



INSTITUTO SUPERIOR DE GESTÃO

Processo de Execução Fiscal

Reversão

Ana Lúcia Madeira Paulino

Dissertação apresentada no Instituto Superior de Gestão,

para a obtenção do Grau de Mestre em Gestão Fiscal.

Orientador: Professor Doutor Vasco Valdez

LISBOA

2017

Júri

Presidente Professor Doutor José A. Lopes da Costa

Arguente Professor Doutor Vasco Branco Guimarães

Orientador Professo Doutor Vasco Valdez

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

Fernando Pessoa

RESUMO

O processo de execução fiscal apresenta uma estrutura mais simples que o processo comum, visando maior celeridade na cobrança de créditos.

Após a instauração do processo, por parte do órgão de execução fiscal, e respectiva citação, o executado, tem como garantia em sede de processo de execução fiscal, a oposição à execução. Este é o meio processual adequado para reagir contra a execução. Contudo, através do referido meio, não pode ser discutida a legalidade da dívida exequenda, e este carece da prestação de garantia idónea para efeitos de suspensão da tramitação do processo.

O processo de execução fiscal deve prosseguir todos os seus trâmites no sentido da concretização da cobrança que se pretende, designadamente a penhora de bens do devedor, mesmo que o executado pretenda efetuar o pagamento em prestações que a lei lhe permite ou pretenda discutir judicialmente a legalidade do ato de liquidação ou a exigibilidade dos tributos.

No entanto, caso o devedor originário não cumpra com essa a obrigação de pagamento, mesmo que de forma coerciva, e seja manifesta e comprovada a insuficiência patrimonial do mesmo, poderá a Autoridade Tributária acionar a responsabilidade tributária por dívidas de outrem, cabendo-lhe o ónus da prova, relativamente às funções exercidas na empresa, por meio de reversão da execução fiscal.

O revertido não concordando com o processo, poderá deduzir oposição.

Palavras-chave: Dívida, Processo de Execução Fiscal, Cobrança Coerciva, Reversão

ABSTRACT

The tax execution process has a simpler structure than the common process, aiming at faster collection of credits.

After the filing of the proceeding, by the tax enforcement body, and its summons, the executor, has as a guarantee in the execution of tax proceedings, opposition to execution. This is the appropriate procedural means to react against execution. However, by means of such means, the legality of the debt can't be discussed, and it lacks the adequate guarantee for the suspension of the proceedings.

The process of tax enforcement must continue all its proceedings in order to achieve the desired recovery, namely the seizure of property of the debtor, even if the executor intends to make payment in installments that the law allows him or intends to discuss judicially the legality of the act of liquidation or the enforceability of taxes.

However, in the event that the original debtor does not comply with the obligation to pay, even if in a coercive manner, and the asset's insufficiency is manifest and proven, the Tax Authority may trigger tax liability for the debts of another person, burden of proof, in relation to the functions performed in the company, by means of reversal of the tax execution.

Reverted not agreeing to the process, may object.

Keywords: Debt, Tax Enforcement Process, Coercive Collection, Reversal

INDÍCE

INTRODUÇÃO.....	1
I PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL.....	3
I.1 Instauração de Processo de Execução Fiscal.....	6
I.2 Citação do Executado.....	8
I.2.1 Extinção da Obrigação de Pagamento da Dívida Exequenda.....	11
I.2.2 Pedido de Dação em Pagamento.....	16
I.3 Meios Impugnatórios de Natureza Judicial.....	17
I.3.1 Oposição Judicial.....	17
I.4 Suspensão de Processo de Execução Fiscal.....	20
I.5 Penhora de Bens.....	22
I.6 Embargos de Terceiro.....	25
I.7 Reclamação das decisões do Órgão de Execução Fiscal.....	26
I.8 Reversão da Execução Fiscal.....	28
I.9 Requisitos de Reversão.....	30
I.10 Responsabilidade Tributária.....	33
I.11 Responsabilidade Subsidiária.....	34
I.11.1 Responsabilidade dos Órgãos Sociais.....	36
I.11.2 Responsabilidade dos Responsáveis Técnicos.....	38
I.12 Gerência de Facto e de Direito.....	43
II Análise do Acórdão.....	44

PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL - REVERSÃO

II.1	Alegações das Partes	44
II.2	Questões em apreciação	45
II.3	Matéria de Facto	45
II.4	Matéria de Direito	46
II.5	Decisão.....	47
CONCLUSÃO		48
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS		51

AGRADECIMENTOS

Quero agradecer a todos os que me acompanharam e ajudaram a cumprir com mais um dos objetivos académicos a que me propus.

Quero também agradecer ao Instituto Superior de Gestão, enquanto instituição de ensino superior, por me ter proporcionado todas as condições necessárias para a realização deste mestrado, bem como a todo o corpo docente, com capacidades únicas e conhecimentos ímpares, que sempre motivados conseguiram transmitir o máximo de informação, de forma intuitiva e prática.

Um particular agradecimento aos Professores Doutores Vasco Valdez e Vasco Guimarães, que em muito contribuíram para que fosse possível a elaboração desta dissertação.

Quero também agradecer aos meus colegas de mestrado, em especial ao Miguel e João, pelo espírito académico e de ajuda, que em muito contribuíram para o alcançar de mais uma meta.

Por último, um especial agradecimento, à minha família, por acreditarem sempre em mim, nas minhas capacidades, e por todos os ensinamentos que me transmitiram.

A todos os que não se encontram aqui mencionados, mas que certamente contribuíram para o completar deste percurso.

A todos, um profundo obrigado.

LISTA DE SIGLAS E ACRÓNIMOS

AT	Autoridade Tributária
CC	Contabilista Certificado
CPC	Código do Processo Civil
CPPT	Código do Procedimento e Processo Tributário
LGT	Lei Geral Tributária
RCPITA	Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária
STA	Supremo Tribunal Administrativo
TCA	Tribunal Central Administrativo
ROC	Revisores Oficiais de Contas
IES	Informação Empresarial Simplificada
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
SLN	Situação Líquida Negativa
TAF	Tribunal Administrativo e Fiscal
CSC	Código das Sociedades Comerciais
CRP	Constituição da República Portuguesa

INTRODUÇÃO

Por via da recuperação da dívida e da cobrança coerciva, o Estado tem vindo a aumentar as suas receitas fiscais, obtendo metas nunca antes alcançadas.

O incumprimento do pagamento voluntário das prestações tributárias pressupõe um meio, procedimento ou processo, que confine o devedor à satisfação da prestação em falta, nomeadamente através da execução dos seus bens.

Como meio de cobrança coerciva das dívidas tributárias, o legislador, para o ordenamento jurídico português optou pelo sistema judicial, configurando natureza judicial ao processo de execução fiscal.

O Código do Procedimento e Processo Tributário consagra, no artigo 148º, o objeto da execução fiscal, cuja finalidade é a cobrança coerciva dos créditos do Estado e de outras pessoas coletivas de direito público.

O nº1 do artigo 103º da LGT determina que o processo de execução fiscal tem, unitária e integralmente, natureza judicial.

A instauração de um processo de execução é, nos termos da alínea f) do artigo 10º do CPPT, da competência da Autoridade Tributária, após envio do título executivo ao órgão de execução fiscal. A primeira fase do processo de execução fiscal engloba um conjunto de atos processuais tendentes ao impulso da dinâmica processual executiva, iniciando-se pela extração da certidão de dívida que configura o título executivo.

Posteriormente o executado será citado, ou seja, é-lhe dado conhecimento que foi intentada determinada execução, permitindo ao mesmo tomar as devidas providências, efetuando o pagamento de forma voluntária ou podendo este reagir deduzindo oposição, requerendo pagamento a prestações ou dação em pagamento.

A cobrança da prestação tributária suspende-se no processo de execução fiscal em virtude do pagamento em prestações ou reclamação, recurso, impugnação e oposição

PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL - REVERSÃO

à execução que tenham por objeto a ilegalidade ou inexigibilidade da dívida exequenda. Contudo, por si só estes procedimentos não determinam a suspensão da execução fiscal, sendo necessário a constituição ou prestação de uma garantia idónea, ou a penhora que garanta a totalidade da dívida exequenda e do acrescido. Tal prestação de garantia ou penhora evita que sejam vendidos os bens.

Poderá ainda o executado reagir, nos termos do artigo 276º do CPPT, apresentando esta reclamação natureza judicial, tendo por objetivo a impugnação de quaisquer decisões do órgão de execução fiscal ou de quaisquer outras autoridades da administração tributária que ponham em causa os direitos ou interesses legítimos dos executados ou de terceiros.

Caso a AT não consiga cobrar a dívida tributária, ou caso haja manifesta insuficiência do património do devedor originário, esta poderá utilizar o mecanismo de reversão fiscal, ou seja, poderá efetuar o chamamento do responsável subsidiário à execução fiscal.

A reversão é um método que efetiva a responsabilidade subsidiária, e concretiza uma modificação de subjetiva instância. Este processo tem natureza administrativa, e o seu fundamento é a indicação da exigibilidade de uma dívida primitiva, e não do início de uma obrigação tributárias.

Para efeitos de responsabilidade subsidiária, nos termos do nº1 do artigo 24º da LGT, é necessária a prova da gerência efetiva ou de facto, não sendo suficiente a mera titularidade do cargo, ou seja, a gerência nominal ou de direito.

I PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

Dada a falta de pagamento voluntário da prestação tributária, foi necessária a adoção de um procedimento ou processo, que permitisse a regularização da prestação em falta, através da execução dos bens do devedor.

Para cobrança coerciva das dívidas tributárias existem dois sistemas que permitem a cobrança coerciva das dívidas tributárias, nomeadamente, o sistema administrativo e o sistema judicial.

Assim, se no sistema de cobrança coerciva judicial, a dívida tributária, aferida através do ato de liquidação, e não paga de forma voluntária, determina a execução do património do devedor através do tribunal, após o envio, por parte da Autoridade Tributária, de um título executivo, no sistema de cobrança coerciva administrativo, é a própria AT, que através da emissão do título executivo, executa o património do devedor.

Para cobrança coerciva das dívidas tributárias o legislador optou, para o ordenamento jurídico português, pelo sistema judicial através do processo de execução fiscal determinando, nos termos do artigo 103º da Lei Geral Tributária, a sua natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária, nos atos que não tenham natureza jurisdicional.

Estamos perante um processo que é judicial só em certos casos e, mesmo nesses casos, apenas em parte, já que um tal processo só é judicial se e na medida em que tenha de ser praticado algum dos mencionados actos de natureza judicial. Não é de surpreender que muitos processos de execução fiscal se iniciem e concluam nos órgãos de execução fiscal, sem qualquer intervenção dos tribunais tributários. (Nabais, 2010)

No nº1 e 2 artigo 148º do Código do Procedimento e Processo Tributário, encontra-se consagrado que objeto de execução fiscal é a cobrança de coerciva de dívidas ao Estado, tendo o processo de execução fiscal por objetivo principal

PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL - REVERSÃO

A cobrança dos créditos tributários, de qualquer natureza, estando estruturado em termos mais simples do que o processo de execução comum, com o objectivo de se conseguir uma maior celeridade de cobrança de créditos, recomendada pelas finalidades de interesse público das receitas que através dele são cobradas. Este mesmo artigo indica-nos os tipos de dívidas que são cobradas através do processo de execução fiscal. (Sousa, 2007)

Assim o artigo 148º do CPPT define o âmbito da execução fiscal. De acordo com este preceito, o processo de execução fiscal abrange a cobrança coerciva das seguintes dívidas:

- ✓ Tributos, incluindo impostos aduaneiros, especiais e extrafiscais, taxas, demais contribuições financeiras a favor do Estado, adicionais cumulativamente cobrados, juros e demais encargos legais;
- ✓ Coimas e outras sanções pecuniárias fixadas em decisões, sentenças ou acórdãos relativos a contraordenações tributárias, salvo quando aplicadas pelos tribunais comuns;
- ✓ Coimas e outras sanções pecuniárias decorrentes da responsabilidade civil determinada nos termos do Regime Geral das Infrações Tributárias;
- ✓ Nos casos expressamente previstos na lei, outras dívidas ao Estado e a outras pessoas coletivas de direito público que devam ser pagas por força de ato administrativo;
- ✓ Nos casos expressamente previstos na lei, reembolsos ou reposições.

Encontra-se consignada na alínea f) do artigo 10º do CPPT a competência dos serviços da AT para a instauração de processos de execução fiscal.

A singularidade da execução fiscal advém-lhe da circunstância de através dela apenas se poder obter o pagamento de uma dívida, ao invés do que acontece na execução comum, que corre termos nos tribunais judiciais comuns, em que se pode obter quer a entrega de uma coisa, quer a prestação de um facto ou o pagamento de uma quantia.

PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL - REVERSÃO

A execução fiscal é caracterizada por deter uma forma processual simples e célere, devendo, nos termos do artigo 177º do CPPT, verificar-se a sua extinção dentro do prazo de um ano após a sua instauração. Este prazo surgiu com o objetivo de potenciar a extinção da execução nesse prazo, contudo, por vezes, dado o número significativo de processos, torna-se inviável a observância desse prazo.

I.1 Instauração de Processo de Execução Fiscal

O processo de execução fiscal inicia-se com a respetiva instauração, que se trata de um acto de natureza administrativa, que vai desencadear toda a tramitação subsequente em que o processo se vai materializar, ou seja, a remessa do título executivo para o órgão de execução. (Rocha, 2014)

A instauração de um processo de execução é, nos termos da alínea f) do artigo 10º do CPPT, da competência da Autoridade Tributária, após envio do título executivo ao órgão de execução fiscal, considerando-se este o serviço periférico local da Autoridade Tributária onde deverá correr legalmente a execução.

Caso, à data da instauração, no mesmo serviço periférico, existirem várias certidões de dívida contra o mesmo devedor, estas darão lugar a apenas uma execução, ou seja, a um único processo de execução fiscal. Contudo, dada a informatização do processo, tal prática tem vindo a diminuir, dado que, com a mesma, a cada certidão, é atribuído um processo de execução fiscal.

A primeira fase do processo de execução fiscal engloba um conjunto de atos processuais tendentes ao impulso da dinâmica processual executiva. Desde logo, inicia-se pela extração da certidão de dívida que configura o título executivo, sendo certo que o CPPT tipifica os títulos executivos admissíveis.

Assim, nos termos do artigo 162º do CPPT, podem servir de base à execução fiscal os seguintes títulos executivos, a saber:

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

Os títulos executivos deverão obedecer a determinados requisitos formais, plasmados no artigo 163º do CPPT, que apresentam informações essenciais quanto à natureza

PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL - REVERSÃO

da dívida, bem como do devedor e se possível, de acordo com o artigo 164º do CPPT, deverá a entidade promotora da execução, juntar ao título executivo uma nota de que conste o resumo da situação que teve por base o processo.

I.2 Citação do Executado

Nos termos do nº2 do artigo 35º do CPPT a citação traduz-se no ato de dar a conhecer ao executado que foi intentada determinada execução.

Aquando da instauração da execução, presente no título ou títulos executivos, é lavrada a citação, nos termos do nº1 do artigo 188º do CPPT ou, em caso de processos informatizados, a instauração é emitida eletronicamente, nos termos do nº3 do artigo 188º do CPPT.

Na execução é necessária a existência, ab initio, de um comprovativo de que a dívida subjacente existe, e que existe em termos legais, porque em princípio não se discutirão os aspectos atinentes à legalidade da dívida exequenda durante o processo. (Rocha, 2014)

Assim a citação tem por objetivo dar a conhecer ao executado, que foi instaurada uma execução contra este, e que deverá, a partir desta data, intervir no processo.

Em suma a citação dará conhecimento ao executado, que contra ele fora instaurada uma execução, permitindo ao mesmo tomar as devidas providências, sendo objetivo do legislador conciliar a garantia de que o contribuinte é conhecedor existência do processo e que a partir mesma, este pode reagir, nos termos nos nºs 1, 2 e 3 do artigo 189º do CPPT, a saber:

- ✓ Opor-se á execução;
- ✓ Requerer o pagamento a prestações;
- ✓ Requerer a dação em pagamento.

O mesmo acontece, com o responsável subsidiário, aquando da reversão que, com a citação, se inicia o prazo para:

- ✓ Pagamento da dívida, no prazo de 30 dias, isento de juros de moras e custas, nos termos do nº5 do artigo 23º da LGT;
- ✓ Dedução de oposição;
- ✓ Apresentação de reclamação graciosa ou impugnação judicial que, no caso dos responsáveis subsidiários, se encontra plasmado no nº4 do artigo 22º da LGT.

PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL - REVERSÃO

Face ao exposto é facilmente perceptível a importância da citação num processo executivo que, a sua ocorrência suspende o prazo de prescrição das dívidas tributárias, de acordo com o nº1 do artigo 49º da LGT e que, na falta desta, nos termos do nº1 al. a) do artigo 165º do CPPT, constitui nulidade insanável do processo.

Caso não possa ser suprida, o processo de execução fiscal é integralmente anulado, não havendo, neste caso, a limitação de efeitos de nulidade, prevista no nº 2 do artigo 165º do CPPT. (Sousa, 2007)

A citação é pessoal ou por edital. No processo de execução fiscal existe um tipo específico de citação, que se realiza através de simples postal, sendo o mesmo registado se a dívida exequenda for superior a dez unidades de conta. O legislador ao utilizar a expressão de simples postal, na realidade institui um tipo específico de citação, carta simples e carta registada, com o objetivo de dotar o processo executivo de maior celeridade. Independentemente da citação postal ser registada ou não, terá que se fazer acompanhar do correspondente título executivo, bem como da indicação do prazo para oposição, pagamento em prestações ou dação em pagamento.

A citação pessoal é feita de acordo com o n.º 2 alíneas a), b) e c) do artigo 233º do CPC e nº1 do artigo 192º do CPPT. Esta citação tem sempre lugar quando a dívida exequenda ultrapassar 250 unidades de conta e seja conhecida a residência do executado, bem como nos casos de efetivação da responsabilidade subsidiária.

A citação edital tem lugar quando o citando se encontre ausente em parte incerta ou quando sejam incertas as pessoas a citar, n.º 6 do artigo 233º do CPC.

De acordo com o prescrito nos nºs 2 e 7 do artigo 192º do CPPT, para que a citação seja realizada através de Edital, tem que se verificar cumulativamente os seguintes requisitos:

- ✓ Seja desconhecida a residência do executado, prestada no processo informação de que o interessado reside em parte incerta ou devolvida a carta com a nota de não encontrado;

PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL - REVERSÃO

- ✓ Seja efetuada a penhora dos bens do executado e continuar a não ser conhecida a sua residência;

Por último a citação deverá mencionar os meios e prazos de que o executado dispõe para tutela e defesa dos seus direitos. Na citação deve constar o prazo para deduzir oposição judicial à execução, para requerer pagamento em prestações ou a dação em pagamento, de acordo com os nºs 1 e 2 do artigo 189º do CPPT.

O artigo 195 do CPC estabelece as situações em que se verifica a falta de citação, a saber:

- ✓ Quando o ato tenha sido completamente omitido;
- ✓ Quando tenha havido erro na identidade do citado;
- ✓ Quando se tenha empregue indevidamente a citação edital;
- ✓ Quando se mostre que foi efetuado depois do falecimento do executado ou da extinção deste, tratando-se de pessoa coletiva ou sociedade;
- ✓ Quando se demonstre que o destinatário da citação pessoal não chegou a ter conhecimento do ato, por facto que não lhe é imputável.

De salientar que as nulidades têm efeito anulador dos atos subsequentes do processo, sem prejuízo de poderem ser invocadas pelos interessados até ao transito em julgado da decisão final e que, no processo de execução fiscal, só ocorre a falta de citação, nos termos do nº6 do artigo 190 do CPPT, quando o destinatário alegue e demonstre que não chegou a ter conhecimento do ato por motivo que não lhe foi imputável.

A nulidade no processo de execução fiscal, por falta de citação, é invocada pelo interessado através de um simples requerimento dirigido ao órgão da execução fiscal, no qual é arguida e demonstrada a falta de citação. O órgão de execução fiscal procede à análise da situação e se reconhecer que efetivamente existe falta de citação, determina a sua realização na pessoa do requerente. Se o órgão da execução fiscal entender que não existe nulidade porque a citação foi concretizada, então, tem de indeferir o requerimento por decisão devidamente fundamentada e notificá-la ao interessado.

I.2.1 Extinção da Obrigação de Pagamento da Dívida Exequenda

De acordo com o artigo 177º do CPPT, a extinção da execução fiscal deverá verificar-se dentro de um ano contado da sua instauração, verificando-se que esta tem um processamento simples e célere, e que

[...] este é o prazo ordenador ou disciplinar e tem o objetivo de motivar a extinção da execução fiscal rapidamente. Sublinhe-se quem em número significativo de processos, as diligências que têm de ser realizadas, bem como as ocorrências e contingências que podem registrar-se, umas inerentes outras não à normal evolução de cada processo, tornam manifestamente inviável a observância daquele prazo. (Martins & Alves, Procedimento e Processo Tributário - Uma perspectiva prática, 2015)

Também na opinião de Carlos Paiva, apesar de se tratar de um processo célere

[...] raramente se dá o eco da existência de uma norma definidora do prazo, para a respetiva extinção, [...]. trata-se de um prazo meramente indicativo, sem qualquer repercussão efectiva no desenvolvimento processual, tão pouco com efeitos cominatórios quando inobservado. (Paiva, 2016)

A extinção do processo de execução poderá ocorrer por uma das seguintes situações, a saber:

- ✓ Pagamento voluntário;
- ✓ Pagamento coercivo;
- ✓ Anulação da dívida;
- ✓ Compensação;
- ✓ Prescrição.

PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL - REVERSÃO

De acordo com o artigo 264º do CPPT a execução extinguir-se-á no estado em que se encontrar o executado, ou outra pessoa por ele, pagar a dívida exequenda e o acrescido.

Este pagamento poderá não contemplar a totalidade da dívida, podendo efetuar-se pagamentos por conta, desde que estes não sejam inferiores a 3 unidades por conta, de acordo com o disposto nos nºs 2 a 6 do artigo 262º do CPPT. Contudo a imputação desses valores é efetuada nos termos do artigo 262º do CPPT Em articulação com o 4º da LGT, ou seja, em primeiro lugar os valores são imputados a juros moratória, de seguida a outros encargos legais, posteriormente à dívida tributária, incluindo juros compensatórios e, por último, coimas.

Assim, aquando do pagamento voluntário, seja este na íntegra ou através de pagamentos por conta, o órgão de execução fiscal, nos termos do artigo 269º do CPPT, declarará extinta a execução, procedendo de imediato à comunicação desse facto ao executado, por via eletrónica.

No entanto, como já referido, poderá ser declarada a extinção da execução fiscal através do pagamento coercivo. Assim, nos termos do artigo 261º do CPPT, se, em virtude da penhora ou da venda, forem arrecadadas importâncias suficientes para solver a execução, e não houver lugar a verificação e graduação de créditos, esta será declarada extinta depois de feitos os pagamentos. No despacho, que não será notificado, o órgão da execução fiscal declarará se foram cumpridas as formalidades legais, nomeadamente as da conta e dos pagamentos.

Não obstante o referido, conforme elencado no nº 1 do artigo 262º do CPPT, sempre que seja ou possa ser reclamado no processo de execução fiscal um crédito tributário existente e o produto da venda dos bens penhorados não seja suficiente para o seu pagamento, o processo seguirá os seus termos até integral execução dos bens do executado e responsáveis solidários ou subsidiários, sendo, entretanto, suspensos os processos de execução fiscal pendentes com o mesmo objeto.

PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL - REVERSÃO

Os juros de mora, nos termos do nº8 do artigo 262º do CPPT, são devidos relativamente à parte que for paga até ao mês, inclusive, em que se tiver concluído a venda dos bens ou, se a penhora for de dinheiro, até ao mês em que esta se efetuou.

Nos termos do artigo 195º do CPPT consagra-se ao órgão de execução fiscal o direito de constituir quer hipoteca legal ou penhor, independentemente da vontade do executado. Assim, em sede de processo de execução fiscal, quando seja necessário e oportuno, para garantia dos seus créditos tributários, poder-se-á constituir a hipoteca ou penhor da totalidade da dívida exequenda e acrescido.

A lei prevê ainda outras situações em que é o sujeito passivo da relação tributária que tem o ónus de, voluntariamente, constituir garantia deste tipo, nomeadamente, de acordo com o nº2 do artigo 199º do CPPT e, se aceite pelo órgão de execução fiscal, para obter determinadas vantagens, como seja o pagamento a prestações ou, na pendência de um processo de reclamação, impugnação ou oposição, nos termos do nº1 do artigo 169º e 52º da LGT, se este pretender obter a suspensão da execução.

Poderá ocorrer que, em função da graduação de créditos, o produto atribuído à fazenda pública seja suficiente para pagamento da dívida exequenda e acrescido e uma vez extinta toda a dívida persista remanescente do produto dos bens vendidos. Nos termos do nº1 do artigo 81º do CPPT em casos em que o haja remanescente do valor penhorado no processo de execução fiscal, no prazo de 30 dias após a conclusão do processo, poderá ser utilizado para regularizar outras dívidas tributárias que o executado tenha para a administração tributária. Sendo que, em casos em que este não tenha quaisquer outras dívidas tributárias, nos termos do nº 2 do artigo 81º do CPPT, o remanescente do produto de quaisquer bens vendidos ou liquidados em processo de execução fiscal ou das importâncias nele penhoradas, será restituído ao executado.

E, casos de anulação de dívida, nos termos do artigo 270º do CPPT, o órgão de execução fiscal onde correr o processo deverá declarar extinta a execução, oficiosamente, quando se verifique a anulação da dívida exequenda. A anulação poder-se-á efetivar por emissão de nota de crédito e, extinta a execução por anulação

PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL - REVERSÃO

de dívida, nos termos do artigo 271º do CPPT, ordenar-se-á o levantamento e cancelamento de penhoras existentes, quando a houver lugar a estes.

A anulação da dívida exequenda será processada pela entidade que procedeu à sua liquidação, devendo esta comunicar ao órgão de execução fiscal a respetiva anulação, que poderá ser total ou parcial.

As dívidas tributárias também poderão ser extintas por meio de compensação. Essa compensação de dívidas e tributos poderá ser por iniciativa da administração tributária, nos termos do artigo 89º do CPPT, ou, por iniciativa do contribuinte, nos termos do artigo 90º do CPPT, quando se tratar de créditos tributários ou, tratando-se de créditos não tributários, nos termos do artigo 90º-A do CPPT.

Os créditos do executado resultantes de reembolso, revisão oficiosa, reclamação ou impugnação judicial de qualquer ato tributário são aplicados na compensação das suas dívidas cobradas pela administração tributária, exceto nos seguintes casos:

- ✓ Estar a correr prazo para a interposição de reclamação graciosa, recurso hierárquico, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição à execução (30 dias a contar da citação);
- ✓ Estar pendente dos meios gratuitos ou judiciais referidos na alínea anterior ou estar a dívida a ser paga em prestações, desde que a dívida exequenda se mostre garantida nos termos do 199º do CPPT.

Quando a importância do crédito for insuficiente para o pagamento da totalidade da dívida e acrescido, o crédito é aplicado sucessivamente no pagamento dos juros de mora, de outros encargos legais e do capital da dívida, conforme disposto no nº3 do artigo 262º do CPPT.

No entanto, caso o executado pretenda reagir contra a decisão de compensação por parte do órgão de execução fiscal, deve acionar o meio de defesa previsto no artigo 276º CPPT, ou seja, a reclamação, dirigida ao tribunal tributário de 1ª Instância, no prazo de 10 dias, após a notificação da decisão.

PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL - REVERSÃO

Por último a extinção da execução fiscal poderá ainda ocorrer por prescrição da dívida exequenda.

As dívidas tributárias, nos termos do nº1 do artigo 48º da LGT, prescrevem no prazo de oito anos, salvo disposto em legislação especial, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir data em que o facto tributário ocorreu.

Verificar-se-á a prescrição da dívida se o credor não conseguir cobrar os créditos no prazo para exercício de direito à cobrança. No entanto, de acordo com o artigo 175º do CPPT, a prescrição é de conhecimento oficioso pelo juiz se o órgão de execução fiscal que anteriormente tenha intervindo não o tiver feito.

No entanto, caso o executado assim o entenda, poderá invocar a prescrição da dívida exequenda, apresentando oposição judicial com o referido fundamento, de acordo com a alínea d) do nº1 do artigo 204º do CPPT, no prazo de 30 dias contados da citação.

I.2.2 Pedido de Dação em Pagamento

A dação em pagamento permite ao executado cumprir voluntariamente o pagamento da sua dívida, nos termos do artigo 201º do CPPT, e configura a extinção da execução fiscal se corresponder à totalidade da dívida.

Assim no processo de execução fiscal o executado poderá, no prazo de oposição, requerer ao órgão de execução fiscal, a liquidação e cobrança da dívida e extinção desta e do acrescido, com a dação em pagamento de bens móveis ou imóveis, nas seguintes condições:

- ✓ Descrição pormenorizada dos bens dados a pagamento;
- ✓ Os bens dados em pagamento não terem valor superior à dívida exequenda e acrescido, salvo os casos em que se demonstrar a possibilidade de imediata utilização dos referidos bens para fins de interesse público ou social, ou de a dação se efetuar no âmbito do processo conducente à celebração de acordo de recuperação de créditos do Estado.

A avaliação dos bens prestados para pagamento da dívida exequenda é efetuada pelo valor de mercado, tendo em conta a maior ou menor possibilidade da sua realização. As despesas efetuadas com as avaliações são consideradas custas do processo de execução fiscal, devendo por isso o devedor efetuar o respetivo preparo no prazo de cinco dias a contar da data da sua notificação, sob pena do processo não seguir os seus termos.

Findo o processo de avaliação, a autorização de dação em pagamento será concedida por despacho que definirá os termos da entrega dos bens, podendo seleccionar, entre os propostos, os bens a entregar em cumprimento da dívida exequenda e acrescido.

No entanto o executado poderá desistir da dação em pagamento até 5 dias após a notificação do despacho, mediante o integral pagamento da totalidade da dívida exequenda e acrescido, incluindo custas das avaliações.

I.3 Meios Impugnatórios de Natureza Judicial

I.3.1 Oposição Judicial

A oposição judicial é o meio de reação do executado, quando este tiver sido citado. Esta tem como finalidade contestar a execução fiscal, não visando contestar o ato tributário em causa, mas por em causa a exigibilidade da dívida.

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

A oposição apenas pode ser deduzida após a instauração do processo de execução fiscal e se houver pagamento ou anulação da dívida exequenda, a oposição é determinada extinta pelo juiz do tribunal tributário. Mas caso o pagamento seja efetuado com a intenção de obter benefício no conjunto de encargos, como ocorre no previsto no nº 5 do artigo 23º da LGT, que menciona a existência de uma isenção para o responsável subsidiário de custas e de juros de mora liquidados no processo de execução fiscal ou a admissão em regime excepcional de regularização de dívida, o efeito de apreciação do mérito da oposição deduzida continuará.

No entanto, apesar de no artigo 212º do CPPT, se encontrar previsto que a oposição suspende por si só a execução fiscal. É necessário, conforme previsto no 199º do CPPT, a prestação de uma garantia adequada, e pela prestação, nos termos do nº 10 do artigo 169º do CPPT, será determinada a suspensão da execução fiscal, não podendo o processo prosseguir para as fases seguintes.

Em suma, caso o executado pretenda preservar o seu património, deverá prestar a garantia bancária ou qualquer outro dos meios, de forma a garantir que o processo suspende até à resolução da oposição.

A oposição tem como requisito formal, ser efetuado através de petição que será apresentada ao órgão de execução fiscal, nº1 do artigo 207º do CPPT, onde o

PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL - REVERSÃO

executado apresentará todos os documentos, arrolará testemunhas e requererá as demais provas, artigo 206º do CPPT.

O órgão de execução fiscal remeterá, nos 20 dias subsequentes, de acordo com o artigo 208º do CPPT, o processo ao tribunal de 1ª instância, caso não proceda à revogação do ato que lhe tenha dado fundamento.

Nos termos do nº1 do artigo 203º do CPPT, o requisito temporal que existe a cumprir é o de a oposição dever ser deduzida nos 30 dias, contados da data da citação, ou não a tendo havido, da data da primeira penhora.

De acordo com o artigo 204º do CPPT, a oposição apenas poderá ter algum dos seguintes fundamentos, a saber:

- ✓ Inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação ou, se for o caso, não estar autorizada a sua cobrança à data em que estiver ocorrido a respetiva liquidação;
- ✓ Ilegitimidade da pessoa citada por esta não ser o próprio devedor que figura no título ou seu sucessor ou, sendo o que nele figura, não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram, ou por não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida;
- ✓ Falsidade do título executivo, quando possa influir nos termos da execução;
- ✓ Prescrição da dívida exequenda;
- ✓ Falta de notificação da liquidação do tributo no prazo da caducidade;
- ✓ Pagamento ou anulação da dívida exequenda;
- ✓ Duplicação da coleta;
- ✓ Illegalidade da liquidação da dívida exequenda, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o ato de liquidação;
- ✓ Quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores, a provar apenas por documento, desde que não envolvam apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representem interferência em matéria da exclusiva competência da entidade que houver extraído o título.

PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL - REVERSÃO

No entanto, de acordo com o artigo 209º do CPPT, deverá o contribuinte na interposição da oposição ter em atenção que a mesma poderá ser rejeitada. Existem alguns fundamentos que, aquando da receção do processo por parte do juiz, poderão potenciar a rejeição da oposição, a saber:

- ✓ Ter sido deduzida fora do prazo;
- ✓ Não ter sido alegado nenhum dos fundamentos admitidos pelo nº1 do artigo 204º do CPPT;
- ✓ Ser manifesta a improcedência.

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

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

Na conclusão da petição, quando se dê razão ao oponente, o órgão de execução fiscal deve revogar o ato que tenha motivado a razão da oposição. A decisão deve ser devidamente fundamentada e notificada ao oponente com a indicação de que a petição será arquivada no órgão da execução fiscal. Pelo artigo 276º do CPPT, poderá o executado, reclamar para o tribunal tributário de 1ª instância, no prazo de 10 dias, conforme exposto no nº1 do artigo 277º do CPPT.

I.4 Suspensão de Processo de Execução Fiscal

A dívida tributária que está na gênese da execução fiscal é, por natureza certa, líquida e exigível. Tal facto condiciona sobremaneira todo o desenvolvimento processual, que lhe está associado, daí que a suspensão da cobrança da prestação tributária, encontrando-se sujeita ao princípio da legalidade, apenas pode acontecer no processo de execução fiscal, nas situações prevista na lei. (Paiva, 2016)

Nos termos do nº1 do artigo 52º da LGT e 169º do CPPT a cobrança da prestação tributária suspende-se no processo de execução fiscal em virtude do pagamento em prestações ou reclamação, recurso, impugnação e oposição à execução que tenham por objeto a ilegalidade ou inexigibilidade da dívida exequenda, bem como durante os procedimentos de resolução de diferendos no quadro da Convenção de Arbitragem nº90/CEE, de 23 de julho, relativa à eliminação da dupla tributação em caso de caso de correção de lucros entre empresas associadas de diferentes Estados membros.

Contudo, por si só estes procedimentos não determinam a suspensão da execução fiscal, sendo necessário, de acordo com artigos 195º e 199º do CPPT e nº2 do artigo 52º da LGT, a constituição ou prestação de uma garantia idónea, ou a penhora que garanta a totalidade da dívida exequenda e do acrescido, podendo, no entanto, o executado requerer a isenção da prestação de garantia, nos casos em que dessa prestação possa advir prejuízo irreparável ou manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para pagamento da dívida exequenda e acrescido, desde que em qualquer dos casos a insuficiência ou inexistência de bens não seja da responsabilidade do executado, conforme referido no nº4 do artigo 52º.

De acordo com o nº8 do artigo 169º do CPPT, compete ao executado o ónus de dar a conhecer da existência do processo que justifique a suspensão da execução fiscal. Caso assim não ocorra, o executado terá de responder pelas custas relativas ao processado posterior à penhora.

Existem ainda outras situações que apresentam efeito suspensivo ao processo de execução fiscal, nomeadamente, nos termos do artigo 180º do CPPT, quando

PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL - REVERSÃO

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

I.5 Penhora de Bens

Aquando do incumprimento do devedor o património é chamado de forma a garantir a sua conservação a fim de os credores obterem o pagamento.

Um dos meios disponíveis para o efeito é a penhora de bens, que tem por objetivo o cumprimento dos créditos exequendos, pois esta funciona como garantia da conservação do património do executado para cobrir as suas dívidas e para que não haja a sua dissipação.

Na teoria geral do processo, a penhora consiste num acto de apropriação de bens do património do executado pelo tribunal. Dada a configuração administrativo-jurisdicional da execução fiscal, o acto de apropriação é efetuado pelo órgão da execução fiscal, através de mandato de penhora. (Rocha, 2014)

A penhora de bens, nos termos do artigo 217º do CPPT, encontra-se delimitada pelo principio da proporcionalidade, ou seja, a penhora é cumprida nos bens previsivelmente suficientes para o pagamento da dívida exequenda e do acrescido, não obstante todo o património do executado responder pela dívida, e apenas quando o produto dos bens penhorados for insuficiente para pagamento da execução, esta prossegue para outros bens.

Assim que o prazo posterior à citação termine, e o pagamento voluntário não seja efetuado, procede-se à imediata penhora de bens conhecidos, que pode ser efetuada por via eletrónica de acordo com o nº1 e 2 do artigo 215 do CPPT.

(...) o actual sistema de cobrança coerciva beneficia de um grau de simplificação, informatização e eficiência que potencia a celeridade e eficácia do processo de execução fiscal, realidade que emerge da automatização e desmaterialização de muitos actos praticados no processo de que se destaca a penhora de bens feita a partir de bases de dados de bens penhoráveis. (Martins & Alves, Procedimento e Processo Tributário - Uma perspectiva prática, 2015)

PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL - REVERSÃO

Contudo poderá haver a possibilidade de existirem casos onde a penhora seja executada através da atuação de funcionário, que se desloca ao terreno, para efetivar a penhora através de mandato.

Assim, nos termos do nº1 do artigo 219º, a penhora inicia-se pelos bens cujo valor pecuniário se mostre adequado ao montante do crédito do exequente.

Para assegurar a inexistência de bens penhoráveis, o órgão da execução fiscal deverá utilizar todos os meios ao seu alcance, incluindo a consulta de arquivos informáticos da AT. Em situações em que, pelos referidos meios, não seja possível encontrar, o auto de diligência será lavrado pelo funcionário competente perante duas testemunhas idóneas que ratifiquem o facto, devendo uma delas, sempre que possível, nos termos do artigo 236º do CPPT, ser o presidente da junta de freguesia, sendo o auto assinado pelas testemunhas e pelo funcionário competente.

Podem também ser penhorados bens de terceiros, nos termos do previsto no artigo 157º CPPT, se no ato da penhora, o executado ou alguém em seu nome declarar que os bens a penhorar pertencem a terceiros, como consagrado no nº3 do artigo 215º CPPT e de acordo com as normas do artigo 747º do CPC.

No entanto a execução fiscal tem regras próprias e como tal, também a penhora tem as suas particularidades a cumprir. Assim para cada tipo de penhora, existem formalidades a cumprir dependendo do tipo de bens a penhorar.

No entanto, e atendendo ao facto da instauração de penhoras se efetuar por via eletrónica, a diferença de formalidades tem vindo a atenuar.

Aquando da penhora os bens deverão ser levados para um depósito público, mas caso não existam depósitos ou condições nas instalações do órgão da execução fiscal, os bens ficarão à guarda de um depositário, onde este, no caso do não cumprimento do dever de apresentação de bens, nos termos do artigo 233º do CPPT, será executado pela importância respetiva, no próprio processo e poderá ser oficiosamente removido pelo órgão da execução fiscal.

PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL - REVERSÃO

Nos termos do artigo 235º do CPPT, a penhora não será levantada enquanto se encontrar suspensa a execução ainda que o motivo da tal suspensão seja imputável ao executado. No entanto tal levantamento poderá ocorrer em duas situações, a saber:

- ✓ Quando a execução tiver sido paga por terceiro sub-rogado e o processo, por motivo que lhe seja imputável, se encontre suspensa há mais de seis meses, nos termos do nº3 do artigo 235º do CPPT, ou;
- ✓ Quando extinta a execução por anulação da dívida, de acordo com nº271º do CPPT.

Poderá também no processo de recuperação da empresa e quando a medida for extintiva aos credores em idênticas circunstâncias da Fazenda Pública, a penhora poderá ser levantada, mas sempre que possível, o levantamento desta, nos termos dos nºs1 e 2 do artigo 218º do CPPT, depende da substituição por garantia idónea.

I.6 Embargos de Terceiro

O embargo de terceiro é o meio processual adequado para defender os direitos de quem for ofendido na sua posse ou qualquer direito por ato de arresto, penhora ou outro ato judicialmente ordenado de apreensão ou entrega de bens, de acordo com o nº1 do artigo 237º do CPPT.

Os atos lesivos da posse ou do direito de que o terceiro seja titular são o arresto, a penhora ou qualquer outro ato judicialmente ordenado de apreensão ou de entrega de bens, permitindo-se, desse modo, que os direitos atingidos ilegalmente por esses atos possam ser invocados pelo lesado no próprio processo em que a diligência ofensiva teve lugar, em vez de o obrigar à propositura de ações possessórias ou de reivindicação.

Os embargos de terceiro são uma forma de processo judicial tributário, em termos formais e processuais, sendo-lhe aplicadas as regras da oposição judicial, prevista no artigo 167º CPPT. O prazo para a sua dedução é de 30 dias contados a partir do dia em que foi praticado o ato ofensivo da posse ou direito ou daquele em que o terceiro teve conhecimento da ofensa, como elencado no artigo 237º do CPPT.

I.7 Reclamação das decisões do Órgão de Execução Fiscal

De acordo com o artigo 276º esta reclamação apresenta natureza judicial e tem por objetivo a impugnação de quaisquer decisões do órgão de execução fiscal ou de quaisquer outras autoridades da administração tributária que ponham em causa os direitos ou interesses legítimos dos executados ou de terceiros.

Embora dirigida ao juiz do tribunal tributário, a reclamação é entregue ao órgão da execução fiscal, atendendo a que se trata de uma reclamação cuja tramitação está inclusa ao processo de execução fiscal. Assim sempre que, no decorrer do processo, seja tomada uma decisão ou ato processual que lese os direitos ou interesses dos executados ou de terceiros, e não podendo ser utilizada a oposição judicial, a reclamação é o meio processual adequado a utilizar pelos executados. Esta reclamação apresenta-se assim de extrema importância na defesa dos direitos dos executados, atendendo a que poderá impugnar diversos atos, nomeadamente, penhora ilegal de bens, compensação ilegal, indeferimento do pedido de pagamento a prestações, indeferimento da prestação de garantia, entre outros que poderão ocorrer.

Assim, nos termos do artigo 277º do CPPT, a reclamação terá de ser apresentada ao órgão de execução fiscal no prazo de 10 dias após a notificação da decisão, que identificara expressamente os fundamentos e conclusões. Este terá também 10 dias para revogar ou não o ato reclamado. Contudo caso o ato reclamado tenha sido proferido por outra entidade diversa que não o órgão de execução fiscal o prazo é de 30 dias.

No entanto, de acordo com o expresso no n.º278º do CPPT, por regra, o tribunal apenas conhecerá da reclamação quando, depois de realizadas a penhora e venda, permitindo ao órgão da execução fiscal ou à administração tributária revogar o ato que lhe tenha dado fundamento e, caso tal se verifique, a reclamação não subirá ao tribunal tributário.

PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL - REVERSÃO

Contrariamente existem situações em a reclamação sobe de imediato para o tribunal tributário de 1ª instância, por de acordo com o nº3 do artigo 278 do CPPT, causar irreparáveis prejuízos causado por ilegalidades, a saber:

- ✓ Inadmissibilidade da penhora de bens concretamente apreendidos ou da extensão com que foi realizada;
- ✓ Imediata penhora de bens que, não respondendo, nos termos do direito substantivo, pela dívida exequenda, não deveriam ter sido abrangidos pela diligência;
- ✓ Determinação da prestação de garantia indevida ou superior à devida;
- ✓ Erro na verificação de créditos.

Deverá o prejuízo irreparável ser invocado pelo executado, no entanto, em situação em que este não o invoque, deverá o órgão de execução fiscal determinar em função da reclamação apresentada se esta deverá ou não subir de imediato ao tribunal de 1ª instância.

I.8 Reversão da Execução Fiscal

É necessário determinar, de forma imperiosa, quem são os sujeitos passivos que se encontram obrigados à liquidação do imposto.

(...) o sujeito passivo (...) da relação fiscal é toda e qualquer pessoa, singular ou colectiva, a quem a lei imponha o dever de efetuar uma prestação tributária, seja a prestação do imposto, sejam as prestações correspondentes às múltiplas e diversificadas obrigações acessórias. (Nabais, 2010)

Assim, nos termos do nº3 do artigo 18º da LGT, o sujeito passivo da relação jurídica tributária 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.

A reversão fiscal é um mecanismo que consiste no chamamento do responsável subsidiário à execução fiscal, e efetiva-se pela reversão do processo de execução fiscal.

Segundo Martins a reversão,

(...) coloca-se quando for instaurada uma execução fiscal contra o devedor originário e este não tiver meios para proceder ao pagamento da dívida (...) sendo os responsáveis subsidiários chamados, por reversão, à execução quando constatada a insuficiência de bens do devedor originário (...).

Este mecanismo evita a instauração de um novo processo executivo, sendo o intuito da reversão exclusivo da execução fiscal, não ocorrendo numa execução comum, que se traduz numa alteração subjetiva de instância, através do chamamento, de alguém que não é o devedor originário que se encontra presente no título executivo.

PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL - REVERSÃO

Assim, o processo do devedor originário servirá também para o devedor subsidiário, não sendo necessário a instauração de um novo processo executivo, caracterizando este processo por uma celeridade processual e de menos complexidade o que permite, mesmo que por vezes de forma remota, a satisfação da dívida exequenda do devedor originário. Contudo, a conceção de responsabilidade subsidiária, não ocorre apenas se efetiva aquando da obrigação de pagamento.

O devedor originário não perderá a sua qualidade de devedor executado pois quando o património existe, mas não é suficiente, o direito à excussão prévia, prevista no nº3 do artigo 23º da LGT, evita que este esvazie o seu lugar de devedor originário executado.

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

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

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

I.9 Requisitos de Reversão

Para que ocorra o processo de reversão é necessário que ocorra, como principais requisitos, a inexistência e insuficiência de bens do devedor originário.

Estes requisitos encontram-se elencados nos artigos 23º e 24º da LGT bem como no artigo 153º da LGT, a saber:

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

Contudo existem outros requisitos que também deverão ser preenchidos, a saber:

- ✓ O devedor originário ter sido previamente citado e não ter cumprido com o prazo subsequente para o pagamento, pois para que ocorra a reversão ao responsável subsidiário, terá que existir um responsável originário;
- ✓ A reversão terá que ser precedida de audição ao responsável subsidiário, nos termos do nº4 do artigo 23º da LGT, tendo por base o princípio da participação dos contribuintes na formação de decisões que a estes lhes digam respeito, enunciado no nº1 do artigo 60º da LGT, conjugado com o artigo 45º do CPPT.

Em suma os dois primeiros requisitos determinam o chamamento do responsável subsidiário à execução, verificando-se sempre que existir insuficiência de bens por

PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL - REVERSÃO

parte do devedor originário, bem como quando, a existência de bens não for suficiente para satisfazer a quantia exequenda.

Tal quantia exequenda apura-se pela diferença entre a totalidade da dívida e os valores dos bens do devedor originário. Assim, é nos termos do nº2 do artigo 153º do CPPT, que se fundamenta a insuficiência do património, nomeadamente através dos elementos constantes no auto de penhora e outros de que o órgão da execução fiscal dispõe acerca do património do devedor.

No entanto, perante a inexistência de bens penhoráveis do executado, de acordo com o nº1 do artigo 236º do CPP, o funcionário competente lavrará auto de diligência, perante duas testemunhas idóneas que ratifiquem o facto, devendo uma delas, sempre que possível, ser o presidente da junta de freguesia.

A aferição do valor dos bens penhorados é por vezes complexa, atendendo a que não existe critérios definidos. Mesmo quando a alienação de bens o valor da venda poderá ser diferente do montante inicialmente fixado, de forma evitar subjetividade.

Perante tal dificuldade o legislador optou, nos termos do nº3 do artigo 23º da LGT, por criar a hipótese de não ser possível mensurar a suficiência de bens penhorados, isto por não se encontrar definido, com precisão, o montante a pagamento pelo responsável subsidiário, sendo possível que o processo fique suspenso desde o termo do prazo de oposição até à excussão do património.

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

No entanto, apesar da existência deste benefício, antes de executado o património do devedor principal, os responsáveis podem ser chamados à execução fiscal, pois, caso os bens não tiverem um valor determinado certo e portanto não existindo certezas na

PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL - REVERSÃO

real dívida do responsável, poderão os bens deste ser penhorados findo o prazo de oposição até á liquidação do património do devedor principal, deixando assim os responsáveis privados dos seus bens e sem saberem ao certo sobre que valor são responsáveis.

I.10 Responsabilidade Tributária

Considera-se, nos termos do nº2 do artigo 1º da LGT, relação jurídico-tributária a estabelecida entre a administração tributária, agindo como tal, e as pessoas singulares e coletivas e outras entidades legalmente equiparadas a estas.

Nos termos do nº 1 do artigo 18º da LGT, o sujeito ativo da relação tributária é a entidade de direito público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, que diretamente ou através de representante, enquanto que, nos termos do nº3 do mesmo artigo, 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 lei tributária.

Em suma a responsabilidade tributária, de acordo com o nº1 do artigo 2º da LGT, abrange a totalidade da dívida tributária, os juros e os demais encargos legais. Sendo que, para além de abranger os devedores originais, de acordo com o nº2 do mesmo artigo, também poderá abranger, solidária ou subsidiariamente outras pessoas.

Por norma, a obrigação fiscal, que constitui o núcleo central da relação jurídica tributária, desenvolve-se entre o Estado, como titular do direito de exigir cumprimento da prestação tributária, e o contribuinte, sujeito obrigado ao pagamento da prestação em dívida, pois é em relação a ele que se verifica o facto gerador de imposto, uma vez que é relativamente a ele que se manifesta o princípio da capacidade contributiva, previsto no nº1 do artigo 4º da LGT e artigo 104º da CRP.

Todavia, quando o contribuinte direto não cumpre a prestação tributária de que é devedor, o Estado pode exigir o cumprimento dessa prestação a um terceiro, alheio à constituição do vínculo tributário, como é o caso do responsável tributário.

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

I.11 Responsabilidade Subsidiária

O ordenamento jurídico português prevê, nos termos do nº 1 do artigo 23ª da LGT, que a responsabilidade subsidiária se efetiva por reversão do processo de execução fiscal, ou seja, é quando surge a obrigação do pagamento por parte do responsável subsidiário.

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 tributário.
(Morais, 2006)

O termo subsidiário determina que é secundário, que poderá ocupar o lugar do principal caso este não tenha a possibilidade de cumprir o estipulado.

Neste caso existe um devedor principal, responsável por assumir os compromissos, e que em caso de incumprimento, porque deixou de ter tal capacidade, surge a figura do subsidiário, que substitui o devedor originário nas responsabilidades perante os credores. Contudo, é no momento em que é proferido o despacho de reversão que é constituída a responsabilidade subsidiária.

Após apuramento do valor pelo qual os responsáveis subsidiários terão que responder, de acordo com o artigo 160º do CPPT, o órgão de execução fiscal citá-los-á, depois de apurada a informação no processo sobre as quantias por que respondem. A citação a efetuar aos responsáveis subsidiário terá de ser pessoal, de acordo com o nº3 do artigo 191º do CPPT, constando nesta todos os elementos necessários ao conhecimento por parte do interessado dos meios de defesa de que dispõe, incluindo o valor da quantia exequenda.

Caso os responsáveis subsidiários procedam ao pagamento da dívida exequenda no prazo para oposição, 30 dias, de acordo com o com o nº5 do artigo 23º da LGT, ficarão isentos do pagamento de custas e juros de mora.

PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL - REVERSÃO

Contudo, em situações em que o responsável subsidiário não proceda ao pagamento dentro do prazo ou decaírem na oposição deduzida este, de acordo com o nº3 do artigo 160º do CPPT, terá que suportar, além das custas a que tenham dado causa, as que forem devidas pelo devedor originário.

Segundo Jesuíno,

Na efetivação da responsabilidade subsidiária é necessário observar com rigor um conjunto de aspetos de entre os quais se destacam os seguintes:

Identificar os tributos e o período ou períodos de tributação a que as dívidas dizem respeito;

Determinar se o normativo a aplicar é o do artigo 24º da LGT (dívidas de tributos) ou se é o artigo 8º do RGIT (dívidas de coimas);

Identificar a(s) pessoa(s) que, nos segmentos temporais em causa, tenha(m) exercido as funções de administração, direção, gerência, ainda que somente de facto, ou de gestão;

A identificação desta(s) pessoa(s) apurada em função dos elementos existentes nos serviços deve ser confrontada com o teor da certidão, emitida pela Conservatória do Registo Comercial;

Notificação, através de carta registada, do(s) potencial(ais) responsável(eis) subsidiário(s) para o exercício do direito de audição, nos termos do artigo 60º da LGT. Esta notificação deve ser efetuada em cumprimento de despacho do órgão de execução fiscal previamente proferido no processo;

Análise, tendo em conta o previsto no nº7 do artigo 60º da LGT, dos novos elementos suscitados na audição do(s) potencial(ais) revertido(s);

Agir em conformidade com o que resultar do referido na alínea anterior, isto é, notificar a(s) pessoa(s) que – em face do direito de audição – vier(em) a revelar-se como podendo ser o(s) efetivo(s) responsável(eis) subsidiário(s), ou, caso o direito de audição não suscite nada de novo, deverá o órgão de execução fiscal concretizar a reversão na(s) pessoa(s) inicialmente identificada(s);

Citar, através de carta registada com aviso de receção ou transmissão eletrónica de dados, o(s) responsável(eis) subsidiário(s). Esta diligência deverá ser realizada em cumprimento do despacho previamente proferido no processo;

A citação deve conter todos os elementos referido nas alíneas a), c), d) e e) do nº1 do artigo 163º do CPPT ou, em alternativa, ser acompanhada de cópia do título executivo, bem como deve contar a fundamentação dos pressupostos e extensão da reversão e fazer a menção aos elementos essenciais da liquidação ou liquidações em causa, incluindo a respetiva fundamentação. A citação deve ainda indicar quais os meios de defesa que o revertido poderá acionar para atacar vícios da legalidade da liquidação – nº4 do artigo 22º da LGT. (Martins, Contencioso Tributário, 2012)

Em suma, sempre que o órgão de execução fiscal, verifique que os bens do devedor originário são insuficientes para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, deverá proceder à reversão da execução fiscal contra o responsável subsidiário.

I.11.1 Responsabilidade dos Órgãos Sociais

Aquando da constituição de uma sociedade comercial determina o código que os órgãos da administração deverão administrar o património alheio da melhor forma possível com o objetivo final de obter lucro e que, em caso de má conduta, haverá responsabilidades, devendo o ordenamento jurídico inquirir se a gestão ruínosa se deveu a condutas ilícitas, culposas e que potenciaram danos em resultado da má conduta.

PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL - REVERSÃO

Encontra-se nº1 do artigo 24º da LGT elencada a base legal para o chamamento dos administradores e gerentes que exerçam funções de administração ou gestão em pessoas coletivas, as quais são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si pelas dívidas tributárias.

Assim são estes responsáveis,

(...) por todas as dívidas tributárias relativas ao período do exercício a seu cargo, salvo se se comprovar que não foi feito por culpa sua que o património da devedora principal se tornou insuficiente para a satisfação dos créditos tributários ou se provarem que não lhe é imputável a falta de pagamento. (Martins & Alves, Procedimento e Processo Tributário - Uma perspectiva prática, 2015)

De acordo do artigo 24º da LGT, importa salientar que o âmbito temporal esteja definido, isto é, é necessário que haja ligação entre a ocorrência do facto gerador de gerador do tributo e o prazo legal para pagamento ou entrega, e o período de exercício do cargo.

A alínea a) do n.º 1 do artigo 24º da LGT responsabiliza os administradores e gerentes que exerçam somente de facto funções de administração em pessoas coletivas, que tenham exercido funções em período anterior ao fim do prazo legal de pagamento ou entrega do tributo.

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

I.11.2 Responsabilidade dos Responsáveis Técnicos

De acordo com os nº2 e 3º do artigo 24º da LGT, a responsabilidade tributária prevista na lei, é também uma responsabilidade subsidiária, aplicada aos membros dos órgãos de fiscalização e revisores oficiais de contas (ROC), desde que se demonstre que a violação dos deveres tributários destas resultou do incumprimento das suas funções de fiscalização. No caso da violação dos deveres de assunção de responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilística e fiscal ou de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e anexos, podendo ainda ser chamados à execução fiscal, os contabilistas certificados.

I.11.2.1 Órgãos de Fiscalização e Revisores Oficiais de Contas

Nos termos do nº2 do artigo 24.º da LGT, encontra-se previsto que a responsabilidade tributária subsidiária aos membros dos órgãos de fiscalização e dos revisores oficiais de contas, desde que se demonstre que a violação dos deveres tributários das pessoas coletivas resultou do incumprimento das suas funções de fiscalização.

O ROC é quem irá fiscalizar o relatório de gestão, as demonstrações financeiras e seus anexos, e os procedimentos de gestão tidos. Fiscalizará a atividade da administração, dos controlos de gestão e riscos, as práticas e métodos contabilísticos e irregularidades que possam existir, emitindo no final um relatório de auditoria, com o seu parecer sobre o que foi auditado.

A certificação legal de contas é emitida obrigatoriamente pelas entidades sujeitas à revisão legal de contas e exclusivamente pelo revisor e tem a função de confirmar a veracidade e a regularidade das contas. Caso sejam detetados erros proeminentes ou fraudes na auditoria efetuada, é obrigação do revisor, comunicar estes à administração da empresa indicando sugestões de medidas de correção, sempre informando, caso as medidas não sejam adotadas, os possíveis efeitos na opinião a ser emitida.

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

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

PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL - REVERSÃO

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

I.11.2.2 Contabilistas Certificados

São deveres do contabilista certificado (CC) para com a administração tributária:

- ✓ Assegurar que as declarações fiscais que assinam estão de acordo com a lei e as normas técnicas em vigor;
- ✓ Acompanhar, quando para tal forem solicitados, o exame aos registos e documentação das entidades a que prestam serviços, bem como os documentos e declarações fiscais com eles relacionados;
- ✓ Abster-se da prática de quaisquer atos que, direta ou indiretamente conduzam à ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação dos documentos e das declarações fiscais a seu cargo;
- ✓ Assegurar, nos casos em que a lei o preveja, o envio por via eletrónica das declarações fiscais dos seus clientes ou entidades patronais.

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

O contabilista certificado é responsável por todos os atos que pratique no exercício das suas funções, incluindo a dos seus colaboradores, ou por terceiros, ou seja, está assumido pelo profissional técnico direta e pessoalmente, para além das responsabilidades para como cliente, a responsabilidade perante a AT, de atuação em conformidade com a lei e com as normas técnicas em vigor.

Tem ainda o contabilista certificado a obrigação de assumir a responsabilidade pela regularidade técnica, nas áreas contabilísticas e fiscais. Esta regularidade técnica entende-se pela execução da contabilidade, tendo por suporte os documentos e as informações fornecidos pelo órgão de gestão e as decisões do profissional no âmbito contabilístico, com vista à obtenção de uma imagem fiel e verdadeira da realidade patrimonial da empresa, assim como o envio para as entidades públicas competentes, por meios legalmente definidos, da informação

PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL - REVERSÃO

contabilística e fiscal definida na legislação em vigor. Ou seja, implica entre outras o envio das declarações de IVA, Modelos 22 e seus anexos, nos prazos legalmente definidos para tal. O envio e preenchimento das declarações fiscais bem como a comunicação ao seu cliente do valor a pagar ou que tenha a receber, fazem parte da obrigação profissional do contabilista certificado.

Contudo, no que ao pagamento dos impostos diz respeito, esta já não fará parte das suas obrigações, sendo totalmente alheia a este, desde que, obviamente tenha sido comunicado o valor o prazo para pagamento.

Não obstante o acima referido, por vezes, imputar a responsabilidade subsidiária aos contabilistas certificados, torna-se inapropriado pois nem sempre têm conhecimento dos cenários de atuação dos seus clientes, não lhes sendo dada, de forma atempada e correta, todas a informação.

I.12 Gerência de Facto e de Direito

Para efeitos de responsabilidade subsidiária, nos termos do nº1 do artigo 24º da LGT, é necessária a prova da gerência efetiva ou de facto, não sendo suficiente a mera titularidade do cargo, ou seja, a gerência nominal ou de direito.

Assim é sobre o órgão da execução fiscal, isto é, a Autoridade Tributária, que recai o ónus de alegar e provar os pressupostos que permitem reverter a execução fiscal contra o gerente do devedor originário, designadamente, os factos integradores do exercício da gerência de facto.

De igual modo, pode equacionar-se que um gerente que seja de direito, mas que não exerça de facto, e que cause com essa omissão o incumprimento das obrigações tributárias, possa vir a ser responsável subsidiário.

Quanto à responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes, um dos seus pressupostos principais é o exercício efetivo do cargo, durante o período da verificação do facto tributário ou ao tempo da respetiva cobrança. Esta é a chamada gerência real ou gerência de facto. Não basta então a gerência nominal ou gerência de direito, exige-se a prova da gerência de facto ou gerência real para que ocorra a responsabilidade subsidiária em análise, ou seja, a prática de atos próprios de gerência, atos de administração ou de disposição em nome e no interesse da sociedade.

II Análise do Acórdão

O acórdão analisado refere-se ao processo nº0446/15, de 14.04.2015, onde é interposto recurso jurisdicional para a Supremo Tribunal Administrativo do acórdão proferido, em 18.05.2016, pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, que julgou procedente a oposição e conseqüente extinção da execução fiscal instaurada contra a sociedade “B” e revertida contra o oponente “A”.

A oposição invocada foi invocada com os acórdãos nº 0726/12 e 0511/14, dos anos 2012 e 2014 respetivamente, ambos proferidos pelo STA, em que nos casos de anulação dos atos administrativos por vício de forma como acontece no caso em apreço a Administração Tributária pode executar uma decisão anulatória praticando um ato de sentido idêntico expurgado do vício de forma que o afetava.

O recurso foi admitido e ordenada a notificação das partes para alegarem nos termos do nº5 do artigo 284º do CPPT.

II.1 Alegações das Partes

Alegações do requerente:

- ✓ A sentença sob recurso julgou o oponente não responsável pelo pagamento da dívida exequenda considerando que o despacho que efetivou a reversão da execução fiscal contra o oponente, responsável subsidiário, não cumpria o dever legal de fundamentação;
- ✓ Como decore do probatório e da fundamentação da decisão não existiu uma avaliação de mérito da matéria controvertida que possa motivar a extinção da execução contra o oponente tal como a mº juiz determina.
- ✓ Porque a sentença deveria limitar-se a anular o despacho de reversão por vício de forma consubstanciado em falta de fundamentação;
- ✓ Uma vez que nos casos em que a anulação do ato administrativo é motivada por vício de forma a Administração Tributária pode executar uma decisão anulatória praticando um ato de sentido idêntico, mas sem o vício que o afetava faculdade que a decisão sob recurso inviabiliza;

- ✓ Assim a sentença julgando a oposição procedente deveria determinar a decisão que operou a reversão contra o oponente;
- ✓ Ao não se decidir assim a sentença recorrida fez uma errada interpretação e aplicação do direito;
- ✓ Decidindo de outro modo a sentença violou os artigos 101º e 124º do CPPT, 15º do CPA e 608º do CPC pelo que não pode manter-se;

Não houve contra-alegações.

O Ministério Público pronuncia-se pela procedência do recurso atendendo a que os fundamentos invocados pela recorrente nas suas conclusões merecem provimento.

II.2 Questões em apreciação

Averiguação se, por falta de fundamentação, a sentença recorrida julgou ilegal o despacho de reversão. Assim, uma vez que não conheceu do mérito da matéria controvertida, dever-se-á limitar e anular o despacho de reversão e absolver a oponente da instância executiva e não julgar extinta a execução.

II.3 Matéria de Facto

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

- ✓ A AT instaurou o processo de execução fiscal nº3476200701073215, contra a sociedade “B” por dívidas provenientes de IVA dos anos 2007 e 2008 e IRS dos anos 2007 e 2008 no montante global de €5.935,95;
- ✓ A execução supramencionada reverteu contra o oponente “A”;
- ✓ Do despacho de reversão consta no campo de fundamentação da reversão:
 - Insuficiência de bens da devedora originária, nºs2 e 3 do artigo 23º da LGT, decorrente da situação líquida negativa declarada pela devedora originária na última IES;
 - Gerência de direito, de acordo com a alínea b) do nº1 do artigo 24 da LGT, no término do prazo legal de pagamento ou entrega de imposto em questão conforme cadastro da AT;

- Gerência de facto decorrente da remuneração da categoria A auferida ao serviço da devedora originária, no período em questão de direito, constante dos artigos 255º e 399º do Código das Sociedades Comerciais.

II.4 Matéria de Direito

Perante a factualidade dada como provada a Mº Juiz “a quo” considerou que relativamente à gerência de facto a AT apenas fundamentara a sua prática de o oponente auferir, no período a que as dívidas respeitam, a remuneração da categoria A, entendendo a Mº Juiz que tal facto por si só não prova tal exercício, considerando que, quanto a este requisito de responsabilidade subsidiária, o despacho de reversão se encontrava insuficientemente fundamentado, pelo que determinou a anulação da reversão julgando procedente a oposição, bem como extinta a execução contra o oponente.

A Fazenda Pública considera que a sentença enferma de erro de direito porquanto a falta de fundamentação do ato administrativo da reversão não contende com a execução em causa devendo apenas o Juiz decretar a anulação da reversão já que a decisão não impedirá a AT de sanar posteriormente tal vício e reverter de novo a execução contra o oponente.

E neste aspeto não pode deixar de ser dada razão à oponente. Uma vez que a recorrente não questiona a decisão tomada quanto à fundamentação da reversão nem questiona a oposição como sendo o meio processual próprio de reagir contra tal vício forma há que convir que, julgado verificado tal vício, a consequência jurídica é a sua anulação não tendo como consequência jurídica também a extinção da execução pelo simples facto de a reversão mais não ser que a atuação da potencial responsabilidade do revertido provocando a sua intervenção no processo de execução em curso na qualidade de executado.

A anulação da execução acarreta a falta de título executivo contra o revertido e a sua ilegitimidade passiva na execução, pelo que em reação à execução o oponente não

pode deixar de ser absolvido da instância, nos termos do disposto na alínea d) do artigo 278º do CPC.

II.5 Decisão

Por tal razão acordaram os juízes da Secção de Contencioso Tributário em conceder provimento ao recurso revogar a decisão recorrida na parte em que julgou a extinção da execução e absolver o recorrido da instância executiva.

CONCLUSÃO

Na falta de pagamento voluntário da prestação tributária, há que determinar o devedor à satisfação da prestação em falta, através da execução dos seus bens.

No sistema de cobrança judicial, a dívida tributária, apurada através do ato de liquidação, e não paga de forma voluntária, origina a execução do património do devedor.

Para o ordenamento jurídico nacional o legislador adotou o sistema judicial, instituindo o processo de execução fiscal como meio de obter a cobrança coerciva das dívidas tributárias.

É aos serviços da Autoridade Tributária que compete a instauração dos processos de execução fiscal, após a extração de certidões de dívida, e realizar os atos a estes respeitantes.

O processo de execução fiscal, apesar de possuir, por atribuição legal, natureza judicial, é, essencialmente, materialmente administrativo.

A oposição é o meio de reação do executado, quando este tiver sido citado. Esta tem como finalidade contestar a execução fiscal.

Os fundamentos da oposição estão expressamente definidos na lei, sendo esta o meio processual adequado para discutir a inexigibilidade da dívida tributária.

Para impugnar os atos praticados e as decisões proferidos no âmbito da tramitação da execução fiscal, a reclamação dos atos do órgão de execução fiscal, é o meio adequado, bem como para invocar a sua ilegalidade.

O processo de execução é cada vez mais utilizado e eficaz permitindo que, a Autoridade Tributária, dotada de meios de penhora, garanta a cobrança coerciva de dívidas tributárias.

PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL - REVERSÃO

Em caso de incumprimento, por parte dos devedores originários, ou caso seja manifesta e comprovada a insuficiência patrimonial do mesmo, poderá a AT efetuar, por meio de reversão, o chamamento dos responsáveis subsidiários à execução.

É neste momento que recai sobre a AT o ônus de alegar e provar os pressupostos que estiveram na base da reversão, permitindo reverter a execução fiscal contra o gerente do devedor originário, designadamente, os factos integradores do exercício da gerência de facto. Não basta então a gerência nominal ou gerência de direito, exige-se a prova da gerência de facto ou gerência real para que ocorra a responsabilidade subsidiária, ou seja, a prática de atos próprios de gerência, atos de administração ou de disposição em nome e no interesse da sociedade.

Na responsabilidade solidária a cobrança do imposto, seja esta voluntária ou coerciva, atua direta ou indiretamente sobre qualquer dos sujeitos passivos, o contribuinte direto ou responsável, nos termos do nº1 do artigo 21º da LGT, quando os pressupostos do facto tributário se verificarem em relação a mais de um sujeito, todos são solidariamente responsáveis pelo cumprimento da dívida tributária, é a chamada solidariamente passiva.

Não obstante o referido, no caso da responsabilidade subsidiária, a cobrança do tributo só atua sobre o responsável de forma mediata e coerciva, por reversão da execução fiscal. Quer isto dizer que, primeiramente, há que solicitar a cobrança da dívida sobre o devedor do imposto e apenas depois de esgotados esses mecanismos será possível reverter, ou seja, cobrar a dívida que não ao devedor originário.

Salienta-se o facto da responsabilidade tributária subsidiária dos gerentes, ainda que somente de facto, que por força do previsto no nº1 do artigo 24.º da LGT, são responsáveis subsidiários em relação às entidades onde exerçam funções, existindo, igualmente, solidariedade entre os vários gerentes.

Efetivamente, embora as pessoas coletivas sejam figuras jurídicas dotadas de personalidade e capacidade jurídicas, as mesmas estão impedidas de agir por si mesmas, estando por isso dependentes de pessoas físicas que prosseguem os seus fins estatutários, desempenhando com zelo as funções que lhes são

PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL - REVERSÃO

atribuídas personificando as vontades daquela, sendo que todos os atos que estas desempenham no interesse da pessoa coletiva que personificam, irão refletir-se na esfera jurídica desta.

Os administradores ou gerentes acarretam a responsabilidade de com zelo e diligência, desempenhando as suas funções sempre na prossecução do melhor destino societário pelo que, quando violarem culposamente os seus deveres, serão chamados à responsabilidade, subsidiariamente ao contribuinte principal que será sempre a pessoa coletiva na qual desempenham de facto funções de gerência e administração.

Assim, para efetivar a responsabilidade subsidiária dos gerentes e administradores é imperativo o exercício efetivo do cargo durante o período da verificação do facto tributário ou ao tempo da respetiva cobrança. Não bastará neste caso a gerência nominal ou de direito, apesar de com esta se poder presumir a gerência efetiva ou de facto.

No entanto, esta só se poderá provar com a prática de atos próprios de gerência, administração ou disposição de bens em nome e no interesse do devedor originário, cabendo à administração tributária a prova do exercício efetivo da gerência.

Desta forma, é necessária para além da gerência nominal para efetivação da reversão fiscal, já que terá sempre de ser acompanhada pelo exercício da gerência efetiva, podendo esta última não ser acompanhada pela primeira, cabendo sempre à administração tributária a prova de que o gerente de direito sob o qual reverteu a execução fiscal, exerceu de facto as funções de gerência.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Catarino, J. R., & Guimarães, V. B. (2015). *Lições de Fiscalidade - Princípios Gerais e Fiscalidade Interna* (4ª Edição ed., Vol. Volume I). Almedina.

Marreiros, J. M. (2015). *Sistema Fiscal Português - Códigos Fiscais e Outra Legislação Fundamental* (11ª Edição ed.). Áreas Editora.

Martins, J. A. (2012). *Contencioso Tributário*. OTOC.

Martins, J. A., & Alves, J. C. (2015). *Procedimento e Processo Tributário - Uma perspectiva prática*. Almedina.

Morais, R. D. (2006). *A Execução Fiscal* (2ª Edição ed.). Almedina.

Nabais, J. C. (2010). *Direito Fiscal* (5ª Edição ed.). Almedina.

Paiva, C. (2016). *O Processo de Execução Fiscal* (4ª Edição ed.). Almedina.

Rocha, J. F. (2014). *Lições de Procedimento e Processo Tributário* (5ª Edição ed.). Almedina.

Sousa, J. L. (2007). *Código do Procedimento e Processo Tributário* (5ª Edição ed.). Áreas Editora.