

**Universidade do Minho**  
Escola de Direito

Francisca Lamela Martins

**Visão integrada da Reversão do Processo de  
Execução Fiscal: em especial o papel do revertido**





**Universidade do Minho**  
Escola de Direito

Francisca Lamela Martins

**Visão integrada da Reversão do Processo de  
Execução Fiscal: em especial o papel do revertido**

Dissertação de Mestrado  
Mestrado em Direito Tributário

Trabalho efetuado sob a orientação do  
**Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha**

## **DIREITOS DE AUTOR E CONDIÇÕES DE UTILIZAÇÃO DO TRABALHO POR TERCEIROS**

Este é um trabalho académico que pode ser utilizado por terceiros desde que respeitadas as regras e boas práticas internacionalmente aceites, no que concerne aos direitos de autor e direitos conexos.

Assim, o presente trabalho pode ser utilizado nos termos previstos na licença abaixo indicada. Caso o utilizador necessite de permissão para poder fazer um uso do trabalho em condições não previstas no licenciamento indicado, deverá contactar o autor, através do RepositóriUM da Universidade do Minho.

### **Licença concedida aos utilizadores deste trabalho**



**Atribuição-NãoComercial**

**CC BY-NC**

<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>

## **AGRADECIMENTOS**

A todos aqueles que percorreram este caminho comigo. Sem eles não era possível.

Em especial, ao Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha, cuja orientação muito me honrou, quer pelo sábio conhecimento da matéria a que este estudo se dedica, mas principalmente por ser um Homem com coração.

Os meus sinceros agradecimentos.

## **DECLARAÇÃO DE INTEGRIDADE**

Declaro ter atuado com integridade na elaboração do presente trabalho académico e confirmo que não recorri à prática de plágio nem a qualquer forma de utilização indevida ou falsificação de informações ou resultados em nenhuma das etapas conducente à sua elaboração.

Mais declaro que conheço e que respeitei o Código de Conduta Ética da Universidade do Minho.

À minha família e amigos.

## RESUMO

O credor tributário instaura um processo de execução fiscal contra o sujeito passivo direto a fim de arrecadar o montante da receita tributária, cujo prazo de pagamento voluntário aquele obrigado não cumpriu. Sucede que, não raras vezes, o património desse sujeito passivo direto é inexistente ou insuficiente para satisfazer a dívida tributária e, como é consabido, o credor tributário beneficia de privilégios especiais que garantam o cumprimento da prestação tributária, uma vez que é através da arrecadação da receita tributária que o credor tributário irá garantir a prossecução do interesse público.

Assim, em virtude dessa inexistência ou insuficiência, existem várias situações em que se permite que o órgão de execução fiscal proceda à reversão da execução fiscal para outros sujeitos passivos indiretos, a fim de reforçar a garantia de arrecadação da receita tributária.

Ora, é precisamente sobre a reversão do processo de execução fiscal que o presente estudo se debruça. Em primeiro lugar para se perceber o que se entende por reversão, que requisitos ou pressupostos é que tem de se obedecer, como se opera e, ainda, em que casos é que se pode efetivar tal mecanismo. Porém, para uma melhor compreensão do estudo e enquadramento, debruçamo-nos igualmente sobre a relação jurídica tributária, o conceito de sujeito passivo direto e indireto, sobre os institutos da substituição, sucessão e responsabilidade tributária e, ainda, sobre a legitimidade dos executados no processo de execução fiscal.

Após nos debruçarmos sobre a reversão, verificamos que, atualmente, ainda existe discussão doutrinária e jurisprudencial acerca das situações em que se pode levar a cabo o mecanismo da reversão, o que é necessário verificar, o modo de como reagir ao despacho que decreta a reversão e, ainda, se eventualmente existe uma obrigação de o órgão de execução fiscal cumprir uma hierarquia de reversão quando concorrem várias situações, pelo que, tentamos responder a algumas dessas questões e problemáticas.



## **ABSTRACT**

The tax creditor commences a tax execution procedure against the direct taxable person in order to collect the amount of the tax revenue for which the voluntary payment term has not been met.

The assets of that direct taxable person are often absent or insufficient to satisfy the tax debt and, as it is recognized, the tax creditor benefits from special privileges that ensure the fulfillment of the tax provision, since the tax creditor will guarantee the pursuit of the public interest through the collection of the tax revenue.

Thus, due to this inexistence or insufficiency, there are several situations in which the tax enforcement body is allowed to proceed with the reversion of the tax enforcement for other indirect taxable persons, in order to strengthen the guarantee that the tax debt is fully satisfied.

Now, this study is dedicated precisely on the reversal of the tax enforcement process. Firstly, to understand the meaning of reversal, what requirements or assumptions must be obeyed, how it operates, in addition to what cases it is possible to implement such a mechanism. However, for a better understanding of the study and the framework, we also discuss the legal and tax relationship, the concept of direct and indirect taxable person, the institutes of substitution, succession and tax liability, and the legitimacy of those executed in the tax enforcement process.

After addressing the reversal, we confirmed that, currently, there is still doctrinal and jurisprudential discussion regarding the situations in which the reversal mechanism can be carried out, which is necessary to verify the way of reacting to the order that decrees the reversal and if there is eventually an obligation for the tax enforcement agency to comply with a reversal hierarchy when several situations are involved, whereby we try to answer some of these questions and problems.

# ÍNDICE

<b>AGRADECIMENTOS</b> .....	<b>III</b>
<b>RESUMO</b> .....	<b>VI</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>VII</b>
<b>ABREVIATURAS E SIGLAS</b> .....	<b>X</b>
<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>11</b>
<b>CAPÍTULO I – DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA DO PONTO DE VISTA SUBJETIVO</b> .....	<b>14</b>
1. Breve enquadramento da relação jurídica tributária.....	14
2. Complexidade da relação jurídica tributária no plano subjetivo .....	16
3. Conceito de sujeito passivo.....	16
3.1. Sujeito passivo direto ou originário.....	20
3.2. Sujeito passivo indireto ou não originário .....	21
4. Solidariedade Tributária.....	21
5. Substituição Tributária.....	24
7. Responsabilidade Tributária.....	30
7.1. Responsabilidade solidária .....	31
7.2. Responsabilidade subsidiária.....	33
<b>CAPÍTULO II – REVERSÃO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL</b> .....	<b>36</b>
1. Razão do processo de execução fiscal .....	36
2. Natureza do processo de execução fiscal .....	37
3. Legitimidade do executado .....	39
4. Conceito de reversão.....	42
5. Requisitos .....	45
5.1. Requisito da insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários.....	47
5.2. Requisito da citação prévia do devedor originário .....	52
5.3. Requisito do direito de audição prévia do responsável subsidiário.....	55
5.4. Requisito da exigibilidade da dívida exequenda .....	56

5.5. Requisito da declaração fundamentada .....	59
6. Casos em que se opera a reversão .....	60
6.1. Responsabilidade dos membros de corpos sociais e responsáveis técnicos.....	61
6.2. Responsabilidade de titular de estabelecimento individual de responsabilidade limitada .....	66
6.3. Responsabilidade em caso de substituição tributária.....	68
6.4. Responsabilidade dos funcionários que intervierem no processo de execução fiscal .	69
7. Outros casos de reversão .....	71
7.1. Reversão contra terceiros adquirentes de bens .....	72
7.2. Reversão contra possuidores .....	73
8. Eventual prioridade de reversão .....	75
8.1. Entre responsáveis subsidiários e os funcionários que intervêm no processo de execução fiscal.....	76
8.2. Entre responsáveis subsidiários em relação aos adquirentes de bens.....	78
9. Reação ao despacho de reversão.....	82
<b>CONCLUSÕES .....</b>	<b>86</b>
<b>BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>88</b>

## **ABREVIATURAS E SIGLAS**

art./arts. – artigo/artigos

CC – Código Civil

Cfr. – Confrontar

CIMI – Código do Imposto Municipal Sobre Imóveis

CIMT – Código do Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

CIRC – Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS – Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CPC – Código de Processo Civil

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

CSC – Código das Sociedades Comerciais

EIRL – Estabelecimento Individual de Responsabilidade Limitada

IRS – Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

LGT – Lei Geral Tributária

n.º/n.ºs – número/números

pág. – página

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TCA – Tribunal Central Administrativo

## INTRODUÇÃO

A apresentação do tema não pode deixar de ser efetuada sem que se realce a importância da receita tributária na prossecução do interesse público, porquanto, é também através da sua arrecadação que a Administração Tributária consegue assegurar a satisfação das necessidades coletivas, como hospitais públicos, escolas públicas, tribunais, segurança, entre outros.

Em virtude dessa importância, quando o sujeito passivo direto não procede ao pagamento da prestação tributária dentro do prazo de pagamento voluntário, a Administração Tributária dispõe de um conjunto de mecanismos para proceder à cobrança coerciva desse montante, designadamente, através do processo de execução fiscal.

Na sequência da falta de pagamento da prestação tributária, o credor tributário emite um título executivo, que, conforme se demonstrará, entre outras informações, contém a identificação do credor tributário e dos sujeitos passivos diretos, pelo que, assim que o sujeito passivo incumprir com o pagamento, o credor tributário pode imediatamente proceder à execução daquele título.

É no decurso dessa execução que o credor tributário irá ter conhecimento, através de várias diligências, se determinado sujeito passivo direto tem, ou não, património suficiente para garantir a dívida exequenda.

Ora, não raras vezes, o património das pessoas que foram inicialmente demandadas figura-se inexistente ou insuficiente para satisfazer a dívida tributária, pelo que, atendendo à satisfação de necessidades coletivas, o credor tributário não pode ficar prejudicado com tal situação. Assim, tem ao seu alcance o poder-dever de chamar ao processo de execução fiscal outros sujeitos que garantam a satisfação da dívida exequenda. Ora, é precisamente esse chamamento que é efetivado através de um mecanismo designado por reversão do processo de execução fiscal: o objeto da presente dissertação.

Com efeito, a reversão é precisamente um mecanismo legal à disposição do órgão de execução fiscal para chamar ao processo outros intervenientes que não constam do título executivo.

Através do mesmo, e apesar dos mesmos não terem sido demandados inicialmente, o órgão de execução fiscal irá chamar ao processo esses outros sujeitos, com o intuito de alargar a possibilidade de arrecadar a receita tributária.

Sucedo que, esse chamamento não pode operar sem mais, pelo que, sem prejuízo da necessidade e do dever do credor tributário em arrecadar a receita tributária, o que não se discute,

a verdade é que também não poderão ocorrer situações em que, “à força toda” se demandem para a execução sujeitos que não deveriam ter sido chamados, pois, conforme é consabido, a existência de um processo desta natureza comporta sempre incómodos e danos para os sujeitos passivos.

Além disso, esse chamamento de forma desmedida e sem qualquer controlo pode afetar o princípio da segurança e certeza jurídica, porquanto, determinado sujeito que em nada se relaciona com o facto tributário e, por conseguinte, com a relação jurídica, não pode ser surpreendido com a reversão de um processo de execução fiscal não inicialmente deduzido contra si.

Assim, com o presente estudo pretende-se explicar como é que essa reversão do processo de execução fiscal pode operar, que pressupostos são necessários obedecer e, acima de tudo, quem é que poderá ser chamado à execução através da reversão.

Para uma melhor compreensão e resposta às questões acima referidas, é inevitável abordar, ainda que sucintamente, os termos da relação jurídica tributária, o conceito de sujeito passivo e a importância da distinção entre sujeito passivo direto e sujeito passivo indireto, pois, é essa percepção que nos vai permitir concluir quem são os sujeitos que podem ser demandados inicialmente e aqueles que podem ser considerados como revertidos. Para tal, é indiscutível passar pelo estudo dos institutos jurídicos da substituição, sucessão e responsabilidade tributária, em clara contraposição com o regime da solidariedade.

Neste sentido, dividimos a presente dissertação em dois capítulos.

O primeiro pretende enquadrar a relação jurídica tributária, isto é, perceber a complexidade deste tipo de relação num plano subjetivo, mais concretamente no que se refere aos sujeitos passivos da relação jurídica. Posteriormente, pretende-se igualmente definir o conceito de sujeito passivo, de modo a percebermos quem poderá ser considerado como tal, no qual se irá distinguir vários tipos ou classes de sujeitos, nomeadamente, entre o contribuinte, devedor de imposto e sujeito passivo *stricto sensu* e os sujeitos passivos diretos ou indiretos, cuja denominação se prefere.

Após a leitura deste capítulo, ficamos a conhecer os termos da relação jurídica tributária, os sujeitos passivos e, ainda, quem é que pode ser considerado como sujeito passivo direto ou sujeito passivo indireto.

Por sua vez, através do segundo capítulo pretende-se abordar o processo de execução fiscal, a sua razão e natureza, bem como a legitimidade dos executados, uma vez que o presente

estudo versa essencialmente sob um plano subjetivo. Neste capítulo aborda-se igualmente o mecanismo da reversão do processo de execução fiscal, nomeadamente, o seu conceito, requisitos ou pressupostos essenciais para a sua verificação, os casos em que se opera a reversão, o modo como se reage ao despacho de reversão e, ainda, sob a eventual prioridade em caso de concorrência de situações que podem despoletar a reversão.

De facto, com a presente dissertação não se pretende colocar uma questão controvertida em que apenas se dá uma resposta. Aquilo que se pretende é analisar a matéria inerente ao conceito da reversão e, essencialmente, sugerir algumas respostas para assuntos que, tendo sido discutidos, ainda não logram um entendimento.

# **CAPÍTULO I – DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA DO PONTO DE VISTA SUBJETIVO**

## **1. Breve enquadramento da relação jurídica tributária**

Antes de avançar para o estudo dos sujeitos da relação jurídica tributária, importa, em primeiro lugar, definir sucintamente este tipo de relação.

Com efeito, poderíamos desde logo afirmar que, tal como o próprio nome indica, a relação jurídica tributária seria toda a relação que se estabelecesse entre o credor tributário (Estado) e o devedor da prestação tributária (contribuinte). Porém, apesar da consonância com a relação jurídica civil tal como a conhecemos, por ser constituída por sujeitos, com um objeto, um facto jurídico e uma garantia, a verdade é que a relação jurídica tributária assume-se igualmente como uma relação complexa. Complexa em relação aos sujeitos, quer do lado ativo como do polo passivo, pelo seu conteúdo, no sentido de conhecer se a obrigação se impõe apenas no dever de prestar o tributo e de o exigir, ou se compreende ainda outros deveres e, ainda, pelas relações em que a mesma se desdobra.

Ora, a definição da relação jurídica tributária que acima se referiu não pode deixar de se consubstanciar numa definição estrita, porquanto, estamos a entender que a mesma se define pelo vínculo estabelecido entre o Estado como credor de um tributo e um devedor, genericamente designado por contribuinte. Porém, esta definição não é suficiente para caracterizar a relação jurídica tributária propriamente dita, pois, em primeiro lugar, parte-se do princípio que do polo ativo da relação jurídica encontra-se sempre o Estado e, por outro lado, ficciona-se que apenas o contribuinte tem obrigações tributárias.

Contudo, nem sempre as coisas correm nestes termos.

De facto, no polo ativo poderá encontrar-se outros entes públicos que não só o Estado, como sejam a título exemplificativo as Autarquias Locais nos casos de cobrança de um imposto municipal<sup>1</sup>, ou as Associações Públicas nos casos de cobrança de taxas. Além disso, importa salientar que, não raras vezes, o Estado assume igualmente um *“papel passivo”* em relação ao contribuinte, como por exemplo quando tem de proceder à restituição de certa quantia tributária

---

<sup>1</sup> Por exemplo, o Imposto Municipal Sobre Imóveis.



paga indevidamente<sup>2</sup>, acrescido do montante de juros indemnizatórios, ou simplesmente de prestar qualquer informação.

Acresce ainda que, da definição acima mencionada, poderá concluir-se que a relação jurídica tributária é uma relação meramente bipolar, ou seja, que apenas se estabelece entre o Estado, ou demais entes públicos e o contribuinte. Sucede que, como adiante se demonstrará no decurso do presente estudo, por diversas vezes chama-se a intervenção de terceiros que, não sendo considerados como devedores originários, irão ser chamados ao cumprimento de obrigações tributárias<sup>3</sup>. E, por essa razão, a relação jurídica tributária pode ser triangular.

Por outro lado, no que concerne aos sujeitos do lado passivo, conforme refere JOSÉ CASALTA NABAIS e ALBERTO XAVIER<sup>4</sup>, encontramos o contribuinte, o devedor de imposto e o sujeito passivo stricto sensu.

Quanto ao conteúdo, a definição avançada parte do princípio que o credor exige do contribuinte apenas a quantia tributária, isto é, o montante do imposto, não impendendo sobre aquele qualquer outro tipo de obrigação. Embora o presente estudo não se dedique ao conteúdo da relação jurídica tributária, a verdade é que podemos desde logo referir que, além da obrigação de pagamento do imposto (obrigação principal), existem outras tantas obrigações acessórias a que o contribuinte está obrigado a cumprir, como por exemplo, o caso paradigmático da entrega de declarações<sup>5</sup>.

Chegados aqui, concluímos desde logo que a definição avançada é insuficiente para caracterizar a relação jurídica tributária tal como ela deve ser entendida.

Neste sentido, perante a complexidade já aqui mencionada, destacamos a definição avançada por JOAQUIM FREITAS DA ROCHA e HUGO FLORES DA SILVA<sup>6</sup>, que a “*relação jurídica é o vínculo intersubjetivo emergente de um facto tributário e enformado por normas jurídico-tributárias.*” Na realidade, é um vínculo intersubjetivo porque se estabelece entre duas ou mais pessoas, nomeadamente, Estado ou Autarquias Locais, entre outros, e contribuinte e demais obrigados; nasce de um facto tributário, o que significa que apenas acontece quando o

---

<sup>2</sup> Por exemplo, quando o sujeito passivo direto procede ao pagamento do IVA quando o mesmo se encontra isento de tal pagamento.

<sup>3</sup> A título de exemplo, as entidades patronais, as entidades bancárias ou outras entidades obrigadas a cumprir o instituto da retenção na fonte que, embora não sejam o sujeito passivo direto, pois não sofrem o desfalque patrimonial, são eles que têm a obrigação de reter o imposto ao sujeito passivo direto, a fim de o entregar nos cofres do Estado. Aliás, diga-se que se as entidades patronais não cumprirem com o instituto da retenção na fonte, poderão ser chamadas ao processo através da reversão, como responsáveis subsidiários.

<sup>4</sup> Cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 5.ª Edição, Almedina, janeiro de 2009, página 259 e ALBERTO XAVIER, *Manuel de Direito Fiscal*, Volume I, Lisboa, 1974, pág. 353.

<sup>5</sup> Por exemplo, a entrega de declarações de IRS, nos termos do artigo 57.º do CIRS, de IRC, ao abrigo do disposto no artigo 117.º do CIRC, de IVA, nos termos do artigo 29.º e ss do CIVA.

<sup>6</sup> Cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA e HUGO FLORES DA SILVA, *Teoria da Relação Jurídica Tributária*, Almedina, 2017, página 34.

ordenamento jurídico considere relevante para efeitos tributários<sup>7</sup> à luz da velha máxima “*Nullum tributum sine lege*”; e, por fim, é orientada e disciplinada por normas de Direito Tributário.

Posto isto, importa agora debruçar sobre essa complexidade do ponto de vista dos sujeitos.

## **2. Complexidade da relação jurídica tributária no plano subjetivo**

Conforme já se referiu, a relação jurídica tributária não se assume apenas como uma relação bipolar (sujeito ativo – sujeito passivo direto), pelo que, não raras vezes, poderá revelar-se como uma relação triangular, na medida em que existem diversas situações em que o legislador quis prever a intervenção de terceiros no cumprimento da obrigação de pagamento de tributos, no cumprimento de deveres de prestação de informações e na ajuda da arrecadação da receita tributária.

Como adiante se demonstrará, essas situações podem acontecer em caso de substituição tributária, sucessão ou de responsabilidade tributária. Neste sentido, apesar de o “contribuinte” figurar ainda como o principal devedor, a verdade é que vão intervir no processo determinadas pessoas que, ainda que não tenham sido demandadas inicialmente, irão ser chamadas ao processo de execução fiscal.

Dito isto, avancemos agora para o estudo concreto dos sujeitos passivos.

## **3. Conceito de sujeito passivo**

Dispõe o artigo 18.º, n.º 3 da LGT que: *“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”*.

Do teor deste preceito legal, parece-nos que o legislador quis enquadrar como sujeito passivo qualquer pessoa ou entidade singular que está vinculada ao cumprimento da prestação tributária, desde que dotada de personalidade tributária<sup>8</sup>, isto é, a suscetibilidade de ser sujeito de

---

<sup>7</sup> O ato tributário tem na sua base uma situação de facto concreta que se encontra prevista abstrata e tipicamente na lei fiscal como geradora do direito ao imposto, como por exemplo, o recebimento de remunerações, a venda de um imóvel, entre outros. Essa situação factual e concreta define-se como facto tributário, o qual só existe desde que se verifiquem todos os pressupostos previstos para tal. Assim, só com a prática do facto tributário é que nasce a obrigação de imposto. Por isso se diz que a existência do facto tributário constitui uma condição “*sine qua non*” da liquidação do imposto.

<sup>8</sup> Artigo 15.º da LGT.

relações jurídicas tributárias. E, pode-se concluir neste sentido quando o legislador afirma que “(...) *património ou organização de facto ou de direito (...)*”, ou seja, nessas situações, contrariamente ao que sucede em matéria civilística, não se exige a verificação da prévia personalidade jurídica, pelo o legislador tributário atribui personalidade tributária a certas realidades que não detêm personalidade jurídica<sup>9</sup>.

Porém, isto não significa que não se exija o requisito da personalidade jurídica, pois, tal como refere DOMINGOS PEREIRA DE SOUSA<sup>10</sup>, à semelhança do que se verifica com as relações jurídicas civis, também a relação jurídica tributária se configura entre pessoas dotadas de personalidade jurídica. Porém, o que queremos dizer é que, sem prejuízo dessas situações, o legislador tributário quis ainda atribuir personalidade tributária a realidades que não possuem personalidade jurídica, como sejam a herança jacente<sup>11</sup> que, embora não detenha personalidade jurídica, tem personalidade tributária por ser sujeito passivo de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas<sup>12</sup>, as sociedades constituídas de forma irregular, no qual se verifica um vício na sua constituição, pelo que, ainda que não dotadas de personalidade jurídica, detêm personalidade tributária, considerando-se, assim, sujeitos passivos de imposto em IRC<sup>13</sup>, entre outros.

Sucede que, embora o preceito legal aqui em análise refira expressamente que os sujeitos passivos podem ser o contribuinte direto<sup>14</sup>, o substituto<sup>15</sup> ou o responsável<sup>16</sup>, a verdade é que, no nosso entendimento, esta definição avançada pelo legislador não foi de todo feliz.

Em primeiro lugar, porque identifica o sujeito passivo com um conceito demasiado redutor, identificando-o como o devedor do imposto lato sensu, quando existem outros obrigados tributários para além do devedor do imposto em sentido amplo. Por outro lado, porque parece contrariar o disposto no CPPT, uma vez que o artigo 9.º deste código estabelece que: “*Têm legitimidade no procedimento tributário, além da administração tributária, os contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido.*”. Contrariamente ao

---

<sup>9</sup> A personalidade jurídica é a suscetibilidade de ser titular de direitos ou deveres.

<sup>10</sup> Cfr. DOMINGOS PEREIRA DE SOUSA, *Direito Fiscal e Processo Tributário*, Coimbra Editora, 2013, pág. 206 e ss.

<sup>11</sup> Trata-se de um património autónomo enquanto herança aberta mas não declarada vaga para o Estado, mas também ainda não partilhada. Veja-se o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, proferido em 12.09.2013, no âmbito do processo n.º 1300/05.9TBTMR.C1.S1, no qual pode ler-se: “*A herança indivisa e impartilhada só é dotada de personalidade judiciária se ainda não tiver sido aceite nem declarada vaga para o Estado, caso em que deverá ser qualificada de jacente (arts. 2046.º do CC e 6.º, alínea a), 1.ª parte, do CPC.*”.

<sup>12</sup> Artigo 2.º, n.º 2 do CIRC.

<sup>13</sup> Artigo 2.º, n.º 2 do CIRC.

<sup>14</sup> Aquele que se encontra vinculado ao pagamento de um tributo em virtude de preencher ele próprio as respetivas normas de incidência – Cfr. SÉRGIO VASQUEZ, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª Edição, Almedina, 2019, pág. 386.

<sup>15</sup> Aquele que fica obrigado ao pagamento do tributo em vez do contribuinte, por se encontrar em posição que permite assegurar o pagamento com maior segurança e facilidade – Cfr. SÉRGIO VASQUEZ, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª Edição, Almedina, 2019, pág. 386.

<sup>16</sup> Aquele que fica obrigado ao pagamento do tributo além do contribuinte, quando este não seja capaz de o fazer – Cfr. SÉRGIO VASQUEZ, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª Edição, Almedina, 2019, pág. 386.

disposto na LGT, este preceito legal perfilha um conceito amplo de contribuinte no qual integra os substitutos e os responsáveis.

Além disso, a LGT<sup>17</sup> refere expressamente que o sujeito passivo é a entidade que está vinculada ao cumprimento da prestação tributária, prestação essa que se poderia entender o pagamento de imposto e as demais prestações acessórias, contudo, no artigo 20.º da mesma lei refere-se que por prestação tributária se entende a prestação que consiste no pagamento do imposto<sup>18</sup>, pelo que exclui da definição de sujeito passivo aqueles que detêm a obrigatoriedade de cumprir com as obrigações acessórias, o que não se pode conceder<sup>19</sup>.

Em virtude das discrepâncias no que diz respeito ao conceito de sujeito passivo, será impreterível recorrer à ajuda doutrinária.

No entendimento de ANA PAULA DOURADO<sup>20</sup>, o sujeito passivo é quem, nos termos da legislação tributária, está obrigada ao cumprimento de uma prestação tributária, de natureza material ou formal.

Por sua vez, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA e HUGO FLORES DA SILVA, ROCHA<sup>21</sup> entendem que o sujeito passivo de uma relação jurídica tributária será a pessoa ou entidade que está adstrita ao cumprimento das vinculações que a mesma integra, dever ou obrigação principal e deveres ou obrigações acessórias.

Para melhor compreensão do conceito de sujeito passivo, a este respeito a doutrina<sup>22</sup> costuma distinguir as seguintes figuras, designadamente: o contribuinte, o devedor do imposto e o sujeito passivo da relação fiscal.

O contribuinte é a pessoa relativamente à qual se verifica o facto tributário que origina a obrigação do imposto, isto é, será o titular da manifestação da capacidade contributiva e que suporta o desfalque patrimonial<sup>23</sup>. Assim, no entendimento de JOSÉ CASALTA NABAIS, o contribuinte apresenta-se como um devedor qualificado, na medida em que é um devedor direto, originário e principal<sup>24</sup>.

---

<sup>17</sup> Artigo 18.º, n.º 3 da LGT.

<sup>18</sup> Artigo 20.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária estabelece que a substituição tributária verifica-se quando, por imposição da lei, a prestação tributária for exigida a pessoa diferente do contribuinte, ou seja, demonstra claramente que a única prestação tributária que tem em consideração quando a define, é o mera obrigação de pagamento do imposto, e não as demais obrigações acessórias.

<sup>19</sup> Se assim fosse, uma instituição de solidariedade social encontrava-se excluída da definição de sujeito passivo, uma vez que ela é isenta do pagamento de IRC, mas é obrigada a manter contabilidade organizada e apresentar as respetivas declarações.

<sup>20</sup> Cfr. ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal*, 4.ª Edição, Almedina, 2019, pág. 70 e ss.

<sup>21</sup> Cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA e HUGO FLORES DA SILVA, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Almedina, 2017, página 76.

<sup>22</sup> Cfr. ANTÓNIO BRAZ TEIXEIRA, *Princípios de Direito Fiscal*, 2.ª Edição, Almedina, 1979, pág. 175; ALBERTO XAVIER, *Manuel de Direito Fiscal*, Volume I, Almedina, 1981, pág. 353; e JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 5.ª Edição, Almedina, 2009, página 243.

<sup>23</sup> Artigo 4.º da LGT.

<sup>24</sup> Cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 8.ª Edição, Almedina, 2015, pág. 244 e ALBERTO XAVIER, *Manuel de Direito Fiscal*, Volume I, Lisboa, 1974, pág. 406.

Alguns autores distinguem ainda o contribuinte de direito – pessoa ao qual se verifica o pressuposto de facto do imposto - do contribuinte de facto – aquele quem suporta economicamente o imposto em virtude da repercussão.

O devedor de imposto é sobre quem impende o dever de satisfazer uma determinada prestação tributária ao credor tributário, pelo que, em sentido estrito, este devedor limitar-se-ia a ser denominado por devedor principal ou originário. Porém, num sentido mais amplo, este devedor de imposto abrange igualmente os chamados devedores não originários, no qual a Administração Tributária apenas os chama em situações específicas previstas na lei.

Por último, o sujeito passivo da relação fiscal é quem a lei impõe o cumprimento de uma obrigação tributária, quer a obrigação principal, como as obrigações acessórias. No que concerne a esta definição, JOSÉ CASALTA NABAIS<sup>25</sup> adianta que, por diversas vezes, o devedor de imposto não coincide com o sujeito passivo da relação fiscal, como por exemplo, nos casos das sociedades transparentes<sup>26</sup>, que, embora sejam sujeitos passivos de IRC, não são devedoras desse imposto, uma vez que o imposto respetivo será tributário na esfera dos sócios em sede de IRS.

Apesar da divisão entendida por diversos autores, a verdade é que existem vários outros autores, como SOARES MARTINEZ<sup>27</sup>, que não concordam com esta distinção entre contribuinte, devedor de imposto e sujeito passivo stricto sensu, porquanto, entendem que todos são contribuintes, apenas relevando a distinção entre sujeitos passivos originários e não originários.

No entendimento de JOAQUIM FREITAS DA ROCHA<sup>28</sup>, a categoria de sujeitos passivos deve ser dividida entre sujeito passivo direto e o sujeito passivo indireto. O primeiro será a pessoa ou entidade que tem uma relação pessoal e direta com o facto tributário – a que o legislador presumiu a capacidade contributiva – e, por sua vez, o segundo, será a pessoa ou entidade que, não tendo uma relação pessoal e direta com o facto tributário, vai ser chamada pela lei a cumprir obrigações tributárias – engloba-se aqui diversas situações, como a substituição, sucessão e responsabilidade tributária.

Posto isto, voltamos a referir que a definição adiantada por JOAQUIM FREITAS DA ROCHA e HUGO FLORES DA SILVA é a que melhor enquadra todas as situações e as diversas posições de sujeitos passivos, pois, segundo este entendimento, é sujeito passivo quem tem de satisfazer o pagamento do imposto, bem como quem tem de possibilitar o apuramento da obrigação de

---

<sup>25</sup> Cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 8.ª Edição, Almedina, 2015, pág. 244 e ALBERTO XAVIER, *Manuel de Direito Fiscal*, Volume I, Lisboa, 1974, pág. 245.

<sup>26</sup> Artigos 6.º e 12.º do CIRC e 20.º do CIRS.

<sup>27</sup> Cfr. SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, 10.ª Edição, Almedina, 2000, Pág. 228.

<sup>28</sup> Cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 6.ª Edição, Almedina, 2018, pág. 354.

imposto, designadamente, através da apresentação de declarações, exibição de documentos, prestação de informações, entre outros.<sup>29</sup> Segundo tal posição, a relação jurídica tributária é pautada por uma diversidade de sujeitos passivos, designadamente, o contribuinte, o substituto, o retentor, os responsáveis fiscais, os sucessores e, ainda, diversos sujeitos passivos de obrigações ou deveres acessórios, nomeadamente, notários, conservadores.

Neste sentido, perfilhando do entendimento de JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, iremos adotar a designação de sujeitos passivos diretos ou originários e sujeitos passivos indiretos ou não originários, pelo que adiante se procederá à sua distinção.

### **3.1. Sujeito passivo direto ou originário**

O sujeito passivo direto é aquela pessoa ou entidade que tem uma relação pessoal e direta com o facto tributário<sup>30</sup>, ou seja, aquele que em primeiro lugar figurará como obrigado ao cumprimento da prestação.

Perfilhando do entendimento de JOAQUIM FREITAS DA ROCHA e HUGO FLORES DA SILVA<sup>31</sup>, o sujeito passivo direto será o beneficiário dos acréscimos ou vantagens que a tributação visa atingir, verificando-se, assim, a presunção de benefício<sup>32</sup>, na medida em que existe uma conexão incidível entre o sujeito passivo da relação jurídica tributária com o respetivo facto tributário<sup>33</sup>.

Dito isto, é possível distinguir as situações em que o sujeito passivo da relação jurídica tributária seja singular ou plural, isto é, quando os pressupostos do facto tributário se verificam em relação a apenas uma pessoa<sup>34</sup> ou quando tal se verifica, ab initio, em relação a mais do que uma pessoa ou entidade<sup>35</sup>.

---

<sup>29</sup> Artigo 31.º, n.º 2 da LGT: São obrigações acessórias do sujeito passivo as que visam possibilitar o apuramento da obrigação de imposto, nomeadamente, a apresentação de declarações, a exibição de documentos fiscalmente relevantes, incluindo a contabilidade ou escrita, e a prestação de informações.

<sup>30</sup> Cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA e HUGO FLORES DA SILVA, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA e HUGO FLORES DA SILVA, Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária, Almedina, 2017, pág. 77 e ss.

<sup>31</sup> Cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA e HUGO FLORES DA SILVA, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA e HUGO FLORES DA SILVA, Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária, Almedina, 2017, pág. 79 e ss.

<sup>32</sup> Em sede de IRS, aponta-se o trabalhador que aufera o salário, do prestador de serviços que recebe honorários, do proprietário de um imóvel que aufera rendas, entre outros.

<sup>33</sup> Por exemplo, é o sujeito passivo direto quem recebe salários, é o prestador de serviços que recebe honorários, é o proprietário do imóvel que recebe rendas, etc.

<sup>34</sup> O que sucede, por exemplo, do IVA devido pelo prestador de serviços que recebe honorários.

<sup>35</sup> Verifica-se no caso paradigmático do agregado familiar (artigo 13.º da LGT) – neste sentido, cfr. acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 07.01.2011, proferido no âmbito do processo n.º 04385/10, onde pode ler-se: “os sujeitos passivos são as pessoas a quem incumbe a direção do agregado familiar (ambos os cônjuges, sendo o caso), existindo, portanto, uma titularidade plural das obrigações fiscais e uma responsabilidade solidária de ambos os cônjuges pela dívida de imposto.”; Acontece igualmente no caso de liquidação de sociedades de responsabilidade ilimitada ou de outras entidades sujeitas ao mesmo regime de responsabilidade em que os sócios ou membros são solidariamente responsáveis com aquelas e entre si pelos impostos em dívida e, ainda, a título de exemplo, o caso vertido no disposto no artigo 27.º da LGT.

E, por essa razão, é necessário perceber a quem é que o sujeito ativo poderá peticionar o respetivo cumprimento das obrigações tributárias, isto é, se é obrigado a interpelar todos os sujeitos passivos, parte deles ou apenas um deles.

Quanto a esta questão, debruçar-nos-emos adiante, aquando do estudo da pluralidade passiva e a solidariedade tributária.

### **3.2. Sujeito passivo indireto ou não originário**

O sujeito passivo indireto é quem, sem ter a referida relação pessoal e direta com o facto tributário, vai ser chamado ao cumprimento de obrigações tributárias. Consideram-se aqueles que vão cumprir com a prestação tributária da responsabilidade do devedor originário e, por isso, são aqueles que são terceiros à relação jurídica tributária constituída ab initio.

Assim, conforme refere JOAQUIM FREITAS DA ROCHA e HUGO FLORES DA SILVA, o sujeito passivo indireto vai ser chamado ao processo por um dever de colaboração na tarefa de prossecução do interesse público em arrecadar a receita tributária<sup>36</sup>, e não por se verificar na sua esfera pessoal um dever contributivo baseado na capacidade económica.

Posto isto, estas situações em que um terceiro irá ser chamado ao processo para cumprir com a prestação tributária que incumbe ao sujeito passivo direto ocorrem nos seguintes casos: sucessão tributária, substituição tributária e responsabilidade tributária.

## **4. Solidariedade Tributária**

Conforme já referimos anteriormente, quando a relação jurídica tributária se constitui pode manifestar, desde logo, no polo passivo, uma pluralidade de obrigados que se encontram adstritos ao cumprimento de determinadas obrigações tributárias.

Verifica-se, assim, e conforme refere JOSÉ CASALTA NABAIS, que o credor do imposto pode exigir o cumprimento integral da dívida tributária tanto ao devedor como ao responsável ou responsáveis<sup>37</sup>. Porém, a designação adotada por este autor não nos parece suficiente, porquanto o mesmo apenas considera que, em casos de solidariedade tributária, a dívida pode ser exigida

---

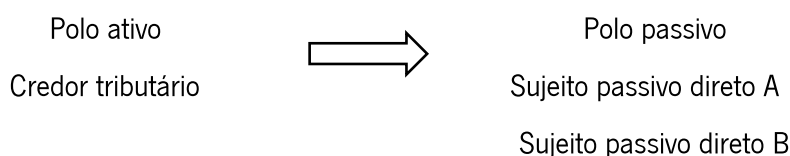
<sup>36</sup> Cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA e HUGO FLORES DA SILVA, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA e HUGO FLORES DA SILVA, Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária, Almedina, 2017, pág. 84.

<sup>37</sup> Cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, Direito Fiscal, 8.ª Edição, Almedina, 2015, pág. 261.

ao responsável ou responsáveis, parecendo fazer crer que tal acontece no âmbito da responsabilidade tributária. Sucede que, como já referimos, a pluralidade passiva verifica-se ab initio aquando da constituição da relação jurídica tributária e, por essa razão, são vários os obrigados que devem cumprir com determinada prestação tributária. Assim, não podemos falar em responsabilidade, já que tal figura apenas surge num momento posterior à constituição da relação jurídica tributária, no qual o sujeito passivo indireto irá ser chamado a proceder ao cumprimento de uma determinada prestação tributária de outrem, e não do próprio.

Neste sentido, entendemos que, nos casos de solidariedade tributária, o credor tributário vê-se na possibilidade de exigir o cumprimento da prestação tributária a qualquer um dos sujeitos passivos diretos, uma vez que a dívida é comum e própria de todos.

Para melhor compreensão, podemos esquematizar a solidariedade passiva do seguinte modo:



Neste sentido, questiona-se de que forma é que o credor tributário pode exigir esta dívida que contém vários sujeitos passivos diretos, nomeadamente, se pode exigir de um, de vários ou de todos ao mesmo tempo.

Ora, a solução é-nos dada por JOAQUIM FREITAS DA ROCHA e HUGO FLORES DA SILVA<sup>38</sup>, que apontam desde logo três soluções, designadamente, a regra da separação, a regra da comunhão e, por fim, a regra da solidariedade.

Ora, em primeiro lugar, no que concerne à regra da separação, cada sujeito da pluralidade apenas será devedor em relação à parte da dívida que, teórica e genericamente lhe diga respeito, como se de uma verdadeira quota parte estivéssemos a falar. Ora, no nosso entendimento, esta tese não é a que melhor se adequa às finalidades da cobrança de impostos, porquanto, proceder à cobrança parcelar a cada um dos obrigados poder-se-ia dar origem a uma impossibilidade do sujeito ativo arrecadar o imposto respetivo que se encontra em dívida, uma vez que um ou vários

---

<sup>38</sup> Cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA e HUGO FLORES DA SILVA, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA e HUGO FLORES DA SILVA, Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária, Almedina, 2017, pág. 80 e ss.



sujeitos da pluralidade passiva poderiam não ter bens suficientes para garantir o pagamento da dívida, quando os restantes obrigados poderiam manifestar um vasto património.

No que diz respeito à regra da comunhão, também designado por JOAQUIM FREITAS DA ROCHA e HUGO FLORES DA SILVA como património de mão comum<sup>39</sup>, é considerado devedor o grupo global e coletivamente considerado, pelo que o sujeito ativo apenas poderia exigir o cumprimento da obrigação a todo o conjunto ou grupo. Ora, na nossa opinião, esta teoria não se adequa às situações de pluralidade passiva, uma vez que apresenta várias dificuldades, nomeadamente, a título de exemplo, a dificuldade em citar o conjunto ou o grupo da pluralidade passiva.

Por outro lado, no que concerne à regra da solidariedade, o credor pode exigir o cumprimento integral da obrigação a qualquer um dos sujeitos passivos diretos, pelo que o interpelado, ainda que seja só um, não se poderá eximir ao cumprimento da obrigação, inexistindo, assim, qualquer ordem pré-definida que o credor tenha de cumprir (o credor poderá optar por interpelar o devedor que manifeste mais património). Assim, o devedor que cumprir, terá, de acordo com as regras do direito civil, o direito de regresso sobre os demais<sup>40</sup>.

Dito isto, temos de concluir que, efetivamente, esta última solução é a única capaz de satisfazer integralmente as finalidades da cobrança de impostos e, por conseguinte, a prossecução do interesse público.

Existe, porém, discussão doutrinária sobre qual será o regime regra em caso de pluralidade de obrigados do lado passivo.

Com efeito, estabelece o disposto no artigo 21.º, n.º 1 da LGT que, salvo disposição da lei em contrário, quando os pressupostos do facto tributário se verificarem em relação a mais de uma pessoa, todas são solidariamente responsáveis pelo cumprimento da dívida tributária.

Alguns autores, tal como JORGE LOPES, DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES, bem como CASALTA NABAIS, referem que a solidariedade a que alude o artigo 21.º, n.º 1 da LGT tem carácter excecional, pelo que, apenas se aplica esse regime quando uma norma o prever. Porém, no nosso entendimento, e contrariamente ao regime obrigacional do Direito Civil, a solidariedade figura como o regime supletivo, porquanto, é o aplicável no silêncio da lei. Assim, quando se verifica todos os pressupostos do facto tributário em relação a mais que uma pessoa,

---

<sup>39</sup> Cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA e HUGO FLORES DA SILVA, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA e HUGO FLORES DA SILVA, Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária, Almedina, 2017, pág. 81.

<sup>40</sup> Artigos 612.º e 624.º do Código Civil.

estatui-se, desde logo, o regime da solidariedade passiva, uma vez que todas elas são codevedoras originárias, razão pela qual assiste ao sujeito passivo direto que cumpre com determinada obrigação tributária, exigir de cada um dos outros obrigados a sua respetiva quota-parte.

Posto isto, queremos apenas deixar uma nota importante: não se poderá confundir a solidariedade tributária como uma realidade que se verifica ab initio e numa fase pré-executiva, em relação à responsabilidade tributária solidária que apenas se concretiza num momento posterior ao facto tributário.

## 5. Substituição Tributária

Estabelece o disposto no artigo 20.º da LGT que: *“A substituição tributária verifica-se quando, por imposição da lei, a prestação tributária for exigida a pessoa diferente do contribuinte.”*. Por sua vez, o n.º 2 do mesmo preceito legal dispõe que: *“A substituição tributária é efetivada através do mecanismo da retenção na fonte do imposto devido.”*.

Ora, a substituição tributária verifica-se quando, por imposição da lei, a prestação tributária for exigida a pessoa diferente do contribuinte, isto é, por quem não realizou o facto tributário, mas por um terceiro que com ele mantém relações especiais.

Como refere JOAQUIM FREITAS DA ROCHA e HUGO FLORES DA SILVA, a substituição tributária foi pensada pelo legislador com o intuito de minimizar os inconvenientes derivados do afastamento em relação ao ordenamento jurídico tributário, minimizar as dificuldades na identificação do sujeito referente ao facto tributário, evitar riscos de insuficiência patrimonial<sup>41</sup> e, ainda, por uma questão de gestão de tesouraria por parte do credor tributário<sup>42</sup>.

Ora, tal substituição, em maior parte dos casos, é efetivada através do mecanismo da retenção na fonte do imposto devido.<sup>43</sup>

Com efeito, as retenções na fonte surgiram no Reino Unido no final do século XIX a fim de prevenir a evasão fiscal<sup>44</sup>, uma vez que o credor tributário recorre a uma entidade que, à partida,

---

<sup>41</sup> Também Sérgio Vasquez refere que: *“Na substituição tributária com retenção na fonte que é característica dos impostos sobre o rendimento, a deslocação da obrigação tributária para o substituto dá-se porque este é o devedor do contribuinte substituído, a fonte dos rendimentos que se sujeitam a imposto, sendo claramente mais fácil exigir que o substituto deduza uma parcela desse rendimento aquando do seu pagamento, para entrega ao estado, que exigir semelhante esforço do próprio substituído”*. – Cfr. SÉRGIO VASQUEZ, Manual de Direito Fiscal, 2.ª Edição, Almedina, 2019, pág. 389.

<sup>42</sup> Cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA e HUGO FLORES DA SILVA, Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária, Almedina, 2017, pág. 87 e 88.

<sup>43</sup> Cfr. artigo 20.º, n.º 1 e 2 da LGT.

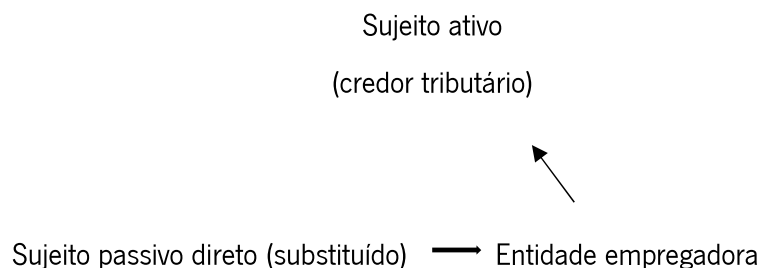
<sup>44</sup> Cfr. JOÃO MENEZES LEITÃO, A substituição e a responsabilidade tributária no direito português, CTF, 1997.

terá contabilidade organizada para o auxiliar a liquidar e cobrar receitas fiscais, de modo a permitir o controlo das retenções e entrega do imposto retido<sup>45</sup>.

Através de tal mecanismo, o credor da quantia devida vê-lhe ser amputada uma parte da quantia que deveria receber, a fim de a entregar ao credor tributário.<sup>46</sup> É o que acontece precisamente nos casos dos trabalhadores por conta de outrem, uma vez que a entidade empregadora retém parte do salário devido ao trabalhador, para, posteriormente, a entregar nos cofres do Estado. Porém, importa termos em consideração que a entrega, pela entidade empregadora, de parte do salário do trabalhador aos cofres do Estado, não significa que é a empresa propriamente dita que está a sofrer o desfalque patrimonial ou que é o sujeito passivo que realizou o facto tributário, porquanto, como vimos inicialmente, os casos de substituição ocorrem apenas para os sujeitos passivos indiretos, ou seja, para aqueles que vão ser chamados a cumprir com a obrigação, apesar de não terem dado origem ao facto tributário.

Aliás, quanto a isto sempre se dirá que é vedado às partes a celebração de qualquer acordo para se efetivar a substituição tributária, pelo que tal só acontece nos casos previstos na lei.

Assim, nesta situação, estamos perante uma relação triangular, a qual pode ser esquematizada da seguinte forma:



Ora, como vimos, e de forma genérica – embora não totalmente correta como adiante se demonstrará - a substituição tributária efetiva-se através do mecanismo da retenção na fonte. Assim, a doutrina aponta dois tipos de retenção na fonte: a retenção a título definitivo que é efetuada a título liberatório<sup>47</sup> e que não dá origem a acertos posteriores, pelo que a tributação retentiva é uma tributação terminante<sup>48</sup>. O segundo tipo de retenção na fonte é a título provisório

<sup>45</sup> Cfr. ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal*, 4.ª Edição, Almedina, 2019, pág. 76 e ss.

<sup>46</sup> Caso paradigmático do trabalhador por conta de outrem que quando recebe o seu salário, é-lhe descontada a percentagem que será entregue pela entidade empregadora diretamente à administração fiscal – artigo 34.º da LGT.

<sup>47</sup> Libera o contribuinte da posterior obrigação de englobamento.

<sup>48</sup> Cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA e HUGO FLORES DA SILVA, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Almedina, 2017, pág. 88 e ss.

ou os denominados pagamentos por conta, a qual é seguida de englobamento e, por isso, dá lugar a acertos posteriores por via da dedução à coleta de imposto dos montantes retidos ao longo do ano.

Porém, discute-se na doutrina se este último tipo de retenção na fonte pode ser, ou não, considerado como um caso de substituição tributária.

Apesar da LGT a considerar como um caso de substituição<sup>49</sup>, a verdade é que, para CASALTA NABAIS<sup>50</sup>, não se deve falar de uma verdadeira substituição tributária ou de substituição tributária em sentido próprio, mas de um pagamento por conta realizado por terceiro. Entende aquele autor que não estamos perante uma situação que, por imposição da lei, a prestação tributária é exigida a pessoa diferente do contribuinte, mas tão só perante uma situação em que, por imposição legal, é exigida a pessoa diferente do contribuinte efetuar pagamentos por conta da futura prestação tributária deste. De modo a salientar as diferenças, este autor aponta desde logo o caso que se o retentor não proceder à retenção, é o contribuinte o responsável originário pelo pagamento do imposto<sup>51</sup>. Neste sentido, para CASALTA NABAIS, os pagamentos por conta devem ser considerados como uma substituição em sentido impróprio.

Sucedem que, contrariamente ao referido no n.º 2 do artigo 20.º da LGT, existam outras situações em que a substituição tributária não ocorre através do mecanismo da retenção na fonte, pelo que não podemos deixar de enaltecer uma crítica a este preceito legal. De facto, é possível ocorrer casos de substituição tributária sem qualquer retenção. A título de exemplo, aponta-se os casos do pagamento do Imposto de Selo, cuja liquidação irá ser efetuada junto dos particulares pelos notários, conservadores, advogados e que, posteriormente, vão entregar tais montantes ao credor tributário<sup>52</sup>. De facto, na situação prática que agora se elencou, não existe qualquer situação de retenção na fonte, mas existe substituição tributária, uma vez que quem vai cumprir com a obrigação de entregar o montante de imposto junto do credor tributário será precisamente o notário, conservador ou advogado, e não a parte compradora.

Também neste caso, à semelhança daquilo que foi dito para a relação entre trabalhadores, entidade empregadora e credor tributário, também nesta situação se concretiza uma relação triangular entre substituto, o substituído e o credor tributário esquematizada da seguinte forma:

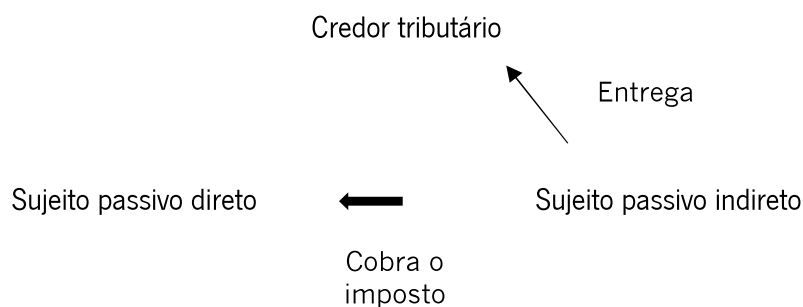
---

<sup>49</sup> Artigo 28.º, n.º 2 da LGT.

<sup>50</sup> Cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 5.ª Edição, Almedina, 2009, pág. 273 e ss.

<sup>51</sup> Artigo 28.º, n.º 2 da LGT - O que não acontece nos casos de substituição tributária propriamente dita, em que a responsabilidade é da entidade que reteve as importâncias – artigo 28.º, n.º 1 da LGT.

<sup>52</sup> Veja-se, a título de exemplo, quando alguém celebra um contrato de compra e venda junto de um notário. Este irá proceder à liquidação do Imposto do Selo e, ainda, do IMT junto da parte compradora, para, posteriormente, a entregar ao credor tributário – Artigo 49.º e ss do CIMT. Neste caso, não se verifica qualquer retenção na fonte, mas existe substituição tributária.



Assim, conforme aponta SÉRGIO VASQUEZ, a diferença entre a substituição com retenção e a substituição sem retenção, é que na primeira o substituto é a fonte dos rendimentos do contribuinte, ao passo que na substituição sem retenção o contribuinte é a fonte de rendimentos do substituto<sup>53</sup>.

De acordo com ALERTO XAVIER<sup>54</sup> a substituição tributária verifica-se quando a lei determina que um dado sujeito passivo se substitua àquele relativamente ao qual se verificou o facto tributário, ocupando o seu lugar na obrigação de imposto. Na nossa opinião, tal definição fica um pouco aquém daquilo que acontece nos casos de substituição tributária, na medida em que o substituto, apesar de cumprir com a obrigação, continua a ser um sujeito passivo indireto, pelo que o substituído, mantém-se, ainda assim, como o devedor originário, pelo que não nos parece correto afirmar que o substituto ocupa o lugar do substituído. Além disso, aquele autor parece fazer crer que a substituição tributária ocorre apenas para o pagamento do imposto propriamente dito, ou seja, para a obrigação principal, e já não para o cumprimento de obrigações acessórias, o que não se pode conceder.

Na nossa opinião, e seguindo de perto o entendimento de JOAQUIM FREITAS DA ROCHA e HUGO FLORES DA SILVA<sup>55</sup>, a substituição tributária verifica-se quando, por imposição legal, a prestação tributária vai ser entregue ao sujeito ativo não pelo sujeito que realizou o facto tributário, mas por um terceiro que com ele mantém relações especiais e que, por isso, lhe vai exigir a prestação em causa.

De facto, nesta definição percebe-se, em primeiro lugar, que a substituição tributária apenas ocorre nos casos previstos na lei, e não por vontade das partes e, por outro lado, que a prestação – quer principal, quer acessória - é entregue pelo sujeito passivo indireto, uma vez que

<sup>53</sup> Cfr. SÉRGIO VASQUEZ, Manual de Direito Fiscal, 2.ª Edição, Almedina, 2019, pág. 394 e 395.

<sup>54</sup> Cfr. ALBERTO XAVIER, Manual de Direito Fiscal, Lisboa, 1981, pp. 407.

<sup>55</sup> Cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA e HUGO FLORES DA SILVA, Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária, Almedina, 2017, pág. 90.

não foi ele quem deu origem ao facto tributário, mas, em virtude das relações especiais com o sujeito passivo direto, é a ele que é exigido o cumprimento da prestação.

Alguns Autores, como CASALTA NABAIS<sup>56</sup> e DOMINGOS PEREIRA DE SOUSA<sup>57</sup>, defendem a distinção entre substituição total e substituição parcial, isto é, ocorre a primeira quando a substituição abrange a obrigação de imposto como a generalidade das obrigações acessórias e, por sua vez, dá-se a segunda quando o substituído tiver de cumprir a generalidade ou alguma das obrigações fiscais acessórias. Porém, DOMINGOS PEREIRA DE SOUSA, apesar de também defender a distinção entre substituição total e parcial, a verdade é que, no entendimento daquele, a substituição parcial ocorre apenas quando é exigido a obrigação principal e não as obrigações acessórias.

Por fim, importa salientar que, nos termos dos artigos 132.º e 133.º do CPPT, é possível impugnação em caso de retenção na fonte e nos casos de pagamentos por conta.

## 6. Sucessão

Ocorre a sucessão quando a obrigação tributária se transfere para outro sujeito passivo em virtude do desaparecimento por morte do sujeito passivo direto ou originário<sup>58</sup>. Assim, contrariamente ao que sucede nos casos de substituição tributária – em que ocorre uma relação triangular - nos casos de sucessão estamos perante apenas dois polos – sujeito ativo e um sujeito passivo - em que este último é modificado em virtude de uma ocorrência posterior à realização do facto tributário.

Conforme refere JOAQUIM FREITAS DA ROCHA e HUGO FLORES DA SILVA<sup>59</sup>, existem vários casos de sucessão tributária, designadamente, sucessão *inter vivos*, sucessão *mortis causa*, sucessão entre pessoas singulares e sucessão entre pessoas coletivas, porém, atendendo ao princípio da intransmissibilidade das obrigações tributárias por ato de vontade e da tendencial infungibilidade subjetiva das obrigações tributárias<sup>60</sup>, apenas se considera a sucessão entre pessoas singulares e a título *mortis causa*<sup>61</sup>.

Neste sentido prevê o artigo 29.º, n.º 2 da LGT que: *“As obrigações tributárias originárias e subsidiárias transmitem-se, mesmo que não tenham sido ainda liquidadas, em caso de sucessão*

---

<sup>56</sup> Cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 5.ª Edição, Almedina, 2009, pág. 274 e ss.

<sup>57</sup> Cfr. DOMINGOS PEREIRA DE SOUSA, *Direito Fiscal e Processo Tributário*, Coimbra Editora, 2013, pág. 213.

<sup>58</sup> Cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA e HUGO FLORES DA SILVA, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Almedina, 2017, pág. 77 e ss.

<sup>59</sup> Cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA e HUGO FLORES DA SILVA, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Almedina, 2017, pág. 90 e ss.

<sup>60</sup> Artigo 29.º, n.º 3 da LGT.

<sup>61</sup> Artigo 29.º, n.º 3 da LGT.

*universal por morte, sem prejuízo do benefício do inventário.”*. Ou seja, se determinado sujeito passivo morrer e, nesse momento, tiver adstrito ao cumprimento de obrigações tributárias, essas transmitem-se aos seus sucessores que tenham aceite o património. Na realidade, é de realçar que os sucessores e/ou herdeiros tenham aceite o património do de *cujus*, porquanto, até essa aceitação, ou até à partilha, a responsabilidade pelo pagamento das obrigações tributárias compete à herança que, como vimos, é um património autónomo ao qual se atribui personalidade tributária, e não a cada um dos herdeiros, pelo que, até à partilha, o herdeiro não assume a responsabilidade<sup>62</sup>.

Neste sentido, além de ser essencial a aceitação da herança, pois, caso não seja aceite, não existe sucessão<sup>63</sup>, a sucessão ocorre para os herdeiros ou para os legatários, e estes apenas respondem com o valor dos bens herdados, e não com o seu próprio património, o que significa que os próprios respondem apenas até às forças da herança ou do legado<sup>64</sup>.

Acontece que, no que concerne à aceitação, importa ter em consideração que a mesma pode efetivar-se de duas formas distintas<sup>65</sup>: ou de forma pura e simples<sup>66</sup>, pelo que recai sobre o herdeiro o ónus de demonstrar que na herança que recebeu inexistia património suficiente para o cumprimento das dívidas tributárias, ou, ainda, a benefício de inventário, pelo que o sucessor apenas responderá com aquele património elencado, não lhe recaindo qualquer ónus.<sup>67</sup>

Neste sentido, nas situações em que já houve partilha, cada um dos herdeiros será citado para pagar o que proporcionalmente lhe competir na dívida exequenda<sup>68</sup>. Quando ainda não ocorreu a partilha, e a herança encontra-se indivisa, será citado o cabeça-de-casal ou qualquer dos herdeiros para cumprir com a prestação tributária.

Deste modo, podemos concluir que, contrariamente ao que sucede nos casos de substituição tributária, nos casos de sucessão tributária não estamos perante uma relação

---

<sup>62</sup> Cfr. acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 12.02.2014, proferido no âmbito do processo n.º 0196/12, onde pode ler-se: “Sendo certo que as obrigações tributárias se transmitem em caso de morte, antes de efetuada a partilha a responsabilidade pelo pagamento das dívidas tributárias do de cujus é exclusivamente da herança (cfr. Art. 2097.º do CC) que constitui um património autónomo, e não de qualquer dos herdeiros (...). Na herança indivisa não há pluralidade de devedores, que só pode surgir com a partilha, sendo que só depois desta efetuada 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). Não se demonstrando que foi efetuada 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.”.

<sup>63</sup> Por exemplo, em caso de repúdio da herança.

<sup>64</sup> Cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 8.ª Edição, Almedina, 2015, pág. 269.

<sup>65</sup> Cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA e HUGO FLORES DA SILVA, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Almedina, 2017, pág. 92 e ss.

<sup>66</sup> Artigo 2071.º do Código Civil.

<sup>67</sup> Cfr. acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo, de 07.03.2018, proferido no âmbito do processo n.º 0917/17, onde pode ler-se: “Não dispondo o direito tributário de norma própria sobre esta matéria, ao abrigo do disposto no art. 11.º da LGT, teremos que nos socorrer das normas de direito sucessório constantes do Código Civil – art. 2119.º - que estabelece que: “Feita a partilha, cada um dos herdeiros é considerado, desde a abertura da herança, sucessor único dos bens que lhe foram atribuídos, sem prejuízo do disposto quanto a frutos”.

<sup>68</sup> Artigo 155.º do CPPT.

triangular, mas apenas de uma relação bipolar que, na morte do sujeito passivo direto, outro sujeito irá “ocupar” o seu lugar:

Credor tributário —> Sujeito passivo direto —> Sujeito passivo indireto

Além disso, quando se efetiva a sucessão tributária, não se exige que as dívidas que sucedem tenham sido já objeto de liquidação por parte do sujeito ativo e, não se transmitem as quantias exigidas a título sancionatório, como multas ou coimas, em virtude do princípio constitucional da intransmissibilidade das penas<sup>69</sup>.

## **7. Responsabilidade Tributária**

A responsabilidade tributária ocorre quando alguém, por imposição legal, é chamado ao pagamento de dívidas tributárias de outra pessoa ou entidade, após o incumprimento desta.

Tendo em consideração aquilo que já foi dito em sede de substituição e sucessão tributária, a primeira nota a reter é que a figura da responsabilidade não se pode confundir com a substituição e a sucessão, porquanto, como vimos, estas duas figuras são utilizadas quando o sujeito passivo indireto é chamado a cumprir com a prestação tributária, porém, não é chamado com o seu próprio património ao pagamento das dívidas do sujeito passivo direto, pois, nos casos de substituição, o substituto irá entregar nos cofres do Estado as quantias arrecadadas ao sujeito passivo direto, e, por sua vez, nos casos da sucessão, em princípio, apenas o património do de cujus irá responder pela obrigação tributária.

De facto, nos casos de substituição, efetivada ou não com recurso ao mecanismo da retenção da fonte, o sujeito passivo indireto vai satisfazer a prestação tributária com o património do sujeito passivo direto<sup>70</sup>, pelo que é ele quem sofre o desfalque patrimonial.

Contrariamente, nos casos de responsabilidade, o responsável é chamado, com o seu próprio património, a efetuar o cumprimento de obrigações alheias, após alguém as ter incumprido.

---

<sup>69</sup> Artigo 30.º, n.º 3 da CRP e 62.º do RGIT.

<sup>70</sup> A título de exemplo, no caso dos trabalhadores por conta de outrem, a empregadora vai reter parte do salário do trabalhador para o entregar à Segurança Social, pelo que a entidade empregadora não satisfaz com o seu próprio património. Acontece igualmente quando o notário procede à liquidação do Imposto do Selo à parte compradora e, posteriormente, o entrega junto do credor tributário. Em ambas as situações, quem sofreu o desfalque patrimonial foi o sujeito passivo direto, e não o indireto.



Por esta razão é que se diz que apenas no instituto da responsabilidade tributária é que se pode falar num pagamento de dívida de outrem.

JOAQUIM FREITAS DA ROCHA e HUGO FLORES DA SILVA<sup>71</sup> referem que a responsabilidade corresponde a uma fiança legal em matéria de tributos, porquanto, equivale à junção de mais um património – o do responsável - ao património do devedor incumpridor. Assim, não se pode confundir obrigação tributária com responsabilidade tributária, porquanto, no primeiro caso, referimo-nos à obrigação do sujeito passivo direto em ele próprio efetuar o pagamento do imposto ou cumprir com as demais obrigações acessórias, enquanto que, no segundo caso, referimo-nos à responsabilidade pela dívida de outrem.

Atendendo ao disposto no artigo 22.º, n.º 2 da LGT, a responsabilidade tributária pode abranger solidária ou subsidiariamente outras pessoas.

Neste sentido, facilmente se constata que existem dois tipos de responsabilidade: a solidária e a subsidiária. No que concerne à responsabilidade solidária, significa que o credor tributário pode acionar diretamente o património do responsável, sem ter esgotado o património do devedor originário, pelo que inexistente qualquer hierarquia que o credor tributário seja obrigado a cumprir<sup>72</sup>. Por outro lado, na responsabilidade subsidiária, o credor tributário tem de cumprir com uma hierarquia, isto é, apenas pode acionar o património do responsável, após ter acionado igualmente o património do devedor originário, pelo que só após ter verificado que inexistem bens suficientes nesse mesmo património<sup>73</sup>, é que poderá socorrer-se do património do responsável, em virtude da aplicação do benefício de excussão prévia<sup>74</sup>.

Analisaremos então, em concreto, os dois tipos de responsabilidade.

## **7.1. Responsabilidade solidária**

Conforme já se adiantou, não podemos confundir a responsabilidade tributária solidária com a solidariedade *ab initio* na pluralidade de sujeitos passivos.

---

<sup>71</sup> Cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA e HUGO FLORES DA SILVA, Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária, Almedina, 2017, pág. 94.

<sup>72</sup> É o que acontece, por exemplo, nos casos de responsabilidade dos liquidatários das sociedades (artigo 26.º da LGT) e na responsabilidade de gestores de bens ou direitos de não residentes (artigo 27.º da LGT).

<sup>73</sup> Artigo 23.º, n.º 2 da LGT.

<sup>74</sup> É o que acontece nos casos de responsabilidade dos membros de corpos sociais e responsáveis técnicos (artigo 24.º da LGT), na responsabilidade do titular de estabelecimento individual de responsabilidade limitada (artigo 25.º da LGT), nos casos de responsabilidade em caso de substituição tributária (artigo 28.º da LGT), na responsabilidade de terceiros adquirentes de bens (artigo 157.º do CPPT) e, ainda, nos casos de responsabilidade dos funcionários que tenham intervenção no processo de execução fiscal (artigo 261.º do CPPT).

Com efeito, a solidariedade *ab initio* verifica-se nos casos em que do polo do sujeito passivo se assiste a uma pluralidade ou a um conjunto de obrigados, isto é, quando ocorre o facto tributário, são várias as pessoas ou entidades que devem cumprir com as prestações tributárias. A título de exemplo, salienta-se o caso paradigmático do agregado familiar que, embora não seja uma realidade autónoma, detentora de personalidade tributária, razão pela qual não é sujeito passivo, a verdade é que a responsabilidade pela prestação tributária compete a um dos cônjuges do agregado.

Por sua vez, a responsabilidade tributária solidária ocorre num momento posterior à constituição da relação jurídica tributária, e diz respeito aos casos em que se verificou um incumprimento da prestação tributária por parte do devedor originário e, por isso, o credor tributário vai chamar à colação o património do responsável tributário, a fim de juntar ao património do devedor principal.

A principal distinção entre estas duas realidades é que a primeira é formulada *ab initio*, aquando da realização do facto tributário, ao invés da responsabilidade tributária, que apenas ocorre em momento posterior à realização do facto tributário e apenas quando existe um incumprimento, a fim de reforçar as possibilidades de sucesso na arrecadação da receita tributária. Por esta razão, o responsável solidário, contrariamente ao devedor solidário, não pode ser considerado sujeito passivo direto, uma vez que não existe um nexo de pertinência pessoal e direto com o facto tributário.

Posto isto, e a título de exemplo, podemos elencar diversas situações de responsabilidade tributária solidária, designadamente:

- a) Na liquidação de sociedades de responsabilidade ilimitada, os sócios são solidariamente responsáveis, com aquelas e entre si, pelos impostos em dívida<sup>75 76</sup>
- b) Os gestores de bens ou direitos de não residentes também se responsabilizarão juntamente com estes pelo pagamento das respetivas dívidas referentes a contribuições e impostos<sup>77</sup>;
- c) As entidades gestoras de fundos de poupança-reforma, fundos de investimento mobiliário, fundos de investimento imobiliário ou fundos de capital de risco, são solidariamente

---

<sup>75</sup> Artigo 21.º, n.º 2 da LGT.

<sup>76</sup> Cfr. acórdão proferido pelo Central Administrativo Sul, de 11.01.2018, no âmbito do processo n.º 799/09.9BELRS, onde pode ler-se: “No caso em análise, o chamamento à execução do Oponente teve lugar atenta a sua qualidade de liquidatário da sociedade originária devedora, nos termos previstos no artigo 26.º da LGT. É solidária com a do devedor principal, e não subsidiária, a responsabilidade dos liquidatários. Não depende, pois, da prévia excussão dos bens do devedor principal, sendo bastante a mera preterição da obrigação da prioridade do pagamento das dívidas fiscais, além da insuficiência do ativo social, e é à administração tributária que cabe a prova dessas circunstâncias.

<sup>77</sup> Artigo 27.º, n.º 1 da LGT.

- responsáveis com tais fundos, quando por si geridos, pelas dívidas de imposto que sobre estes recaia;
- d) No IRS, existe responsabilidade solidária entre os substitutos tributários e os substituídos nos casos de incumprimento das obrigações de retenção<sup>78</sup>;
  - e) No IVA, existe responsabilidade solidária entre os sujeitos passivos não estabelecidos em território nacional e os respetivos representantes nomeados<sup>79</sup>;
  - f) Existe também entre os adquirentes de bens e serviços que sejam sujeitos passivos de imposto e respetivos fornecedores, nos casos de inexistência de faturas obrigatórias<sup>80</sup>;
  - g) No que diz respeito ao IMT, existe também responsabilidade solidária por parte dos notários e outras pessoas que intervenham em escrituras públicas ou documentos particulares autenticados relativamente aos respetivos sujeitos passivos, quando se verificar violação dos seus deveres de liquidação ou arrecadação do imposto<sup>81</sup>;
  - h) À semelhança do IMT, também no que diz respeito à liquidação e cobrança do Imposto do Selo existe responsabilidade solidária<sup>82</sup>.

Assim, nestes casos, o credor tributário pode acionar diretamente o património do responsável tributário sem previamente ter procedido ao benefício da excussão prévia, como é totalmente obrigatório nos casos de responsabilidade tributária subsidiária, conforme se demonstrará.

## **7.2. Responsabilidade subsidiária**

De acordo com o n.º 4 do artigo 22.º da LGT: *“A responsabilidade tributária por dívidas de outrem é, salvo determinação em contrário, apenas subsidiária.”*<sup>83</sup>

Com efeito, nos casos de responsabilidade subsidiária é exigível que o credor tributário obedeça escrupulosamente ao instituto do benefício da excussão prévia, isto é, que em primeiro lugar acione todo o património do devedor originário ou do sujeito passivo direto e, só

---

<sup>78</sup> Artigo 103.º, n.º 4 e 5 do CPPT.

<sup>79</sup> Artigo 30.º, n.º 5 do CIVA.

<sup>80</sup> Artigo 79.º, n.º 1 do CIVA.

<sup>81</sup> Artigo 49.º, n.º 6 do CIMT.

<sup>82</sup> Artigo 42.º, n.º 1, 2 e 4 do CIS.

<sup>83</sup> Cfr. acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 19.12.2017, proferido no âmbito do processo n.º 1199/11.6BELRS, onde pode ler-se: “A responsabilidade tributária subsidiária por dívidas de outrem está sujeita a um regime bastante estreito e exigente, cujo recorte não pode deixar de ter em presença os cuidados de minimização das restrições que estas situações provocam na esfera patrimonial dos contribuintes terceiros chamados (sujeitos passivos indiretos da relação jurídica tributária). Com efeito, está-se aqui já numa fase patológica ou desconforme do desenvolvimento da relação jurídica tributária, o que significa que o devedor direto incumpriu com a sua obrigação principal (pagamento do tributo), encontrando-se o prazo de pagamento voluntário já decorrido. Nessa sequência, o credor tributário sente a necessidade de recorrer a meios coercivos para fazer valer a sua pretensão.”.

posteriormente, em virtude da inexistência ou insuficiência de bens daquele, obrigue o responsável subsidiário a responder com o seu próprio património.<sup>84</sup>

Após o decurso do prazo de pagamento voluntário de determinada obrigação tributária, o credor tributário deverá instaurar contra o devedor originário o respetivo processo de execução fiscal a fim de o obrigar, de forma coerciva, ao pagamento da dívida, executando o seu património<sup>85</sup>. No âmbito do referido processo, o órgão de execução fiscal poderá verificar que o devedor originário não possui património suficiente para fazer face ao pagamento da dívida tributária, pelo que é necessário que se acione outro património, ou seja, que se reforce a garantia de arrecadação de receitas tributárias. Por razões de celeridade e de evitar a prática de atos inúteis, evita-se que o credor tributário retome ao início do processo para obter um novo título executivo contra os responsáveis subsidiários, pelo que, neste caso, o credor tributário pode levar a cabo um ato com o intuito de alterar subjetivamente as partes no processo executivo e, assim, acionar igualmente o património do responsável subsidiário.

Ora, esse ato denomina-se de reversão do processo de execução fiscal<sup>86</sup>, pelo que, dada a sua natureza, é sempre precedida de audição do responsável tributário subsidiário<sup>87</sup>. Porém, o revertido pode demonstrar que, afinal, o devedor originário ainda dispõe de património penhorável<sup>88</sup>.

Em virtude da realização da reversão do processo de execução fiscal, poderão concorrer vários responsáveis subsidiários ao mesmo tempo, pelo que, entre eles poderá ocorrer a responsabilidade solidária<sup>89</sup>.

---

<sup>84</sup> Cfr. acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Norte, de 04.07.2019, no âmbito do processo n.º 00013/16.0BEMDL onde pode ler-se: “I. Do carácter subsidiário da responsabilidade tributária, imposto no n.º 3 do artigo 22.º da LGT, decorre que a execução fiscal só pode ser revertida contra o responsável subsidiário depois de executados os bens do devedor originário. Daqui resulta, por um lado, que o órgão de execução fiscal está obrigado a exigir a prestação tributária em primeiro lugar ao devedor originário ou aos eventuais responsáveis solidários, satisfazendo o crédito somente à custa dos seus bens, e apenas pode exigí-la do devedor subsidiário no caso de se provar a inexistência ou insuficiência de bens daqueles e, por outro, que o devedor subsidiário pode recusar o cumprimento da dívida tributária enquanto não tiver sido executados todos os bens daqueles devedores. II. Ora, no caso concreto, não resultou demonstrado pela Recorrente que o património da devedora originária não integra bens penhoráveis, nem a sua fundada insuficiência para satisfazer a dívida tributária, até porque também não pode conferir-se carácter decisivo à alusão ao facto de estarem em causa bens de valor venal residual, o que não lhe retira a natureza de bem patrimonial redutível a um equivalente pecuniário. III. Isto porque para se determinar a insuficiência do património do devedor originário, ainda que em termos qualitativos, era necessário descrever o estado de conservação dos bens e em face dele, prognosticar quais as possibilidades de alienação. Havendo probabilidade de alienação, ainda que seja para sucata, o responsável subsidiário só responde pela diferença entre o valor dessa alienação e o valor da quantia exequenda.

<sup>85</sup> Artigos 148.º e seguintes do CPPT.

<sup>86</sup> Artigo 23.º, n.º 1 da LGT.

<sup>87</sup> Artigo 23.º, n.º 4 da LGT.

<sup>88</sup> Cfr. o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 11.07.2019, proferido no âmbito do processo n.º 172/12.1BESNT, onde pode ler-se: “Se a administração tributária demonstrar que não existiam, à data do despacho de reversão, bens penhoráveis do devedor originário, ou, existindo, que aqueles eram fundamentalmente 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 ato de reversão.”

<sup>89</sup> A título de exemplo, poderá ocorrer que numa determinada sociedade são vários os gerentes, pelo que, entre a sociedade e os gerentes assiste-se a uma responsabilidade subsidiária vertical, ao invés da relação entre todos os gerentes, que poderá ser solidária – plano horizontal.

Como se demonstrará no capítulo adiante, existem várias pessoas ou entidades que podem ser chamados ao processo de execução fiscal como responsáveis tributários subsidiários, nomeadamente, as que se encontram elencadas nos artigos 24.º a 28.º da LGT:

- 1) As pessoas que exercem as funções de representação, de administração e de gerência<sup>90</sup>;
- 2) Os membros dos órgãos de fiscalização e os revisores oficiais de contas<sup>91</sup>;
- 3) Os titulares dos estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada;<sup>92</sup>
- 4) Os substitutos e substituídos<sup>93</sup>.

Chegados aqui, após estudarmos os conceitos de sujeito passivo direto ou originário e de sujeito passivo indireto ou não originário, bem como os institutos jurídicos da substituição, sucessão e responsabilidade, cumpre agora avançar para o processo de execução propriamente dito e, posteriormente, para os casos específicos da reversão do processo de execução fiscal.

---

<sup>90</sup> Artigo 24.º, n.º 1, alínea a) e b) da LGT.

<sup>91</sup> Artigo 24.º, n.º 2 e 3 da LGT.

<sup>92</sup> Artigo 25.º, n.º 2 da LGT.

<sup>93</sup> Artigo 28.º, n.º 2 e 3 da LGT.

## CAPÍTULO II – REVERSÃO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

### 1. Razão do processo de execução fiscal

Durante os anos de 1960, o processo de execução fiscal vinha a ser entendido como um meio para a cobrança das receitas do Estado<sup>94</sup>.

Entendia-se, então, que o processo de execução fiscal foi criado e estruturado para a cobrança das receitas do Tesouro, cuja previsão estivesse enumerada no Orçamento Geral do Estado, excluindo-se, assim, as receitas de organismos do Estado dotados de autonomia financeira<sup>95</sup>.

Atualmente, o conceito e os fins da execução fiscal não são tão estanques como eram entendidos anteriormente, uma vez que, em primeiro lugar, nem todas as dívidas ao Estado são cobradas mediante um processo de execução fiscal<sup>96</sup> e, por outro lado, o processo de execução fiscal não diz apenas respeito a dívidas ao Estado, mas também a dívidas de outros entes de direito público<sup>97</sup>.

Assim, face à evolução do conceito e razão do processo de execução fiscal, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA<sup>98</sup> entende que o processo de execução fiscal é um meio processual que tem por objetivo realizar um determinado direito de crédito, que, na maior parte das situações, é um tributo. Refere ainda que é uma verdadeira ação com uma forte componente não jurisdicional que é instaurada com base num título formal dotado de coatividade e definitividade que declara de uma forma fundamentada o valor da dívida em causa.

RUI DUARTE MORAIS<sup>99</sup> adota uma definição guiada pelo conceito de execução nos meios civis, pois entende que o processo de execução fiscal é um processo para pagamento de quantia certa em que se busca, através do produto da venda de bens que pertencem ao devedor ou através

---

<sup>94</sup> Artigo 144.º do Código de Proc. das Cont. e Imp.

<sup>95</sup> Cfr. FRANCISCO RODRIGUES PARDAL, *Questões de Processo Fiscal*, Centro de Estudos Fiscais da Direção Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, 1968, pág. 203 e 204.

<sup>96</sup> Por exemplo, coimas ou sanções fixadas por sentenças ou acórdãos de tribunais comuns, uma vez que serão cobradas mediante a instauração de execução de sentenças. O Estado nem sempre atua investido de “*ius imperii*”, isto é, como titular de autoridade e, por isso, quando se situa no mesmo plano horizontal do particular, os tribunais competentes para dirimir certo litígio serão os Tribunais Comuns. Neste sentido, se o particular for condenado a proceder ao pagamento de qualquer quantia ao Estado, a sentença poderá ser executada através dos meios comuns de execução de sentença, ao abrigo do disposto nos artigos 703.º e ss do CPC. Neste sentido, veja-se o acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, datado de 20.01.2015, proferido no âmbito do processo n.º 375014/09.5YIPRT, onde pode ler-se: “*O direito privado regula as relações jurídicas estabelecidas entre particulares ou entre particulares e o Estado ou outros entes públicos, mas atuando estes despidos do “ius imperii” (...) se no âmbito de uma relação contratual ambos os contraentes forem entidades particulares, e atuando apenas nessa qualidade, não estará em causa uma relação jurídica tutelada pelo direito público.*”.

<sup>97</sup> As dívidas que podem ser cobradas mediante a instauração de um processo de execução fiscal encontram-se plasmadas no artigo 148.º do CPPT.

<sup>98</sup> Cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 6.ª Edição, Almedina, 2018, página 339.

<sup>99</sup> Cfr. RUI DUARTE MORAIS, *A Execução Fiscal*, 2.ª Edição, Almedina, 2006, pág. 38.

da sua entrega a este, obter a realização da prestação devida. Apesar de adotar um conceito enformado pela execução “*comum*”, a verdade é que o objeto, finalidades e tramitação do processo de execução fiscal não se assemelham com o primeiro, porquanto, existem especificidades nos fundamentos da defesa em sede executiva tributária<sup>100</sup>, na duração do processo<sup>101</sup> e, ainda, no âmbito da realização da diligência da penhora<sup>102</sup>.

Embora existam diversas definições e conceitos que se podem atribuir ao processo de execução fiscal, a verdade é que de todas delas decorre que tal processo é instaurado quando os sujeitos passivos incumprem com a obrigação de pagamento da dívida tributária<sup>103</sup>, cuja obrigação decorre das leis tributárias e cujo valor consta da extração da certidão de dívida<sup>104</sup>.

Assim, as dívidas que poderão ser cobradas em sede de processo de execução fiscal têm de ser certas, líquidas e exigíveis, o que significa que não podem existir dúvidas quanto aos devedores nem à natureza e conteúdo das prestações, que não podem existir dúvidas quanto ao seu montante e, ainda, não existem dúvidas quanto ao seu momento para ser reivindicadas<sup>105</sup>.

## **2. Natureza do processo de execução fiscal**

Decorre do artigo 103.º da LGT<sup>106</sup> que: *“O processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da Administração Tributária nos atos que não se consubstanciam de natureza jurisdicional.”*

Quer isto dizer que, substancialmente, o processo de execução fiscal é de natureza judicial, sem prejuízo de os órgãos da Administração Tributária deterem competência para praticar os atos que não sejam jurisdicionais. Ora, atenta a letra da lei, parece-nos que o processo de execução fiscal é totalmente conduzido em sede judicial, embora possam ser praticados alguns atos não jurisdicionais pela Administração Tributária.

Como sabemos, no ordenamento jurídico português não é desta forma que o processo de execução fiscal é conduzido.

---

<sup>100</sup> Artigo 204.º do CPPT.

<sup>101</sup> Artigo 177.º do CPPT.

<sup>102</sup> Artigo 218.º, n.º 3 do CPPT, no qual se refere que pode ser penhorado qualquer bem apreendido por qualquer outro Tribunal, em contraposição com as disposições do CPC, no qual o artigo 794.º estabelece que, em princípio, quando ocorra uma penhora sobre um bem que já tenha sido penhorado, aquela execução deve ser sustada.

<sup>103</sup> Artigo 31.º da LGT.

<sup>104</sup> Artigo 162.º do CPPT.

<sup>105</sup> Cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, Lições de Procedimento e Processo Tributário, 6.ª Edição, Almedina, 2018, pág. 339.

<sup>106</sup> Artigo 103.º, n.º 1 da LGT: O processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos atos que não tenham natureza jurisdicional.

Apesar da sua denominação de “*processo*” de execução fiscal, a verdade é que os principais intervenientes são o órgão de execução fiscal, uma vez que maior parte dos atos levados a cabo na pendência da execução são praticados pela Administração Tributária<sup>107</sup>, pelo que ao Tribunal está reservado um papel limitado. Na realidade, conforme estabelece o artigo 151.º, n.º 1 do CPPT, os atos jurisdicionais da competência dos Tribunais são os incidentes, embargos, oposição e a reclamação dos atos praticados pelos órgãos de execução fiscal. Porém, conforme é consabido, na pendência de um processo de execução fiscal, são praticados e levados a cabo uma panóplia de atos da competência da Administração Tributária<sup>108</sup>, e não dos Tribunais<sup>109</sup>. E, por isso, somos do entendimento de CARLOS PAIVA<sup>110</sup> quando vem criticar que ainda se continue a defender a atribuição de natureza judicial ao processo de execução fiscal, uma vez que, atualmente, este processo é instaurado e findo sem que aconteça qualquer intervenção judicial. Por esta razão, entende que seria mais adequado passar a entendê-lo como um processo administrativo onde têm lugar, quer diligências, quer atos de natureza judicial e que se encontra sujeito à avaliação da legalidade por parte dos tribunais administrativos e fiscais, entendimento esse que, na nossa opinião, deve ser considerado. Aliás, é precisamente pelo papel escasso dos Tribunais na pendência de um processo de execução fiscal, que se tem vindo a falar em desjurisdicionalização<sup>111</sup> no âmbito do processo de execução fiscal.

Nesse mesmo sentido, JOSÉ CASALTA NABAIS<sup>112</sup> refere que apenas estamos perante um processo judicial em certos casos e, mesmo assim, apenas em parte, já que tal processo será judicial se e na medida em que tenha de ser praticado algum dos mencionados atos de natureza judicial. De facto, pode ocorrer a situação em que, em nenhum momento, tenha de ser praticado um ato jurisdicional e, por essa razão, em nenhum momento também tal processo assume natureza judicial.

Na realidade, o legislador criou um sistema híbrido que permite interpretações díspares, porquanto, não concretizou a qualificação jurídica dos atos praticados em sede de processo de execução fiscal. Na verdade, os Tribunais Tributários são ainda chamados a intervir para decidir quanto à qualificação jurídica de determinados atos, como por exemplo, saber se o ato de reversão é um ato processual ou não e, nesse sentido, perceber se as regras da fundamentação se lhe aplicam. Os Tribunais ocupam-se com questões que o legislador é que deveria ter já determinado,

---

<sup>107</sup> Artigo 103.º da LGT.

<sup>108</sup> Artigo 150.º, n.º 2 do CPPT.

<sup>109</sup> Como por exemplo, a instauração da execução, a citação, notificação, penhora, entre outros.

<sup>110</sup> Cfr. CARLOS PAIVA, *Processo de Execução Fiscal*, 2.ª Edição, Almedina, 2013, pág. 136.

<sup>111</sup> Cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 6.ª Edição, Almedina, 2018, página 340.

<sup>112</sup> Cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, pág. 336 e 337.



pelo que aqueles deveriam apenas cingir-se à resolução justa, inequívoca e definitiva do dissídio jurídico tributário propriamente dito.

Neste sentido, na opinião de JOAQUIM FREITAS DA ROCHA<sup>113</sup> o legislador português deveria ter optado por um modelo nítido, tal como aconteceu na Alemanha, Espanha, França ou Brasil. Entende aquele autor, e bem, que o melhor caminho a seguir será o da administrativização da execução tributária, entendendo-se, assim, que os atos praticados são atos administrativo-tributários. Refere ainda que essa administrativização da execução tributária pressupõe um estabelecimento de um estatuto de credibilidade da Administração Tributária e, ainda, que o mesmo deverá ser pautado por princípios de simplicidade e celeridade, sem ultrapassar as garantias dos sujeitos passivos.

Atendendo ao disposto nos artigos 148.º e seguintes do CPPT, facilmente se compreende que no processo de execução fiscal são levados a cabo a prática de vários atos, desde a sua instauração até à respetiva extinção. Porém, como o presente estudo se debruça sobre os sujeitos passivos diretos e indiretos e, em especial, sobre a reversão da execução fiscal, não iremos estudar o processo de execução fiscal propriamente dito, mas apenas a matéria intimamente ligada com os sujeitos passivos, nomeadamente, a legitimidade dos executados (artigos 153.º e ss do CPPT) e os casos de reversão (artigos 157.º e ss do CPPT e 24.º e ss da LGT).

### **3. Legitimidade do executado**

A legitimidade é requisito ou condição para que alguém intervenha num concreto procedimento ou processo como parte. Ou seja, através desse requisito, exige-se que estejam presentes os interessados na causa.

JOAQUIM FREITAS DA ROCHA<sup>114</sup> refere que, de um ponto de vista conceitual, legitimidade significa a específica situação jurídica material em que se encontra um sujeito em relação ao objeto de um determinado procedimento e/ou processo.

Trata-se assim de saber quem são os sujeitos cuja presença ou, pelo menos, cuja intervenção tenha sido suscitada para que a decisão seja eficaz.

---

<sup>113</sup> Cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Execução Fiscal (E-Book)*, Centro de Estudos Judiciários, Lisboa, 2019, pág. 35 e ss.

<sup>114</sup> Cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 6.ª Edição, Almedina, 2018, pág. 159.

O artigo 9.º do CPPT regula a legitimidade de forma unitária, especificando quem detém legitimidade para intervir no procedimento e no processo<sup>115</sup>.

A legitimidade nas execuções deriva do título executivo, isto é, tem legitimidade quem configurar em determinado título executivo como credor e como devedor. Vejamos, por exemplo, o disposto no artigo 53.º, n.º 1 do CPC, no qual se estabelece que a execução tem de ser promovida pela pessoa que no título executivo figure como credor e deve ser instaurada contra a pessoa que no título tenha a posição de devedor.

Ora, o conceito de legitimidade em sede de execução tributária não se diferencia daquela prevista no CPC, uma vez que é também na certidão de dívida que se encontra a identificação dos sujeitos ativo e passivo. De facto, atento o teor do artigo 163.º, n.º 1, alínea a) e d) do CPPT, são requisitos essenciais dos títulos executivos, designadamente, a menção da entidade emissora ou promotora da execução e o nome e domicílio dos devedores.

Assim, podemos concluir que a legitimidade dos executados é aquela que consta do título executivo.

Sucedo que, como já vimos anteriormente, existem casos em que o órgão de execução fiscal irá chamar ao processo outros sujeitos passivos que não constam do título executivo.

Neste sentido, a fim de assegurar o pressuposto da legitimidade, o órgão de execução fiscal deverá proceder à reversão da execução fiscal com o objetivo de atribuir legitimidade àqueles sujeitos passivos. Assim, podemos afirmar que o mecanismo da reversão será como “um título executivo” em relação aos sujeitos passivos indiretos, pelo que é esse mesmo ato que conferirá legitimidade a essas pessoas.

Por esta razão, se este ato de reversão não for devidamente justificado e fundamentado, significa que poderá faltar o requisito essencial da legitimidade do sujeito passivo indireto e, como tal, o mesmo não pode ter intervenção no processo de execução fiscal, pelo que deverá ser absolvido da instância.

A legitimidade do executado consubstancia-se na sua condição de ser sujeito passivo na relação jurídica tributária. E, assim, essa condição de sujeito passivo revela-se não apenas aos devedores originários, mas também aos devedores não originários. Aliás, refere o artigo 153.º, n.º

---

<sup>115</sup> Artigo 9.º do CPPT: 1- Têm legitimidade no procedimento tributário, além da administração tributária, os contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido; 2- A legitimidade dos responsáveis solidários resulta da exigência em relação a eles do cumprimento da obrigação tributária ou de quaisquer deveres tributários, ainda que em conjunto com o devedor principal; 3- A legitimidade dos responsáveis subsidiários resulta de ter sido contra eles ordenada a reversão da execução fiscal ou requerida qualquer providência cautelar de garantia dos créditos tributários; 4- Têm legitimidade no processo judicial tributário, além das entidades referidas nos números anteriores, o Ministério Público e o representante da Fazenda Pública.

1 do CPPT que podem ser executados no processo de execução fiscal os devedores originários e seus sucessores dos tributos e demais dívidas referidas no artigo 148.º, bem como os garantes que se tenham obrigado como principais pagadores, até ao limite da garantia prestada. E, como vimos igualmente, esse chamamento depende da verificação das seguintes circunstâncias<sup>116</sup>: inexistência de bens penhoráveis dos devedores e seus sucessores; fundada insuficiência do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido.

Assim, não obstante aquilo que já se deixou dito no capítulo anterior, podem ser executados tributários o próprio sujeito passivo direto ou originário – aquele que tem uma relação direta com o facto tributário – bem como os sujeitos passivos indiretos ou não originários contra os quais reverte a execução - aqueles que não detém uma relação pessoal e direta com o facto tributário - nomeadamente, os responsáveis tributários, terceiros adquirentes de bens, antigos possuidores, entre outros.

Deste modo, não existem grandes dificuldades quando o processo de execução fiscal apenas é instaurado contra o sujeito passivo originário, pois, significa que é ele quem detém legitimidade para intervir como executado, uma vez que foi ele quem não cumpriu determinada prestação tributária e é contra ele que determinada decisão tem de ser eficaz e produzir os seus efeitos.

Chama-se apenas à atenção que, nestes casos, e apesar de se remeter para as regras da legitimidade do direito processual civil executivo, a verdade é que, como aponta JOAQUIM FREITAS DA ROCHA<sup>117</sup>, é necessário atender a algumas especificidades, designadamente:

- a) Se o executado falecer no decurso do processo de execução fiscal, são válidos todos os atos praticados pelo cabeça-de-casal, independentemente da habilitação de herdeiros<sup>118</sup>;
- b) Se o executado falecer e não se tiver ainda efetuado partilhas, citar-se-á o cabeça-de-casal ou qualquer dos herdeiros para pagar a totalidade da dívida<sup>119</sup>;
- c) Se o executado falecer e se verificar a partilha, citar-se-á cada um dos herdeiros em relação à parte que, proporcionalmente, cada um deles deve pagar<sup>120</sup>.

Por sua vez, o processo de execução fiscal não se torna assim tão simples quando existe a necessidade de chamar ao processo os devedores não originários. Como já vimos, nas situações

---

<sup>116</sup> Artigo 153.º, n.º 2 do CPPT.

<sup>117</sup> Cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 6.ª Edição, Almedina, 2018, pág. 355.

<sup>118</sup> Artigo 154.º do CPPT.

<sup>119</sup> Artigo 155.º, n.º 4 do CPPT.

<sup>120</sup> Artigo 155.º, n.º 1 e 4 do CPPT.

em que inexistem bens penhoráveis do devedor originário ou, por outro lado, existe uma clara insuficiência de bens penhoráveis do devedor principal para satisfazer a dívida tributária, são chamados a intervir no processo de execução fiscal os denominados sujeitos passivos indiretos. Porém, aqueles apenas passam a ter legitimidade para intervir no âmbito do processo de execução fiscal mediante o mecanismo da reversão.

Sucedem que, como adiante nos debruçaremos, importa chamar à atenção que, apesar dos vários tipos de devedores não originários ou de sujeitos passivos indiretos, a verdade é que o mecanismo da reversão do processo de execução fiscal opera apenas e tão só nos casos de responsabilidade tributária subsidiária e, ainda, nos casos de reversão contra terceiros adquirentes de bens e contra possuidores.

#### **4. Conceito de reversão**

Como referido anteriormente, a reversão é um mecanismo legal utilizado pelo órgão de execução fiscal para chamar ao processo outros intervenientes que não constam do título executivo. Ou seja, para melhor compreensão, podemos dividir as fases de forma sequencial. Isto é, inicialmente, a Administração Tributária concede um prazo de pagamento voluntário de uma dívida tributária ao sujeito passivo direto, cujo pagamento não foi cumprido. Assim sendo, em virtude do incumprimento, será instaurado um processo de execução fiscal contra aquele devedor, a fim de proceder à cobrança coerciva dos valores em dívida mediante, nomeadamente, a diligência da penhora. Acontece que, o sujeito passivo direto pode não dispor de bens que permitam, pelo produto da sua venda, assegurar o montante da dívida exequenda. E, é precisamente para obstar que os créditos tributários fiquem por se satisfazer<sup>121</sup>, que se criou a possibilidade de se responsabilizar terceiros pelo pagamento de dívidas de outrem, com a finalidade de “*juntar*” um novo património àquele que já se comprovou que é insuficiente. É por esta razão que JOAQUIM FREITAS DA ROCHA entende que a responsabilidade tributária se configura como uma fiança legal<sup>122</sup>, porquanto, acrescenta ao património insuficiente do devedor originário o património de um terceiro, funcionando, assim, como uma garantia pessoal, pelo que tal possibilidade apenas se opera quando a lei assim o determinar.

---

<sup>121</sup> Em virtude da prossecução do interesse público que o Estado visa satisfazer.

<sup>122</sup> Cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, Lições de Procedimento e Processo Tributário, 6.ª Edição, Almedina, 2018, pág. 356.

Ora, esse chamamento de terceiros para cumprimento de dívidas tributárias de outrem dá-se por nome de reversão. Assim, podemos concluir que é através desse mecanismo que se efetiva o chamamento dos responsáveis tributários subsidiários para o pagamento das obrigações tributárias originadas pelo sujeito passivo direto. Tal mecanismo tem vindo a ser entendido como um pressuposto essencial para proceder à modificação subjetiva do processo de execução fiscal, pois, sem o recurso a tal meio, inexistente um título com base no qual a Administração Tributária possa executar o património do responsável subsidiário. Além disso, o mecanismo da reversão tem vindo a ser entendido como um instituto necessário para dar cumprimento ao princípio da economia processual<sup>123</sup>, pois, assim, evita-se a instauração de um novo processo executivo contra o responsável subsidiário, aproveitando desta forma, o processo inicialmente instaurado contra o devedor originário<sup>124</sup>.

A figura da reversão inexistente nos processos de execução “*comuns*”, pelo que se pode concluir que é um instituto unicamente exclusivo da execução fiscal<sup>125</sup>.

Este instituto jurídico encontra-se plasmado no disposto no artigo 23.º, n.º 1 da LGT, no qual dispõe que: “*A responsabilidade subsidiária efetiva-se por reversão do processo de execução fiscal.*” Por sua vez, o n.º 2 do mesmo preceito legal estabelece que: “*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 prévia.*”

Ora, atenta a letra da lei, facilmente se conclui que o mecanismo da reversão opera também nos casos da responsabilidade tributária subsidiária, e isto porque tal mecanismo se pode efetivar quando existe a fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários.

E, por isso, não faz qualquer sentido afirmar que, ainda que os substitutos tributários e os sucessores tributários sejam igualmente sujeitos passivos indiretos, tal como os responsáveis tributários, possam ser igualmente chamados a intervir no processo de execução fiscal mediante a sua reversão, porquanto, conforme se adiantará, naquelas figuras jurídicas não existe ou não se opera a insuficiência de bens do devedor principal.

Com isto quer-se dizer que os substitutos e os sucessores tributários são chamados a cumprir com determinada obrigação tributária, não porque o devedor principal não detém

---

<sup>123</sup> Cfr. PEDRO VIDAL MATOS, A Reversão do Processo de Execução Fiscal, Revista da Ordem dos Advogados, Lisboa, Setembro/Dezembro, 2008, pág. 963.

<sup>124</sup> Cfr. JOSÉ LEBRE DE FREITAS, Introdução ao Processo Civil – Conceito e Princípios Gerais, Coimbra Editora, 1996, págs. 163 e 164.

<sup>125</sup> Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 12.07.2017, proferido no âmbito do processo n.º 1305/14.9BELRA, onde pode ler-se: “*O instituto da reversão é exclusivo da execução fiscal, sendo desconhecido na execução comum, e traduz-se numa modificação subjetiva da instância, pelo chamamento, a fim de ocupar a posição passiva na ação, de alguém que não é o devedor que figura no título.*”

património suficiente para cumprir com tal prestação, mas porque ocorreram outras situações previstas na lei e que a partir de então passaram a ser eles os obrigados.

Para melhor compreensão das razões pelas quais não se opera a reversão nos casos de substituição e sucessão tributária, vejamos então essas mesmas situações.

Em primeiro lugar, e no que concerne à substituição tributária, determina o artigo 20.º, n.º 1 da LGT que a substituição tributária verifica-se, quando, por imposição da lei, a prestação tributária for exigida a pessoa diferente do contribuinte. Como já vimos aquando da exposição do primeiro capítulo, o substituto será a pessoa encarregue de exigir a quantia em dívida ao substituído e, posteriormente, entregar a referida quantia ao credor tributário. Assim, o substituto não tem qualquer relação direta ou pessoal com o facto tributário, porquanto, quem deu origem ao facto tributário foi o substituído, e não o substituto. Pense-se, por exemplo, nos casos em que determinada pessoa celebra um contrato de compra e venda de um imóvel e, no dia da escritura, tem de proceder ao pagamento do IMT e Imposto do Selo. Quem irá exigir o montante desse imposto será o notário e/ou advogado (substituto) à pessoa compradora (substituído) e, por conseguinte, será ele (substituto) quem entregará tal quantia nos cofres do Estado. Assim, o substituto será tão só um cobrador de determinada quantia devida pelo substituído. Neste sentido, a substituição tributária não se opera por se ter verificado qualquer insuficiência patrimonial do sujeito passivo direto, mas antes por imposição legal. E ocorre essa imposição legal porque, não raras vezes, a Administração Tributária tem dificuldade em arrecadar e fiscalizar os tributos aos contribuintes pulverizados, pela necessidade de evitar a evasão fiscal e, ainda, surgiu como medida indicada para agilizar a arrecadação e acelerar a disponibilidade dos recursos<sup>126</sup>.

Em segundo lugar, e no que diz respeito ao instituto da sucessão tributária, a mesma caracteriza-se pela transmissão, em virtude da morte do devedor originário, das obrigações tributárias de um sujeito para outro. Conforme já referido no capítulo I, e que para lá remetemos para melhor compreensão, o artigo 29.º, n.º 1 da LGT refere que 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 de inventário. Quer isto dizer que, os sucessores tributários apenas serão obrigados se aceitarem o património da herança e, por sua vez, tão só na medida do que tenham recebido na partilha da herança, pelo que, em princípio, os sucessores não responderão com o seu próprio património. Dito isto, claramente se compreende que, à semelhança do que se disse sobre o instituto da substituição tributária, também os casos

---

<sup>126</sup> Cfr. LUÍS CÉSAR SOUZA DE QUEIROZ, *Sujeição Passiva Tributária*, Rio de Janeiro, Forense, 2002, pág. 199.

de sucessão tributária não operam porque se verificou a insuficiência ou fundada inexistência de bens penhoráveis do devedor originário.

Por último, e conforme se disse quando se iniciou o presente capítulo, é nos casos de responsabilidade tributária subsidiária que se opera o mecanismo de reversão, pois, é através de tal instituto jurídico que os devedores não originários vão ser chamados à colação, a fim de “*complementar*” o património do devedor originário e, assim, reforçar as garantias da Administração Tributária em arrecadar a totalidade da quantia exequenda. Neste sentido, é precisamente nos casos de responsabilidade tributária subsidiária que se pode verificar a fundada inexistência de bens penhoráveis do sujeito passivo direto.

Sucedo que, a responsabilidade tributária pode ser solidária ou subsidiária. É solidária quando o responsável solidário é chamado ao pagamento da dívida tributária do devedor originário, quer individual, quer conjuntamente com aquele, sem que se exija a verificação da totalidade do património do devedor originário para, posteriormente, somar o património do devedor não originário. Significa isto que não se exige a excussão de todo o património do devedor originário.

Por sua vez, a subsidiária ocorre quando o responsável subsidiário apenas é chamado ao pagamento da dívida depois de se atestar a insuficiência patrimonial do devedor originário, pelo que o primeiro aproveitará o benefício da excussão prévia.

Por esta razão é que a LGT refere expressamente que a responsabilidade tributária subsidiária se efetiva por meio de reversão do processo de execução fiscal<sup>127</sup>.

Chegados aqui, e após a breve definição e enquadramento do mecanismo da reversão, veremos então os requisitos essenciais para que tal instituto se opere.

## **5. Requisitos**

Tal como acontece na maioria dos institutos jurídicos, também a reversão do processo de execução fiscal não se opera sem mais, pelo que é necessário verificar a existência de certos requisitos para a sua aplicação. Como iremos abordar adiante, existem vários casos de responsabilidade tributária em que se pode operar a reversão do processo de execução fiscal e, por isso, parte dos requisitos para a aplicar depende de cada um desses casos, pois, são dependentes da origem da responsabilidade.

---

<sup>127</sup> Artigo 23.º, n.º 1 da LGT.

Para melhor compreensão desses requisitos, perfilhamos do entendimento de PEDRO VIDAL MATOS quando separa esses requisitos em materiais e formais, consoante se revistam de natureza substantiva ou adjetiva<sup>128</sup>. Assim, no elenco do primeiro conjunto dos requisitos materiais, encontramos aqueles decorrentes da origem da responsabilidade que se pretende efetivar, designadamente: a culpa na insuficiência patrimonial<sup>129</sup>, o incumprimento das funções de fiscalização ou violação dos deveres profissionais<sup>130</sup>, a inobservância do princípio de separação dos patrimónios<sup>131</sup>, ou, ainda, o incumprimento do dever de retenção<sup>132</sup>. Por sua vez, no segundo conjunto dos requisitos materiais encontramos aquele que se encontra previsto no n.º 2 do artigo 23.º da LGT, nomeadamente, a insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários. Na verdade, caso existam garantes, responsáveis solidários ou sucessores, os responsáveis subsidiários apenas podem responder com o seu próprio património se inexistirem bens daqueles ou, ainda que existam, os mesmos sejam insuficientes para a satisfação da quantia em dívida<sup>133</sup>.

No que concerne aos requisitos formais, aquele autor divide os mesmos em quatro grupos ou conjuntos. O primeiro diz respeito à citação prévia do devedor originário e o esgotamento do subsequente prazo para pagamento. Apesar da ausência de previsão legal deste requisito, entende PEDRO VIDAL MATOS que esse requisito emerge do próprio carácter subsidiário da responsabilidade, sob pena de tratamento do responsável subsidiário como responsável principal. O segundo requisito formal será o direito de audição prévia do responsável subsidiário<sup>134</sup>, em cumprimento estreito ao princípio da participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito<sup>135</sup>, sob pena de fundamento de anulabilidade do ato de reversão<sup>136</sup>. O terceiro requisito apontado por PEDRO VIDAL MATOS é o da exigibilidade da dívida exequenda perante o responsável subsidiário, uma vez que a interrupção da prescrição da dívida em relação do devedor originário não é oponível ao responsável subsidiário, no caso deste ter sido citado após o 5.º ano

---

<sup>128</sup> Cfr. PEDRO VIDAL MATOS, A Reversão do Processo de Execução Fiscal, Revista da Ordem dos Advogados, Lisboa, Setembro/Dezembro, 2008, págs. 973 e ss.

<sup>129</sup> No caso da responsabilidade dos administradores ou gestores de pessoas coletivas – artigo 24.º, n.º 1 da LGT.

<sup>130</sup> No caso da responsabilidade dos membros dos órgãos de fiscalização, revisores oficiais de contas e técnicos oficiais de contas – artigo 24.º, n.º 2 da LGT.

<sup>131</sup> No caso da responsabilidade dos titulares de estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada – artigo 25.º da LGT.

<sup>132</sup> No caso da responsabilidade dos substitutos tributários – artigo 28.º da LGT.

<sup>133</sup> Cfr. PEDRO VIDAL MATOS, A Reversão do Processo de Execução Fiscal, Revista da Ordem dos Advogados, Lisboa, Setembro/Dezembro, 2008, pág. 974.

<sup>134</sup> Artigos 23.º, n.º 4 e 60.º, ambos da LGT.

<sup>135</sup> Cfr. JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, Constituição da República Portuguesa Anotada, Coimbra Editora, 1993, pág. 931, Anotação do artigo 267.º: “A garantia da participação dos interessados na formação das decisões ou deliberações administrativas implica a sua intervenção no processo de formação das mesmas, ou seja, antes de serem tomadas, nomeadamente através da audição sobre o respetivo projeto. São inválidas as decisões tomadas em que os interessados tenham sido chamados a pronunciarem-se sobre elas.”

<sup>136</sup> Na falta de notificação para o exercício do direito de audição prévia, pode o revertido arguir a anulabilidade do ato de reversão mediante a apresentação da reclamação judicial prevista no artigo 276.º do CPPT ou mediante a apresentação de oposição à execução, nos termos do artigo 204.º, n.º 1, alínea i) do CPPT.



posterior ao da liquidação da dívida exequenda. Por último, o quarto requisito essencial é a declaração fundamentada dos pressupostos e extensão da reversão plasmada nos termos do n.º 4 do artigo 23.º da LGT.

Chegados aqui, analisaremos então cada um dos requisitos formais e, ainda, o requisito material de insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários.

### **5.1. Requisito da insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários**

Dispõe o n.º 2 do artigo 23.º da LGT que: *“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.”*

Por sua vez, o n.º 2 do artigo 153.º do CPPT estabelece que: *“O chamamento à execução dos responsáveis subsidiários depende da verificação de qualquer das seguintes circunstâncias: 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.”*

Em primeiro lugar, importa referir que o disposto na LGT parece não coincidir com o teor do CPPT, porquanto, enquanto que a LGT refere que a reversão depende da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e responsáveis solidários, o CPPT afirma que a reversão poderá operar perante a inexistência ou fundada insuficiência dos bens do devedor originário. Ou seja, a LGT faz a reversão depender da fundada insuficiência do devedor principal e responsáveis subsidiários, enquanto que o CPPT exige apenas que essa fundada insuficiência se verifique no património do devedor originário. De facto, atendendo ao teor destes preceitos legais, verifica-se que os mesmos se sobrepõem, pois, o primeiro exige a insuficiência do património do devedor originário e demais solidários, enquanto que o CPPT estabelece apenas que essa fundada insuficiência se verifique no património do devedor. Assim, poderá discutir-se se a designação de devedor aposta na alínea b) do n.º 2 do artigo 153.º da LGT diz apenas respeito ao devedor originário, ou se se prevê igualmente os responsáveis solidários. Por outro lado, para a verificação do requisito da fundada insuficiência parece-nos que a LGT quis englobar a inexistência e fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor originário e dos responsáveis solidários, enquanto que o CPPT distingue os casos de inexistência e fundada insuficiência dos bens do devedor

principal. Assim, estabelece que a reversão poderá ser levada a cabo quando se verifique a inexistência de bens do devedor principal e dos sucessores, porém, se houver património do devedor principal, a reversão apenas poderá efetuar-se se esse património for insuficiente para garantir a dívida exequenda.

Com efeito, o requisito formal de inexistência ou fundada insuficiência de bens penhoráveis do devedor originário e dos responsáveis solidários assume-se como o requisito primordial e essencial para aplicar o mecanismo da reversão, uma vez que, na falta desse requisito, o órgão de execução fiscal nem sequer irá diligenciar no sentido de preencher os demais requisitos formais e materiais. Assim, podemos concluir que este pressuposto é considerado a base para desencadear o chamamento dos responsáveis subsidiários.

E, é através deste requisito que se delimita o momento em que se efetiva a reversão e, por conseguinte, o momento em que os responsáveis subsidiários irão ser chamados ao processo para proceder ao pagamento de dívidas de outrem. De facto, os responsáveis subsidiários sabem que apenas estão a ser obrigados a intervir no processo porque os bens do devedor originário são inexistentes ou insuficientes para pagar a dívida exequenda.

Sucede que, tal como afirma o artigo 22.º, n.º 4 da LGT, a responsabilidade subsidiária por dívidas de outrem é apenas subsidiária. O que significa que, só em caso de inexistência ou fundada insuficiência de bens no património do devedor originário, é que será chamado o património do responsável subsidiário. E, é por esta razão que o responsável subsidiário goza do privilégio da excussão prévia, isto é, beneficia deste direito em que o seu património só será acionado quando já tiver sido acionado todo o património do devedor originário<sup>137</sup>, pelo que só irá ser responsabilizado pelo remanescente entre o património do devedor principal até ao montante da dívida exequenda.

Todavia, discute-se se, no processo de execução fiscal, é necessário obedecer ao benefício da excussão prévia tal como se opera na execução comum, ou se existem regras específicas. Ora, numa primeira linha, é necessário debruçarmo-nos essencialmente sobre o conceito de excussão prévia.

Dispõe o artigo 638.º, n.º 1 do Código Civil que: *“Ao fiador é lícito recusar o cumprimento enquanto o credor não tiver executado todos os bens do devedor sem obter a satisfação do seu crédito”*. Por outro lado, também o n.º 1 do artigo 639.º do mesmo código esclarece que: *“Se,*

---

<sup>137</sup> Cfr. DIOGO LEITE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, Lei Geral Tributária Anotada e Comentada, 4.ª Edição, Encontro da Escrita, 2012, pág. 223 e ss.

*para segurança da mesma dívida, houver garantia real constituída por terceiro, contemporânea da fiança ou anterior a ela, tem o fiador o direito de exigir a execução prévia das coisas sobre que recai a garantia real.”* Atendendo à letra da lei, conclui-se que só em última instância é que se recorre ao património do fiador, pois, até lá chegar, o credor é obrigado a executar todo o património do executado principal, salvo as exceções previstas na lei<sup>138</sup>. Assim, em matéria civilística, é necessário penhorar e, posteriormente vender o património do executado, pelo que só em caso de insuficiência para a satisfação da dívida exequenda, poderá o credor acionar igualmente o património do fiador, que, conforme já se referiu, irá apenas responder pelo remanescente.

No que diz respeito ao processo de execução fiscal, tem vindo a ser discutido se é necessário executar todo o património do devedor originário e, só após se concluir que a venda realizada é insuficiente, chamar ao processo o património do responsável subsidiário, ou, pelo contrário, se antes da venda dos bens do devedor originário, mas concluindo-se que os mesmos são insuficientes, se o credor tributário pode desde logo chamar o responsável subsidiário à colação. E, discute-se essa questão porque a LGT veio inserir no artigo 23.º, n.º 2 o conceito de *“fundada insuficiência”*, tendo surgido a dúvida em que momento é que o responsável subsidiário pode ser chamado à execução fiscal e, conseqüentemente, qual o momento em que os seus bens poderão ser executados.

Para uma melhor compreensão desta questão, parece-nos que podemos dividir a disposição do n.º 2 do artigo 23.º da LGT em dois momentos distintos: o primeiro em relação ao momento em que a execução fiscal pode reverter para o responsável subsidiário, isto é, quando é que este último poderá ser citado para os termos da execução e, um segundo momento, no qual os bens desse responsável subsidiário podem ser penhorados e, posteriormente, vendidos.

Com efeito, no que concerne ao primeiro momento, a letra da lei parece-nos clara nesse sentido quando refere que: *“A reversão contra o responsável subsidiário depende da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal (...)”*<sup>139</sup>.

De facto, a reversão pode operar para o responsável subsidiário quando os bens do devedor originário sejam insuficientes, o que significa que não é necessário penhorar e, posteriormente, proceder à venda desses bens para se atestar da insuficiência de património do devedor originário, pelo que, a comprovada insuficiência desses bens (ainda que não executados) é bastante para proceder à reversão da execução para o responsável subsidiário. De facto,

---

<sup>138</sup> Por exemplo, a renúncia ao benefício da excussão prévia por parte do fiador.

<sup>139</sup> Artigo 23.º, n.º 2, 1.ª parte da LGT.

contrariamente ao que acontecia anteriormente no regime previsto no artigo 239.º, n.º 2 do CPT, atualmente, não é necessária a prévia excussão do património do devedor originário para ser praticável a reversão. Ou seja, após se comprovar essa insuficiência, o responsável subsidiário pode ser citado para os termos da execução fiscal. Também MÁRCIA RAFAELA ANTUNES GOMES<sup>140</sup> entende que a reversão pode ser ordenada mesmo antes de executado o património do sujeito passivo direto, bastando que se conclua pela fundada insuficiência de bens penhoráveis.

Porém, a partir desta conclusão, questiona-se como é que se comprova a insuficiência de bens do devedor principal.

Tal como se salientou no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte:<sup>141</sup> *“(...) não é a dúvida sobre a inexistência de bens suficientes que leva a concluir que não está verificada a condição ou pressuposto da reversão da execução contra o potencial responsável subsidiário, é a certeza de que existem bens penhoráveis e que eles são suficientes que deve determinar a não reversão da execução por falta da verificação de pressuposto legal para tanto.”*

LIMA GUERREIRO<sup>142</sup> sustenta que: *“a reversão da execução depende somente da comprovação da fundada insuficiência dos bens do devedor principal e responsáveis solidários para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, isto é, fica dependente de um mero juízo de forte probabilidade da insuficiência dos bens e não da sua inexistência.”*

De facto, a jurisprudência tem vindo a entender que tem de se verificar uma forte probabilidade da insuficiência dos bens do devedor originário, e que essa probabilidade tem de ser devidamente documentada e justificada<sup>143</sup>. Aliás, o juízo de fundada insuficiência deve ter como base a recolha de elementos de facto que permitam concluir que o património do devedor originário não é bastante para garantir o pagamento da dívida<sup>144</sup>. Porém, se o despacho de reversão não concretizar ou documentar a aludida insuficiência de bens do devedor originário, pode o

---

<sup>140</sup> Cfr. MÁRCIA RAFAELA ANTUNES GOMES, Insuficiência patrimonial, insolvência e obrigações tributárias, Dissertação do Mestrado em Direito Tributário e Fiscal, Abril de 2016, pág.

<sup>141</sup> Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 20.12.2012, proferido no âmbito do processo n.º 00812/07.4BEERG.

<sup>142</sup> Cfr. ANTÓNIO LIMA GUERREIRO, Lei Geral Tributária Anotada, Rei dos Livros, 2001, pág. 132

<sup>143</sup> Cfr. Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, de 13.12.2019, proferido no âmbito do processo n.º 1618/10.9BELRS, onde pode ler-se: *“Na falta de elementos sobre a consistência e o valor do património do devedor originário não pode a AT ordenar a reversão contra o responsável subsidiário, dado que não está demonstrada a inexistência ou a fundada insuficiência patrimonial da devedora originária, pressuposto da mencionada reversão. Para cumprir a obrigação de fundamentação da existência de fundada insuficiência patrimonial da devedora originária não basta à AT obter informação sobre o património da mesma, antes importa esclarecer, com certo grau de certeza, sobre o conteúdo e sobre consistência de tal património.”*

<sup>144</sup> Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 14.03.2019, proferido no âmbito do processo n.º 526/11.0BELLE, onde pode ler-se: *“O juízo de fundada insuficiência de bens penhoráveis do devedor originário para responder pela dívida exequenda, legalmente requerido para que seja proferido despacho de reversão, deve ter como base a recolha de elementos de facto que permitam concluir que o património do devedor originário suscetível de penhora não é bastante para garantir o pagamento da dívida exequenda.”*

Tribunal, em sede de oposição deduzida pelo responsável subsidiário, convidar o órgão de execução fiscal a demonstrar essa existência<sup>145</sup>.

Posto isto, podemos concluir que não se exige que os bens do devedor originário sejam penhorados para proceder à reversão do processo de execução fiscal, pelo que, logo que se comprove a insuficiência de bens do devedor originário, pode o órgão de execução fiscal proceder à reversão.

Acontece que, a partir de tal conclusão, surge ainda outra dúvida: a quem incumbe o ónus da prova da inexistência ou insuficiência dos bens penhoráveis do devedor originário?

Com efeito, como já pormenorizado anteriormente, nos termos dos artigos 23.º, n.º 2 da LGT e 153.º, n.º 2 do CPPT, a reversão do processo de execução fiscal contra o devedor subsidiário depende da verificação da inexistência ou fundada insuficiência de bens penhoráveis do devedor originário. Assim, como o ato de reversão será desencadeado pelo órgão de execução fiscal, é a ele quem incumbe o ónus da prova de que se verificam os factos que integram o fundamento da reversão<sup>146</sup>, bem como, o ónus de demonstrar que não existiam ou eram insuficientes os bens penhoráveis do devedor originário<sup>147</sup>. Por sua vez, se o responsável subsidiário considerar que não se encontra preenchido o requisito a que vem sendo feita alusão, é a ele quem incumbe o ónus da prova de demonstrar que no património do devedor originário existem bens penhoráveis suficientes para garantir o cumprimento da dívida tributária<sup>148</sup>.

Acresce ainda que, sem prejuízo do ónus da prova do órgão de execução fiscal ou do responsável subsidiário no que diz respeito aos factos constitutivos, modificativos e/ou extintivos de direitos, a verdade é que a atividade instrutória para apurar a verdade dos factos compete igualmente ao Tribunal, em manifesto cumprimento do princípio da investigação do Tribunal Tributário, o qual é obrigado a realizar ou ordenar todas as diligências que considerar úteis ao apuramento da verdade, nos termos do disposto no artigo 99.º, n.º 1 da LGT e, ainda, do artigo 13.º do CPPT<sup>149</sup>.

---

<sup>145</sup> Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 21.05.2020, proferido no âmbito do processo n.º 2376/15.6BEALM, onde pode ler-se: *“Se o despacho de reversão baseia essa insuficiência em informação, em onde se relatam diligências efetuadas informaticamente, mas sem concretizar ou documentar, não pode o juiz julgar procedente a oposição por falta de prova de tais diligências, sem antes facultar à Fazenda Pública a possibilidade de demonstrar a sua existência.”*

<sup>146</sup> Cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado e Comentado, III volume, Áreas Editora, 6.ª Edição, 2011, pág. 65 e ss.

<sup>147</sup> Cfr. DIOGO LEITE DE CAMPOS, Lei Geral Tributária Comentada e Anotada, 4.ª Edição, Encontro da Escrita, 2012, pág. 223 e ss.

<sup>148</sup> Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 22.05.2019, proferido no âmbito do processo n.º 633/13.5BESNT, onde pode ler-se: *“Só no caso de a Fazenda Pública fazer a prova do preenchimento desses pressupostos, 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 ato de reversão.”*

<sup>149</sup> E, ainda, em cumprimento pelo princípio da reserva da função jurisdicional, constitucionalmente previsto no artigo 202.º da nossa Lei Fundamental.

Sucedee que, o primeiro momento não pode ser confundido com o segundo, isto é, o momento em que se procede ao chamamento do devedor subsidiário, com o momento em os seus bens responderão pela dívida exequenda, através da diligência da penhora e, posteriormente, pela realização da venda para satisfazer o montante da quantia exequenda.

Com efeito, neste segundo momento, estabelece a 2.ª parte do n.º 2 do artigo 23.º da LGT que: *“(…) sem prejuízo do benefício da excussão”*. O que significa que, independentemente de o responsável subsidiário ter já intervenção no processo, a verdade é que o seu património apenas poderá ser acionado após excutido o património do devedor originário. Na realidade, concluindo-se pela fundada insuficiência de bens do devedor originário pode ser decidida a reversão, porém, a possibilidade de cobrança da dívida através dos bens do responsável subsidiário está dependente da excussão dos bens do devedor originário<sup>150</sup>, pelo que este último pode opor-se a que a execução dos seus bens se efetue enquanto não forem penhorados e vendidos todos os bens do devedor principal<sup>151</sup>.

Chegados aqui, podemos concluir que o requisito da fundada insuficiência de bens do devedor originário é fundamental para determinar o momento em que a reversão poderá ser acionada e, posteriormente, para executar o património do responsável subsidiário.

## **5.2. Requisito da citação prévia do devedor originário**

Estabelece o disposto no n.º 2 do artigo 35.º do CPPT que: *“A citação é o ato destinado a dar conhecimento ao executado de que foi proposta contra ele determinada execução ou a chamar a esta, pela primeira vez, pessoa interessada.”*

Assim, após instaurada a execução, o órgão de execução fiscal ordenará a citação do executado, nos termos do artigo 188.º, n.º 1 do CPPT, sob pena de falta de citação e,

---

<sup>150</sup> Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 12.07.2018, proferido no âmbito do processo n.º 0783/17, onde pode ler-se: *“A responsabilidade subsidiária efetiva-se por reversão do processo de execução fiscal. 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. No caso dos autos foi instaurada uma execução fiscal contra uma sociedade por dívidas de IVA do período de março de 2012 no valor de 51.484,21, tendo-se procedido à reversão da execução contra o revertido. Tendo-se determinado a reversão da execução contra este com base na declaração de insolvência da devedora originária e da insuficiência de bens em razão de penhoras efetuadas nos autos. Pelo exposto, decidiu este tribunal que a execução fiscal não prosseguirá contra o revertido enquanto não findar o processo de insolvência e se apurar se, e em que medida, os bens da sociedade originária devedora são insuficientes para o pagamento da dívida exequenda, de forma a assegurar o benefício da excussão prévia.”*

<sup>151</sup> Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 12.10.2016, proferido no âmbito do processo n.º 0287/16, onde pode ler-se: *“Embora o responsável subsidiário goze do direito de se opor a que a execução dos seus bens se efetue enquanto não forem penhorados e vendidos todos os bens do devedor principal, a reversão da execução fiscal contra si pode efetuar-se em momento anterior a essa venda, desde que os bens penhoráveis do devedor principal sejam fundamentalmente insuficientes para o pagamento da dívida exequenda e acrescido. Assim, à face da LGT, concluindo-se pela fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor originário, pode ser decidida a reversão, embora a possibilidade de cobrança da dívida através dos bens do responsável subsidiária esteja dependente da prévia excussão dos bens do devedor originário. Tal interpretação não se afigura violadora dos princípios da justiça, da capacidade contributiva, da igualdade ou da proporcionalidade.”*

consequentemente, de o processo de execução fiscal padecer de uma nulidade insanável quando essa falta prejudique a defesa do interessado<sup>152</sup>. De facto, a citação será o ato pelo qual o executado terá conhecimento que, contra si, foi instaurado um processo de execução fiscal e, assume especial importância porque, além de ser através da citação que o executado passa a ter conhecimento de tal execução, é também através da citação que o executado é informado sobre a menção da entidade promotora da execução, data em que foi emitido o título, nome e domicílio dos devedores e natureza e proveniência da dívida e indicação do seu montante<sup>153</sup>. Do mesmo modo, é informado acerca do prazo para oposição, dação em pagamento ou, ainda, para um pedido de pagamento em prestações da quantia tributária<sup>154</sup>. Salienta-se apenas que, na falta de cumprimento das formalidades essenciais previstas no artigo 190.º do CPPT, pode ocorrer, em princípio, uma nulidade de citação que poderá ser arguida em sede de oposição à execução fiscal<sup>155</sup> caso seja necessário conhecer dela para apreciar qualquer questão que deva ser apreciada na oposição, pois, caso contrário, tem de ser arguida junto ao próprio ao órgão de execução fiscal e, em caso de indeferimento, ser arguida em sede de reclamação prevista no disposto no artigo 276.º do CPPT<sup>156</sup>.

Em jeito de nota, salientamos apenas que não se pode confundir falta de citação<sup>157</sup> com uma nulidade de citação, porquanto, a primeira ocorre quando o executado não recebeu ou não teve conhecimento da instauração da execução<sup>158</sup>, consubstanciando-se, portanto, numa nulidade insanável<sup>159</sup> que é de conhecimento oficioso e que pode ser arguida até ao trânsito em julgado da decisão<sup>160</sup>. Por sua vez, a nulidade de citação dá-se quando é omitida alguma das

---

<sup>152</sup> Artigo 165.º, n.º 1, alínea a) do CPPT.

<sup>153</sup> Artigo 163.º, n.º 1, alínea a), c), d) e e) do CPPT ex vi do artigo 190.º do CPPT.

<sup>154</sup> Artigo 190.º, n.º 2. do CPPT.

<sup>155</sup> Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 29.01.2015, proferido no âmbito do processo n.º 00307/13.7BECBR, onde pode ler-se: “(...) Por outro lado, e embora não constitua fundamento de oposição, nada obsta a que se possa conhecer da falta ou da nulidade da citação no processo de oposição à execução fiscal se tal conhecimento for necessário para apreciar qualquer questão que deva ser apreciada na oposição, isto é, será possível o conhecimento incidental da nulidade quando a questão da sua existência seja uma questão prévia relativamente a qualquer questão incluída no âmbito da oposição.” Neste sentido decidiram também o acórdão do STA de 07.12.2011, proferido no âmbito do processo n.º 0172/11 e do TCAN de 22.10.2009, proferido no âmbito do processo n.º 00574/07.

<sup>156</sup> Cfr. Acórdão Supremo Tribunal Administrativo, de 02.04.2014, proferido no âmbito do processo n.º 0247/14, onde pode ler-se: “A nulidade do processo executivo por falta de citação do executado nos termos do n.º 6 do art. 190.º do CPPT, de acordo com a jurisprudência consolidada, tem de ser primariamente arguida perante o órgão de execução fiscal, intervindo o tribunal na apreciação da questão se, na sequência do indeferimento dessa arguição, a sua intervenção for requerida através de reclamação judicial deduzida nos termos dos arts. 276.º e ss. do CPPT”.

<sup>157</sup> Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 29.01.2015, proferido no âmbito do processo n.º 00307/13.7BECBR, onde pode ler-se: “A falta de citação ocorre, além dos casos em que ela é omitida, também nas situações previstas no artigo 195.º do CPC, na redação aqui aplicável ex vi do art. 2.º, alínea e) do CPPT, a saber: a) quando o ato tenha sido completamente omitido; b) quando tenha havido erro de identidade do citado; c) quando se tenha empregado indevidamente a citação edital; d) quando se mostre que foi efetuada depois do falecimento do citado ou da extinção deste, tratando-se de pessoa coletiva ou sociedade; e) quando se demonstre que o destinatário da citação pessoal não chegou a ter conhecimento do ato, por facto que não lhe seja imputável”.

<sup>158</sup> Artigo 190.º, n.º 6 do CPPT: “(...) só ocorre falta de citação quando o respetivo destinatário alegue e demonstre que não chegou a ter conhecimento do ato por motivo que lhe não foi imputável.”.

<sup>159</sup> Artigo 165.º, n.º 1 alínea a) do CPPT.

<sup>160</sup> Artigo 165.º, n.º 4 do CPPT.

formalidades previstas no artigo 190.º do CPPT, pelo que tem de ser arguida pelo oponente, não sendo, por isso, de conhecimento oficioso.

Posto isto, após concluirmos pela importância da citação<sup>161</sup>, sob pena das cominações legais, desçamos agora para o requisito propriamente dito aqui em análise.

Tal como afirma PEDRO VIDAL MATOS<sup>162</sup>, inexistente consagração legal expressa deste pressuposto, porém, a necessidade de cumprimento decorre da natureza subsidiária da responsabilidade por dívidas de outrem.

Com efeito, como já referido, o responsável subsidiário apenas irá ser chamado à execução fiscal e, por via disso, ver atacado o seu património, após o processo ter decorrido perante o devedor originário, isto é, a execução fiscal já foi instaurada, o devedor originário já foi citado, já apresentou ou não a oposição à execução fiscal e, eventualmente, o processo já seguiu para a fase da penhora dos bens do devedor originário. Aqui chegados, pode verificar-se que inexistem ou que são insuficientes os bens penhoráveis do executado para garantir o montante da quantia exequenda e, por essa razão, a partir de então pode reverter-se o processo de execução fiscal para o responsável subsidiário, procedendo-se, assim, à citação deste último<sup>163</sup>.

Deste modo, como o responsável por dívidas de outrem apenas irá ser chamado de forma subsidiária, significa que o processo já decorrera, inicial e primeiramente contra o devedor originário, razão pela qual aquele já foi citado dos termos do processo.

Sucede que, não podemos deixar de criticar este requisito, porquanto, na nossa opinião, não deveria ser considerado como um requisito para fazer operar o mecanismo da reversão do processo de execução fiscal. Na verdade, é sabido que a reversão ocorre apenas quando já existe um processo de execução fiscal instaurado contra um devedor originário, pois, caso contrário, não faria qualquer sentido denominarmos de “reversão”. Se a própria reversão pudesse ser apresentada *ab initio*, sem o decurso de uma execução fiscal, então não estaríamos perante uma reversão, pois nada haveria para reverter, mas sim da instauração de uma execução. Com isto queremos dizer que, na nossa opinião, não é essencial que o devedor originário tenha sido citado, mas sim que tenha sido instaurado contra ele um processo de execução fiscal, processo esse que

---

<sup>161</sup> É através dela que se interrompe a prescrição – artigo 49.º, n.º 1 da LGT.

<sup>162</sup> Cfr. PEDRO VIDAL MATOS, A Reversão do Processo de Execução Fiscal, Revista da Ordem dos Advogados, Lisboa, Setembro/Dezembro, 2008, pág. 974.

<sup>163</sup> O responsável subsidiário deve ser citado de forma pessoal, isto é, mediante carta registada com aviso de receção – artigo 191.º, n.º 3, alínea b) e artigo 192.º, n.º 1 e 2, todos do CPPT. Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 27.07.2018, proferido no âmbito do processo n.º 01278/17.6BEAVR, onde pode ler-se: “*Não se considera pessoalmente citado, ainda que presuntivamente, o executado por reversão a quem são enviadas, sucessivamente, duas cartas registadas com aviso de receção para a morada por ele comunicada à entidade exequente se nada nos autos permite concluir que tenha sido deixado aviso ao destinatário para levantamento da carta que primeiro lhe foi dirigida.*”.



irá ser revertido para o responsável subsidiário, independentemente se o executado teve, ou não, qualquer intervenção nele, desde que, naturalmente, se tenha obedecido aos demais requisitos para a aludida reversão.

### **5.3. Requisito do direito de audiência prévia do responsável subsidiário**

Antes de mais, importa salientar que não é possível enquadrar o direito de audiência prévia sem antes descrevermos o princípio constitucional da participação dos administrados nas decisões que os afetem.

Com efeito, estabelece o n.º 1 do artigo 267.º da CRP que: *“A Administração Pública está estruturada de modo a evitar a burocratização, a aproximar os serviços das populações e a assegurar a participação dos interessados na sua gestão efetiva (...)”*. Por sua vez, o n.º 5 do mesmo preceito refere que: *“O processamento da atividade administrativa será objeto de lei especial, que assegurará a racionalização dos meios a utilizar pelos serviços e a participação dos cidadãos na formação das decisões ou deliberações que lhes disserem respeito.”*.

Tal direito efetiva a possibilidade de os interessados intervirem ou participarem na formação das decisões que lhes digam respeito. Ora, uma das formas de participação é precisamente o benefício do direito de audiência prévia. De facto, o princípio da participação encontra-se previsto no artigo 60.º da LGT quando refere que uma das formas de participação dos contribuintes é no direito de audiência antes da liquidação, antes do indeferimento dos pedidos, reclamações, recursos ou petições, antes da revogação de qualquer benefício ou ato administrativo em matéria fiscal, antes da decisão de aplicação de métodos indiretos quando haja lugar a relatório de inspeção ou antes da conclusão do relatório de inspeção tributária.

Apesar do mecanismo de reversão não se encontrar elencado no disposto no artigo 60.º da LGT, a verdade é que o n.º 4 do artigo 23.º da LGT refere expressamente que a reversão é precedida de audiência do responsável subsidiário, sob pena de enfermar de um vício suscetível de anulação.

Porém, apesar da importância deste direito, a verdade é que o n.º 2 e 3 do artigo 60.º da LGT elencam várias situações em que é dispensada a audiência prévia do contribuinte, pelo que, face a essa previsão legal, podemos concluir que o princípio da participação não é absoluto, uma vez que poderá ser confrontado com os princípios da celeridade e economia dos atos, a fim de evitar a prática de atos dilatórios ou inúteis.

Por esta razão, entende JOAQUIM FREITAS DA ROCHA<sup>164</sup> que estamos em presença de um instituto que não consubstancia um direito fundamental de defesa, mas só de pronúncia sobre o objeto, pelo que a sua inobservância gera a mera anulabilidade e não a sua nulidade.

Além disso, o exercício do direito de audição obriga a que o órgão de execução fiscal tenha em consideração todos os elementos, quer de facto, quer de direito, trazidos pelo responsável subsidiário, pelo que, na sua decisão deve constar a posição assumida pelo responsável subsidiário, sob pena da decisão estar deficientemente fundamentada e enfermar de uma preterição de formalidade suscetível de anulação<sup>165</sup>.

#### **5.4. Requisito da exigibilidade da dívida exequenda**

Como já nos debruçamos anteriormente, é após a citação da reversão que o responsável subsidiário adquire a qualidade de devedor e executado e, por isso, fica habilitado, por um lado, a apresentar os meios legais de defesa no que diz respeito à legalidade da liquidação de onde emerge a dívida exequenda<sup>166</sup> e, por outro lado, a contestar a sua responsabilização por tal dívida<sup>167</sup>.

Neste sentido, o que se pretende com este requisito é precisamente evitar a arrecadação do montante da dívida exequenda ao responsável subsidiário, quando tal quantia não pode ser exigida.

Com efeito, conforme é consabido, as dívidas tributárias peticionadas em sede de processo de execução fiscal têm de ser certas<sup>168</sup>, líquidas<sup>169</sup> e exigíveis<sup>170</sup>, quer no que diz respeito ao devedor originário, como para os eventuais responsáveis subsidiários. Por esta razão, no momento da reversão, não podem existir dúvidas da identificação do responsável subsidiário, da natureza da dívida tributária, do montante da dívida exequenda e, ainda, do momento em que tal montante pode ser reivindicado.

---

<sup>164</sup> Cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, Lições de Procedimento e Processo Tributário, 6.ª Edição, Almedina, 2018, pág. 59

<sup>165</sup> Artigo 60.º, n.º 7 da LGT.

<sup>166</sup> Artigo 22.º, n.º 5 da LGT, no qual refere: “*As pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis poderão reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos do devedor principal, devendo, para o efeito, a notificação ou citação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais.*”

<sup>167</sup> Artigo 204.º do CPPT.

<sup>168</sup> Isto é, não podem existir dúvidas quanto aos sujeitos devedores nem quanto à natureza e conteúdo das prestações em que se materializam – Cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, Lições de Procedimento e Processo Tributário, 6.ª Edição, Almedina, pág. 339.

<sup>169</sup> O montante da quantia exequenda tem de ser conhecido.

<sup>170</sup> Isto é, é certo o momento em que a dívida é reivindicada.

Sucedem que, quando falamos em exigibilidade da dívida, não podemos deixar de referir as causas de suspensão ou interrupção do prazo da prescrição<sup>171</sup>, porquanto, são essas mesmas causas que vão determinar se a dívida tributária é, ou não, exigível.

Assim, no que concerne à exigibilidade da dívida como requisito para a reversão, importa conhecer se as causas de suspensão ou interrupção que ocorrem no processo de execução fiscal são ou não oponíveis ao responsável subsidiário, tal como são para o devedor originário.

De facto, tal como afirma PEDRO VIDAL MATOS<sup>172</sup>, é bem possível que uma dívida objeto de execução fiscal e que ainda se mostre exigível ao responsável originário – por ter ocorrido qualquer causa de interrupção do prazo de prescrição – não o seja já ao responsável subsidiário. E, nesse sentido, aquele autor refere, e bem, que *“a reversão do processo de execução fiscal não ocorrerá por inexigibilidade subjetiva da dívida.”*

Ora, dispõe o artigo 48.º, n.º 1 da LGT que: *“As dívidas tributárias prescrevem, salvo o disposto na lei especial, no prazo de oito anos (...)”*. Por sua vez, o n.º 2 do mesmo preceito legal afirma que: *“As causas de suspensão ou interrupção da prescrição aproveitam igualmente ao devedor principal e aos responsáveis solidários ou subsidiários”*. E, vem ainda o n.º 3 referir que: *“A interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário se a citação desde, em processo de execução fiscal, for efetuada após o 5.º ano posterior do da liquidação.”*

No que diz respeito às causas de suspensão da prescrição, dúvidas não podem existir quanto ao seu aproveitamento para qualquer um dos devedores, pois, a regra é a prevista no n.º 2 do artigo 48.º da LGT<sup>173</sup>. Contudo, dúvidas surgem quanto às causas de interrupção da prescrição.

Embora a letra da lei possa parecer um pouco confusa quando refere que as causas de interrupção da prescrição aproveitam igualmente ao devedor principal e ao responsável subsidiário e, posteriormente, vem referir que a interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal

---

<sup>171</sup> Artigo 49.º da LGT.

<sup>172</sup> Cfr. PEDRO VIDAL MATOS, A Reversão do Processo de Execução Fiscal, Revista da Ordem dos Advogados, Lisboa, Setembro/Dezembro, 2008, pág. 975.

<sup>173</sup> Cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, Lei Geral Tributária Comentada e Anotada, 3.ª Edição, Encontro da Escrita, 2003, pág. 117 e 118, entende que: *“É de salientar que a subordinação a condição da extensão ao responsável subsidiário dos efeitos dos atos praticados em relação ao devedor originário, que se estabelece no n.º 3 do art. 48.º da LGT, apenas está prevista quanto aos atos interruptivos da prescrição e não também quanto às causas de suspensão da prescrição, como tal denominadas, designadamente, as previstas no n.º 3 do art. 49.º na redação inicial. Quanto a estes factos com efeito suspensivo da prescrição, aplica-se a regra do n.º 2 do mesmo art. 48.º da LGT que as causas de suspensão em relação ao devedor principal produzem efeitos em relação ao devedor subsidiário, independentemente do momento em que ocorrer a citação deste. Isto é, o período de suspensão derivado de factos denominados como causas de suspensão da prescrição em relação ao devedor principal, será também um período de suspensão em relação ao responsável subsidiário, mesmo que ele venha a ser citado apenas passados cinco anos a contar do ano da liquidação.”*

não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário, a verdade é que podemos dividir este preceito legal em dois momentos, designadamente, quando a citação do responsável subsidiário seja efetuada até ao 5.º ano posterior ao da liquidação e, um segundo momento, quando tal citação ocorra depois desse prazo<sup>174</sup>.

Com efeito, importa sublinhar que, no que diz respeito à interrupção da prescrição, tanto a citação do devedor principal como a citação do devedor subsidiário têm eficácia interruptiva nos termos do n.º 1 do artigo 49.º da LGT e tal interrupção ocorre uma vez para cada um deles.

E, aproveita igualmente ao devedor principal como ao devedor subsidiário as causas interruptivas que ocorram até à citação do subsidiário, se a mesma for efetuada até ao 5.º ano posterior ao da liquidação. Ou seja, a regra a ter em consideração é que se o responsável subsidiário for citado até ao 5.º ano posterior ao da liquidação, todas as causas de interrupção da prescrição que possam ocorrer são-lhe oponíveis. Porém, coisa diversa acontece quando aquele é citado após o 5.º ano posterior ao da liquidação, pelo que, nesse caso, não lhe é oponível qualquer causa de interrupção da prescrição, embora o seja para o devedor originário<sup>175</sup>.

Ou seja, se o devedor subsidiário for citado após o 5.º ano subsequente ao da liquidação, o prazo de prescrição corre ininterruptamente, não se suspendendo por qualquer causa relativa ao devedor principal.

Porém, tal situação não pode ser entendida como um prazo especial<sup>176</sup> de prescrição em relação ao responsável subsidiário, porquanto, conforme referido, o prazo de prescrição é de 8 anos<sup>177</sup>, tanto em relação ao devedor originário, como em relação ao devedor subsidiário. É apenas a relevância das causas de interrupção que se verifiquem apenas em relação ao devedor originário que é afastada em relação ao responsável subsidiário, se a sua citação ocorrer até ao 5.º ano posterior ao da liquidação. Assim, se o devedor subsidiário for citado após o 5.º ano posterior ao da liquidação, mas até ao 8.º ano a contar do início do prazo da prescrição, os efeitos da interrupção da sua citação produzem-se em relação a ele<sup>178</sup>.

---

<sup>174</sup> Cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, Lei Geral Tributária Comentada e Anotada, 3.ª Edição, Encontro da Escrita, 2003, pág. 117 e 118, entende que: *"No caso do art. 48.º, n.º 3, relativamente aos factos a que reconhece efeito interruptivo da prescrição que ocorram na sua vigência, subordinar a produção de efeitos em relação ao responsável subsidiário a uma condição que é a citação até ao 5.º ano a contar da liquidação."*

<sup>175</sup> Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 13.01.2016, proferido no âmbito do processo n.º 01402/14, onde pode ler-se: *"Nos termos do art. 48.º, n.º 2 da LGT, as causas de suspensão ou interrupção da prescrição aproveitam, igualmente, ao devedor principal e aos responsáveis solidários ou subsidiários. Todavia a interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário se o mesmo foi citado em processo de execução após o 5.º ano posterior ao da liquidação – n.º 3 do art. 48.º."*

<sup>176</sup> Cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária Notas Práticas, 2.ª Edição, 2010, pág. 119.

<sup>177</sup> Artigo 48.º, n.º 1 da LGT.

<sup>178</sup> Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 18.01.2017, proferido no âmbito do processo n.º 0895/14, onde pode ler-se: *"No caso em apreço a citação dos oponentes, responsáveis subsidiários ocorreu mais de cinco anos após a liquidação, mas dentro do prazo prescricional pelo que se aplica à situação concreta dos autos o disposto no artigo 48.º, n.º 3, ou seja, tudo se passa relativamente ao responsável subsidiário como se nunca tivesse havido qualquer outra citação no processo com virtualidade interruptiva do prazo de prescrição, isto é, o prazo de prescrição só se interrompe com a sua própria citação e por uma única vez – art. 49.º, n.º 3 da LGT."*

## 5.5. Requisito da declaração fundamentada

A consagração legal deste requisito encontra-se plasmada no artigo 23.º, n.º 4 da LGT, porquanto, estabelece-se que: *“(...) e da declaração fundamentada dos seus pressupostos e extensão, a incluir na citação”*.

Com efeito, a doutrina tem vindo a discutir a natureza do ato de reversão do processo de execução fiscal, pelo que não é pacífico que o mesmo assuma natureza administrativa.

Neste sentido, estabelece o disposto no artigo 148.º do CPA que se consideram *“(...) atos administrativos as decisões que, no exercício de poderes jurídico-administrativos, visem produzir efeitos jurídicos externos numa situação individual e concreta.”*. Ora, conforme já se referiu aquando da exposição da natureza do processo de execução fiscal, somos da opinião que a generalidade dos atos levados a cabo no decurso da execução assumem natureza essencialmente administrativa, pelo que, apenas em algumas situações é que se praticam atos jurisdicionais, sendo certo que, não raras vezes, a execução fiscal inicia e termina no órgão de execução fiscal sem qualquer recurso ao Tribunal.

Neste sentido, tendo em consideração que a decisão de reversão é proferida no exercício de poderes administrativos de o órgão de execução fiscal, e que a mesma produz efeitos externos na esfera jurídica do revertido, somos da opinião que o ato de reversão assume natureza administrativa.

Aliás, na nossa opinião, o teor do n.º 4 do artigo 23.º da LGT não deixa dúvidas quando refere que a declaração da reversão tem de ser devidamente fundamentada.

Apesar da divisão doutrinária quanto à natureza do ato de reversão, parece-nos que a jurisprudência tem vindo a ter um entendimento relativamente pacífico quanto à natureza

administrativa<sup>179</sup> e, como tal, tem de ser devidamente fundamentada<sup>180</sup>, ao abrigo do disposto nos artigos 152.º e seguintes do CPA<sup>181</sup>.

Ainda assim, tem vindo a ser jurisprudência unânime que essa fundamentação não tem de ser exaustiva, nem se exige que contenha os concretos factos nos quais a Administração Tributária fundamenta a sua alegação relativa à existência de um caso concreto de responsabilidade, pelo que basta a alegação suficiente para suportar formalmente a decisão administrativa<sup>182</sup>.

## 6. Casos em que se opera a reversão

Vistos os requisitos para fazer operar o mecanismo da reversão do processo de execução fiscal, cumpre agora perceber quais os casos de responsabilidade nos quais é permitido levar a cabo o mecanismo da reversão aqui em estudo.

Com efeito, de forma totalmente genérica, e atento o teor do Capítulo I, Título II da LGT, facilmente se percebe que os principais casos de responsabilidade é a que decorre dos membros de corpos sociais e responsáveis técnicos<sup>183</sup>, do titular de estabelecimento individual de responsabilidade limitada<sup>184</sup> e do substituto em relação ao substituído<sup>185</sup>.

---

<sup>179</sup> Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 06.06.2019, proferido no âmbito do processo n.º 01423/11.5BEBRG, onde pode ler-se: “O despacho de reversão, sendo um ato administrativo tributário, está sujeito a fundamentação dado o princípio constitucional da fundamentação expressa e acessível dos atos tributários (n.º 3 do artigo 268.º da CRP) densificado, no caso, no n.º 4 do art. 23.º e n.º 1 do art. 77.º da LGT. A fundamentação formal do despacho de reversão basta-se com a alegação dos pressupostos e com a referência à extensão temporal da responsabilidade subsidiária que está a ser efetivada (n.º 4 do art. 23.º da LGT) não se impondo, porém, que dele constem os factos concretos nos quais a Administração Tributária fundamenta a alegação relativa ao exercício das funções do gerente revertido”.

<sup>180</sup> Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 25.05.2017, proferido no âmbito do processo n.º 09447/16, onde pode ler-se: “O despacho de reversão, enquanto ato administrativo tributário, deve, em termos de fundamentação formal, incluir a indicação das normas legais que determinam a imputação da responsabilidade subsidiária ao revertido, por forma a permitir-lhe o eventual exercício esclarecido do direito de defesa (n.º 1 do art. 77.º da LGT), e deve incluir, igualmente, a declaração daqueles pressupostos e referir a extensão temporal da responsabilidade subsidiária (art. 23.º, n.º 4 LGT). Em consonância com este normativo a fundamentação formal do despacho de reversão basta-se com a alegação dos pressupostos e com a referência à extensão temporal da responsabilidade subsidiária que está a ser efetivada, não se impondo, porém, que dele constem os factos concretos nos quais a AT fundamenta a alegação relativa ao exercício efetivo das funções do gerente revertido”.

<sup>181</sup> Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 04.07.2019, proferido no âmbito do processo n.º 00214/14.6BEMDL, onde pode ler-se: “Em relação à fundamentação do despacho de reversão é inquestionável que a Administração Fiscal tem o dever de fundamentar os atos que afetem os direitos ou os legítimos interesses dos administrados, em conformidade com o princípio plasmado no artigo 268.º da CRP e densificado nos artigos 124.º do CPA e 77.º da LGT. No que concerne ao ato de reversão da execução fiscal, a lei é expressa a determinar, no n.º 4 do art. 23.º da LGT que a reversão mesmo nos casos de presunção legal, é precedida de audição do responsável subsidiário nos termos da presente lei e da declaração fundamentada dos seus pressupostos e extensão, a incluir na citação, as exigências de fundamentação não são rígidas, variando de acordo com o tipo de ato e as circunstâncias concretas em que este foi proferido. A determinação do âmbito da declaração fundamentadora pressupõe, a busca de um conteúdo adequado, que há-de ser, num sentido amplo, o suficiente para suportar formalmente a decisão administrativa.”.

<sup>182</sup> Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 27.11.2019, proferido no âmbito do processo n.º 02001/16.8BEPRT, onde pode ler-se: “A fundamentação formal do despacho de reversão deve bastar-se com a mera alegação dos pressupostos e da extensão temporal da responsabilidade subsidiária, não se exigindo que dele constem os factos concretos que configuram o exercício efetivo das funções do gerente revertido.”.

<sup>183</sup> Artigo 24.º da LGT.

<sup>184</sup> Artigo 25.º da LGT.

<sup>185</sup> Artigo 28.º da LGT.

Todavia, como adiante se demonstrará, existem outros casos em que a reversão também poderá ser executada, nomeadamente, para os funcionários que intervierem no processo de execução fiscal em relação ao sujeito originário, casos de reversão contra terceiros adquirentes de bens e contra possuidores.

Vejamos então pormenorizadamente esses casos.

### **6.1. Responsabilidade dos membros de corpos sociais e responsáveis técnicos**

Estabelece o disposto no artigo 24.º, n.º 1 da LGT que: *“Os administradores, diretores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas coletivas e entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si (...)”*. Ou seja, são precisamente os administradores, diretores e gerentes e outras pessoas que exerçam funções de administração ou gestão que vão ser os responsáveis subsidiários no processo de execução fiscal movido contra o devedor originário - as pessoas coletivas e entes fiscalmente equiparados.

A gerência ou a administração são os órgãos da sociedade que atuam no comércio jurídico e que lhe permitem criar, modificar ou extinguir relações jurídicas com outros sujeitos de direito. De facto, esses órgãos são quem verdadeiramente representam determinada pessoa coletiva e, por isso, detêm competências para vincular ou desvincular a sociedade em qualquer negócio. Assim, no âmbito das suas funções, gozam de poderes administrativos e poderes representativos face à sociedade, isto é, vinculam a sociedade no que respeita a relações internas e, do mesmo modo, representam-na no que respeita às relações da sociedade com terceiros.

Conforme é consabido, esses poderes administrativos ou representativos podem ser exercidos somente de direito, somente de facto, ou no conjunto dos dois. É gerente ou administrador de direito aquele que consta do Registo Comercial como tal e, por isso, existe a presunção de que quem se encontra inscrito no Registo Comercial exerce as funções de gerência ou administração de direito. Sucede que, atenta a letra do n.º 1 do artigo 24.º da LGT, facilmente se percebe que podem ser responsáveis subsidiários os administradores, diretores ou gerentes que exerçam essas funções ainda que somente de facto, ou seja, ainda que não constem como titulares dessas funções no Registo Comercial, levam à prática determinados comportamentos em que se presume que exerçam essas funções de administração e gestão. Porém, conforme refere a jurisprudência, inexistente qualquer presunção legal que imponha a conclusão de que quem tem a

qualidade de gerente de direito exerceu a gerência de facto<sup>186</sup>. Por essa razão, tem vindo a ser jurisprudência unânime que a responsabilidade subsidiária dos gerentes e administradores por dívidas da executada originária tem por pressuposto o exercício efetivo do cargo de gerente ou administrador e, por isso, exige-se a gerência ou administração de facto<sup>187</sup>.

Assim, chegados aqui, podemos retirar duas conclusões: a primeira é que a responsabilidade subsidiária exige o exercício de facto do cargo de gerente, diretor ou administrador e, por sua vez, que a gerência ou administração de direito não se presume que se efetive na gerência ou administração de facto. Posto isto, alguém que figure no Registo Comercial como gerente ou administrador pode não ser chamado para a execução fiscal como responsável subsidiário e, por conseguinte, quem não se encontrar inscrito nessa qualidade, mas de facto, exercer as funções de gerente ou administrador, irá, em princípio, ser chamado como responsável subsidiário da executada originária.

Após esta breve análise de quem poderá ser chamado como responsável subsidiário nos termos do artigo 24.º, n.º 1 da LGT, importa agora analisar a distinção que aquele preceito legal faz quando separa a responsabilidade em duas alíneas.

Com efeito, o n.º 1 do artigo 24.º da LGT distingue a responsabilidade dos administradores, diretores e gerentes em duas situações, nomeadamente:

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

Em primeiro lugar, encontra-se plasmada a responsabilidade pelas dívidas tributárias que ocorram no período de exercício do cargo de administrador, diretor ou gerente e cujo prazo de

---

<sup>186</sup> Cfr. Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Norte, de 11.03.2010, proferido no âmbito do processo n.º 00349/05.6BEBRG e do processo n.º 00815/10.1BECBR de 13.11.2014.

<sup>187</sup> Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 21.06.2018, proferido no âmbito do processo n.º 01602/13.0BEBRG, onde pode ler-se: “O n.º 1 do artigo 24.º da LGT exige para a responsabilização subsidiária a gerência efetiva ou de facto, ou seja, o efetivo exercício de funções de gerência, não se satisfazendo com a mera gerência nominal ou de direito.”. No mesmo sentido decidiu o Tribunal Central Administrativo Sul, no acórdão de 17.05.2018, proferido no âmbito do processo n.º 1099/14.8BELRS, onde pode ler-se: “Ao abrigo do regime examinado é pressuposto da responsabilidade subsidiária o exercício de facto da gerência, cuja prova impende sobre a Fazenda Pública, enquanto entidade que ordena a reversão da execução.”.



pagamento ainda não se esgotou e, por sua vez, as situações em que o prazo de pagamento ou entrega tenha decorrido durante o exercício das suas funções. E, esta distinção é essencial em matéria de ónus da prova.

Na verdade, a distinção entre a alínea a) e b) do preceito legal aqui em análise prende-se com a intenção de isolar as situações em que o gerente, diretor ou administrador culpado pela diminuição do património será responsável pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou de entrega tenha terminado depois deste, competindo à Administração Fiscal fazer a prova de que foi por sua culpa sua que o património se tornou insuficiente, das situações em que o administrador, diretor ou gerente é responsável pelas dívidas tributárias cujo prazo de pagamento ou de entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, recaindo sobre o mesmo o ónus da prova de que não foi por sua culpa que o pagamento não se efetuou.

Ou seja, quando o gestor exerce as funções de facto e é no decurso desse exercício que se forma o facto tributário ou se inicia o prazo para o seu pagamento, mas que essas funções cessam antes de decorrido o prazo legal para pagamento, compete ao órgão de execução fiscal o ónus da prova de que o património da sociedade se tornou insuficiente para a satisfação da quantia exequenda por ato culposo do gestor. Por outro lado, se durante o exercício das funções do gestor decorre o prazo legal para pagamento, não tendo o mesmo vindo a acontecer, o ónus da prova inverte-se contra o gestor, pelo que é a ele quem incumbe a prova de que não lhe foi imputável a falta de pagamento. Deste modo, podemos concluir que a alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º da LGT consagra uma presunção de culpa que isenta o órgão de execução fiscal de a provar. Porém, desta conclusão surge imediatamente uma dúvida: como é que se afere a culpa dos administradores, diretores ou gerentes no que concerne à insuficiência dos bens da executada originária?

Tem sido referido pela jurisprudência que a culpa deve aferir-se pela diligência de um bom pai de família em face das circunstâncias do caso concreto, isto é, deve atender-se ao processo factual que em concreto conduziu ao dano<sup>188</sup>. Assim, devem alegar-se factos concretos onde se possa aferir que a insuficiência patrimonial da sociedade executada se deveu a circunstâncias que

---

<sup>188</sup> Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 17.05.2018, proferido no âmbito do processo n.º 1099/14.8BELRS, onde pode ler-se: *"Sabido que são os administradores ou gerentes quem exterioriza a vontade da sociedade nos mais diversos negócios jurídicos, através dos quais se manifesta a sua capacidade de exercício de direitos, a responsabilidade subsidiária assenta na ideia de que os poderes de que estavam investidos lhes permitiam uma atuação determinante na condução da sociedade. Assim, há que verificar, operando com a teoria da causalidade, se a atuação do gestor da sociedade originária devedora concretizada quer em atos positivos quer em omissões, foi adequada à insuficiência do património societário para a satisfação dos créditos exequendos. (...) O ato ilícito e culposo que se presume praticado pelo gestor não se fica pela omissão de pagamento do imposto vencido. O que se presume é que o gestor não atuou com a diligência de um bônus pater familiae com a observância das disposições legais aplicáveis aos gestores, em especial ao do art. 64.º do CSC que lhe impõe a observância de deveres de cuidado, disponibilidade, competência técnica, de gestão criteriosa e ordenada, de lealdade, no interesse da sociedade e dos sócios que sejam relevantes para a sustentabilidade da sociedade."*

lhe são alheias e que não lhe podem ser imputadas, designadamente, através da demonstração que a devedora originária não tinha fundos para proceder ao pagamento dos impostos e que a falta desses mesmos fundos não se deveu a qualquer conduta que lhe possa ser censurável. Isto é, embora a demonstração de um facto negativo (inexistência de culpa) seja extremamente difícil, a verdade é que compete ao gestor demonstrar que obedeceu a todos os deveres que lhe são inerentes pelo exercício do seu cargo<sup>189</sup> e que se não procedeu ao pagamento do montante de imposto, foi porque a sociedade não tinha meios financeiros para tal e que essa insuficiência se verificou por facto que não lhe é imputável<sup>190</sup>. Apenas em jeito de nota, importa salientar que, anteriormente entendia-se que a apresentação à insolvência da sociedade executada era suficiente para demonstrar que a falta de pagamento da dívida tributária se deveu a fatores externos e que não foi por culpa do gestor. Porém, atualmente, a jurisprudência tem vindo a entender que, ainda que o gestor apresente a executada à insolvência, é ainda necessário proceder a uma análise casuística para perceber se o administrador, diretor ou gerente usou ou não da diligência de um gestor criterioso<sup>191</sup>.

Analisado o n.º 1 do artigo 24.º da LGT, importa agora chamar à atenção que este preceito legal estabelece ainda a responsabilidade para os membros dos órgãos de fiscalização e revisores oficiais de contas nas pessoas coletivas<sup>192</sup>.

Ora, refere o n.º 2 deste normativo que a responsabilidade dos membros dos órgãos de fiscalização e revisores oficiais de contas ocorre pelo incumprimento das suas funções de fiscalização. Sucede que, não basta comprovar esse incumprimento das funções de fiscalização, mas também demonstrar que esse incumprimento foi culposo<sup>193</sup> e que resultou num dano – nexó de causalidade.

Neste sentido, SALDANHA SANCHES refere que<sup>194</sup>: *“Não se trata de responsabilidade pela prática do ato de não entrega de imposto em dívida ou, eventualmente, de violação de outros deveres de cooperação, mas sim não revelação de tais factos, se deverem ser por eles (ROC) conhecidos, na necessária certificação das contas da sociedade ou das pessoas coletivas que têm por dever auditar (...)”*.

---

<sup>189</sup> Artigo 64.º do CSC.

<sup>190</sup> Cfr. SOFIA DE VASCONCELOS CASIMIRO, A Responsabilidade dos gerentes, administradores e diretores pelas dívidas tributárias das sociedades comerciais, Almedina, 2000, pág. 129 e ss.

<sup>191</sup> Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 17.05.2018, proferido no âmbito do processo n.º 1099/14.8BELRS, onde pode ler-se: *“Apesar da apresentação da sociedade executada à insolvência, do exame da factualidade provada não se pode concluir que a impossibilidade de pagamento da dívida exequenda objeto do processo de execução de que a presente oposição constitui apenso se ficou a dever, exclusivamente, a fatores exógenos e que, no exercício da administração da empresa, o oponente/recorrido usou da diligência de um gestor criterioso.”*.

<sup>192</sup> Artigo 24.º, n.º 2 e 3 da LGT.

<sup>193</sup> Quer de forma dolosa, quer de forma negligente.

<sup>194</sup> Cfr. SALDANHA SANCHES, Manuel de Direito Fiscal, Lisboa, 2001, pág. 191.

Assim, para que haja responsabilidade, deverá existir incumprimento culposo das funções de fiscalização – dolo ou negligência – e cujo ónus da prova compete ao órgão de execução fiscal<sup>195</sup>, violação dos deveres fiscais da entidade em questão, nexos de causalidade entre o incumprimento culposo das funções de fiscalização e a violação dos deveres fiscais da entidade em questão e, ainda, a culpa relativamente à criação da insuficiência patrimonial da devedora originária para a satisfação do montante das dívidas tributárias. Assim, em princípio, não haverá responsabilidade dos revisores oficiais de contas se se demonstrar que o incumprimento das funções de fiscalização em nada interferiu na violação dos deveres fiscais<sup>196</sup>.

No que concerne à responsabilidade dos técnicos oficiais de contas, o n.º 3 do artigo 24.º da LGT estabelece que também os técnicos oficiais de contas têm responsabilidade 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.”*

De acordo com PAULO MARQUES<sup>197</sup>, a responsabilidade dos técnicos oficiais de contas exige a verificação de dois requisitos, designadamente, a determinação no incumprimento das dívidas tributárias, bem como a insuficiência patrimonial. Assim, exige-se a comprovação da ocorrência de condutas violadoras dos deveres funcionais que sejam imputáveis ao TOC, quer a título de negligência, quer a título de dolo. De facto, tem vindo a ser entendimento unânime da jurisprudência que a responsabilidade tributária subsidiária dos TOC pode basear-se em conduta meramente negligente, pelo que deve ser aferida pelo critério do profissional médio<sup>198</sup>. Exige-se, igualmente, a verificação do nexos de causalidade entre o comportamento ilícito do TOC e o incumprimento fiscal do contribuinte em relação ao qual o TOC exerceu as suas funções profissionais. No que concerne ao ónus da prova, recai sobre o órgão de execução fiscal a prova dos citados pressupostos<sup>199</sup>

---

<sup>195</sup> O padrão de culpa a ter em conta não se basta pela diligência de um bom pai de família, como estabelece o artigo 487.º, n.º 2 do Código Civil mas sim a de um profissional diligente e criterioso – PAULO GASPAS MENDES, CAROLINA MEIRELES E TIAGO AIRES MATEUS – A Responsabilidade fiscal subsidiária dos Revisores Oficiais de Contas, Ordem dos Advogados, 2005.

<sup>196</sup> Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 30.03.2004, proferido no âmbito do processo n.º 01613/02.

<sup>197</sup> Cfr. PAULO MARQUES, Responsabilidade Tributária dos Gestores e dos Técnicos Oficiais de Contas, Coimbra Editora, 2011, pág. 46.

<sup>198</sup> Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 19.12.2017, proferido no âmbito do processo n.º 1199/11.6BELRS, onde pode ler-se: *“A responsabilidade tributária subsidiária dos TOC passou a poder basear-se em conduta meramente negligente (negligência consciente ou inconsciente), devendo ser aferida com a aplicação do critério do profissional médio (o que releva é verificar se um técnico oficial de contas normalmente diligente atuaria de modo similar).”*

<sup>199</sup> Cfr. PAULO MARQUES, Responsabilidade Tributária dos Gestores e dos Técnicos Oficiais de Contas, Coimbra Editora, 2011, pág. 47.

Deste modo, desde que reunidos os pressupostos ora elencados, podem os administradores, diretores, gerentes, revisores oficiais de contas e técnicos oficiais de contas ser chamados para a execução fiscal como responsáveis subsidiários da devedora originária.

## **6.2. Responsabilidade de titular de estabelecimento individual de responsabilidade limitada**

De acordo com o disposto no artigo 25.º, n.º 1 da LGT: “*Pelas dívidas fiscais do estabelecimento individual de responsabilidade limitada respondem apenas os bens a este afetos.*”. De facto, atenta a letra da lei, parece-nos que a regra será que pelas dívidas tributárias do EIRL apenas respondem os bens deste estabelecimento, pelo que, não existirá, em princípio, responsabilidade subsidiária do seu titular. Sucede que, o n.º 2 do mesmo preceito legal vem invocar uma exceção à regra, dispondo que: “*(...) em caso de falência do estabelecimento individual de responsabilidade limitada por causa relacionada com a atividade do seu titular, responderão todos os seus bens, salvo se provar que o princípio da separação patrimonial foi devidamente observado na sua gestão.*”. Ou seja, prevê o n.º 2 que se o EIRL for declarado insolvente, então o seu titular será responsável pelas dívidas tributárias, respondendo, assim, com o seu próprio património.

Antes de mais, não podemos deixar de criticar a expressão “falência” aposta no n.º 2 do artigo 25.º da LGT, porquanto, desde março de 2004, com a entrada em vigor do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas<sup>200</sup> a falência passou a designar-se por insolvência. Assim, há mais de 16 anos que o termo “falência” deixou de ter aplicação, pelo que não se compreende como é que a LGT que já foi atualizada várias vezes desde então, ainda não se procedeu à alteração deste termo.

Adiante.

O regime previsto na LGT encontra-se igualmente plasmado no regime jurídico do EIRL consagrado no Decreto-Lei n.º 248/86 de 25 de agosto.

De facto, dispõe o n.º 1 do artigo 11.º deste Decreto-Lei que: “*Pelas dívidas resultantes de atividades compreendidas no objeto do estabelecimento individual de responsabilidade limitada respondem apenas os bens a este afetos.*”. Por sua vez, o n.º 2 do mesmo preceito legal estabelece que: “*No entanto, em caso de falência do titular por causa relacionada com a atividade*

---

<sup>200</sup> Decreto-Lei n.º 53/2004 de 18 de março.

*exercida naquele estabelecimento, o falido responde com todo o seu património pelas dívidas contraídas nesse exercício, contanto que se prove que o princípio da separação patrimonial não foi devidamente observado na gestão do estabelecimento.”*

Assim, o titular do EIRL apenas responderá com o seu próprio património pelas dívidas do EIRL se estiverem preenchidos todos os seus requisitos, designadamente, o EIRL for declarado insolvente, a insolvência estiver relacionada com a atividade do seu titular, e, por último, não tiver sido obedecido o princípio da separação patrimonial, isto é, uma clara distinção entre o patrimonial pessoal e o património comercial do titular do estabelecimento.

Sucedo que ANTÓNIO LIMA GUERREIRO entende, e bem, que a responsabilidade do titular do EIRL poderá também ocorrer nas situações em que se verifica a insuficiência patrimonial deste e não apenas quando se verifica a insolvência<sup>201</sup>, porém, jurisprudencialmente, tal requisito ainda não tem sido assim entendido.

Na nossa opinião, concordamos plenamente com o entendimento daquele Autor, porquanto, nos outros casos de responsabilidade subsidiária não se exige a prévia declaração de insolvência dos devedores originários para fazer operar a reversão para os responsáveis subsidiários, pelo que se consubstancia num requisito demasiado estanque e apertado para o órgão de execução fiscal. Aliás, a exigência de tal pressuposto reduz substancialmente os casos em que o órgão de execução fiscal pode reverter a execução para eventuais devedores não originários<sup>202</sup>, colocando em crise a arrecadação da receita tributária e, por conseguinte, a prossecução do interesse público.

Por esta razão, tem sido entendido que o modo como se opera a reversão nos casos de responsabilidade previsto no artigo 25.º da LGT constitui uma exceção à regra dos restantes casos aqui analisados, porquanto, apenas neste se exige a prévia declaração de insolvência do executado originário, enquanto que nos outros apenas faz depender da inexistência ou fundada insuficiência do património do devedor originário.

Ademais, entende este autor que é irrelevante se a inobservância do princípio da separação patrimonial entre o património pessoal e o comercial é ou não culposa<sup>203</sup>, porém, o ónus da prova de que esse princípio da separação foi cumprido incumbe ao titular do EIRL.

---

<sup>201</sup> Cfr. ANTÓNIO LIMA GUERREIRO, *Lei Geral Tributária Anotada*, Rei dos Livros, 2000, pág. 147.

<sup>202</sup> Por esta razão é que não existe jurisprudência bastante no que diz respeito à responsabilidade do titular de estabelecimento individual de responsabilidade limitada.

<sup>203</sup> Cfr. ANTÓNIO LIMA GUERREIRO, *Lei Geral Tributária Anotada*, Rei dos Livros, 2000, pág. 148.

### 6.3. Responsabilidade em caso de substituição tributária

De acordo com o disposto no artigo 28.º, n.º 1 da LGT: *“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 desonerado de qualquer responsabilidade no seu pagamento (...)”*. Vem o n.º 2 referir que: *“Quando a retenção tiver a natureza 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 (...)”*. Por fim, o n.º 3 do mesmo preceito legal refere que: *“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”*.

Também o artigo 159.º do CPPT dispõe que: *“No caso de substituição tributária e na falta ou insuficiência de bens do devedor, a execução reverterá contra os responsáveis subsidiários”*.

Ora, atento n.º 1 e o n.º 2 do artigo 28.º da LGT, facilmente se conclui que a diferença entre as situações aí elencadas é precisamente os casos em que as importâncias foram retidas mas não entregues ao Estado e, por outro lado, das situações em que nem sequer se procedeu à retenção. Isto é, no n.º 1 do preceito legal aqui em análise encontram-se previstas as situações em que a entidade obrigada procedeu à retenção das importâncias devidas ao substituído, mas não as entregou nos cofres do Estado. Nestas situações, não existe qualquer caso de responsabilidade subsidiária, pelo que só a entidade obrigada à retenção (substituto) é que figurará como devedor originário<sup>204</sup>, desonerando-se, assim, o substituído.

Com efeito, não se poderia considerar outra solução que não esta, porquanto, o substituído já sofreu o desfalque patrimonial pela entidade substituta, pois, em virtude da ocorrência do facto tributário, e pela manifestação da capacidade contributiva, o substituto já procedeu à arrecadação das quantias devidas, porém, por causa que lhe é imputável, não procedeu à entrega desse montante nos cofres do Estado. Por esta razão, responsabilizar o substituído pela retenção, mas não entrega das quantias retidas, significaria cobrar duas vezes à mesma pessoa e/ou entidade, o que não se concede.

Por outro lado, o n.º 2 do mesmo preceito legal prevê as situações em que as importâncias não foram retidas, isto é, o substituído não sofreu qualquer desfalque patrimonial e a entidade

---

<sup>204</sup> Além disso, a retenção de importâncias ao substituído e a sua não entrega nos cofres do Estado consubstancia-se na prática de um crime de abuso de confiança, previsto e punido pelo artigo 105.º do RGIT.

obrigada não cumpriu com o seu dever de retenção. Nestas situações, o substituído assume-se como o devedor originário pelo montante do imposto não retido, pelo que o substituto poderá ser, eventualmente, chamado como responsável subsidiário<sup>205</sup>.

Neste sentido, em caso de inexistência ou fundada insuficiência de bens penhoráveis no património do substituído, poderá o substituto ser chamado a intervir na execução fiscal como responsável subsidiário, pelo que tal reversão, tal como entende ANTÓNIO LIMA GUERREIRO não depende de culpa<sup>206</sup>.

Acresce ainda que, os casos previstos no n.º 3 do artigo 28.º da LGT consubstanciam-se nas situações de retenção a título definitivo, designadamente, ou não foram retidas pelo substituto, ou tendo sido, não foram em montante suficiente. Assim, o substituído é apenas responsável subsidiário pelo pagamento da diferença entre as importâncias que deveriam ter sido deduzidas e as que efetivamente o foram. Na verdade, o n.º 3 deste preceito legal relaciona-se com o teor do seu n.º 1, porquanto, no primeiro caso, tendo em consideração que o substituído já havia sofrido o desfalque patrimonial, não lhe pode ser novamente cobrado o montante de imposto devido, pelo que o mesmo se encontra totalmente desonerado. Nos casos do n.º 3 em que se prevê a retenção a título definitivo, se o substituto não procedeu à retenção das importâncias que deveriam ter sido deduzidas, o substituído também não sofreu o desfalque patrimonial e, por isso, será subsidiariamente responsável pelo montante que faltou deduzir.

#### **6.4. Responsabilidade dos funcionários que intervierem no processo de execução fiscal**

A responsabilidade dos funcionários que intervieram no processo de execução fiscal encontra-se plasmada no disposto no artigo 161.º do CPPT.

Com efeito, dispõe este preceito legal que: *“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) 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*

---

<sup>205</sup> Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 25.03.2015, proferido no âmbito do processo n.º 01080/13, onde pode ler-se: *“Ocorrendo como nos autos uma situação de falta de entrega do imposto de selo por parte da sociedade substituída, por erro do substituto Notário, a única solução materialmente correta é a de responsabilizar o substituído pelo tributo, desonerando o substituto de qualquer responsabilidade, desde que este tenha empregue na tarefa da cobrança a diligência que dele se deve esperar.”*

<sup>206</sup> Cfr. ANTÓNIO LIMA GUERREIRO, Lei Geral Tributária Anotada, Rei dos Livros, 2000, pág. 155.

*executado ou aos responsáveis; b) 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.”.*

Do teor deste preceito legal extrai-se a conclusão que os funcionários, por qualquer ato doloso que levem a cabo e que impossibilitem a cobrança das dívidas ao devedor originário, poderão ser chamados a intervir na execução fiscal como responsáveis subsidiários, porquanto, foi por causa que lhes é imputável que se tornou impossível essa cobrança.

De facto, com a consagração legal desta responsabilidade, presume-se que os funcionários que intervêm na execução são agentes do Estado e que têm o especial dever de salvaguardar o interesse público por meio de arrecadação da receita tributária. Assim, os mesmos são investidos de poderes especiais capazes de proceder à cobrança das dívidas tributárias, porquanto, conforme já se referiu, a execução fiscal decorre essencialmente no órgão de execução fiscal e não junto dos Tribunais. Por esta razão, incumbe-lhes o principal dever de serem diligentes e de recorrerem a todos os esforços profissionais para conseguirem arrecadar o montante da dívida tributária.

Assim, se de forma dolosa, os mesmos não instaurem a execução de forma atempada, emitirem mandado para penhora fora do prazo ou não a cumprirem tempestivamente, lavrarem auto a atestar a insuficiência de bens quando os mesmos são penhoráveis e, por fim, se não declararem nas execuções que os devedores ou responsáveis adquiriram posteriormente bens penhoráveis, são os mesmos subsidiariamente responsáveis pelo montante da dívida exequenda que não se conseguiu cobrar.

Neste sentido, facilmente se compreende que o primeiro dos requisitos para a reversão do processo de execução fiscal nos casos de responsabilidade dos funcionários que intervêm no processo, é precisamente a verificação de uma das situações elencadas nas alíneas a) a c) do n.º 1 do artigo 161.º da LGT.

Por outro lado, exige-se igualmente que esses factos tenham sido praticados de forma dolosa, sendo irrelevante os praticados de forma negligente.

Em terceiro lugar, que se verifique a existência de um dano para o credor tributário, o qual será necessariamente a impossibilidade de cobrança da quantia exequenda.

E, por fim, à luz do n.º 3 do artigo 161.º da LGT, exige-se que o funcionário tenha sido condenado em processo disciplinar pelos factos que originam a responsabilidade subsidiária.



Sucedde que, além destes requisitos agora mencionados, para a execução fiscal poder reverter para os funcionários que intervieram no processo e que atuaram de forma dolosa, é necessário que se verifique igualmente o requisito comum a todos os casos de reversão, designadamente, a inexistência ou fundada insuficiência de bens penhoráveis.

Porém, conforme entende JORGE LOPES DE SOUSA<sup>207</sup>, a inexistência ou insuficiência dos bens penhoráveis têm de se verificar igualmente na esfera dos responsáveis subsidiários. Ou seja, se se verificar que o devedor originário não detém património ou que o mesmo é insuficiente para garantir a quantia exequenda, pode o órgão de execução fiscal proceder à reversão do processo para eventuais responsáveis subsidiários. Todavia, se o funcionário que intervier no processo de execução levar a cabo algum dos comportamentos elencados nas alíneas a) a c) do n.º 1 do artigo 161.º da LGT, e desde que verificados os demais requisitos já mencionados, pode o órgão de execução fiscal proceder a uma nova reversão da execução fiscal para esses mesmos funcionários. Porém, para que tal aconteça, é necessário que o património desses responsáveis subsidiários – cuja reversão operou em primeiro lugar – tenha sido considerado inexistente ou insuficiente para garantir a dívida exequenda. Nestas situações, o órgão de execução fiscal irá beneficiar de duas fianças ou de dois patrimónios distintos para conseguir arrecadar a totalidade da dívida tributária – num primeiro momento, o do responsável subsidiário cuja execução reverteu em primeiro lugar e, num segundo momento, o do funcionário que irá ser responsabilizado nos termos do artigo 161.º da LGT.

## **7. Outros casos de reversão**

Conforme já referido anteriormente, a reversão do processo de execução fiscal opera-se nos casos de responsabilidade tributária subsidiária<sup>208</sup>, isto é, quando o património do devedor originário é inexistente ou insuficiente para garantir a satisfação da quantia exequenda e, por isso, acrescenta-se ao património insuficiente o património de um “fiador”, a fim de reforçar as garantias do credor tributário.

Acontece que, existem outras situações que o legislador previu em que a execução fiscal poderá ser também revertida para outras pessoas que não se consubstanciam em responsáveis subsidiários.

---

<sup>207</sup> Cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e Processo Tributário, 6.ª Edição, Áreas Editora, 2011, Volume III, pág. 118.

<sup>208</sup> Artigo 23.º, n.º 1 da LGT.

Vejamos então esses casos.

### **7.1. Reversão contra terceiros adquirentes de bens**

Estabelece o disposto no artigo 157.º, n.º 1 da LGT que: *“Na falta ou insuficiência de bens do originário devedor ou dos seus sucessores e se se tratar de dívida com direito de seqüela 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.”*. Por sua vez, o n.º 2 do mesmo normativo refere que: *“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”*.

Ora, atenta a letra da lei do n.º 2 deste preceito legal aqui em análise, quando o mesmo refere que *“(…) apenas estes podem ser penhorados na execução (…)”* facilmente se percebe que, nestes casos de reversão contra terceiros adquirentes de bens não se pretende o acréscimo de um património ao do devedor originário, como se de uma fiança pessoal se tratasse, mas antes uma garantia especial real respeitante a um determinado bem ou conjunto de bens<sup>209</sup>, podendo falar-se, assim, em casos de seqüela.

Neste sentido, JORGE LOPES DE SOUSA refere que a *reversão da execução contra os adquirentes de bens do devedor originário ou seus sucessores pode ocorrer apenas nos casos em que as dívidas estiverem garantidas por privilégios creditórios mobiliários ou imobiliários especiais*<sup>210</sup>.

Assim, o credor tributário não poderá acrescentar o património do adquirente de bem para arrecadar a totalidade da quantia exequenda, mas apenas *“perseguir o bem onde quer que ele se encontre”*<sup>211</sup>. É por esta razão que JOAQUIM FREITAS DA ROCHA refere que não se pode falar de uma situação de responsabilidade tributária por dívidas de outrem<sup>212</sup>.

---

<sup>209</sup> Cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, Lições de Procedimento e Processo Tributário, 6.ª Edição, Almedina, 2018, pág. 358.

<sup>210</sup> Cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário, 6.ª Edição, Áreas Editora, 2011, Volume III, pág. 96 e ss. Neste sentido, veja-se também o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, 23.02.2012, proferido no âmbito do processo n.º 0916/11, no qual pode ler-se: *“Resulta do exposto que a reversão da execução contra terceiros adquirentes de bens, regulada no art. 157.º do CPPT, só opera, desde logo, nos casos em que as dívidas estejam garantidas por aqueles privilégios, que 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”*.

<sup>211</sup> Cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, Lições de Procedimento e Processo Tributário, 6.ª Edição, Almedina, 2018, pág. 358.

<sup>212</sup> Cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, Lições de Procedimento e Processo Tributário, 6.ª Edição, Almedina, 2018, pág. 358.

Neste sentido, se o primeiro titular do bem (devedor originário), não detiver patrimônio suficiente para garantir a quantia exequenda, e tiver transmitido esse bem a terceiro, contra este reverterá a execução que só responde pelo imposto relativo aos bens transmitidos e apenas estes podem ser penhorados na execução.

Contudo, tal como afirma a 2.<sup>a</sup> parte do n.º 2 do artigo 157.º da LGT, apenas poderão ser penhorados e, posteriormente, vendidos outros bens do terceiro adquirente quando ele próprio nomeie outros bens que não aquele que beneficia de privilégio creditório.

Tal reversão apenas não se verificará se a transmissão do bem a terceiro se tiver realizado através de venda em processo judicial a que a Fazenda Pública devesse ser chamada a deduzir os seus direitos.

## **7.2. Reversão contra possuidores**

Dispõe o n.º 1 do artigo 158.º da LGT que: *“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.”*. O n.º 2 do mesmo preceito estabelece que: *“(…) se nas execuções 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 exequenda, para que o órgão da execução fiscal o mande citar (…)”*.

Com efeito, refere-se este artigo aos casos de impostos sobre a propriedade mobiliária ou imobiliária, cujo elemento definidor da incidência objetiva é constituído pela posse, fruição ou propriedade de determinados bens. Significa que uma determinada execução fiscal é instaurada contra uma pessoa que, no período de tempo a que respeita o imposto, não é o possuidor, fruidor nem proprietário dos bens a que o mesmo respeita, embora figure como sujeito passivo na liquidação. Assim, a execução fiscal irá ser revertida para o anterior possuidor, fruidor ou proprietário nos termos do artigo 158.º do CPPT<sup>213</sup>

---

<sup>213</sup> Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 27.04.2017, proferido no âmbito do processo n.º 1284/08.1BESNT, onde pode ler-se: *“O erro sobre a identidade do possuidor, fruidor ou proprietário dos bens que servem de base à liquidação dos impostos sobre a propriedade mobiliária ou imobiliária constitui um erro sobre os pressupostos de facto, constitutivo de vício de violação de lei, tendo a ver com a ilegalidade em concreto da liquidação. Porém, relativamente aos impostos que incidem sobre a propriedade mobiliária ou imobiliária, prevê-se uma exceção a esta regra, inserida no art. 204.º, n.º 1, alínea b) do CPPT, norma em que se estabelece que pode ser fundamento de oposição à execução*

Sucedee que, conforme já referido, estes casos não se consubstanciam em responsabilidade subsidiária, porquanto, a pessoa contra quem será revertida a execução assume-se como o devedor originário, pelo que a execução inicialmente instaurada é que foi dirigida contra pessoa que não é o devedor originário. Porém, apesar do mecanismo da reversão ser o ato por excelência de efetivar a responsabilidade subsidiária<sup>214</sup>, a verdade é que o mesmo poderá igualmente ser aplicado quando se pretende dirigir a execução fiscal contra pessoa que não foi inicialmente citada<sup>215</sup>.

Assim, não se tratando de um caso de responsabilidade subsidiária, a reversão não exigirá o cumprimento dos pressupostos previstos no artigo 23.º da LGT, pelo que não será necessário obedecer à prévia excussão do património contra quem foi inicialmente dirigida a execução, nem a sua prévia audição, nem tampouco a inexistência ou insuficiência do património do devedor originário<sup>216</sup>.

Além disso, de acordo com JORGE LOPES DE SOUSA, tendo em consideração que o revertido é o devedor originário e não subsidiário, o que releva para afastar a caducidade do direito de liquidação e inexigibilidade da dívida exequenda é a notificação ou citação da pessoa contra quem reverte a execução e não daquela contra quem foi inicialmente deduzida<sup>217</sup>.

Neste sentido, contrariamente ao que acontece na reversão do artigo 157.º da LGT, nos casos da reversão contra possuidores podem ser penhorados e, posteriormente, vendidos quaisquer bens do património do revertido, pois, conforme se disse, o mesmo assume-se como devedor originário, pelo que a execução não está unicamente limitada ao bem da qual se tem a posse, fruição ou propriedade. Deste modo, a execução corre contra o revertido como se tivesse sido instaurada inicialmente logo contra o mesmo.

---

*fiscal o facto de a pessoa que consta do título executivo não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram. É esta exceção que permite a possibilidade de reversão prevista no art. 158.º do CPPT.”.*

<sup>214</sup> Nos termos do disposto no artigo 23.º, n.º 1 da LGT.

<sup>215</sup> Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 07.01.2016, proferido no âmbito do processo n.º 0162/14, onde pode ler-se: “(...) Todavia, se o prédio penhorado deixou de pertencer à sociedade que consta do título executivo como devedora e que é a única executada na execução fiscal, não podia ter-se avançado para a sua penhora sem previamente reverter a execução contra o respetivo proprietário, seja por reversão efetuada à luz do disposto no art. 157.º do CPPT seja por reversão efetuada à luz do art. 158.º do CPPT, assim se observando o princípio geral constante do n.º 2 do art. 821.º do C. Civil, de que não é possível a penhora de bens pertencentes a pessoa que não tenha a posição de executado”.

<sup>216</sup> Nem fazia qualquer sentido, uma vez que nestes casos previstos no artigo 158.º da LGT, o revertido assume-se como o devedor originário, pelo que era inútil o requisito da inexistência ou fundada insuficiência dos seus próprios bens para reverter a execução contra si mesmo.

<sup>217</sup> Cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado e Comentado, Áreas Editora, 6.ª Edição, 2011, III volume, 2011, pág. 101 e ss. Neste sentido, entendeu também o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 09.05.2012, proferido no âmbito do processo n.º 0911/11, onde pode ler-se: “Tendo a AT instaurado execução fiscal contra um contribuinte para cobrança de dívida respeitante a contribuição autárquica relativa ao período decorrido entre os anos de 1994 a 1999, em que o mesmo já não era o proprietário dos respetivos 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 22.08.2005, 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.”.

Chegados aqui, já estudamos o conceito de reversão, os seus requisitos e, ainda, os casos em que é possível efetivar esse mecanismo, pelo que concluímos que, embora seja a regra, a reversão pode operar não só nos casos de responsabilidade subsidiária mas também noutras situações em que se pretende chamar ao processo de execução fiscal determinada pessoa que não foi citada inicialmente.

Posto isto, debruçar-nos-emos de seguida sobre a existência, ou não, de uma eventual prioridade de reversão nos casos em que concorrem várias situações em que é possível aplicar este mecanismo.

## **8. Eventual prioridade de reversão**

Conforme já vimos nos pontos anteriores do presente estudo, o órgão de execução fiscal instaura um processo de execução fiscal contra o sujeito passivo a fim de proceder à cobrança coerciva do montante que se encontra em dívida. Todavia, no decurso dessa execução fiscal movida contra determinado devedor originário, podem ocorrer várias situações de modificação subjetiva, designadamente, ocorrer um caso de responsabilidade subsidiária e o património de quem foi demandado inicialmente seja inexistente ou insuficiente para satisfazer o montante da quantia exequenda, pelo que, em princípio, o órgão de execução fiscal deverá (porque na nossa opinião será uma obrigação) chamar à colação o eventual responsável subsidiário, a fim de *“acrescentar”* um novo património e, assim, alargar as hipóteses do credor tributário arrecadar as quantias que lhe são devidas. Ora, é o que acontece nas situações que vimos anteriormente, por exemplo, nos casos de responsabilidade dos membros de corpos sociais e responsáveis técnicos, responsabilidade do titular de estabelecimento individual de responsabilidade limitada e, ainda, nos casos de responsabilidade em caso de substituição. Além disso, em determinados impostos poderá ocorrer igualmente uma situação que, embora não se coadune com a responsabilidade subsidiária, a verdade é que o órgão de execução fiscal poderá igualmente lançar mão do mecanismo da reversão, que é o que acontece nos casos de reversão contra terceiros adquirentes de bens e de reversão contra possuidores.

Todavia, surge-nos a dúvida: perante a concorrência de várias situações que podem despoletar o mecanismo da reversão, existe a obrigação, quando essas situações se aplicam na mesma realidade, de em primeiro lugar, reverter a execução fiscal para determinada pessoa ao invés de outra?

Com efeito, perante o estudo intensivo de doutrina e jurisprudência, a verdade é que não existe nenhuma disposição legal que obrigue a obedecer a uma “*hierarquia*” de casos de reversão, nem tampouco qualquer entendimento sobre tal questão.

Contudo, ainda que de forma ténue, daremos o nosso contributo para tentar responder a esta questão.

### **8.1. Entre responsáveis subsidiários e os funcionários que intervêm no processo de execução fiscal**

O órgão de execução fiscal pode instaurar determinado processo de execução fiscal contra o devedor originário a fim de arrecadar, coercivamente, as quantias tributárias que se encontram em dívida. No âmbito desse processo, o órgão de execução fiscal pode verificar que o património desse devedor é inexistente ou insuficiente para garantir o pagamento integral da dívida exequenda. Assim, como o credor tributário beneficia, e bem, de especiais privilégios, assiste-lhe o direito de redirecionar a execução fiscal para outros devedores que, embora não sejam originários, detêm responsabilidade pelo pagamento daquela dívida tributária – o que acontece nos casos de responsabilidade subsidiária. E, como vimos, esse redirecionamento da execução para outros devedores não originários opera-se através do mecanismo da reversão.

Porém, pode acontecer que, nesse momento, existam vários responsáveis subsidiários cuja reversão assenta em diversos fundamentos, pois, poderá ocorrer um caso de responsabilidade de membros de corpos sociais e, ao mesmo tempo, um caso de responsabilidade de funcionários que intervenham na execução fiscal. Assim, questiona-se: pode o órgão de execução fiscal, em primeiro lugar, dirigir a execução fiscal para o funcionário que teve intervenção no processo, ou terá que se dirigir primeiramente ao gerente da sociedade devedora? Será que pode acionar a reversão ao mesmo tempo para diferentes pessoas?

Como já referido no ponto 3.4. deste capítulo pelo que para lá remetemos, a reversão a que alude o disposto no artigo 23.º da LGT poderá ser igualmente acionada nos casos da prática dolosa de determinados comportamentos pelos funcionários que intervêm no processo de execução fiscal. Porém, como vimos, essa reversão não poderá ocorrer sem mais, pelo que é necessário que se verifiquem determinados pressupostos, como sejam a verificação de uma das situações elencadas nas alíneas a) a c) do n.º 1 do artigo 161.º da LGT, que tais condutas tenham sido praticadas de forma dolosa, que tenham sido capazes de originar um dano na esfera do

credor tributário, que o funcionário tenha sido condenado em processo disciplinar pelos mesmos factos e, por fim, o requisito comum a todos os casos de responsabilidade subsidiária, designadamente, a inexistência ou insuficiência de bens penhoráveis do devedor originário.

De facto, a reversão apenas depende da inexistente ou fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários (nada referindo no que diz respeito aos responsáveis subsidiários)<sup>218</sup>, pelo que, atenta a letra da lei vertida no n.º 2 do artigo 23.º e do artigo 161.º, ambos da LGT, parece-nos concluir que, desde que preenchidos os demais pressupostos, a execução fiscal poderá reverter desde logo para o funcionário que teve intervenção no processo, ainda que existam demais responsáveis subsidiários.

Contudo, na nossa opinião, tal não pode acontecer.

No entendimento de JORGE LOPES DE SOUSA<sup>219</sup>, que aderimos por completo, a inexistência ou insuficiência dos bens penhoráveis têm de se verificar igualmente na esfera dos responsáveis subsidiários, caso existam.

Refere este Autor que, além de se demonstrar a impossibilidade de cobrar a dívida tributária ao devedor originário tem de se verificar igualmente essa impossibilidade no que concerne ao responsável subsidiário, antes de reverter a execução fiscal para o funcionário que teve uma atuação dolosa.

De facto, somos obrigados a aderir a tal entendimento, porquanto, apesar de nenhuma referência ser feita expressamente quanto a este requisito, a verdade é que é necessário atender ao teor e ao espírito da lei previsto no artigo 161.º da LGT.

Ora, a alínea a) e c) do n.º 1 do artigo 161.º da LGT referem precisamente que a reversão apenas poderá ser acionada contra o funcionário quando:

- a) Por ter 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;  
(...)
- c) Possibilitem um novo estado de insolvência por não informarem nas execuções declaradas em falhas que os devedores ou responsáveis adquiriram posteriormente bens penhoráveis.

---

<sup>218</sup> Artigo 23.º, n.º 2 da LGT, o qual refere: “(...) depende da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários (...)”.

<sup>219</sup> Cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e Processo Tributário, 6.ª Edição, Áreas Editora, 2011, Volume III, pág. 118.

Na realidade, em virtude da alusão aos responsáveis, parece-nos patente que o legislador quis prever a responsabilidade destes como requisito para a responsabilidade dos funcionários, pelo que, apenas nos casos de inexistência ou insuficiência dos bens penhoráveis dos responsáveis subsidiários (além dos do devedor originário), é que a reversão poderá igualmente ser revertida contra o funcionário que interveio na execução.

Além disso, não se pode esquecer que esta norma pretende efetivar a responsabilidade extracontratual do funcionário em relação à Administração Tributária, por aquele ter cometido um facto ilícito, com culpa (na forma de dolo) e originador de um dano ao credor tributário, o que não acontece nos demais casos de responsabilidade subsidiária, em que apenas tal responsabilidade surge pelas especiais relações que determinada pessoa tem com o devedor originário, e não para efetivar qualquer responsabilidade extracontratual.

Deste modo, somos da opinião que em caso de concorrência entre a responsabilidade subsidiária nos casos previstos nos artigos 24.º, 25.º e 28.º, todos da LGT, e a responsabilidade dos funcionários que tenham intervenção no processo de execução fiscal, existe uma prioridade da reversão dos primeiros em relação a estes últimos.

## **8.2. Entre responsáveis subsidiários em relação aos adquirentes de bens**

Conforme já referido aquando da responsabilidade dos terceiros adquirentes de bens, o direito de sequela sobre bens que se tenham transmitido para terceiros funciona apenas quando esse bem goza de um privilégio creditório<sup>220</sup>. Conforme é consabido, os privilégios creditórios são mobiliários<sup>221</sup> ou imobiliários<sup>222</sup>, e, dentro dos mobiliários, os mesmos podem assumir-se como gerais ou especiais, conforme abranjam, ou não, a totalidade dos bens móveis existentes no património do devedor à data da penhora ou só o valor de determinados bens<sup>223</sup>, pelo que os privilégios creditórios imobiliários são sempre especiais<sup>224</sup>.

A título de exemplo em matéria fiscal, os privilégios imobiliários especiais estão previstos para os seguintes impostos: imposto sobre as doações e sucessões, IMI, IMT, entre outros. Por sua vez, no que concerne aos privilégios mobiliários, estão previstos para os gerais os impostos

---

<sup>220</sup> Artigo 733.º do Código Civil: O privilégio creditório é a faculdade que a lei, em atenção à causa do crédito, concede a certos credores, independentemente do registo, de serem pagos com preferência a outros.

<sup>221</sup> Tem por objeto bens móveis.

<sup>222</sup> Tem por objeto bens imóveis.

<sup>223</sup> Artigo 735.º, n.º 2 do Código Civil.

<sup>224</sup> Artigo 735.º, n.º 3 do Código Civil.



de IRS, IRC, entre outros e, no que diz respeito aos mobiliários especiais, os impostos relativos a IMT, Imposto do Selo, IUC, etc.

Em matéria tributária, e conforme entende JORGE LOPES DE SOUSA, apenas os privilégios imobiliários ou mobiliários especiais podem prevalecer sobre os direitos de terceiros adquirentes<sup>225</sup>, porquanto, o n.º 2 do artigo 157.º da LGT refere expressamente que os terceiros só respondem pelo imposto relativo aos bens transmitidos, o que significa que esta relação entre bens transmitidos e a cobrança de um imposto, só existe relativamente aos privilégios imobiliários e mobiliários especiais.

Para melhor compreensão sobre uma eventual prioridade de reversão, imagine-se o seguinte exemplo: uma determinada sociedade por quotas não procede ao pagamento do IMI de um imóvel da sua propriedade. Já foi instaurado um processo de execução fiscal contra a sociedade e, entretanto, esse imóvel foi hipotecado a favor do credor tributário. Entretanto, a sociedade por quotas decide vender esse mesmo imóvel a uma pessoa singular, que aceita comprar nesses termos, uma vez que o gerente da sociedade por quotas se comprometeu a proceder ao pagamento da quantia exequenda e, por conseguinte, a cancelar a hipoteca registada. Sucede que, a sociedade por quotas não procede ao pagamento da dívida e a hipoteca continua registada. O órgão de execução fiscal verificou que os bens penhoráveis da sociedade por quotas eram inexistentes ou insuficientes para garantir o montante da quantia exequenda. A fim de arrecadar a dívida tributária, pode o órgão de execução fiscal, desde logo, reverter a execução para a adquirente do imóvel onerado com a hipoteca, ou terá que, em primeiro lugar, reverter contra o gerente da sociedade por quotas?

Perante aquilo que se disse anteriormente, conseguimos concluir que, no caso em concreto, a dívida de IMI beneficia do direito de sequela sobre os bens que se tenham transmitido. Contudo, resta ainda saber se a execução tem de ser revertida, em primeiro lugar, para a adquirente do bem ou para o gerente, ou vice-versa.

Com efeito, ainda que a dívida beneficie do direito de sequela, a verdade é que a execução apenas poderá reverter para a adquirente do bem se for inexistente ou insuficiente os bens penhoráveis do devedor originário, pois, além de ser o critério geral para fazer operar a reversão, o n.º 1 do artigo 157.º da LGT refere expressamente que: *“Na falta ou insuficiência de bens do*

---

<sup>225</sup> Cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e Processo Tributário, 6.ª Edição, Áreas Editora, 2011, Volume III, pág. 96.

*originário devedor ou dos seus sucessores (...)*". Porém, nada refere quanto aos eventuais responsáveis subsidiários.

Por essa razão, é necessário atender ao disposto no artigo 219.º do CPPT.

Dispõe o n.º 4 deste preceito legal que: "*Caso a dívida tenha garantia real onerando bens do devedor por estes começará a penhora que só prosseguirá noutros bens quando se reconheça a insuficiência dos primeiros para conseguir os fins da execução.*".

Por sua vez, o n.º 2 estabelece que: "*Tratando-se de dívida com privilégio, e na falta de bens a que se refere o número anterior, a penhora começa pelos bens a que este respeitar, se ainda pertencerem ao executado e sem prejuízo do disposto no n.º 2 do artigo 157.º.*".

Ora, atento o disposto neste artigo, podemos concluir que, em primeiro lugar, se a dívida tiver garantia real de um bem do devedor, é por esse bem que se inicia a penhora, pelo que a penhora dos restantes bens apenas ocorrerá se a garantia real for insuficiente para satisfazer a quantia exequenda. Porém, este preceito legal referencia expressamente que o bem tem de ser do devedor, pelo que podemos excluir quando os bens são do adquirente.

Por outro lado, ao abrigo do n.º 2 do artigo 219.º do CPPT, se a dívida tiver privilégio, a penhora começa pelos bens a que este respeitar, se ainda pertencerem ao executado e sem prejuízo do disposto no n.º 2 do artigo 157.º. Significa isto que, quando a dívida tiver privilégio e o bem pertencer ao executado, então a penhora começa por esses bens. Porém, tal assim não acontecerá quando o bem já não pertencer ao executado. Nestes casos, a penhora deve iniciar-se pelos bens do devedor originário e, só na falta desses, é que poderá prosseguir quanto ao bem transmitido ao adquirente.

Acontece que, atento o teor do artigo 219.º, n.º 2 do CPPT, nenhuma referência faz quanto à ordem de penhora quando existam bens do responsável subsidiário, referindo apenas que, não pertencendo o bem ao executado, a penhora não se inicia por esse bem.

Por esta razão, em virtude da inexistência de disposições legais específicas e atento o preceituado no artigo 157.º e 219.º, ambos do CPPT, temos de concluir que não existe qualquer obrigação perante o órgão de execução fiscal de obedecer a uma "*hierarquia*" da reversão, pelo que, nestes casos, em virtude da inexistência ou fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor originário, pode a execução reverter, desde logo, para o adquirente do bem, sem previamente reverter para o gerente.

Na realidade, assim entendeu o Tribunal Central Administrativo Sul<sup>226</sup> quando referiu que: *“A sisa era dos impostos que a lei conferia privilégio imobiliário com o consequente direito de seqüela, pelo que sendo vendido o bem sobre que aquela incidia, na falta de bens do devedor originário, logo a lei permitia a reversão contra o terceiro adquirente, sem a prévia reversão da execução contra os administradores ou gerentes da sociedade devedora originária”*.

De facto, a exigir-se a prévia reversão para o gerente antes de reverter para o adquirente do bem de uma dívida que beneficia do direito de seqüela, estar-se-ia, eventualmente, a praticar atos dilatórios ou inúteis, porquanto, o gerente, enquanto responsável subsidiário, poderia não dispor de património penhorável suficiente que garantisse a dívida exequenda, o que obrigaria, posteriormente, o órgão de execução fiscal a proceder a uma nova reversão contra o adquirente do bem. Além disso, a execução fiscal tornar-se-ia bem mais demorada, o que poderia acarretar, eventualmente, a prescrição para o adquirente. Acresce ainda que, descendo ao nosso caso prático, apesar de, teoricamente, ter sido o gerente da sociedade por quotas a dar causa à execução fiscal – uma vez que foi ele, em representação da sociedade, quem não procedeu ao cumprimento da obrigação tributária – a verdade é que tal argumento não é suficiente para exigir a prévia reversão deste em relação ao adquirente, porquanto, também este último teve conhecimento que sobre aquele bem impedia o direito de seqüela, pelo que não é um terceiro alheio à execução fiscal.

Deste modo, concluímos que a reversão pode ser desde logo acionada contra o adquirente, pelo que não se exige a prévia reversão do gerente.

No que diz respeito à situação inversa, a nossa resposta tem de ser necessariamente negativa.

Com efeito, como já vimos anteriormente, o requisito essencial para operar a reversão contra terceiros adquirentes de bens é a inexistência ou insuficiência de bens do devedor originário ou dos seus sucessores, pelo que não é necessário atestar da insuficiência de bens do responsável subsidiário<sup>227</sup>. Além disso, o artigo 219.º, n.º 2 do CPPT estabelece que a penhora se inicia pelo bem a que a dívida com privilégio respeita, quando esse bem é da pertença do executado. Não o sendo, inicia-se pelos bens do executado e, posteriormente, pelo bem a que este artigo diz respeito.

---

<sup>226</sup> Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 20.01.2009, proferido no âmbito do processo n.º 02708/08, cuja fundamentação assentou no seguinte: *“Temos assim que, nos casos de dívida com direito de seqüela, a penhora inicia-se logo pela penhora de tal bem (art. 219.º, n.º 4 do CPPT), se pertença do devedor; não lhe pertencendo, mas não tendo o devedor ou seus sucessores mortis causa, outros bens, então desde logo a lei permite a reversão contra o terceiro adquirente do bem, o qual responde pela dívida, mas apenas na parte relativa ao imposto desse bem transmitido e que só esse pode ser penhorado a esse terceiro, nos termos do n.º 2 do citado art. 157.º. E a lei não dispõe que, neste caso, a execução tenha de reverter, de seguida, após a verificação de inexistência de bens do devedor originário, contra os devedores subsidiários (...)”*.

<sup>227</sup> Artigo 157.º, n.º 1, 1.ª parte da LGT.

Ou seja, o legislador quis prever que, nestes casos, a penhora tem sempre de se iniciar por este bem – que beneficia de um privilégio especial – pois, caso contrário, esse privilégio seria inútil ou ineficaz. Porém, tal assim não acontece quando esse bem já foi transmitido, pelo que não se poderia iniciar por esse bem, sob pena de violar o requisito essencial da reversão – inexistência ou insuficiência de bens do devedor originário.

Ora, a criação desse privilégio é precisamente para garantir que determinada dívida tributária é satisfeita, ainda que parcialmente caso o bem seja de valor inferior ao da quantia exequenda. E, por isso, não faria qualquer sentido reverter a execução para o gerente quando a dívida está garantida com um privilégio e que a execução pode, desde logo, ser revertida para o adquirente.

Deste modo, somos da opinião que, em caso de concorrência entre responsável subsidiário e terceiro adquirente, deve a execução fiscal reverter primeiramente contra o adquirente do bem.

Posto isto, concluímos que existe prioridade de reversão para os responsáveis subsidiários antes da execução reverter para o funcionário que teve intervenção no processo de execução fiscal, pelo que o primeiro assume-se como o requisito essencial para o segundo. No que diz respeito à eventual prioridade de reversão entre os responsáveis subsidiários e o terceiro adquirente do bem, concluímos que o órgão de execução fiscal pode e deve, desde logo, reverter a execução para o terceiro adquirente do bem.

## **9. Reação ao despacho de reversão**

Nos termos do n.º 5 do artigo 22.º da LGT: *“As pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis poderão reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos do devedor principal, devendo, para o efeito, a notificação ou citação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais.”*. Assim, através de tal preceito legal garante-se o acesso à justiça dos responsáveis subsidiários, pelo que os mesmos dispõem do direito de reclamar ou impugnar a liquidação da dívida exequenda mesmo quando esse direito já tenha precludido para o devedor principal<sup>228</sup>.

---

<sup>228</sup> Cfr. ANTÓNIO LIMA GUERREIRO, *Lei Geral Tributária Anotada*, Rei dos Livros, 2001, pág. 127.

Sucedede que, a dúvida surge em apurar qual o melhor meio de reação ao despacho de reversão da execução fiscal, se a reclamação judicial do ato do órgão de execução fiscal, prevista no artigo 276.º do CPPT, ou a oposição à execução, nos termos do artigo 204.º do mesmo código.

Neste sentido, PEDRO VIDAL MATOS entende que o meio processual mais adequado à emissão de uma pronúncia jurisdicional sobre a legalidade do ato que determina a reversão é a oposição à execução<sup>229</sup>, porquanto, em primeiro lugar, o prazo de 30 dias para a sua apresentação é mais alargado do que o prazo de 10 dias previsto para a reclamação e, por outro lado, só a oposição assegura a possibilidade de produção de prova testemunhal.

Do mesmo modo, JORGE LOPES DE SOUSA entende que o meio mais adequado a arguir ilegalidade do ato de reversão é através da oposição à execução fiscal<sup>230</sup>.

Também CARLOS PAIVA afirma que o tipo de processo apropriado para reagir contra a reversão é o processo de oposição, no qual, após serem citados para a execução e querendo defender-se, os revertidos invocam não lhes poder ser imputada culpa pela situação de incumprimento da devedora originária ou pela insuficiência do respetivo património.<sup>231</sup>

Por sua vez, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA entende que o meio mais adequado a reagir ao despacho de reversão é através da reclamação para o Tribunal Tributário, prevista no artigo 276.º do CPPT. Entende este Autor que, na génese da reversão, encontra-se um despacho ilegal que deve ser autonomamente atacado, de modo a erradicar os seus efeitos e afastá-lo do Ordenamento jurídico<sup>232</sup>.

De facto, é patente a diversidade de entendimentos doutrinários no que concerne ao meio adequado a reagir contra o despacho de reversão.

Por esta razão, tentemos agora procurar algumas respostas na jurisprudência dos tribunais portugueses.

Com efeito, tem vindo a ser jurisprudência pacífica, em virtude de vários acórdãos proferidos pelo Supremo Tribunal Administrativo, que o meio adequado a reagir contra o despacho de reversão é a oposição à execução fiscal. Veja-se, por exemplo, os acórdãos proferidos por este tribunal em 14.09.2016, proferido no âmbito do processo n.º 0802/1<sup>233</sup>, em 27.09.2017,

---

<sup>229</sup> Cfr. PEDRO VIDAL MATOS, A Reversão do Processo de Execução Fiscal, Revista da Ordem dos Advogados, Lisboa, Setembro/Dezembro, 2008, pág. 985.

<sup>230</sup> Cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado, Áreas Editora, 2007, Volume II, pág. 650 a 652.

<sup>231</sup> Cfr. CARLOS PAIVA, Processo de Execução Fiscal, 2.ª Edição, Almedina, 2013, pág. 86 e 87.

<sup>232</sup> Cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, Lições de Procedimento e de Processo Tributário, 6.ª Edição, Almedina, 2018, pág. 360.

<sup>233</sup> No qual pode ler-se: “O meio processual adequado para reagir contra o despacho de reversão é a oposição à execução fiscal e não a impugnação judicial.”.

proferido no âmbito do processo n.º 0296/16, o de 09.01.2019 no âmbito do processo n.º 01790/14.9BELRS<sup>234</sup>, entre outros.

Na realidade, a dicotomia doutrinária em relação ao meio adequado para reagir contra o despacho de reversão não tem surgido grandes dúvidas no seio do Supremo Tribunal Administrativo, pelo que, atualmente, tal questão tem vindo a ser entendida de forma pacífica.

Porém, ainda assim, cumpre-nos tecer alguns comentários.

Ora, em primeiro lugar, todos esses acórdãos proferidos pelo Supremo Tribunal Administrativo concluem da mesma forma, isto é, referem precisamente que, em caso de procedência da oposição à execução com fundamento na falta de algumas formalidades, a decisão a proferir pelo tribunal deverá ser de anulação daquele ato e conseqüente absolvição do oponente da instância executiva e não a extinção da execução quanto ao oponente, pois, nestes casos, não foi feito qualquer juízo quanto ao mérito da matéria controvertida. Assim, atuando neste sentido, o órgão de execução fiscal pode proferir novo ato de reversão, desta vez com a expurgação do vício que determinou a anulação do anterior ato.

Ou seja, o despacho de reversão enfermava de um qualquer vício, arguido pelo revertido em sede de oposição à execução fiscal que, conforme é consabido, não tem efeito suspensivo, pelo que a execução fiscal continuou os seus termos. Porém, posteriormente, o tribunal confere razão ao oponente e, neste sentido, anula-se todos os atos que já foram praticados, pelo que o órgão de execução fiscal terá de levar a cabo um novo ato de reversão, como se nada tivesse acontecido anteriormente.

Não podemos concordar com tal posição.

Na realidade, não podemos deixar de fazer alusão ao princípio da aproveitabilidade dos atos no qual afirma que se deve abster de praticar atos dilatórios ou inúteis e aproveitar aqueles que possam ser aproveitados. Assim, tendo em consideração que a oposição à execução fiscal

---

<sup>234</sup> No qual pode ler-se: "É a oposição à execução fiscal e não a reclamação prevista no artigo 276.º do CPPT, o meio processual adequado para o revertido impugnar contenciosamente o despacho que ordena a reversão, com fundamentação em preterição do direito de audiência prévia da autoridade que emitiu esse despacho, fundamento que se enquadra na alínea i) do artigo 204.º do CPPT.". Neste mesmo sentido, decidiu o Supremo Tribunal Administrativo nos acórdãos proferidos em 27.05.2009, proferido no processo n.º 0448/09: "É a oposição à execução fiscal e não a reclamação prevista no artº 276 do CPPT o meio processual adequado para o revertido impugnar contenciosamente o despacho que ordena a reversão, com fundamento em violação do direito de audiência, por preterição de formalidade essencial - ausência de produção de provas por si requeridas suscetíveis de demonstrar a inexistência de culpa na insuficiência do património; o de 28.10.2009, proferido no processo n.º 0578/09: "É a oposição à execução fiscal e não o processo de impugnação judicial ou a reclamação prevista no artigo 276.º do CPPT, o meio processual adequado para o revertido impugnar contenciosamente o despacho que ordena a reversão, com fundamento em inexistência de culpa pelo não pagamento da dívida exequenda, falta de fundamentação, preterição do direito de audiência prévia e falta de menção da delegação ou subdelegação de poderes da autoridade que emitiu esse despacho, fundamentos que se enquadram nas alíneas b), no primeiro caso, e i), nos restantes, do artigo 204.º do CPPT."; o de 26.05.2010, proferido no processo n.º 0332/10: "É a oposição à execução fiscal, e não a impugnação judicial ou a reclamação prevista no artigo 276.º do CPPT, o meio processual adequado para o revertido impugnar contenciosamente o despacho que ordena a reversão, com fundamento na falta de fundamentação de tal despacho e na sua ilegitimidade, por não ser responsável pelo pagamento da dívida exequenda."; o de 19.10.2011, proferido no processo n.º 0705/11: "O meio processual adequado para reagir contra a ilegalidade de um despacho que decide a reversão da execução fiscal é a oposição à execução fiscal.".

tem por objetivo a extinção da execução fiscal em relação ao oponente<sup>235</sup>, a reclamação prevista no artigo 276.º do CPPT visa apenas a anulação do despacho recorrido.

Por esta razão, se o despacho de reversão enfermar de um qualquer vício formal, somos da opinião que não se deverá recorrer à oposição à execução fiscal, cujo objetivo máximo será o de proferir uma decisão de extinção da execução<sup>236</sup>, quando, na verdade, apenas poderá ser proferida uma decisão de absolvição da instância executiva, o que não impede o órgão de execução fiscal de voltar a proceder a uma nova reversão, desde vez sem o vício. De facto, parece-nos mais adequado lançar mão da reclamação prevista no artigo 276.º do CPPT e, desta forma, anular o despacho recorrido, proferindo-se, se for caso disso, um novo despacho, pelo que se aproveita todos os outros atos já praticados.

Deste modo, somos da opinião que, se o despacho de reversão enfermar de um vício formal, como seja, por exemplo, a ausência do direito de audiência prévia, o revertido deverá lançar mão da reclamação prevista no artigo 276.º do CPPT, porquanto, nestes casos, não será necessário alegar nem justificar matéria de facto inerente à reversão, isto é, não será necessário invocar “matéria nova”, pelo que também não será necessário recorrer a prova testemunhal. Assim, o prazo de 10 dias para apenas invocar esses vícios formais parece-nos justificado e o tribunal estará nas condições para apreciar e decidir tal questão, uma vez que toda a matéria está vertida no processo e a eventual anulação será apenas de carácter formal.

Por outro lado, se o despacho de reversão não contiver nenhum vício formal, e o revertido quiser alegar e demonstrar factos novos que ainda não constam do processo, no qual terá, necessariamente, que arrolar prova testemunhal, então o meio processual mais adequado será a oposição à execução fiscal, prevista no artigo 204.º do CPPT, pois, nestas situações, apreciar-se-á a matéria de facto controvertida.

---

<sup>235</sup> Cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, Lições de Procedimento e de Processo Tributário, 6.ª Edição, Almedina, 2018, pág. 360.

<sup>236</sup> Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 16.12.2915, proferido no âmbito do processo n.º 0361/14, onde pode ler-se: “(...) A oposição tem como finalidade a extinção, total ou parcial da execução fiscal (...)”.

## CONCLUSÕES

Após o término da presente dissertação que, embora não coloque uma questão controvertida no qual apontamos uma solução, a verdade é que fizemos várias críticas, colocamos várias questões e sugerimos algumas soluções no que diz respeito ao instituto da reversão do processo de execução fiscal.

Neste sentido, podemos concluir do seguinte modo:

1. Os sujeitos passivos devem ser divididos entre sujeitos passivos diretos ou originários e sujeitos passivos indiretos ou não originários.
2. Em casos de pluralidade passiva deve-se aplicar a regra da solidariedade.
3. Os institutos da substituição, sucessão e responsabilidade não se confundem.
4. A substituição tributária não opera somente mediante o mecanismo da retenção na fonte, pelo que é a fonte de rendimentos que distingue os casos de substituição tributária com retenção daqueles que se processa sem retenção.
5. É através do processo de execução fiscal que o credor tributário pode exigir judicial e coercivamente a quantia da receita tributária do sujeito passivo.
6. O papel do Tribunal encontra-se limitado no processo de execução fiscal.
7. O processo de execução fiscal deveria ter entendido como um processo administrativo.
8. É através da reversão do processo de execução fiscal que se confere legitimidade ao revertido para intervir no processo, pelo que é este o meio adequado para proceder à modificação subjetiva.
9. A reversão pode operar para o responsável subsidiário quando os bens do devedor originário sejam insuficientes, não sendo necessário penhorar e excutir todos esses bens para se atestar dessa insuficiência.
10. O património do revertido apenas poderá ser acionado após excutido o património do devedor originário.
11. Um dos requisitos essenciais para operar a reversão do processo de execução fiscal é a prévia instauração da execução contra o devedor originário.
12. Uma dívida objeto de execução fiscal e que ainda se mostre exigível para o devedor originário, não o seja já para o responsável subsidiário.



13. O ato de reversão do processo de execução fiscal é um ato administrativo, pelo que tem de estar devidamente fundamentado.
14. A responsabilidade dos membros de corpos sociais verifica-se quando os mesmos exerçam essas funções de facto, e não apenas de direito.
15. A responsabilidade dos titulares do EIRL não devia depender da prévia declaração de insolvência do estabelecimento.
16. Nos casos de responsabilidade dos funcionários que intervêm no processo de execução fiscal, a inexistência ou insuficiência dos bens penhoráveis têm de se verificar igualmente na esfera dos responsáveis subsidiários.
17. A responsabilidade dos possuidores de bens não se consubstancia em responsabilidade subsidiária, ainda que se aplique o mecanismo da reversão.
18. Verifica-se prioridade de reversão entre responsáveis subsidiários e os funcionários que intervieram no processo de execução fiscal.
19. Não existe prioridade de reversão entre responsáveis subsidiários e terceiros adquirentes de bens.
20. O meio adequado para reagir contra o despacho de reversão depende dos fundamentos que se pretende invocar.
21. Se o despacho de reversão enfermar de um qualquer vício formal, deverá lançar-se mão da reclamação prevista no artigo 276.º do CPPT.
22. Se o revertido quiser alegar e demonstrar factos novos que ainda não constam do processo, o meio processual mais adequado será a oposição à execução fiscal.

## **BIBLIOGRAFIA**

- CAMPOS, *Diogo Leite*, RODRIGUES, *Benjamin Silva*, SOUSA, *Jorge Lopes de*, *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada, 4.ª Edição, Encontro da Escrita, 2012*
- CANOTILHO, *José Joaquim Gomes*, MOREIRA, *Vital*, *Constituição da República Portuguesa anotada, Coimbra Editora, 1993*
- CASIMIRO, *Sofia de Vasconcelos*, *A responsabilidade dos gerentes, administradores e diretores pelas dívidas tributárias das sociedades comerciais, Almedina, 2000*
- DOURADO, *Ana Paula*, *Direito Fiscal, 4.ª Edição, Almedina, 2019*
- FREITAS, *José Lebre de*, *Introdução ao Processo Civil – Conceito e Princípios Gerais, Coimbra Editora, 1996*
- GOMES, *Márcia Rafaela Antunes*, *Insuficiência Patrimonial, insolvência e obrigações tributárias, Dissertação do Mestrado em Direito Tributário e Fiscal, Universidade do Minho, Abril de 2016*
- GUERREIRO, *António Lima*, *Lei Geral Tributária Anotada, Rei dos Livros, 2001*
- LEITÃO, *João Menezes*, *A substituição e a responsabilidade Tributária no direito português, CTF, 1997*
- MARQUES, *Paulo*, *Responsabilidade tributária dos gestores e dos técnicos oficiais de contas, Coimbra Editora, 2011*
- MARTINEZ, *Soares*, *Direito Fiscal, 10.ª Edição, Almedina, 2000*
- MATOS, *Pedro Vidal*, *A reversão do processo de execução fiscal, Revista da Ordem dos Advogados, Lisboa, 2008*

- MENDES, *Paulo Gaspar*, MEIRELES, *Carolina*, MATEUS, *Tiago Aires*, *A responsabilidade fiscal subsidiária dos revisores oficiais de contas, Ordem dos Advogados, 2005*
- MORAIS, *Rui Duarte*, *A Execução Fiscal, 2.ª Edição, Almedina, 2006*
- NABAIS, *José Casalta*, *Direito Fiscal, 5.ª Edição, Almedina, 2009*
- PAIVA, *Carlos*, *Processo de Execução Fiscal, 2.ª Edição, Almedina, 2013*
- PARDAL, *Francisco Rodrigues*, *Questões de Processo Fiscal, Centro de Estudos Fiscais da Direção Geral de Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, 1968*
- QUEIROZ, *Luís César Souza de*, *Sujeição passiva tributária, Rio de Janeiro, Forense, 2002*
- ROCHA, *Joaquim Freitas da*, SILVA, *HUGO Flores da*, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária, Almedina, 2017*
- ROCHA, *Joaquim Freitas da*, *Lições de Procedimento e Processo Tributário, 6.ª Edição, Almedina, 2018*
- ROCHA, *Joaquim Freitas da*, *Execução Fiscal (E-book), Centro de Estudos Judiciários, Lisboa, 2019*
- SANCHES, *Saldanha*, *Manual de Direito Fiscal, Lisboa, 2001*
- SOUSA, *Domingos Pereira de*, *Direito Fiscal e Processo Tributário, Coimbra Editora, 2013*
- SOUSA, *Jorge Lopes de*, *Código de Procedimento e Processo Tributário anotado e comentado, 6.ª Edição, III volume, Áreas Editora, 2011*
- SOUSA, *Jorge Lopes de*, *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada, 3.ª Edição, Encontro da Escrita, 2003*

SOUSA, *Jorge Lopes de, Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária – Notas Práticas, 2.ª Edição, 2010*

TEIXEIRA, *António Braz, Princípios de Direito Fiscal, 2.ª Edição, Almedina, 2019*

VASQUEZ, *Sérgio, Manuel de Direito Fiscal, 2.ª Edição, Almedina, 2019*

XAVIER, *Alberto, Manuel de Direito Fiscal, Volume I, Lisboa, 1974*