se o disposto no n.º 4 do artigo 115.º (cfr. n.º 2 do art.º 166.º do CPPT), sendo que o n.º 4 do art.º 115.º do CPPT estabelece que *“a genuinidade de qualquer documento deve ser impugnada no prazo de 10 dias após a sua apresentação ou junção ao processo, sendo no mesmo prazo feito o pedido de confronto com o original da certidão ou da cópia com a certidão de que foi extraída.”*

2.2.12. Meios de prova

O art.º 115.º, n.º 1 do CPPT refere que, no âmbito do processo de execução fiscal, são admitidos os meios gerais de prova.

Conforme o n.º 2 da mesma disposição, as informações oficiais só têm força probatória quando devidamente fundamentadas, de acordo com critérios objetivos.

Já o n.º 3 do mesmo art.º 115.º do CPPT refere que o teor das informações oficiais será sempre notificado ao impugnante, logo que juntas.

Ademais, a genuinidade de qualquer documento deve ser impugnada no prazo de 10 dias após a sua apresentação ou junção ao processo, sendo no mesmo prazo feito o pedido de confronto com o original da certidão ou da cópia com a certidão de que foi extraída – cfr. n.º 4 do art.º 115.º do CPPT.

Por sua vez, o art.º 116.º, n.º 1 do CPPT refere que poderá haver prova pericial no processo de impugnação judicial sempre que o juiz entenda necessário o parecer de técnicos especializados. De notar que esta disposição se refere ao processo de impugnação judicial, meio mais “genérico” de processo judicial tributário, mas cuja tramitação se aplica, *mutatis mutandis*, ao processo de execução fiscal.

2.2.13. Suspensão da execução e garantias

De acordo com o art.º 169.º, n.º 1 do CPPT, a execução fica suspensa até à decisão do pleito em caso de reclamação graciosa, a impugnação judicial ou recurso judicial que tenham por objeto a legalidade da dívida exequenda, bem como durante os procedimentos de resolução de diferendos no quadro da Convenção de Arbitragem 90/436/CEE, de 23

de julho, relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correção de lucros entre empresas associadas de diferentes Estados-Membros, ou de convenção para evitar a dupla tributação, desde que tenha sido constituída garantia nos termos do artigo 195.º ou prestada nos termos do artigo 199.º ou a penhora garantida a totalidade da quantia exequenda e do acrescido, o que deve ser informado no processo pelo funcionário competente.

Acrescenta o n.º 2 do mesmo art.º 169.º do CPPT que a execução fica igualmente suspensa, desde que, após o termo do prazo de pagamento voluntário, seja prestada garantia antes da apresentação do meio gracioso ou judicial correspondente, acompanhada de requerimento em que conste a natureza da dívida, o período a que respeita e a entidade que praticou o ato, bem como a indicação da intenção de apresentar meio gracioso ou judicial para discussão da legalidade ou da exigibilidade da dívida exequenda.

A propósito da questão das garantias, e de acordo com a doutrina de Castro Moreira de Campos e Patrícia Anjos Azevedo²⁹, *“o presente artigo é desenvolvimento e concretização do disposto no artigo 52.º da LGT e abrange as situações em que o contribuinte pretende atacar a execução por qualquer um dos meios admissíveis, não se confundindo com o regime do artigo 196.º, que combinado com o 199.º rege a suspensão da execução para pagamento em prestações da dívida tributária. A este propósito, e no que toca à garantia e respetiva avaliação, o art.º 199.º, n.º 6 do CPPT (...) estabelece que a garantia é prestada pelo valor da dívida exequenda, juros de mora contados até ao termo do prazo de pagamento voluntário ou à data do pedido, quando posterior, com o limite de cinco anos, e custas na totalidade, acrescida de 25 % da soma daqueles valores, exceto no caso dos planos prestacionais onde a garantia é prestada pelo valor da dívida exequenda, juros de mora contados até ao termo do prazo do plano de pagamento concedido e custas na totalidade, sem prejuízo do disposto no n.º 13 do artigo 169.º.”*

Por seu turno, o art.º 170.º do CPPT trata a matéria da dispensa de prestação de garantia; o art.º 171.º do CPPT refere-se à indemnização em caso de garantia indevida; ao passo que o art.º 199.º-A do CPPT se ocupa da matéria da avaliação da garantia.

Além do mais habitual (isto é, a prestação de garantia), a suspensão da execução pode também verificar-se em virtude de ação judicial sobre os bens penhorados (art.º

²⁹ Cfr. Anotação Lexit ao art.º 169.º do CPPT. AA.VV. (2019). "Justiça Tributária: LGT-CPPT-RGIT-RCPITA-RAT-LPFA". Porto, Portugal: Lexit / O Informador Fiscal.

172.º do CPPT) ou nos órgãos da execução fiscal deprecado, conforme o art.º 173.º do CPPT.

2.2.14. Extinção do processo de execução fiscal

De acordo com o previsto no art.º 176.º, n.º 1 do CPPT, o processo de execução fiscal extingue-se: (a) Por pagamento da quantia exequenda e do acrescido; (b) Por anulação da dívida ou do processo; (c) Por qualquer outra forma prevista na lei.

Nos termos do n.º 2 do mesmo artigo, nas execuções por coimas ou outras sanções pecuniárias o processo executivo extingue-se também: (a) Por morte do infrator (a tal equivalendo, também, a dissolução de uma determinada sociedade comercial, já que a responsabilidade penal e contra-ordenacional não se transmite); (b) Por amnistia da contra-ordenação; (c) Pela prescrição das coimas e sanções acessórias; (d) Pela anulação da decisão condenatória em processo de revisão.

De notar que o art.º 177.º do CPPT apresenta a questão do prazo de extinção da execução, estabelecendo que a extinção da execução verificar-se-á dentro de um ano contado da instauração, salvo causas insuperáveis, devidamente justificadas.

Contudo, nesta particular, e segundo a doutrina de Filipe Cerqueira Alves³⁰, “o art. 177.º CPPT consagra um prazo meramente ordenador do processo e não extintivo do mesmo ou com repercussões que sejam no seu andamento ou mérito. Com efeito, o TC, no seu aresto n.º 555/09, considerou quando interpretado não inconstitucional o presente quando interpretado no sentido de que o prazo nele fixado tem natureza ordenadora e disciplinar e a sua ultrapassagem não implica, só por si, a extinção do processo de execução fiscal. O incumprimento do disposto no presente artigo tem implicações a nível disciplinar, porém - podendo, se imputável à actuação de algum funcionário em particular, a violação deste prazo acarretar violação do art. 73.º, n.º 2, al. e) da Lei n.º 35/2014, com suas sucessivas alterações (Lei Geral do Trabalho em Funções Públicas).”

³⁰ Cfr. Anotação Lexit ao art.º 177.º do CPPT. AA.VV. (2019). "Justiça Tributária: LGT-CPPT-RGIT-RCPITA-RAT-LPFA". Porto, Portugal: Lexit / O Informador Fiscal.

3. A responsabilidade tributária (solidária e subsidiária) e a reversão do processo de execução fiscal

3.1. O regime legal da responsabilidade tributária (solidária e subsidiária), à luz da LGT e do CPPT; a reversão do processo de execução fiscal

Nos termos do n.º 3 do art.º 18.º da LGT, “*o sujeito passivo é a pessoa singular ou coletiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável.*”

Nas palavras de José de Campos Amorim e Patrícia Anjos Azevedo³¹, “*o sujeito passivo pode ser originário, quando é a pessoa em relação à qual se verificam os pressupostos constantes da incidência do imposto; e pode ser não originário quando, apesar de não se verificarem os referidos pressupostos, é chamado ao cumprimento da obrigação de imposto, por se enquadrar na previsão legal*”.

Pelo facto de serem admitidos responsáveis não originários, surge a questão da responsabilidade tributária, que se encontra, desde logo, prevista no art.º 22.º da LGT.

Prescreve o n.º 1 do art.º 22.º da LGT que a responsabilidade tributária abrange, nos termos fixados na lei, a totalidade da dívida tributária, os juros e demais encargos legais, sendo que, para além dos sujeitos passivos originários, a responsabilidade tributária pode abranger solidária ou subsidiariamente outras pessoas (n.º 2).

A legitimidade dos responsáveis subsidiários resulta de ter revertido contra eles o processo de execução fiscal ou de ter sido interposta uma providência cautelar de garantia dos créditos tributários (cfr. art.º 9.º, n.º 3 do CPPT).

A solidariedade encontra-se prevista no art.º 21.º da LGT, que determina, no seu n.º 1 que, salvo disposição legal em contrário, quando os pressupostos do facto tributário se verifiquem em relação a mais do que uma pessoa, todas são solidariamente responsáveis pelo cumprimento da dívida tributária (sem prejuízo do direito de regresso, nos termos da lei civil). Assim, “*o devedor que satisfizer o direito do credor além da parte que lhe competir tem direito de regresso contra cada um dos condevedores, na*

³¹ AMORIM, J. C.; ANJOS AZEVEDO, P. (2018). Lições de Direito Fiscal (2.ª edição – revista e atualizada). Vila Nova de Gaia, Portugal: Calendário de Letras. ISBN 9789897650604, pp. 125 e 126.

parte que a estes compete” – cfr. art.º 524.º do Código Civil e art.º 497.º do mesmo diploma.

Quer isto dizer que a AT poderá exigir a qualquer um dos responsáveis a totalidade do valor em dívida (leia-se, dívida tributária e acrescido – juros, custas, coimas, etc.), sendo certo que quem pagar a totalidade da dívida poderá exigir aos seus condevedores a parte que lhes caberia.

De facto, o artigo 21.º da LGT prevê a solidariedade passiva no caso de os pressupostos do facto tributário se verificarem em relação a mais do que uma pessoa, respondendo solidariamente pelo cumprimento da dívida tributária³².

Falar de solidariedade passiva, implica também reger-mo-nos pela Lei Civil, por remissão do artigo 2.º alínea d) da LGT para o artigo 512.º e seguintes do Código Civil. Assim, é solidária a obrigação quando cada um dos devedores, individualmente, responde pela prestação integral e esta a todos libera (ou no caso de cada um dos credores exigir a prestação integral), liberando o devedor para cada um deles³³.

Por seu turno, e quanto à responsabilidade subsidiária, esta encontra-se prevista no art.º 23.º da LGT, que refere que a responsabilidade subsidiária se efetiva por reversão do processo de execução fiscal (art.º 23.º, n.º 1 da LGT). Neste contexto, refira-se que a responsabilidade tributária por dívidas de outrem é, salvo determinação em sentido contrário, apenas subsidiária – art.º 22.º, n.º 4 da LGT.

Além disso, e segundo o n.º 2 do art.º 23.º da LGT, a reversão contra o responsável subsidiário depende da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão, o que quer dizer que a AT deverá verificar, primeiro, se o devedor principal possui bens e se, possuindo-os, eles se revelam insuficientes ao pagamento da dívida e acrescido. Nisto consiste o benefício da excussão que, grosso modo, significa que terá de esgotar-se (executar-se) primeiro o património do devedor principal e, só depois, poderá recorrer-se ao património dos devedores subsidiários (responsáveis tributários).

³² Para maiores desenvolvimentos, cfr. Anotação Lexit ao art.º 21.º da LGT, da autoria de António Carvalho de Magalhães e Isabel Ortigão de Oliveira e Sá Coimbra. AA.VV. (2019). "Justiça Tributária: LGT-CPPT-RGIT-RCPITA-RAT-LPFA". Porto, Portugal: Lexit / O Informador Fiscal.

³³ Cfr. Anotação Lexit ao art.º 21.º da LGT, da autoria de António Carvalho de Magalhães e Isabel Ortigão de Oliveira e Sá Coimbra. AA.VV. (2019). "Justiça Tributária: LGT-CPPT-RGIT-RCPITA-RAT-LPFA". Porto, Portugal: Lexit / O Informador Fiscal.

De facto, e de uma forma resumida, a responsabilidade tributária determina que o responsável tributário seja chamado ao pagamento do imposto quando o devedor originário não paga ou quando o seu património seja manifestamente insuficiente.

Na doutrina de Patrícia Anjos Azevedo³⁴, “*A responsabilidade tributária é, numa primeira linha, imputável ao sujeito passivo originário e abrange a totalidade da dívida tributária, os juros e demais encargos legais (art.º 22.º, n.º 1 da LGT) (...). A responsabilidade tributária pode abranger outras pessoas, vinculando-se numa relação de subsidiariedade em relação ao devedor principal e ainda uma relação de solidariedade entres os diversos responsáveis subsidiários (art.º 22.º, n.º 2 da LGT).*” Neste sentido, e segundo a mesma autora, “*A responsabilidade tributária por dívidas de outrem é, a não ser que a lei determine em sentido contrário (como no caso do art.º 27.º da LGT), apenas subsidiária (cfr. art.º 22.º, n.º 4 da LGT)*”.

A reversão da execução contra o responsável subsidiário em fase anterior liquidação do património do devedor originário efetiva-se sem prejuízo do benefício de excussão. Nas palavras de Nina Aguiar³⁵, “*o benefício da excussão neste contexto, significa que, embora a reversão da execução fiscal contra o responsável subsidiário possa efetuar-se em momento anteriormente à venda e inclusivamente à penhora dos bens penhoráveis do devedor principal desde que este se mostrem insuficientes para o pagamento da dívida exequenda e acrescido (artigos 23.º, n.º 2 da LGT e 153.º, n.º 2 do CPPT), o responsável subsidiário goza do direito de se opor a que a execução dos seus bens se efectue enquanto não forem penhorados e vendidos todos os bens do devedor principal*”.

Ainda de acordo com a doutrina de Nina Aguiar³⁶, o momento adequado para verificarmos se existe insuficiência dos bens dos devedores originários “*é aquele em que a reversão ocorre e não o momento em que se verificaram os factos que originaram a responsabilidade (...)*” Para esta autora, “*quando se refere a fundada insuficiência, o legislador pretende dizer que a decisão da reversão tem que ser fundada – essa sim – ma insuficiência dos bens do devedor originário (...). A decisão tem de ser efetuada segundo o artigo 153.º, n.º 2 do CPPT e deve ter em consideração os elementos que constam no*

³⁴ Cfr. ANJOS AZEVEDO, P. (2018). “Nótulas sobre a figura da responsabilidade tributária: destaques relativamente ao regime previsto na LGT e no RGIT – O informador fiscal”, disponível online em www.informador.pt.

³⁵ Cfr. Anotação Lexit ao art.º 23.º da LGT. AA.VV. (2019). “Justiça Tributária: LGT-CPPT-RGIT-RCPITA-RAT-LPFA”. Porto, Portugal: Lexit / O Informador Fiscal.

³⁶ Cfr. Anotação Lexit ao art.º 23.º da LGT. AA.VV. (2019). “Justiça Tributária: LGT-CPPT-RGIT-RCPITA-RAT-LPFA”. Porto, Portugal: Lexit / O Informador Fiscal.

auto de penhora e “outros de que o órgão da execução fiscal, do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido.”

Os responsáveis subsidiários têm, entre outros meios, ao seu dispor a reclamação graciosa e a impugnação judicial da dívida cuja responsabilidade lhes seja atribuída nos mesmos termos do devedor principal, por força do art.º 22.º, n.º 5 da LGT. Para o efeito, a notificação ou a citação devem contar os elementos essenciais da liquidação assim como a fundamentação.

Ainda no entendimento de Patrícia Anjos Azevedo³⁷, *“a responsabilidade subsidiária é efetivada através de reversão do processo de execução fiscal (art.º 23.º, n.º 1 da LGT), no caso de fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão (art.º 23.º, n.º 2 da LGT). Não sendo possível apurar se os bens são suficientes por ser desconhecido o valor que o responsável subsidiário irá pagar, o processo de execução fiscal suspende-se desde o termo do prazo de oposição até à total excussão do património do executado (cfr. n.º 3 do art.º 23.º da LGT).”*

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

De facto, podem ser adotadas providências cautelares por parte da AT para *“garantia dos créditos tributários em caso de fundado receio de frustração da sua cobrança ou de destruição ou extravio de documentos ou outros elementos necessários ao apuramento da situação tributária dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários”* – cfr. art.º 51.º da LGT.

Estas providências podem ser de natureza conservatória ou antecipatória, podendo consistir na *“apreensão de bens, direitos ou documentos ou na retenção, até à satisfação dos créditos tributários, e de prestações tributárias a que o contribuinte tenha direito”* – art.º 51.º, n.º 3 da LGT. De notar que as providências cautelares se encontram sujeitas ao princípio da proporcionalidade, *“(…) devendo ser interpostas quando adequadas,*

³⁷ Cfr. ANJOS AZEVEDO, P. (2018). “Nótulas sobre a figura da responsabilidade tributária: destaques relativamente ao regime previsto na LGT e no RGIT – O informador fiscal”, disponível online em www.informador.pt.

necessárias e proporcionais aos fins que pretendem atingir. Daí que possam ser objeto de impugnação judicial, nos termos dos art.ºs 143.º e 144.º do CPPT.”³⁸

A AT pode recorrer às seguintes providências cautelares (art.º 135.º, n.º 1 do CPPT): (o arresto – art.ºs 136.º a 139.º do CPPT; e o arrolamento – art.ºs 140.º a 142.º do CPPT).

A reversão, mesmo nos casos de presunção legal de culpa (note-se que as presunções em matéria de normas de incidência tributária são sempre ilidíveis, isto é, afastáveis mediante prova em contrário – *presunções iuris tantum*), é precedida de audição do responsável subsidiário, nos termos da LGT, e da declaração fundamentada dos seus pressupostos e extensão, a incluir na citação – n.º 4 do art.º 23.º da LGT.

O responsável subsidiário fica isento de custas e de juros de mora liquidados no processo de execução fiscal se, citado para cumprir a dívida constante do título executivo, efetuar o respetivo pagamento no prazo de oposição; mas tal não prejudica a manutenção da obrigação do devedor principal ou do responsável solidário de pagarem os juros de mora e as custas, no caso de lhe virem a ser encontrados bens (n.ºs 5 e 6 do art.º 23.º da LGT).

De destacar, ainda, que, nos termos do n.º 3 do art.º 22.º da LGT, a responsabilidade do cônjuge do sujeito passivo é a que decorre da lei civil, sem prejuízo do disposto em lei especial. Sobre esta matéria, iremos ocupar-nos mais adiante neste nosso contributo.

Na esteira de Miguel Vieira³⁹, para que seja possível efetivar a reversão da execução fiscal, é necessário que se verifiquem determinados pressupostos, como sejam, a culpa na insuficiência patrimonial e o facto de os bens do devedor originário não serem suficientes, assim como os dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão prévia.

Em consequência, são chamados ao pagamento do tributo os responsáveis tributários (isto é, os sujeitos passivos não originários), ou seja, os responsáveis subsidiários (cfr., entre outras disposições, o art.º 23.º LGT). De facto, a responsabilidade

³⁸ Neste sentido, veja-se AMORIM, J. C.; ANJOS AZEVEDO, P. (2018). Lições de Direito Fiscal (2.ª edição – revista e atualizada). Vila Nova de Gaia, Portugal: Calendário de Letras. ISBN 9789897650604, p. 156.

³⁹ Cfr. VIEIRA, M. (2012). Reversão Fiscal - A responsabilidade subsidiária dos gerentes ou administradores por dívidas, multas e coimas, in TEIXEIRA, Glória; CUNHA, Ary Ferreira da (Coord.), II Congresso de Direito Fiscal, Porto, Vida Económica, ISBN 9789727885244.

tributária abrange o sujeito passivo originário e pode abranger solidária ou subsidiariamente outras pessoas (art.º 22.º, n.º 2 da LGT).

Nos art.ºs 24.º e ss da LGT surgem os casos mais representativos de responsabilidade subsidiária (em relação ao devedor principal), sendo que a responsabilidade solidária opera quando os pressupostos do facto tributário se verificam em relação a mais do que uma pessoa (art.º 21.º, n.º 1 da LGT).

Mais concretamente, podem ser chamados os seguintes responsáveis:

(i) os administradores, diretores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão, incluindo membros de órgãos de fiscalização, revisores oficiais de contas e contabilistas certificados, neste caso desde que se demonstre que a violação dos deveres tributários destas resultou do incumprimento das suas funções de fiscalização (art.º 24.º da LGT);

(ii) o titular de estabelecimento individual de responsabilidade limitada (EIRL) – art.º 25.º da LGT;

(iii) liquidatários das sociedades (art.º 26.º da LGT);

(iv) gestores de bens ou direitos de não residentes (art.º 27.º da LGT);

(v) o substituto tributário (art.º 28.º da LGT e art.º 159.º do CPPT);

(vi) os funcionários que intervenham no processo de execução fiscal (art.º 161.º do CPPT).

Apurando-se as quantias pelas quais os responsáveis subsidiários irão responder, o órgão da execução fiscal profere despacho, determinando assim a reversão da execução fiscal, e citando imediatamente os responsáveis subsidiários (art.º 160.º do CPPT). No momento da citação pessoal (art.º 191.º, n.º 3 do CPPT), deve o órgão da execução fiscal esclarecer aos responsáveis subsidiários todos os meios de defesa para que possam exercer os seus direitos.

Finalmente, e no que toca aos direitos dos responsáveis subsidiários, podemos destacar, nomeadamente, os seguintes:

(i) direito de regresso face aos restantes responsáveis subsidiários (solidários entre si, ao abrigo do disposto no art.º 24.º, n.º 1 da LGT);

(ii) isenção de custas e de juros de mora, nos termos do art.º 23.º, n.º 5 da LGT;

(iii) direito a reclamar ou impugnar em tribunal a dívida cuja responsabilidade lhes seja atribuída nos mesmos termos do devedor principal (art.º 22.º, n.º 5 da LGT);

(iv) direito a ser citado e revertido nos termos do art.º 23.º, n.º 1 da LGT;

(v) direito de audição prévia, nos termos do art.º 60.º da LGT;

(vi) direito à apresentação de oposição à execução fiscal - art.ºs 203.º e ss do CPPT.

3.2. A responsabilidade dos membros dos corpos sociais e responsáveis técnicos

Relativamente às situações previstas no art.º 24.º da LGT (responsabilidade dos membros dos corpos sociais e responsáveis técnicos), Jesuíno Alcântara Martins e José Costa Alves⁴⁰ referem que as entidades que integram os corpos sociais e os responsáveis técnicos em sociedades, cooperativas e empresas públicas (cfr. art.º 24.º da LGT) são subsidiariamente responsáveis em relação a estas, e solidariamente entre si, por todas as dívidas tributárias relativas ao período de exercício do seu cargo, salvo se se provar que não foi por culpa sua que o património da devedora principal se tornou insuficiente para a satisfação dos créditos tributários ou e provarem que não lhe é imputável a falta de pagamento.

Neste contexto, importa, portanto, analisar o teor do art.º 24.º da LGT, nomeadamente as alíneas a) e a b) do n.º 1, que prevê o seguinte:

“1 - Os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si:

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 colectiva 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.”

No caso da alínea a), o ónus da prova incumbe à Administração Tributária; no caso da alínea b), o ónus da prova impende sobre o responsável subsidiário em causa (chamado ao processo mediante a reversão da execução fiscal – art.º 23.º, n.º 1 da LGT).

⁴⁰ Cfr. MARTINS, J.; Alves, J. (2016). Procedimento e Processo Tributário, 1.ª ed. Coimbra, Almedina. ISBN 9789724060187.

Além disso, e conforme o n.º 2 do art.º 24.º da LGT, a responsabilidade prevista neste artigo aplica-se aos membros dos órgãos de fiscalização e revisores oficiais de contas nas pessoas coletivas em que os houver, desde que se demonstre que a violação dos deveres tributários destas resultou do incumprimento das suas funções de fiscalização.

Nos termos do n.º 3 do mesmo art.º 24.º da LGT, a responsabilidade prevista neste artigo aplica-se aos técnicos oficiais de contas (hoje, contabilista certificados) desde que se demonstre a violação dos deveres de assunção de responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilística e fiscal ou de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos.

Ainda em relação ao artigo 24.º da LGT, destacamos a seguinte jurisprudência:

(i) Acórdão STA de 05/02/2014, Processo n.º 01113/12: *“Relativamente às dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do cargo a Lei Geral Tributária (alínea b), n.º 1, do artigo 24.º) faz incidir sobre o gerente ou o administrador o ónus de provar que a falta de pagamento das dívidas tributárias pela sociedade não lhe é imputável. II - Para impugnar eficazmente, em recurso jurisdicional, a decisão em que se entendeu que perante os elementos de facto» é de concluir que a ruptura financeira não foi devida a gerência negligente «de molde a imputar aos oponentes» a responsabilidade pelas dívidas em questão na execução fiscal «a entidade recorrente haveria de atacar a sentença quanto a este fundamento o qual, por si só, justifica a decisão que julgou procedente a oposição, com a conseqüente extinção da execução. III - Se não o faz, como não fez, não pode o tribunal de recurso alterar aquela decisão quanto ao nela decidido sobre tal matéria.»*

(ii) Acórdão STA de 12/02/2015, Processo n.º 01860/13: *“I - Deve considerar-se fundamentado de direito um acto de reversão da execução fiscal quando ele se insere num quadro jurídico-normativo perfeitamente cognoscível. II - A responsabilidade do gerente que se manteve na gerência da sociedade executada, conforme decorre do documento do registo comercial que instruiu o procedimento para reversão da execução fiscal e no qual se apoia o despacho de reversão, não pode deixar de ser aquela a que se refere a al. b) do n.º 1 do art.º 24.º da LGT, e que encontra expressão na afirmação feita nesse despacho de que »o sócio-gerente acima identificado exerceu de facto e de direito, a gerência da executada, no período a que respeitam as dívidas aqui em cobrança, relativas a IRS, IVA e Coimas dos anos de 2002 a 2006 conforme certidão da narrativa da Conservatória do Registo Comercial ...«, pelo que, não podendo ser diverso o quadro*

jurídico configurável, o despacho de reversão se encontra fundamentado de direito, apesar de o seu texto não indicar expressamente a alínea do art.º 24.º da LGT em que se apoia.»

(iii) Acórdão STA de 07/06/2015, Processo n.º 0487/15: *“I - Deve considerar-se fundamentado de direito um acto de reversão da execução fiscal quando ele se insere num quadro jurídico-normativo perfeitamente cognoscível.II - A responsabilidade do gerente que, de acordo com o despacho de reversão, sempre se manteve na gerência da sociedade executada, não pode deixar de abranger aquela a que se refere a al. b) do n.º 1 do art. 24.º da LGT, pelo que, não podendo ser diverso o quadro jurídico configurável, o despacho de reversão se encontra fundamentado de direito, apesar de o seu texto não indicar expressamente a alínea do art. 24.º da LGT em que se apoia.”*

(iv) Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 16-09-2019, Processo n.º: 1072/11.8BELRS: *“I. A prova da gerência de direito não permite presumir a gerência de facto, impondo-se à Administração Tributária, enquanto exequente e como titular do direito de reversão, fazer a respectiva alegação e subsequente prova dos pressupostos que lhe permitem reverter a execução fiscal contra o gerente da devedora originária, designadamente, os factos integradores do efectivo exercício da gerência de facto. II. Serão típicos actos de gerência aqueles que se consubstanciam na representação da sociedade perante terceiros e aqueles através dos quais a sociedade fique juridicamente vinculada e que estejam de acordo com o objecto social. III. A prática de um acto isolado pelo Oponente, em que, aparentemente, terá agido em representação da executada originária em momento concreto, não é viável, à luz das regras de experiência comum, extrair a conclusão de que o mesmo exerceu, de facto, a gerência da dita sociedade.”*

(v) Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 11-07-2019, Processo n.º 172/12.1BESNT: *“I. Se a Administração Tributária demonstrar que não existiam, à data do despacho de reversão, bens penhoráveis do devedor originário ou, existindo, que eles eram fundadamente insuficientes, passará a competir ao responsável subsidiário demonstrar a existência de bens, suficientes, no património da sociedade de que aquela não teve conhecimento, fazendo, assim, a prova da ilegalidade do acto de reversão. II. O Revertido não demonstra a existência do crédito sobre terceiros que afirma existir, já que, decorre da matéria assente que os mesmos foram contestados pela devedora, ao interpor recurso da decisão que a condenou a pagar à executada originária a quantia correspondente ao créditos que invoca. III. O que significa que estamos perante um*

crédito sobre terceiro que não é certo, nem líquido e, por conseguinte, não se conclui, como pretendido, pela suficiência dos bens da devedora originária para solver a dívida em cobrança executiva.”

(vi) Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 11-07-2019, Processo n.º: 1666/08.9BELRS: *“I. A responsabilidade subsidiária dos gerentes, por dívidas da executada originária, tem por pressuposto o exercício efectivo do cargo de gerente. II. O n.º 1 do artigo 24.º da LGT exige para responsabilização subsidiária a gerência efectiva ou de facto, ou seja, o efectivo exercício de funções de gerência, não se satisfazendo com a mera gerência nominal ou de direito. III. É à Administração Tributária, como exequente, que compete demonstrar a verificação dos pressupostos da reversão da execução fiscal.”*

3.3. A responsabilidade do titular do EIRL

O Estabelecimento Individual de Responsabilidade Limitada (EIRL) foi criado e regulamentado por intermédio do Decreto-Lei n.º 248/86, de 25 de agosto.

A título de enquadramento, podemos referir que, nos termos do respetivo art.º 1.º, n.º 1, *“qualquer pessoa singular que exerça ou pretenda exercer uma atividade comercial pode constituir para o efeito um estabelecimento individual de responsabilidade limitada”*. Prossegue o n.º 2 do mesmo artigo esclarecendo que o interessado afetará ao EIRL uma parte do seu património, cujo valor representará o capital inicial do estabelecimento. Contudo, atente-se à limitação prevista no n.º 3, de acordo com o qual *“uma pessoa só pode ser titular de um único estabelecimento individual de responsabilidade limitada”*.

Quanto à administração e funcionamento, o art.º 10.º do Decreto-Lei n.º 248/86, de 25 de agosto trata a questão das dívidas pelas quais responde o património do EIRL, ao passo que o art.º 11.º se reporta à responsabilidade pelas dívidas do EIRL, sendo que, regra geral, *“pelas dívidas resultantes de actividades compreendidas no objecto do estabelecimento individual de responsabilidade limitada respondem apenas os bens a este afectados”* (n.º 1 do art.º 11.º).

Relativamente à penhora do EIRL, prevê o art.º 22.º do Decreto-Lei n.º 248/86, de 25 de agosto que, na execução movida contra o titular do EIRL, por dívidas alheias à respetiva exploração, os credores apenas poderão penhorar o estabelecimento provando a insuficiência dos restantes bens do devedor.

Por fim, a liquidação do EIRL encontra-se prevista nos art.ºs 23.º e seguintes.

No âmbito do Direito Fiscal, e no tocante à responsabilidade do titular do EIRL, verifica-se que, pelas dívidas fiscais do estabelecimento individual de responsabilidade limitada, respondem apenas os bens a este afetos (n.º 1 do art.º 25.º da LGT), aliás, tal como acontece com outros tipos de dívidas, resultantes de atividades compreendidas no objeto do EIRL (cfr. art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 248/86, de 25 de agosto, que já referimos anteriormente).

Contudo, em caso de insolvência do estabelecimento individual de responsabilidade limitada 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 (cfr. art.º 25.º, n.º 2 da LGT).

3.4. A responsabilidade dos liquidatários das sociedades

O art.º 26.º da LGT trata da responsabilidade dos liquidatários das sociedades, sendo que na liquidação de qualquer sociedade, os liquidatários devem começar por satisfazer as dívidas fiscais, sob pena de ficarem pessoal e solidariamente responsáveis pelas importâncias respetivas (n.º 1).

Todavia, tal responsabilização fica excluída em caso de dívidas da sociedade que gozem de preferência sobre os débitos fiscais (n.º 2 do art.º 26.º da LGT).

Quando a liquidação ocorra em processo de insolvência, devem os liquidatários satisfazer os débitos fiscais em conformidade com a ordem prescrita na sentença de verificação e graduação dos créditos nele proferida (n.º 3 do art.º 26.º da LGT).

Além disso, e conforme o art.º 156.º do CPPT, caso o executado seja declarado insolvente, “(...) o órgão da execução fiscal ordenará que a citação se faça na pessoa do liquidatário judicial.”

A este propósito, gostaríamos de salientar que a lei fiscal ainda utiliza, em várias disposições legais (por exemplo, neste n.º 3 do art.º 26.º da LGT, bem como no n.º 2 do art.º 25.º do mesmo diploma, e, ainda, no art.º 156.º do CPPT que acabamos de citar, por exemplo), o termo “falência”, que, no entanto, deixou de utilizar-se em linguagem jurídica correta, desde a entrada em vigor do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE) – Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de março.

3.5. A responsabilidade dos gestores de bens ou direitos de não residente

Por seu turno, o art.º 27.º da LGT trata a responsabilidade de gestores de bens ou direitos de não residente.

A título de enquadramento, a gestão de negócios encontra-se prevista no art.º 464.º do Código Civil, ao admitir que uma pessoa pode assumir a “*direção de negócio alheio no interesse e por conta do respetivo dono*”.

Também o art.º 17.º, n.º 1 da LGT prevê esta figura, ao consagrar que “*os atos em matéria tributária que não sejam de natureza puramente pessoal podem ser praticados por gestores de negócios, produzindo efeitos em relação ao dono do negócio, nos termos da lei civil*”.

Quanto aos gestores de bens ou direitos de não residentes sem estabelecimento estável, estes são “*todas 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*” (cfr. art.º 27.º, n.º 1 da LGT).

O estabelecimento estável encontra-se definido no art.º 5.º, n.º 1 do CIRC como qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola. Incluem-se, nesta noção: um local de direção, uma sucursal, um escritório, uma fábrica, uma oficina, uma mina, um poço de petróleo ou de gás, uma pedreira ou um qualquer outro local de extração de recursos naturais situado em Portugal (cfr. art.º 5.º, n.º 2 do CIRC).

Concretamente no que toca à responsabilidade, verifica-se 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 – n.º 1 do art.º 27.º da LGT.

Segundo José de Campos Amorim e Patrícia Anjos Azevedo⁴¹, “*esta figura não obsta a que a mesma pessoa possa acumular as funções de gestor de negócios e de representante fiscal, não sendo no entanto de presumir que o representante fiscal seja também gestor de negócios.*”

⁴¹ AMORIM, J. C.; ANJOS AZEVEDO, P. (2018). Lições de Direito Fiscal (2.ª edição – revista e atualizada). Vila Nova de Gaia, Portugal: Calendário de Letras. ISBN 9789897650604, p. 130.

3.6. A responsabilidade em caso de substituição tributária

O art.º 28.º da LGT trata a responsabilidade em caso de substituição tributária. Normalmente, a substituição tributária encontra-se associada à retenção na fonte.

Em caso de substituição tributária, a entidade obrigada à retenção é responsável pelas importâncias retidas e não entregues nos cofres do Estado, ficando o substituído desobrigado de qualquer responsabilidade no seu pagamento, sem prejuízo do disposto nos números seguintes (n.º 1 do art.º 28.º da LGT).

Quando a retenção tenha a natureza de pagamento por conta do imposto devido a final (é o caso dos contribuintes não residentes em território nacional – cfr. art.º 16.º do CIRS, *a contrario sensu*), cabe ao substituído a responsabilidade originária pelo imposto não retido e ao substituto a responsabilidade subsidiária, ficando este ainda sujeito aos juros compensatórios devidos desde o termo do prazo de entrega até ao termo do prazo para apresentação da declaração pelo responsável originário ou até à data da entrega do imposto retido, se anterior – n.º 2 do art.º 28.º da LGT.

Nos 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 – n.º 3 do art.º 28.º da LGT.

A este propósito, e nas palavras de José de Campos Amorim e Patrícia Anjos Azevedo⁴², “*o substituto é obrigado a cumprir determinadas obrigações tributárias em lugar do substituído, no sentido de que exerce o dever de retenção na fonte do montante do imposto a pagar ao credor e tem a obrigação de prestação do imposto e de cumprimento de todas as obrigações acessórias. (...) Assim, se não for feita a devida retenção na fonte a título definitivo, o substituído torna-se o responsável subsidiário pelo pagamento das importâncias que deveriam ter sido retidas e não o foram e o substituto o responsável originário. No caso do não residente, torna-se difícil senão impossível recuperar o montante devido junto do substituído não residente.*”

Continuam estes autores referindo que “*o substituído, como beneficiário dos rendimentos, não tem a obrigação de pagar o imposto retido, nem de cumprir quaisquer deveres acessórios. Assim, se o imposto retido por conta não for entregue ao Estado, fica o substituído desonerado de qualquer responsabilidade no seu pagamento, sendo a responsabilidade exclusiva do substituto. Pelo contrário, se o imposto por conta não for*

⁴² AMORIM, J. C.; ANJOS AZEVEDO, P. (2018). Lições de Direito Fiscal (2.ª edição – revista e atualizada). Vila Nova de Gaia, Portugal: Calendário de Letras. ISBN 9789897650604, p. 126.

retido, cabe ao substituído a obrigação de pagar o imposto não retido e ao substituto a responsabilidade subsidiária.”⁴³

No caso de substituição tributária e na falta ou insuficiência de bens do devedor, a execução reverterá contra os responsáveis subsidiários – art.º 159.º do CPPT.

3.7. A reversão contra terceiros adquirentes de bens

Apesar de esta hipótese de responsabilidade tributária não se encontrar prevista na LGT, o art.º 157.º do CPPT trata uma questão bastante curiosa e que se prende com a reversão contra terceiros adquirentes de bens.

Ora, e nos termos do respetivo n.º 1, na falta ou insuficiência de bens do originário devedor ou dos seus sucessores e se se tratar de dívida com direito de sequela sobre bens que se tenham transmitido a terceiros, contra estes reverterá a execução, salvo se a transmissão se tiver realizado por venda em processo a que a Fazenda Pública devesse ser chamada a deduzir os seus direitos.

Contudo, os terceiros só respondem pelo imposto relativo aos bens transmitidos e apenas estes podem ser penhorados na execução, a não ser que aqueles nomeiem outros bens em sua substituição e o órgão da execução fiscal considere não haver prejuízo – n.º 2 do art.º 157.º do CPPT.

A este propósito, veja-se o Acórdão do STA, 2.ª SECÇÃO, de 23-02-2012, Processo n.º 0916/11: *«I - A reversão da execução contra terceiros adquirentes de bens, regulada no art. 157.º do CPPT, só opera nos casos em que as dívidas estejam garantidas por privilégios especiais, que envolvem direito de sequela e se baseiam sempre numa relação entre o crédito garantido e a coisa garante, em consonância, aliás, com o disposto nos arts. 750.º e 751.º do CC, em que se estabelece a oponibilidade a terceiros dos privilégios mobiliários especiais (desde que eles se tenham constituído antes do direito destes) e dos privilégios imobiliários especiais; II - Nestas situações, se o devedor do tributo, primeiro titular do bem, o transmite a terceiro, contra este reverterá a execução, mas tão-só na falta ou insuficiência de bens do originário devedor ou dos seus sucessores, o que exigirá a fundamentação da reversão contra o mesmo, que só responde pelo imposto relativo aos bens transmitidos; III - Carece da fundamentação supra referida o despacho de reversão que, embora baseando-se no art. 157.º do CPPT, visa*

⁴³ AMORIM, J. C.; ANJOS AZEVEDO, P. (2018). Lições de Direito Fiscal (2.ª edição – revista e atualizada). Vila Nova de Gaia, Portugal: Calendário de Letras. ISBN 9789897650604, p. 126.

chamar à execução um terceiro com o único fundamento de ter adquirido um imóvel onerado com hipoteca voluntária constituída em momento anterior a favor do exequente; (...) V - A execução fiscal pode ser dirigida contra o terceiro adquirente de um bem onerado com hipoteca voluntária, uma vez que o art. 53.º do CPPT, ao estabelecer que "podem ser executados no processo de execução fiscal" (...) "os garantes que se tenham obrigado como principais pagadores, até ao limite da garantia prestada", há-de abarcar, por interpretação extensiva, o adquirente de um bem hipotecado, uma vez que o mesmo ao adquirir o bem onerado com a hipoteca se obriga como principal pagador até ao limite da mesma; VI - Emergindo dos arts. 157.º a 160.º do CPPT que a reversão é o mecanismo que a Administração fiscal utiliza quando quer redireccionar a execução contra pessoa diferente do executado originário, pode retirar-se dos referidos preceitos um princípio geral nesse sentido.».

3.8. A reversão contra possuidores

Também a hipótese prevista no art.º 158.º do CPPT é importante de referir neste contexto. Prende-se com a reversão contra possuidores.

Conforme o n.º 1 do art.º 158.º do CPPT, nos impostos sobre a propriedade mobiliária ou imobiliária, se verificar que a dívida liquidada em nome do atual possuidor, fruidor ou proprietário dos bens respeita a um período anterior ao início dessa posse, fruição ou propriedade, a execução reverterá, nos termos da lei, contra o antigo possuidor, fruidor ou proprietário.

Além disso, “*se, nas execuções referidas no número anterior, se verificar que os títulos de cobrança foram processados em nome do antigo possuidor, fruidor ou proprietário, o funcionário ou outra pessoa que deva realizar a citação informará quem foi o possuidor, fruidor ou proprietário dos bens durante o período a que respeita a dívida exequerida, para que o órgão da execução fiscal o mande citar, se for caso disso, segundo as leis tributárias.*” – n.º 2 do art.º 158.º do CPPT.

A propósito do art.º 158.º do CPPT, destaque-se a seguinte jurisprudência:

(i) Acórdão do STA, 2.ª SECÇÃO, de 09-05-2012, Processo n.º 0911/11: “*Tendo a AT instaurado execução fiscal contra um contribuinte, para cobrança de dívida respeitante a Contribuição autárquica relativa a período decorrido entre os anos de 1994 a 1999, em que o mesmo já não era o proprietário dos respectivos prédios, tendo posteriormente a execução revertido contra a impugnante, ao abrigo do disposto no art.*

158.º do CPPT, e tendo esta sido notificada das liquidações apenas quando foi citada para a execução fiscal em 22/8/2005, estava, então, decorrido o prazo de caducidade do direito à liquidação, sendo que a eventual notificação da anterior proprietária não será suficiente para se ter por impedida a caducidade, pois que a revertida é responsável originária e não responsável subsidiária pela dívida exequenda."

(ii) Acórdão do STA, Processo n.º 01910/03, de 18-02-2004: *"Invocando a oponente não ser em 31 de Dezembro do ano a que respeita a contribuição proprietária de algumas das fracções por ter celebrado contrato de compra e venda e não ser possuidora de outras por ter celebrado contrato-promessa de compra e venda, não pode indeferir-se liminarmente a oposição por não ser manifesta a sua improcedência. A reversão da execução prevista neste artigo 158.º C.P.P.T. pode ser consequência da oposição à execução deduzida com base na ilegitimidade nos termos da al. b) do n.º 1 do art.º 286.º C.P.P.T., por não ser o executado o responsável pelo pagamento da contribuição autárquica que originou essa execução".*

3.9. A reversão no caso de substituição tributária

Já o art.º 159.º do CPPT reforça a reversão prevista nos art.ºs 24.º e seguintes da LGT e que se encontra tratada, neste nosso contributo, no local que entendemos devido.

Contudo, e por uma questão sequencial, entendemos por bem voltar a destacar este assunto, já que surge na sequência das disposições do CPPT, que nos encontramos a tratar, referentes a casos especiais de reversão.

Já agora, a título de comentário sobre o art.º 159.º do CPPT, e segundo a doutrina de José de Campos Amorim e Patrícia Anjos Azevedo⁴⁴, *"no que se refere às importâncias retidas e não entregues à AT, a entidade obrigada a fazer a retenção é responsável pela sua não entrega, sendo o substituído desonerado de qualquer responsabilidade - cfr. art.º 28.º, n.º 1 da LGT. O substituto é o responsável pelas importâncias que deveriam ter sido retidas e não o foram, sendo apenas o substituído responsável subsidiário pelas mesmas - art.º 28.º, n.º 3 da LGT. No caso de retenção feita 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 - art.º 28.º, n.º 2 da LGT. A reversão do processo de execução fiscal contra o*

⁴⁴ Cfr. Anotação Lexit ao art.º 159.º do CPPT. AA.VV. (2019). "Justiça Tributária: LGT-CPPT-RGIT-RCPITA-RAT-LPFA". Porto, Portugal: Lexit / O Informador Fiscal.

responsável subsidiário só poderá ocorrer quando o património do devedor originário não exista ou seja manifestamente insuficiente para satisfazer o crédito tributário (constituído pela dívida exequenda e pelo acrescido) - cfr. art.º 23.º, n.º 1 e 2 da LGT. A reversão da execução fiscal contra o responsável subsidiário tem de ser precedida de audiência deste, conforme estabelece o n.º 4 do art.º 23.º da LGT.”

3.10. A reversão no caso de pluralidade de responsáveis subsidiários

Conforme o art.º 160.º, n.º 1 do CPPT, quando a execução reverta contra responsáveis subsidiários, o órgão da execução fiscal mandá-los-á citar todos, depois de obtida informação no processo sobre as quantias por que respondem.

Ora, e segundo o Acórdão do STA, 2.ª SECCÃO, de 08-05-2013, Processo n.º 0593/13: *"I - Nos casos em que existem dois executados responsáveis solidários pela dívida exequenda que deduziram oposições contra a mesma execução e em que só um deles presta garantia para assegurar o pagamento da totalidade da dívida e dos acréscimos legais, devem os efeitos suspensivos da garantia prestada sobre a execução estender-se ao outro executado oponente."*

De notar que a falta de citação de qualquer dos responsáveis não prejudica o andamento da execução contra os restantes – n.º 2 do art.º 160.º do CPPT.

A este propósito, e nas palavras de José de Campos Amorim e Patrícia Anjos Azevedo⁴⁵, na responsabilidade solidária *"(...) o credor pode demandá-los a todos em simultâneo ou apenas a algum deles. Quando a responsabilidade (...) for conjunta, cada um deles responde pela parte pela qual é responsável - cfr. o mesmo art.º 512.º, n.º 1 do CC. A responsabilidade dos responsáveis subsidiários só é conjunta nos casos em que não estiver prevista na lei a solidariedade - veja-se o art.º 513.º do CC. (...) Só não haverá solidariedade dos responsáveis subsidiários nos casos de substituição tributária (cfr. art.º 28.º da LGT). Na prática, na maior parte dos casos a responsabilidade dos responsáveis subsidiários é solidária, tal se verificando nas situações de reversão contra pessoas que exercem a administração ou gerência de sociedades de responsabilidade limitada."*

⁴⁵ Cfr. Anotação Lexit ao art.º 160.º do CPPT. AA.VV. (2019). "Justiça Tributária: LGT-CPPT-RGIT-RCPITA-RAT-LPFA". Porto, Portugal: Lexit / O Informador Fiscal.

3.11. A reversão da execução contra funcionários

Apesar de esta hipótese de responsabilidade tributária não se encontrar prevista na LGT, o art.º 161.º do CPPT trata uma questão bastante delicada e que se prende com a reversão da execução contra funcionários.

Ora, e conforme o n.º 1 do art.º 161.º do CPPT, os funcionários que intervierem no processo ficarão subsidiariamente responsáveis, pela importância das dívidas que não puderam ser cobradas, por qualquer dos seguintes atos, desde que dolosamente praticados: “a) *Quando, por terem dado causa à instauração tardia da execução, por passarem mandado para penhora fora do prazo legal ou por não o terem cumprido atempadamente, não forem encontrados bens suficientes ao executado ou aos responsáveis; b) Quando, sendo conhecidos bens penhoráveis, lavrarem auto de diligência a testar a sua inexistência; c) Quando possibilitem um novo estado de insolvência por não informarem nas execuções declaradas em falhas que os devedores ou responsáveis adquiriram posteriormente bens penhoráveis.*”

Contudo, além do dolo (que pressupõe uma intenção), ressalve-se que, de acordo com o n.º 2 da mesma disposição, a responsabilidade subsidiária do funcionário só poderá ser exercida após condenação em processo disciplinar pelos factos referidos no número anterior.

3.12. Caso prático resolvido sobre a reversão do processo de execução fiscal: responsabilidade tributária subsidiária e solidária dos membros de corpos sociais e responsáveis técnicos

A sociedade XPTO, LDA apresenta as seguintes dívidas fiscais:

I – 20.000€ de IVA, referentes a junho de 2012, a pagar em agosto de 2012;

II – 10.000€ de IRC de 2017.

Há um gerente que consta da certidão permanente no período de 01/01/2011 a 31/12/2014, Bernardo.

Carlos consta na mesma certidão como gerente desde 01/01/2014 até à atualidade.

Diana é sócia desde a constituição da sociedade até à atualidade. Desde janeiro de 2016 tem vindo a desempenhar funções tais como a representação junto de clientes e fornecedores, bem como a assinatura de contratos.

Eduardo é o contabilista certificado da sociedade desde a constituição.

A empresa tem um património de apenas 1.000€.

a) Defina sujeito passivo da relação jurídica tributária e adapte o conceito a esta hipótese prática

De acordo com o art.º 18.º, n.º 3 da LGT, sujeito passivo é a pessoa singular ou coletiva, o património ou organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, se encontra vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável.

No caso desta hipótese prática, o sujeito passivo originário (isto é, o devedor principal) é a sociedade Comercial XPTO, Lda. Tal significa que esta pessoa coletiva é a titular originária da relação jurídica tributária em causa, uma vez que é em relação a esta que se verificam os pressupostos que desencadeiam a obrigação de pagamento do imposto.

Todavia, como a empresa não tem, claramente, património suficiente para satisfazer a dívida exequenda e acrescido, surgem aqui também diversos responsáveis tributários subsidiários (com todas as implicações previstas nos art.ºs 21.º, 22.º e 23.º da LGT), designadamente, os gerentes, Bernardo, Carlos e Diana, esta última apenas a partir de janeiro de 2016 – cfr. art.º 24.º, n.º 1, alíneas a) e b) da LGT. Excluem-se da responsabilidade tributária subsidiária os sócios que não sejam gerentes, como é o caso de Diana, até ao final de 2015.

Eventualmente, Eduardo, o contabilista certificado da empresa, também poderá ser responsabilizado (e, assim, figurar no rol de responsáveis tributários subsidiários), dependendo das circunstâncias do caso concreto – cfr. art.º 24.º, n.º 3 da LGT.

b) Diga quem e de que forma responderá pelas dívidas em causa. Quem tem o ónus da prova, em cada um dos casos?

A título de enquadramento, podemos referir que a responsabilidade subsidiária se efetiva por reversão do processo de execução fiscal (cfr. art.º 23.º, n.º 1 da LGT), sendo que a reversão da execução contra o responsável subsidiário depende da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal, tal como prevê o art.º 23.º, n.º 2 da LGT.

Mais concretamente, e de acordo com o art.º 24.º, n.º 1 da LGT, os administradores, diretores e gerentes de pessoas coletivas ou outras entidades fiscalmente equiparadas (incluindo gerentes de facto) são subsidiariamente responsáveis em relação às sociedades e solidariamente entre si (art.º 21.º, n.º 1 da LGT).

A responsabilidade subsidiária dos gerentes e administradores verifica-se nos casos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 24.º da LGT.

A alínea a) prescreve que a responsabilidade se verifica pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento tenha terminado após esse exercício, 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.

Nesta hipótese, a AT terá de provar que foi por culpa destes responsáveis que o património do devedor originário se tornou insuficiente.

No caso da alínea b), a responsabilidades subsidiária em causa verifica-se pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do cargo, quando os responsáveis não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento.

Ora, neste caso, serão os responsáveis a provar que não lhes foi imputável a falta de pagamento.

Além disso, esta responsabilidade aplica-se também aos revisores oficiais de contas, nos termos do art.º 24.º, n.º 2 da LGT, bem como aos contabilistas certificados, conforme o n.º 3 do mesmo artigo.

Concretamente neste caso prático, e quanto a Bernardo (gerente de Direito), este é responsável pela dívida de IVA, constituída no período de exercício do seu cargo, tendo a AT de provar que foi por culpa de Bernardo a insuficiência de património da sociedade (art.º 24.º, n.º 1, alínea a) da LGT).

Quanto ao Carlos (também gerente de Direito), este será responsável pela dívida de IRC que foi constituída no período de exercício do seu cargo, nos mesmos moldes que descrevemos para Bernardo.

Já em relação a Diana, como sócia não poderá ser revertida, ou seja, não se lhe aplica o art.º 24.º da LGT. Contudo, como gerente de facto (a partir de janeiro de 2016) aplica-se-lhe o art.º 24.º da LGT, sendo que por isso é responsável subsidiária pela dívida de IRS de 2015 que, muito embora tenha sido constituída anteriormente ao período de exercício do seu cargo, como se trata aqui de um imposto periódico, será pago no

exercício seguinte. Logo, em 2016 quando Diana já é gerente de facto, a sua situação já se enquadra no art.º 24.º, n.º 1, alínea b) da LGT, cabendo a Diana o ónus de provar que não lhe foi imputável a falta de pagamento.

Relativamente a Eduardo como contabilista certificado, e dado que o é desde a constituição da sociedade, este poderá eventualmente ser responsabilizado pelas dívidas de IVA e de IRC (o mesmo que dizer, por todas as dívidas), por força do art.º 24.º, n.º 3 da LGT. Contudo, neste caso, a responsabilização de Eduardo dependerá da prova que este faça de que não existiu, de sua parte, violação dos deveres de regularização técnica nas áreas contabilística e fiscal ou de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos.

4. Meios de reação à reversão por parte dos responsáveis tributários

4.1. Oposição à execução

O responsável subsidiário pode, desde logo, deduzir oposição à execução mediante apresentação, no órgão da execução fiscal onde decorre a execução, de uma petição inicial dirigida ao juiz do tribunal tributário competente. Esta oposição tem o valor de contestação.

Nas palavras de José de Campos Amorim e de Patrícia Anjos Azevedo⁴⁶, “*a oposição é um processo de natureza judicial, decidido no tribunal tributário de primeira instância, nos termos do art.º 151.º, n.º 1 do CPPT, em que intervém o representante da fazenda pública em defesa dos interesses da AT e demais entidades públicas (art.º 15.º do CPPT).*”

A oposição à execução é causa de suspensão do processo de execução fiscal, sendo – à partida – necessária a prestação de garantia, nos termos dos art.ºs 199.º e 212.º do CPPT.

Quanto ao prazo de oposição à execução (art.º 203.º do CPPT), refere Joaquim Freitas da Rocha⁴⁷ que “*a oposição constitui um ato de reação temporalmente balizado, estando a sua interposição sujeita a um prazo de 30 dias*”. Este prazo começa a correr, em regra, desde o momento da citação pessoal.

⁴⁶ AMORIM, J. C.; ANJOS AZEVEDO, P. (2018). Manual de Procedimento e Processo Tributário. Vila Nova de Gaia, Portugal: Calendário de Letras, ISBN 9789897650666, p.309.

⁴⁷ Cfr. Anotação Lexit ao art.º 203.º do CPPT. AA.VV. (2019). "Justiça Tributária: LGT-CPPT-RGIT-RCPITA-RAT-LPFA". Porto, Portugal: Lexit / O Informador Fiscal.

Defende ainda o mesmo autor que *“tal limitação temporal de 30 dias será de exigir e continua a existir, ainda que esteja em presença de factos de conhecimento oficioso e a todo o tempo (por parte do tribunal ou da AT), como a prescrição”*.

Ocorrendo um facto superveniente, Joaquim Freitas da Rocha⁴⁸ defende que *“o prazo referido conta-se, naturalmente, a partir da respetiva ocorrência ou conhecimento, pois apenas a partir daí o executado pode estruturar convenientemente a sua defesa”*.

Nestes termos, e no caso de existirem vários executados, os quais respondem de forma solidária, os prazos correm de forma independente para cada um dos executados.

A oposição à execução só poderá ter como fundamentos – cfr. art.º 204.º, n.º 1 do CPPT –, os seguintes: (a) a inexistência do imposto; (b) a ilegitimidade da pessoa citada; (c) a falsidade do título executivo; (d) a prescrição da dívida exequenda; (e) a falta da notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade; (f) o pagamento ou anulação da dívida exequenda; (g) a duplicação de coleta; (h) a ilegitimidade da liquidação da dívida exequenda; (i) quaisquer outros fundamentos, desde que não envolvam a apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, já que a execução fiscal pressupõe que a dívida seja certa, líquida e exigível.

Segundo a doutrina de José de Campos Amorim e de Patrícia Anjos Azevedo⁴⁹, *“entre os vários fundamentos assumem especial relevância a falta de notificação do tributo, a ilegalidade da liquidação da dívida exequenda e a prescrição da dívida exequenda. No caso de falta de notificação dentro do prazo de caducidade (al. e), esta situação não consubstancia um vício da liquidação, mas um requisito de eficácia do ato de liquidação por estar em causa o direito à liquidação e não a validade do próprio ato, pois tal ato só produz efeitos jurídicos se for validamente notificado ao contribuinte.”*

Na hipótese da falta de notificação dentro do prazo de caducidade e da liquidação fora do prazo legal o contribuinte pode optar pela oposição à execução, pela impugnação judicial ou pelo pedido de constituição de tribunal arbitral.

No que diz respeito à ilegalidade da dívida admite-se segundo os mesmos autores, a possibilidade de oposição judicial com fundamento na ilegalidade abstrata do ato, alegando, por exemplo, que o ato tenha por base uma norma inválida, inexistente ou inconstitucional.

⁴⁸ Cfr. Anotação Lexit ao art.º 203.º do CPPT. AA.VV. (2019). "Justiça Tributária: LGT-CPPT-RGIT-RCPITA-RAT-LPFA". Porto, Portugal: Lexit / O Informador Fiscal.

⁴⁹ AMORIM, J. C. e Anjos Azevedo, P. (2018). Manual de Procedimento e Processo Tributário. Vila Nova de Gaia, Portugal: Calendário de Letras, ISBN 9789897650666, p. 305.

No caso da prescrição da dívida, elencada no art.º 204.º, n.º 1 d) do CPPT, a prescrição pode ser deduzida em sede de oposição. Assim, o órgão da execução fiscal, revoga o ato de liquidação que serviu como fundamento à oposição, segundo o art.º 208.º, n.º 2 do CPPT.

Além disso, note-se que a dívida deve ser certa, líquida e exigível, *“de modo que eventuais questões de conformidade legal da mesma ou do ato de liquidação que lhe subjaz devem ter-se por dirimidas em sedes anteriores, designadamente de reclamação graciosa ou de impugnação judicial.”*⁵⁰

Contudo, na oposição, e de acordo com o mesmo autor, *“a regra da não invocação de ilegalidades da dívida ou do ato de liquidação que a sustenta comporta exceções, sendo possível suscitar (i) “ilegalidade em abstrato” [alínea a)], designadamente em face da inexistência da lei em vigor à data dos factos ou (ii) a própria ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, sempre que não seja assegurado meio de impugnação ou recurso contra o ato de liquidação [alínea h)]. Pode ocorrer não ter sido interposto recurso contra o ato de liquidação pelo facto de o sujeito passivo não ter sido devidamente notificado do ato de liquidação, sendo confrontado com esta situação numa fase já tardia, na execução.”*

Quanto aos requisitos da oposição (art.º 206.º do CPPT), e nas palavras de Joaquim Freitas da Rocha⁵¹, *“a oposição consubstancia um verdadeiro ato formal, não se materializando num simples requerimento ou pedido inominado dirigido ao juiz”*.

A oposição deve ser elaborada sob a forma de petição inicial, em triplicado, devendo ser dirigida ao órgão da execução fiscal onde corre a execução. O executado deve juntar todos os documentos, arrolar testemunhas e requerer as provas que considere relevantes, devendo ainda indicar o valor da causa, ou seja, o valor da quantia exequenda, para que se possa apurar se é ou não obrigatória a constituição de advogado (cfr. art.º 6.º do CPPT). No seu pedido, o executado irá requerer a extinção da execução, pese embora a oposição tenha outro objetivo, como seja, a suspensão da execução fiscal ou a absolvição da instancia executiva.

A oposição à execução deverá ser apresentada no órgão da execução fiscal onde pender a execução (art.º 207.º, n.º 1 do CPPT), o qual deverá remeter o processo ao

⁵⁰ Cfr. Anotação Lexit ao art.º 204.º do CPPT, da autoria de Joaquim Freitas da Rocha. AA.VV. (2019). "Justiça Tributária: LGT-CPPT-RGIT-RCPIA-RAT-LPFA". Porto, Portugal: Lexit / O Informador Fiscal.

⁵¹ Cfr. Anotação Lexit ao art.º 206.º do CPPT. AA.VV. (2019). "Justiça Tributária: LGT-CPPT-RGIT-RCPIA-RAT-LPFA". Porto, Portugal: Lexit / O Informador Fiscal.

tribunal de primeira instância competente. Na sequência da apresentação da petição da oposição à execução, o representante da Fazenda Pública será notificado para contestar, no prazo de 10 dias – art.º 210.º do CPPT.

Neste contexto, destaque-se ainda que o art.º 209.º do CPPT se refere à rejeição liminar da oposição à execução. Ora, aquando do recebimento da oposição, o juiz, se entender que esta não deva prosseguir, pode proferir despacho de indeferimento liminar, com algum dos fundamentos previstos no n.º 1 do art.º 209.º do CPPT.

Nas palavras de Joaquim Freitas da Rocha⁵², *“trata-se de uma prerrogativa que se insere no poder de livre apreciação dos elementos processuais ao seu dispor, e que se materializa num juízo de cognição imediata, dispensando o tribunal e o aparato judicial de maiores desenvolvimentos relativamente a uma questão jurídica que poderá não os justificar.”*

Encontramo-nos perante o princípio da economia processual, o que ocorrerá, no entendimento de Joaquim Freitas da Rocha⁵³, *“em situações de intempestividade (dedução da oposição fora do prazo), ostensividade (manifesta improcedência da pretensão), desvio material (não alegação de fundamentos admissíveis previstos na lei), ou desvio formal (não junção de documento quando tal seja absolutamente necessário).”*

Sobre a rejeição liminar do requerimento de oposição à execução, veja-se o seguinte Acórdão: Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 08-05-2019, Processo n.º 641/17.7BELLE : *“I – Dispõem as alíneas b) e c) do n.º1 do artigo 209.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (rejeição liminar da oposição) que, recebido o processo, o juiz rejeitará logo a oposição por não ter sido alegado algum dos fundamentos admitidos no n.º 1 do artigo 204.º e por ser manifesta a improcedência. II - A manifesta improcedência da pretensão do Oponente justifica a prolação de despacho de rejeição liminar.”*

Por seu turno, e de acordo com a doutrina de José de Campos Amorim e Patrícia Anjos Azevedo⁵⁴, aquando a oposição à execução, deve o executado constituir advogado, sendo tal obrigatório nas causas judiciais cujo valor exceda o dobro da alçada do tribunal de primeira instância (€5.000.00), assim como nos processos cuja competência recaia no

⁵² Cfr. Anotação Lexit ao art.º 209.º do CPPT. AA.VV. (2019). "Justiça Tributária: LGT-CPPT-RGIT-RCPITA-RAT-LPFA". Porto, Portugal: Lexit / O Informador Fiscal.

⁵³ Cfr. Anotação Lexit ao art.º 209.º do CPPT. AA.VV. (2019). "Justiça Tributária: LGT-CPPT-RGIT-RCPITA-RAT-LPFA". Porto, Portugal: Lexit / O Informador Fiscal.

⁵⁴ AMORIM, J. C.; ANJOS AZEVEDO, P. (2018). Manual de Procedimento e Processo Tributário. Vila Nova de Gaia, Portugal: Calendário de Letras, ISBN 9789897650666, pp. 303 e 304.

Tribunal Central Administrativo e no Supremo Tribunal Administrativo, ao abrigo do disposto no Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF). A oposição implica o pagamento de taxa de justiça, nos termos dos art.ºs 6.º e 11.º do Regulamento das Custas Processuais.

Para apurar o valor da causa, atendemos ao valor da dívida exequenda ou da parte restante, no caso de anulação parcial; salvo em casos de compensação, penhora ou venda de bens ou direitos, em que o valor a considerar é o valor dos mesmos, por força do art.º 97.º A, n.º 1 alínea e) do CPPT.

Tal como já referimos anteriormente, a oposição apresenta efeito suspensivo, desde que tenha sido prestada garantia ou no caso de a penhora garantir a totalidade da dívida assim como do seu acrescido, segundo o art.º 169.º, n.º 1 do CPPT.

José de Campos Amorim e Patrícia Anjos Azevedo⁵⁵ entendem que as garantias devem ser idóneas e têm como objetivo acautelar o crédito tributário, podendo ser: garantia bancária, caução, seguro-caução, penhor, hipoteca ou qualquer outro meio que tenha força suficiente para garantir os créditos do exequente – cfr. art.º 199, n.º 1 do CPPT.

Analisando o art.º 199.º, n.º 3 do CPPT, a prestação da garantia pode ser dispensada por vontade do executado em caso de prejuízo irreparável, no caso de manifesta falta de meios económicos que advenha da insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, sob a condição de a insuficiência não ser da responsabilidade do executado, de acordo com o art.º 52.º, n.º 4 da LGT; ou no caso de a execução fiscal ter um valor inferior a 5000 euros, para pessoas singulares ou inferior a 10.000 euros, para pessoas coletivas (n.º 5 do art.º 198.º do CPPT).

4.2. Incidente de embargos de terceiros

Em primeiro lugar, há que perceber quem pode ser considerado terceiro, para estes efeitos.

Começamos pelo que refere o Código de Processo Civil (CPC) sobre o assunto, já que se trata de legislação subsidiária ao processo judicial tributário – cfr. art.º 2.º, alínea e) do CPPT. Ora, e segundo o art.º art.º 342.º do CPC, o terceiro, para efeitos de dedução de embargos, é “*quem não for parte na causa*”.

⁵⁵ AMORIM, J. C.; ANJOS AZEVEDO, P. (2018). Manual de Procedimento e Processo Tributário. Vila Nova de Gaia, Portugal: Calendário de Letras, ISBN 9789897650666, p. 309.

Na esteira de Miguel de Antas de Barros e Patrícia Anjos Azevedo⁵⁶, “*a posição de “terceiro” em sede de execução fiscal é uma condição preliminar para a dedução de embargos (art.ºs 167.º e 237.º do CPPT). (...) A lei tributária não nos faculta uma definição precisa de terceiro, tendo cabido à doutrina e à jurisprudência desempenhar esse papel. Como resultado, é abundante a jurisprudência dos tribunais comuns, bem como dos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal, de que não deve ser reconhecida a qualidade de terceiro a quem for parte na causa, pelo que todos os sujeitos que o forem carecem de legitimidade ativa para dedução de embargos de terceiro. Coloca-se assim a questão de saber quem é que, vendo o seu património afetado pela diligência de execução, não é parte na causa, sendo claro que a questão se coloca do lado do executado, que é o sujeito passivo uma vez que a parte ativa do processo de execução fiscal é correspondente à posição do exequente e, portanto, à administração tributária.*”

Neste contexto, verifica-se que, quando o arresto, a penhora ou qualquer outro ato judicialmente ordenado de apreensão ou entrega de bens ofender a posse ou qualquer outro direito incompatível com a realização ou o âmbito da diligência de que seja titular um terceiro, pode este fazê-lo valer por meio de embargos de terceiros (cfr. n.º 1 do art.º 237.º do CPPT).

De acordo com José de Campos Amorim e Patrícia Anjos Azevedo⁵⁷, “*os embargos de terceiros constituem um incidente da instância no âmbito do processo de execução fiscal – art.ºs 166.º, n.º 1, alínea a) e 167.º do CPPT –, regendo-se pelos art.ºs 237.º e ss do CPPT e, subsidiariamente, pelas disposições aplicáveis à oposição à execução, e são deduzidos junto do órgão de execução fiscal (n.º 2 do art.º 237.º do CPPT) no prazo de 30 dias contados desde o dia em que foi praticado o ato lesivo da posse ou do direito ou desde o dia em que o embargante teve conhecimento da lesão, não tendo lugar depois de os bens terem sido vendidos (n.º 3 do art.º 237.º do CPPT).*”

Segundo o art.º 167.º do CPPT, devem os incidentes ser deduzidos em petição a apresentar no órgão da execução fiscal em que corre termos a execução fiscal, no prazo de 30 dias – prazo judicial – a contar da data em que o embargante teve conhecimento da

⁵⁶ DE ANTAS DE BARROS, M.; ANJOS AZEVEDO, P. (2018). Da impropriedade dos embargos como meio de defesa do cônjuge no âmbito da execução fiscal. ATUALIDADES NA CIÊNCIA JURÍDICA: INTERCÂMBIO IBERO-AMERICANO. Edições ISMAI/N2i, pp. 353-363. ISBN 978-989-54271-2-3.

⁵⁷ AMORIM, J. C.; ANJOS AZEVEDO, P. (2018). Lições de Direito Fiscal (2.ª edição – revista e atualizada). Vila Nova de Gaia, Portugal: Calendário de Letras. ISBN 9789897650604, p. 188.

ofensa do seu direito – art.º 237.º, n.ºs 1 e 3 do CPPT -, mas nunca depois de os respetivos bens terem sido vendidos ou ter sido extinto o processo de execução fiscal⁵⁸.

As decisões sobre os embargos de terceiros constituem caso julgado no processo de execução fiscal – art.º 238.º do CPPT. Contudo, a decisão dos incidentes suscitados não constitui, em princípio, caso julgado fora do processo respetivo.

Além disso, e de acordo com Ana Cecília Cardoso⁵⁹, aos embargos de terceiros, aplicam-se: “- *Em primeira linha as normas referentes ao indeferimento liminar, que na ausência de normas especiais serão subsidiariamente as previstas no CPC; - No caso de não haver indeferimento liminar, as normas do CPPT relativas aos embargos de terceiros previstas nos artigos 237.º e 238.º; - Posteriormente as regras relativas ao processo de oposição à execução fiscal que se encontra regulados nos artigos 203.º e ss do CPPT; - Em tudo o que não se encontrar regulamentado nas normas supramencionadas, será aplicável o regime do processo de impugnação (artigo 211.º do CPPT); - Subsidiariamente serão aplicáveis as normas do CPC relativas aos embargos de terceiros [artigos 342.º a 350.º do CPC, por força do preceituado no artigo 2.º alínea f) do CPPT].”*

Na doutrina de José de Campos Amorim e Patrícia Anjos Azevedo⁶⁰ os embargos de terceiros “(...) *podem ser deduzidos por aqueles que não são partes na causa, a quem é reconhecida a qualidade de terceiros, mas também pelos próprios cônjuges dos executados, a quem é igualmente reconhecida a possibilidade de recorrer a este incidente processual quando sejam penhorados os seus bens próprios, devendo, para tal, ser citados nos termos do n.º 1 do art. 239.º do CPPT.*”

No que diz respeito ao cônjuge do executado, este deve ser citado, para que possa, se assim o entender, requerer a separação judicial de bens, nos termos do art.º 220.º do CPPT. No entendimento dos mesmos autores, “*o cônjuge do executado poderá assim deduzir embargos de terceiros, na qualidade de terceiro no processo de execução fiscal,*

⁵⁸ A discussão sobre se os embargos serão – ou não – um meio adequado para a defesa do cônjuge do executado, encontra-se tratada por Miguel de Antas de Barros e Patrícia Anjos Azevedo, no seguinte contributo: DE ANTAS DE BARROS, M.; ANJOS AZEVEDO, P. (2018). Da impropriedade dos embargos como meio de defesa do cônjuge no âmbito da execução fiscal. ATUALIDADES NA CIÊNCIA JURÍDICA: INTERCÂMBIO IBERO-AMERICANO. Edições ISMAI/N2i, pp. 353-363. ISBN 978-989-54271-2-3.

⁵⁹ Cfr. Anotação Lexit ao art.º 167.º do CPPT. AA.VV. (2019). "Justiça Tributária: LGT-CPPT-RGIT-RCPITA-RAT-LPFA". Porto, Portugal: Lexit / O Informador Fiscal.

⁶⁰ AMORIM, J. C.; ANJOS AZEVEDO, P. (2018). Manual de Procedimento e Processo Tributário. Vila Nova de Gaia, Portugal: Calendário de Letras, ISBN 9789897650666, pp. 330 e 331.

quando forem penhorados os seus bens próprios por dívidas da exclusiva responsabilidade do cônjuge do executado”.

A este propósito, veja-se o acórdão do STA de 09-11-2016, processo n.º 0972/16: *“Todavia, relativamente à separação de pessoas e bens, importa atentar, igualmente, no disposto no art. 1795º-A do CCivil: «A separação judicial de pessoas e bens não dissolve o vínculo conjugal, mas extingue os deveres de coabitação e assistência, sem prejuízo do direito a alimentos; relativamente aos bens, a separação produz os efeitos que produziria a dissolução do casamento.» Ou seja, no tocante aos bens, a lei equipara esta separação à dissolução do casamento, havendo, «consequentemente, que proceder à partilha do património do casal, como se o casamento se tivesse dissolvido (art. 1689º), a não ser que os cônjuges sejam casados em regime de separação (caso em que haverá apenas que recorrer à acção de divisão de coisa comum, se houver bens em compropriedade (...)). E é, precisamente, por força deste regime especial que, no caso, ficará afastada a obrigatoriedade legal de citação do cônjuge do executado à luz do disposto no art. 239º do CPPT e que o mesmo há-de ser admitido a deduzir embargos de terceiro, por ter incidido penhora sobre bem imóvel do qual é proprietário: face ao disposto naquele art. 1795º-A do CCivil, a separação de pessoas e bens produziu, relativamente aos bens, os efeitos da dissolução do casamento, inexistindo, portanto, desde então, qualquer regime de bens decorrente do casamento, não tendo o executado qualquer direito de propriedade ou meação sobre tal bem (o qual já não é sequer um bem próprio ou comum, pois a separação extinguiu o regime de bens existente, produzindo os efeitos do divórcio) e não se vendo, por isso, que o chamamento à execução lhe confira maiores garantias processuais por ter interesse em deduzir oposição à execução, requerer pagamento em prestações ou extinção total ou parcial da obrigação exequenda mediante dação em pagamento.”*

Por seu turno, no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 05-07-2017, Processo n.º 01301/16, pode ler-se: *“Proferido despacho, em 2014.06.26, no âmbito dos processos de execução fiscal, ordenando a constituição de hipoteca legal sobre imóveis comuns, pertencentes ao executado e mulher, não podia esta, em 2014.12.17, apresentar embargos ainda que só viesse a ser citada, na execução fiscal, em 2015.01.08, no âmbito do PEF pelo que não devia a FP ser condenada em custas.”*

Ademais, e segundo o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 23-04-2013, Processo n.º: 010/13: *“I - O cônjuge do executado, em execução fiscal em que foi penhorado um imóvel, e nesta citado nos termos do artigo 239º, nº 1 do Código de*

Procedimento e de Processo Tributário, que lhe confere os direitos de defesa do executado, está impedido de defender a sua posse mediante a dedução de embargos de terceiro. II - Embora o meio adequado de reação ao despacho do órgão da execução fiscal seja a reclamação a que se refere o artº 276º e segs. do CPPT, não é admissível a convalidação dos embargos para esta reclamação se estes foram deduzidos para além do prazo previsto no artº 277º, nº 1 do CPPT.”

O pedido de embargos de terceiros deve ser apresentado no órgão da execução fiscal, podendo este revogar o ato, o que originará a extinção do processo de embargos por inutilidade superveniente da lide, segundo o art.º 208.º, n.º 2 do CPPT.

Na esteira de José de Campos Amorim e Patrícia Anjos Azevedo⁶¹, *“a decisão de mérito proferida nos embargos de terceiro constitui caso julgado no processo de execução fiscal quanto à existência e titularidade dos direitos invocados pelo embargante e embargado (art.º 238.º do CPPT).”*

4.3. Reclamação das decisões do órgão da execução fiscal

Por seu turno, e de acordo com o art.º 103.º, n.º2 da LGT, é garantido aos interessados o direito de reclamação para o juiz dos atos praticados pelo órgão da execução fiscal (art.º 276.º do CPPT). As decisões proferidas pelo órgão da execução fiscal que afetem os direitos e interesses legítimos do executado podem ser objeto de uma reclamação junto do tribunal tributário, nos termos dos art.ºs 276.º e seguintes do CPPT. Os interessados têm o direito de reclamar para o juiz dos atos administrativos praticados pelos órgãos da AT no âmbito do processo de execução fiscal.

Mais especificamente, e seguindo a doutrina de José de Campos Amorim e Patrícia Anjos Azevedo, os atos praticados pelo órgão da execução fiscal, suscetíveis de lesar os direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiro, podem ser objeto de reclamação judicial para o tribunal tributário de primeira instância⁶².

O direito aqui em causa encontra-se também previsto no art. 103.º, n.º 2 da LGT, segundo o qual *“é garantido aos interessados o direito de reclamação para o juiz da execução fiscal dos atos materialmente administrativos praticados por órgãos da administração tributária (...)”*.

⁶¹ AMORIM, J. C.; ANJOS AZEVEDO, P. (2018). Manual de Procedimento e Processo Tributário. Vila Nova de Gaia, Portugal: Calendário de Letras, ISBN 9789897650666, p. 331.

⁶² AMORIM, J. C.; ANJOS AZEVEDO, P. (2018). Lições de Direito Fiscal (2.ª edição – revista e atualizada). Vila Nova de Gaia, Portugal: Calendário de Letras. ISBN 9789897650604, p. 187.

Esta reclamação deverá ser apresentada no prazo de 10 dias após a notificação da decisão proferida, sendo que o executado deve indicar os respetivos fundamentos e conclusões (art.º 277.º, n.º 1 do CPPT). De notar que, antes do conhecimento da reclamação, será notificado o representante da Fazenda Pública para se pronunciar, conforme o art.º 278.º, n.º 2 do CPPT.

A reclamação das decisões do órgão da execução fiscal segue a forma de processo urgente, tendo a sua apreciação prioridade sobre quaisquer outros processos que devam ser apreciados no tribunal (cfr. art.º 278.º, n.º 6 do CPPT).

Segundo José de Campos Amorim e Patrícia Anjos Azevedo⁶³, *“este meio processual pode ser apresentado nas seguintes situações: (a) inadmissibilidade da penhora dos bens; (b) imediata penhora dos bens que só subsidiariamente respondam pela dívida exequenda; (c) incidência sobre bens que, não respondendo pela dívida exequenda, não deviam ter sido abrangidos pela diligência; (d) determinação da prestação de garantia indevida ou superior à devida; (e) erro na verificação ou graduação de créditos – art.º 278.º, n.º 3 do CPPT. Estes fundamentos visam legitimar o conhecimento das reclamações antes de uma eventual penhora e venda dos bens.”*

De notar que as reclamações das decisões do órgão da execução fiscal seguem as mesmas regras formais da oposição à execução fiscal *“e são tramitadas de acordo com as regras aplicáveis aos processos urgentes, tendo a sua apreciação prioridade sobre quaisquer processos que devam ser apreciados no tribunal e que não tenham esse carácter (cfr. n.º 6 do art.º 278.º do CPPT).”*⁶⁴

Ainda de acordo com José de Campos Amorim e Patrícia Anjos Azevedo⁶⁵, *“a reclamação deve subir ao tribunal tributário depois de realizadas a penhora e a venda, sendo a regra subida diferida, o que significa que o tribunal só conhece das reclamações depois da penhora e da venda, quando o processo lhe for remetido a final, segundo o n.º 1 do art. 278.º do CPPT. A reclamação não se encontra sujeita a qualquer efeito suspensivo (cfr. art.º 278, n.º 2 do CPPT), admitindo-se assim a realização da penhora e posterior venda na pendência da reclamação para o tribunal tributário de 1ª instância.*

⁶³ AMORIM, J. C.; ANJOS AZEVEDO, P. (2018). Lições de Direito Fiscal (2.ª edição – revista e atualizada). Vila Nova de Gaia, Portugal: Calendário de Letras. ISBN 9789897650604, pp. 187 e 188.

⁶⁴ AMORIM, J. C.; ANJOS AZEVEDO, P. (2018). Manual de Procedimento e Processo Tributário. Vila Nova de Gaia, Portugal: Calendário de Letras, ISBN 9789897650666, p. 332.

⁶⁵ AMORIM, J. C.; ANJOS AZEVEDO, P. (2018). Manual de Procedimento e Processo Tributário. Vila Nova de Gaia, Portugal: Calendário de Letras, ISBN 9789897650666, pp. 332 e 333.

Só tem efeito suspensivo se o reclamante prestar garantia idónea nos termos do art. 199.º do CPPT.”

A reclamação das decisões do órgão da execução fiscal “*não constitui um verdadeiro recurso jurisdicional, nem um recurso contencioso, mas sim um instrumento de controlo jurisdicional de um ato praticado por um órgão administrativo, suscetível de afetar os direitos ou interesses do executado.*”⁶⁶

O contribuinte deve recorrer a este meio de defesa, no caso de não ser possível o recurso de oposição à execução, os embargos de terceiros ou o arresto dos bens.

A reclamação das decisões do órgão da execução fiscal encontra-se “*(...) integrada no processo de execução fiscal não dando origem a qualquer processo autónomo, salvo se subir de imediato para o tribunal tributário, em que a reclamação é apensada ao processo de execução fiscal, nos termos dos art.ºs 278.º, n.º 5 e 97.º, n.º 1 alínea n), ambos do CPPT.*”⁶⁷ A subida deve ser acompanhada de cópia autenticada pela AT, do processo principal, por força do art.º 278.º, n.º 5 do CPPT.

Além disso, e segundo o art.º 199.º do CPPT, a reclamação das decisões do órgão da execução fiscal não tem efeito suspensivo, exceto se o reclamante prestar garantia.

A reclamação das decisões do órgão da execução fiscal pressupõe a constituição de mandatário e o pagamento de taxa de justiça, nos termos do regulamento das custas processuais.

5. Questão particular em análise: a oposição do cônjuge do devedor

5.1. Enquadramento legal, doutrinal e jurisprudencial

O CPPT prevê a citação obrigatória do cônjuge do executado sempre que a penhora incida sobre bens imóveis ou bens móveis sujeitos a registo (art.º 239.º do CPPT), caso em que o cônjuge poderá passar a exercer, no processo, os direitos que a lei confere ao executado. Prescreve o art.º 239º do CPPT o seguinte: “*feita a penhora e junta a certidão de ónus, serão citados os credores com garantia real, relativamente aos bens penhorados, e o cônjuge do executado no caso previsto no artigo 220.º ou quando a*

⁶⁶ AMORIM, J. C.; ANJOS AZEVEDO, P. (2018). Manual de Procedimento e Processo Tributário. Vila Nova de Gaia, Portugal: Calendário de Letras, ISBN 9789897650666, p. 333.

⁶⁷ AMORIM, J. C.; ANJOS AZEVEDO, P. (2018). Manual de Procedimento e Processo Tributário. Vila Nova de Gaia, Portugal: Calendário de Letras, ISBN 9789897650666, p. 334.

penhora incida sobre bens imóveis ou bens móveis sujeitos a registo, sem o que a execução não prosseguirá”.

Além disso, quando a penhora incida sobre bens comuns, mesmo que a dívida seja da responsabilidade apenas de um dos cônjuges, o cônjuge deverá ser citado para intentar a ação de separação judicial de bens ou, caso já o tenha feito, fazer disso prova no processo (art.ºs 220.º do CPPT e 1767.º do CC).

De notar que o processo de separação judicial de bens ou de simples separação judicial de bens (art.º 1767.º do CC), é um processo litigioso, intentado por um dos cônjuges contra o outro (art.º 1768.º do CC) “*quando estiver em perigo de perder o que é seu pela má administração do outro cônjuge*”, ou seja, quando está na iminência de perder a sua parte nos bens comuns, por via das dívidas tributárias de que apenas é responsável o outro cônjuge.

A simples separação de pessoas apenas apresenta efeitos sobre o regime de bens do casamento, sendo que após o seu decretamento passará a vigorar entre os cônjuges o regime da separação de bens (art.ºs 1770.º e 1735.º, ambos do CC), de forma irrevogável (art.º 1771.º).

De acordo com o Acórdão do STA, de 02-04-2014, referente ao Processo n.º 0213/14, o cônjuge afetado, de forma a dar cumprimento ao disposto no art.º 220.º do CPPT e assim validamente proceder à separação do seu património, deve imperativamente recorrer a esta forma, sendo insuficiente requerer o divórcio ou a separação de pessoas e bens pelas vias não litigiosas.

Segundo Miguel de Antas de Barros e Patrícia Anjos Azevedo⁶⁸, a citação aqui em causa (art.º 220.º do CPPT) servirá para chamar ao processo o cônjuge do executado, como se do executado se tratasse, passando aí exercer no processo os mesmos direitos que o executado poderia exercer, em consonância com este ou até mesmo sem o seu consentimento.

Ademais, e segundo os mesmos autores⁶⁹, estão também aqui “*(...) em causa situações de dívidas fiscais incomunicáveis (art.ºs 22.º, n.º 3 da LGT e 1692.º do CC), mas cujos atos da execução, nomeadamente a penhora, são suscetíveis de ofender a*

⁶⁸ DE ANTAS DE BARROS, M.; ANJOS AZEVEDO, P. (2018). Da impropriedade dos embargos como meio de defesa do cônjuge no âmbito da execução fiscal. ATUALIDADES NA CIÊNCIA JURÍDICA: INTERCÂMBIO IBERO-AMERICANO. Edições ISMAI/N2i, pp. 353-363. ISBN 978-989-54271-2-3.

⁶⁹ DE ANTAS DE BARROS, M.; ANJOS AZEVEDO, P. (2018). Da impropriedade dos embargos como meio de defesa do cônjuge no âmbito da execução fiscal. ATUALIDADES NA CIÊNCIA JURÍDICA: INTERCÂMBIO IBERO-AMERICANO. Edições ISMAI/N2i, pp. 353-363. ISBN 978-989-54271-2-3.

esfera patrimonial do cônjuge, particularmente no tocante a bens imóveis ou móveis sujeitos a registo.

Continuando, estes autores⁷⁰ referem que nas “(...) situações em que a dívida fiscal dada à execução se trata de uma dívida comum dos cônjuges (art.ºs 22.º da LGT e 1691.º do CC) (...) o cônjuge há-de ser havido como executado e como tal citado para a execução, ainda que não figure do título executivo original. Porém, não assumindo o cônjuge a posição de executado, por se tratar de uma dívida própria do outro, não são poucas as situações em que é erradamente presumida a sua posição como de “terceiro” em face da execução, ilação que, contrariamente ao processo civil (art.º 343.º do CPC) não encontra suporte na legislação adjectiva tributária.”

Assim, Miguel de Antas de Barros e Patrícia Anjos Azevedo⁷¹ defendem que o cônjuge devedor, no caso de dívidas fiscais comunicáveis, mesmo não figurando no título original, é sujeito passivo da execução fiscal, devendo ser citado para a execução como devedor solidário da obrigação tributária incumprida pelo sujeito passivo da relação tributária. Daí que o cônjuge do executado possa opor-se à execução, independentemente de a dívida ser própria do outro cônjuge, ou comum a ambos.

Quanto às dívidas de cônjuges, destaque-se o seguinte Acórdão: Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 16/12/1999 – processo n.º 99B737: “Sendo o IVA um imposto indirecto, que recai sobre a despesa ou sobre o consumo, existem vários agentes económicos a quem compete liquidar, cobrar e pagar ao Estado a parcela desse imposto até ao consumidor final (cada um desses agentes calcula o imposto que incide sobre o produto que faz transitar para o agente seguinte ou para o consumidor final e, após a dedução que o agente anterior liquidou, paga ao Estado o valor do imposto encontrado). II - Não liquidando o imposto do IVA nas transações inviabiliza que ele se repercuta no agente económico seguinte, pelo que ambos se tornam solidariamente responsáveis. III - Sendo solidária a responsabilidade, cada um dos devedores responde pela prestação integral, mas, nas relações entre si, presume-se (presunção ilidível) que os devedores solidários participem em partes iguais na dívida. IV - A actividade comercial

⁷⁰ DE ANTAS DE BARROS, M.; ANJOS AZEVEDO, P. (2018). Da impropriedade dos embargos como meio de defesa do cônjuge no âmbito da execução fiscal. ATUALIDADES NA CIÊNCIA JURÍDICA: INTERCÂMBIO IBERO-AMERICANO. Edições ISMAI/N2i, pp. 353-363. ISBN 978-989-54271-2-3.

⁷¹ DE ANTAS DE BARROS, M.; ANJOS AZEVEDO, P. (2018). Da impropriedade dos embargos como meio de defesa do cônjuge no âmbito da execução fiscal. ATUALIDADES NA CIÊNCIA JURÍDICA: INTERCÂMBIO IBERO-AMERICANO. Edições ISMAI/N2i, pp. 353-363. ISBN 978-989-54271-2-3.

exercida por qualquer dos cônjuges, no caso de regime de separação, não aproveita forçosamente ao outro, nem legalmente (ex vis legis) responsabiliza os seus bens.”

5.2. Caso prático resolvido sobre os meios de reação do cônjuge do executado

Alberto, casado com Bruna, sob o regime de bens da comunhão de adquiridos, é devedor de Carlos, no âmbito de um determinado negócio.

Na constância do matrimónio, Bruna adquiriu, por partilha, um prédio que integrava a herança de seus pais.

Entretanto, Alberto e Bruna divorciaram-se.

A Autoridade Tributária e Aduaneira penhorou o imóvel de Bruna pelas dívidas de Alberto, alegando, para o efeito, que Bruna pagou tornas com dinheiro comum do casal.

Quid iuris?

Alberto e Bruna estão casados sob o regime de bens supletivo, isto é, a comunhão de adquiridos, previsto nos arts.º 1721.º e ss do CC.

Segundo o art.º 1722.º, n.º 1 do CC, no regime da comunhão de adquiridos, são considerados bens próprios dos cônjuges: (a) os bens que cada um deles tiver ao tempo da celebração do casamento; (b) os bens que lhes advierem depois do casamento por sucessão ou doação; c) os bens adquiridos na constância do matrimónio por virtude de direito próprio anterior.

Nos termos do n.º 2 do mesmo artigo, consideram-se, entre outros, adquiridos por virtude de direito próprio anterior, sem prejuízo da compensação eventualmente devida ao património comum: (a) os bens adquiridos em consequência de direitos anteriores ao casamento sobre patrimónios ilíquidos partilhados depois dele; (b) os bens adquiridos por usucapião fundada em posse que tenha o seu início antes do casamento; (c) os bens comprados antes do casamento com reserva de propriedade; (d) os bens adquiridos no exercício de direito de preferência fundado em situação já existente à data do casamento.

Analisando o presente artigo, concluímos que o imóvel de Bruna é um bem próprio, por força da alínea b) do respetivo n.º 1.

Além disso, e de acordo com o art.º 1678.º, n.º 1 do CC, cada um dos cônjuges administra os seus próprios bens.

O prédio foi adquirido por partilha, que integrava a herança dos pais de Bruna. Ora, a sucessão é “*o chamamento de uma ou mais pessoas à titularidade das relações jurídicas patrimoniais de uma pessoa falecida e a consequente devolução dos bens que a esta pertenciam*” (cfr. art.º 2024.º do CC).

De notar que conforme prevê o n.º 1 do art.º 2032.º do CC, aberta a sucessão serão chamados à titularidade das relações jurídicas do falecido aqueles que gozam de prioridade na hierarquia dos sucessíveis, desde que tenham a necessária capacidade.

Bruna, neste caso como descendente, integra a primeira classe de sucessíveis, senão vejamos o art.º 2133.º do CC, pelo que primeiramente são chamados o cônjuge e os seus descendentes.

O domínio e a posse dos bens da herança adquirem-se através da aceitação (art.º 2050.º do CC).

Posteriormente, Bruna e Alberto divorciaram-se. O divórcio apresenta duas modalidades, a saber: (i) por mútuo consentimento; ou (ii) sem consentimento de um dos cônjuges, conforme o n.º 1 do art.º 1773.º do CC. Em caso de divórcio, nenhum dos cônjuges pode, na partilha de bens, receber mais do que receberia caso o casamento tivesse sido celebrado segundo o regime da comunhão de adquiridos, por disposição do art.º 1790.º do CC.

Importa ainda analisar o disposto no art.º 1795.º A do CC, pelo que a separação judicial de pessoas e bens não dissolve o vínculo conjugal, embora extinga os deveres de coabitação e assistência; pelo que, no que aos bens diz respeito, a separação produz os efeitos que produziria a dissolução do casamento.

Estabelece o art.º 1726.º, n.º 1 do CC que os bens adquiridos em parte com dinheiro ou bens próprios de um dos cônjuges e noutra parte com dinheiro ou bens comuns revestem a natureza da mais valiosa das duas prestações. Fica, porém, sempre salva a compensação devida pelo património comum aos patrimónios próprios dos cônjuges, ou por estes àquele, no momento da dissolução e partilha da comunhão (cfr. n.º 2 da mesma disposição).

Pressupõe o art.º 1689.º do CC, que cessando as relações patrimoniais entre os cônjuges, estes ou os seus herdeiros recebem os seus bens próprios e a sua meação no património comum, conferindo cada um deles o que dever a este património. Havendo passivo a liquidar, são pagas em primeiro lugar as dívidas comunicáveis até ao valor do património comum, e só depois as restantes. Os créditos de cada um dos cônjuges sobre o outro são pagos pela meação do cônjuge devedor no património comum; mas, não existindo bens comuns, ou sendo estes insuficientes, respondem os bens próprios do cônjuge devedor.

Neste sentido, veja-se o parecer do IRN N.º 2/ CC /2019 de 22/01/2019 “*A partilha em sentido próprio ou restrito tem por efeito a extinção do património coletivo e a atribuição de bens concretos aos ex-cônjuges, em propriedade individual ou em compropriedade, com valor proporcional ao da sua meação, respeitando-se assim a regra da metade exposta no artigo 1730.º do CC, sob pena de nulidade do ato (artigo 294.º do CC). Por isso, quando, por hipótese, em sede de partilha extrajudicial e no exercício da autonomia privada dos sujeitos da extinta relação matrimonial, os bens concretos (ou o bem concreto) são apenas atribuídos a um dos ex-cônjuges, ou sempre que o montante dos bens do património comum adjudicados a um dos excônjuges for superior ao da respetiva meação, assiste ao outro o direito de lhe exigir o pagamento de uma quantia em dinheiro designada como tornas, no valor correspondente ao excesso.*”

Em suma, ao ter havido divórcio, o que pode ser partilhado é o direito de crédito relativo ao pagamento de tornas com dinheiro comum.

Ademais, o art.º 1690.º, n.º 1 do CC regula a legitimidade de qualquer cônjuge para contrair dívidas sem que seja necessário o consentimento do outro. Mais concretamente, para apurarmos a responsabilidade dos cônjuges no que às dívidas diz respeito, atendemos à data do facto que lhe deu origem (n.º 2 do art.º 1690.º do CC).

Atendendo ao art.º 1691.º, n.º 1, são da responsabilidade de ambos os cônjuges: (a) as dívidas contraídas, antes ou depois da celebração do casamento, pelos dois cônjuges, ou por um deles com o consentimento do outro; (b) as dívidas contraídas por qualquer dos cônjuges, antes ou depois da celebração do casamento, para ocorrer aos encargos normais da vida familiar; (c) as dívidas contraídas na constância do matrimónio pelo cônjuge administrador, em proveito comum do casal e nos limites dos seus poderes de administração; (d) as dívidas contraídas por qualquer dos cônjuges no exercício do

comércio, salvo se se provar que não foram contraídas em proveito comum do casal ou se vigorar entre os cônjuges o regime de separação de bens; (e) as dívidas consideradas comunicáveis nos termos do n.º 2 do artigo 1693.º.

No regime da comunhão geral de bens, são ainda comunicáveis as dívidas contraídas antes do casamento por qualquer dos cônjuges, em proveito comum do casal (n.º 2 do mesmo artigo). O proveito comum do casal não se presume, exceto nos casos em que a lei o declarar (n.º 3 da mesma disposição).

Relativamente à dívida de Alberto, prescreve o artigo 1692.º do CC que são de exclusiva responsabilidade do cônjuge a que respeitam: (a) as dívidas contraídas, antes ou depois da celebração do casamento, por cada um dos cônjuges sem o consentimento do outro, fora dos casos indicados nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo anterior; (b) as dívidas provenientes de crimes e as indemnizações, restituições, custas judiciais ou multas devidas por factos imputáveis a cada um dos cônjuges, salvo se esses factos, implicando responsabilidade meramente civil, estiverem abrangidos pelo disposto nos n.os 1 ou 2 do artigo anterior; (c) as dívidas cuja incomunicabilidade resulta do disposto no n.º 2 do artigo 1694.º

Analisando o art.º 1695.º do CC, pelas dívidas cuja responsabilidade abrange ambos os cônjuges respondem os bens comuns do casal; e, na falta ou na insuficiência deles, respondem, solidariamente, os bens próprios de qualquer dos cônjuges.

Sendo a responsabilidade da dívida exclusiva de um dos cônjuges, respondem os bens próprios do cônjuge devedor e, subsidiariamente, a sua meação nos bens comuns (cfr. n.º 1 do art.º 1696.º do CC). Ao mesmo tempo que os bens próprios do cônjuge do devedor, respondem os bens por ele levados para o casamento ou posteriormente adquiridos a título gratuito, assim como os rendimentos, pelo que responde o produto do trabalho e os direitos de autor do cônjuge devedor e os bens sub-rogados levados por ele para o casamento, os adquiridos a título gratuito assim como os respetivos rendimentos.

Atendendo ao disposto no art.º 735.º, n.º 1 do CPC, “*estão sujeitos à execução todos os bens do devedor suscetíveis de penhora que, nos termos da lei substantiva, respondem pela dívida exequenda.*” Prevê o n.º 3 deste normativo que a penhora se limita aos bens necessários ao pagamento da dívida exequenda assim como das despesas da própria execução.

A este propósito, veja-se o seguinte Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, proferido no âmbito do Processo n.º 6735/09.5YIPRT-B.G1.S1 de 15-01-2013, em cujo sumário pode ler-se: *“Os bens comuns respondem, por isso, pelas dívidas de ambos os cônjuges, também respondendo, na falta ou insuficiência daqueles bens, quer solidária, quer conjuntamente (se o regime for de separação de bens) os bens próprios de qualquer dos cônjuges, mesmo estando em causa dívida da responsabilidade de ambos, “ex vi” dos artigos 1695.º, n.ºs 1 e 2 e 1696.º, n.º 1 do Código Civil. É por este regime que, e como acima se acenou, o cônjuge do executado, que tenha a posição de terceiro em relação à execução pode (mesmo sem autorização do demandado) deduzir embargos de terceiro para defender os bens próprios e os bens comuns. Quanto aos primeiros alegando não ser parte na lide executiva; quanto aos segundos por não ter sido citado para declarar se aceita a comunicabilidade da dívida ou para requerer a separação de bens.”*

De acordo com o art.º 1696.º do CC, pelas dívidas cuja responsabilidade pertence apenas a um dos cônjuges *“respondem os bens próprios do cônjuge devedor e, subsidiariamente, a sua meação nos bens comuns.”*

Destarte, deduzimos que se trata de uma ação movida apenas contra um dos cônjuges, aplicando-se assim o art.º 740.º do CPC, pelo que, o cônjuge do executado dispõe do prazo de 20 dias para requerer a separação de bens ou juntar a certidão que comprove a pendência da ação em que a separação tenha sido requerida; contudo, não o fazendo, a execução prossegue contra os bens comuns do casal.

Face ao exposto, a penhora deve ser registada provisoriamente, tendo por base o art.º 92.º, n.º 2 a) do Código do Registo Predial, adiante abreviadamente designado por CRP.

Neste caso, veja-se o disposto no art.º 119.º do CRP: *“1 - Havendo registo provisório de arresto, penhora ou de declaração de insolvência sobre os bens inscritos a favor de pessoa diversa do requerido, executado ou insolvente, deve efetuar-se no respetivo processo a citação do titular inscrito para declarar, no prazo de 10 dias, se o prédio ou direito lhe pertence. 2 - No caso de ausência ou falecimento do titular da inscrição deve fazer-se a citação deste ou dos seus herdeiros, independentemente de habilitação, afixando-se editais pelo prazo de 30 dias, na sede da junta de freguesia da área da situação dos prédios. 3 - Se o citado declarar que os bens lhe não pertencem ou*

não fizer nenhuma declaração, o tribunal ou o agente de execução comunica o facto ao serviço de registo para conversão oficiosa do registo. 4 - Se o citado declarar que os bens lhe pertencem, o juiz remete os interessados para os meios processuais comuns, e aquele facto é igualmente comunicado, bem como a data da notificação da declaração para ser anotada no registo. 5 - O registo da ação declarativa na vigência do registo provisório é anotado neste e prorroga o respetivo prazo até que seja cancelado o registo da ação. 6 - No caso de procedência da ação, deve o interessado pedir a conversão do registo no prazo de 10 dias a contar do trânsito em julgado.”

Além disso, e no que toca às questões fiscais, segundo o art.º 220.º do CPPT, *“Na execução para cobrança de coima fiscal ou com fundamento em responsabilidade tributária exclusiva de um dos cônjuges, podem ser imediatamente penhorados bens comuns, devendo, neste caso, citar-se o outro cônjuge para requerer a separação judicial de bens, prosseguindo a execução sobre os bens penhorados se a separação não for requerida no prazo de 30 dias ou se se suspender a instância por inércia ou negligência do requerente em promover os seus termos processuais.”*

Tendo ainda em conta o previsto no art.º 239.º, n.º 1 do CPPT, *“Feita a penhora e junta a certidão de ónus, serão citados os credores com garantia real, relativamente aos bens penhorados, e o cônjuge do executado no caso previsto no artigo 220.º ou quando a penhora incida sobre bens imóveis ou bens móveis sujeitos a registo, sem o que a execução não prosseguirá. Os credores desconhecidos, bem como os sucessores dos credores preferentes, são citados por éditos de 10 dias.”*

Bruna tem, portanto, à sua disposição os embargos de terceiro, dispondo o art.º 237.º do CPPT o seguinte: *“1- Quando o arresto, a penhora ou qualquer outro acto judicialmente ordenado de apreensão ou entrega de bens ofender a posse ou qualquer outro direito incompatível com a realização ou o âmbito da diligência, de que seja titular um terceiro, pode este fazê-lo valer por meio de embargos de terceiro. 2 - Os embargos são deduzidos junto do órgão da execução fiscal. 3 - O prazo para dedução de embargos de terceiro é de 30 dias contados desde o dia em que foi praticado o acto ofensivo da posse ou direito ou daquele em que o embargante teve conhecimento da ofensa, mas nunca depois de os respectivos bens terem sido vendidos.”*

A este propósito, veja-se o seguinte Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no âmbito do Processo n.º 0972/16 de 09-11-2016: *“E é,*

precisamente, por força deste regime especial que, no caso, ficará afastada a obrigatoriedade legal de citação do cônjuge do executado à luz do disposto no art.º 239º do CPPT e que o mesmo há-de ser admitido a deduzir embargos de terceiro, por ter incidido penhora sobre bem imóvel do qual é proprietário: face ao disposto naquele art.º 1795º-A do CCivil, a separação de pessoas e bens produziu, relativamente aos bens, os efeitos da dissolução do casamento, inexistindo, portanto, desde então, qualquer regime de bens decorrente do casamento, não tendo o executado qualquer direito de propriedade ou meação sobre tal bem (o qual já não é sequer um bem próprio ou comum, pois a separação extinguiu o regime de bens existente, produzindo os efeitos do divórcio) e não se vendo, por isso, que o chamamento à execução lhe confira maiores garantias processuais por ter interesse em deduzir oposição à execução, requerer pagamento em prestações ou extinção total ou parcial da obrigação exequenda mediante dação em pagamento.”

6. Conclusões

Quando o sujeito passivo originário não pague, voluntariamente (ou seja, dentro do prazo), um determinado tributo, será desencadeado por parte AT um processo de execução fiscal, com vista a obter o pagamento coercivo das dívidas tributárias (cfr. art.ºs 148.º e ss do CPPT).

Contudo, note-se que é atribuída legitimidade passiva também aos sujeitos passivos não originários (que são aqueles contra quem reverte a execução, como, por exemplo, os responsáveis subsidiários) – art.º 153.º do CPPT.

A legitimidade dos responsáveis subsidiários resulta de ter revertido contra eles o processo de execução fiscal ou de ter sido interposta uma providência cautelar de garantia dos créditos tributários (cfr. art.º 9.º, n.º 3 do CPPT).

A responsabilidade tributária (art.º 22.º, n.º 4 da LGT) configura-se como uma garantia pessoal sob a forma de fiança legal. É uma fiança, porque se acrescenta ao património inexistente ou insuficiente do sujeito passivo originário o património de um terceiro (fiador), e é legal porque apenas se verifica quando a lei o indica e nunca por vontade das partes.

Para que esta seja efetivada, e tal como já referimos, tem de existir um ato de reversão do processo de execução fiscal, que só poderá ocorrer quando o património do devedor originário não exista ou seja manifestamente insuficiente para satisfazer o crédito tributário, constituído pela dívida exequenda e pelo valor do acrescido – cfr. art.º 23.º, n.ºs 1 e 2 da LGT.

A reversão opera mediante chamamento dos responsáveis subsidiários à execução, mediante citação e audição do responsável subsidiário (art.º 23.º, n.º 4 da LGT).

Quanto aos meios de reação à reversão, destacamos os seguintes: (i) oposição à execução; (ii) incidente de embargos de terceiros; e (iii) reclamação das decisões do órgão da execução fiscal.

7. Referências bibliográficas

AA.VV. (2019). "Justiça Tributária: LGT-CPPT-RGIT-RCPITA-RAT-LPFA". Porto, Portugal: Lexit / O Informador Fiscal.

AMORIM, J. C.; ANJOS AZEVEDO, P. (2018). Lições de Direito Fiscal (2.^a edição – revista e atualizada). Vila Nova de Gaia, Portugal: Calendário de Letras. ISBN 9789897650604.

AMORIM, J. C.; ANJOS AZEVEDO, P. (2018). Manual de Procedimento e Processo Tributário. Vila Nova de Gaia, Portugal: Calendário de Letras, ISBN 9789897650666.

ANJOS AZEVEDO, P. (2018). “Nótulas sobre a figura da responsabilidade tributária: destaques relativamente ao regime previsto na LGT e no RGIT – O informador fiscal”, disponível online em www.informador.pt .

DE ANTAS DE BARROS, M.; ANJOS AZEVEDO, P. (2018). Da impropriedade dos embargos como meio de defesa do cônjuge no âmbito da execução fiscal. ATUALIDADES NA CIÊNCIA JURÍDICA: INTERCÂMBIO IBERO-AMERICANO. Edições ISMAI/N2i, ISBN 978-989-54271-2-3.

MARTINS, J.; Alves, J. (2016). Procedimento e Processo Tributário, 1.^a ed. Coimbra, Almedina. ISBN 9789724060187.

MORAIS, R. D. (2010). *A Execução Fiscal*, 2.^a ed., Coimbra, Almedina.

NABAIS, C. (2014). *Direito Fiscal*, 7.^a ed., Coimbra, Almedina.

ROCHA, J. F. (2018). Lições de procedimento e processo tributário, 6.^a ed. Coimbra Editora. ISBN 9789724073316.

SOUSA, J. L. (2017). *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, Áreas Editora.

VIEIRA, M. (2012). Reversão Fiscal - A responsabilidade subsidiária dos gerentes ou administradores por dívidas, multas e coimas, in TEIXEIRA, Glória; CUNHA, Ary Ferreira da (Coord.), II Congresso de Direito Fiscal, Porto, Vida Económica, ISBN 9789727885244.