

FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DE LISBOA

MARIA JOÃO PINTO DE CARVALHO LEITÃO



FACULDADE DE DIREITO
Universidade de Lisboa

**DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS ADMINISTRADORES DA
SOCIEDADE EM SITUAÇÃO DE REVERSÃO FISCAL - OUTRA SOLUÇÃO
*DE IURE CONDENDO?***

Orientador: Professor Doutor Gustavo André Lopes Courinha

LISBOA

2020

2020

MARIA JOÃO PINTO DE CARVALHO LEITÃO

**DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS ADMINISTRADORES DA
SOCIEDADE EM SITUAÇÃO DE REVERSÃO FISCAL - OUTRA SOLUÇÃO
*DE IURE CONDENDO?***

Dissertação apresentada à Universidade de Lisboa –
Faculdade de Direito para a obtenção do grau de
Mestre em Direito e Prática Jurídica - Direito
Financeiro e Fiscal

Orientador: Professor Doutor Gustavo André Simões
Lopes Courinha

ÍNDICE

AGRADECIMENTOS	6
LISTA DE ABREVIATURAS	7
RESUMO	9
Palavras-chave	9
ABSTRACT	10
Key-words	10
1. INTRODUÇÃO	11
2. A EXECUÇÃO DA SOCIEDADE DEVEDORA DE IMPOSTO	13
2.1. Tramitação do processo.....	13
2.2. Da natureza do processo de execução fiscal.....	14
3. APRECIÇÃO DO REGIME DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SUBSIDIÁRIA DO ADMINISTRADOR/GERENTE	18
3.1 Regime geral da responsabilidade tributária.....	18
3.1.1. Responsabilidade tributária do administrador/gerente.....	19
3.1.1.1. Da efetivação da responsabilidade do administrador/gerente – a reversão do processo de execução fiscal.....	20
a) Aproximação da definição do conceito de reversão fiscal.....	20
3.1.1.2 Requisitos materiais para a verificação da possibilidade de reversão.....	20
a) Excurso: Consequência jurídica da reversão infundamentada.....	22

b) Articulação da insolvência da SDO com o critério da fundada insuficiência de bens.....	25
3.1.1.3. O requisito temporal.....	27
3.1.1.4. O objeto da reversão.....	29
3.1.1.5. Descrição do procedimento.....	29
3.1.1.6. Meios de defesa do revertido.....	31
a) Impugnação da legalidade da dívida	31
b) Dedução de oposição à execução.....	32
c) Do benefício da execução prévia.....	33
3.1.1.7. Discussão da natureza jurídica do despacho de reversão no TC.....	34
3.1.1.8. Natureza jurídica da responsabilidade tributária.....	36
3.1.1.9. Desvirtuar do propósito da reversão?.....	37
3.2. Âmbito subjetivo do artigo 24.º, n.1 da LGT.....	39
3.2.1. Apresentação da questão.....	39
3.2.2. Possíveis <i>desvios</i>	41
3.2.2.1. O administrador de facto.....	42
a) Critério formalista vs. critério funcional.....	43
α) Tomada de posição.....	45
b) Critério da continuidade vs. critério da esporadicidade.....	45
α) Tomada de posição.....	46
3.2.2.2. O administrador <i>meramente de direito</i>	48
a) Tomada de posição.....	49
3.2.3. Problematização da presunção judicial.....	50
3.3. A culpa do administrador/gerente.....	54
3.3.1. Excurso: a evolução legislativa.....	54
3.3.2. O regime atual.....	56
4. DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA ENTRE PARES.....	59
4.1. Apresentação da questão.....	59
4.2. Da comunicabilidade dos meios de defesa.....	61

4.2.1. O caso específico da prescrição.....	64
4.2.2. A insolvência de um dos convedores.....	66
4.3. Problematização do direito de regresso.....	66
4.3.1. Da possibilidade de direito de regresso contra a sociedade.....	68
4.3.2. O momento do surgimento do direito de regresso na esfera jurídica do responsável subsidiário solidário – Análise do acórdão do TRL de 15 de Março de 2016.....	68
4.3.3. Apreciação geral do direito de regresso.....	70
5. NOVA SOLUÇÃO DE IURE CONDENDO?.....	72
5.1. Teto máximo para a reversão fiscal.....	72
5.2. Obrigação parciária?.....	74
6. CONCLUSÃO.....	77
7. REFERÊNCIAS.....	82
7.1 Bibliografia.....	82
7.2. Jurisprudência.....	84
7.3. Sítios eletrónicos.....	88

AGRADECIMENTOS

Ao Senhor Professor Gustava Lopes Courinha, pelas suas palavras de alento e orientação preciosa, que tornaram também possível este trabalho.

À Professora Margarida Seixas que teve a bondade de me relembrar os conhecimentos de Metodologia da Investigação Científica.

À minha família e amigos, incansáveis revisores, pelo constante apoio.

Aos meus coordenadores, Elisabete e Rui, pela compreensão e ajuste às minhas circunstâncias.

À Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa pelas bases essenciais à realização deste trabalho.

LISTA DE ABREVIATURAS

AF	Administração Fiscal
Al.	Alínea
AN	Audiencia Nacional
Art.	Artigo
CC	Código Civil
CDA	Certidão de Dívida Ativa
CIRE	Código de Insolvência e Recuperação de Empresas
CPA	Código de Procedimento Administrativo
CPC	Código do Processo Civil
CPCI	Código de Processo das Contribuições e Impostos
CPT	Código de Processo Tributário
CPPT	Código de Procedimento e de Processo Tributário
CRC	Código do Registo Comercial
CRP	Constituição da República Portuguesa
CSC	Código das Sociedades Comerciais
CTN	Código Tributário Nacional
DL	Decreto-Lei
FP	Fazenda Pública
IVA	Imposto de Valor Acrescentado
LEF	Lei de Execução Fiscal
LGT	Lei Geral Tributária
MP	Ministério Público
Nr./Nrs.	Número/Números

Pág./Págs.	Página/Páginas
RGIT	Regime Geral das Infrações Tributárias
RGR	Reglamento General de Recaudación
Ss.	Seguintes
SDO	Sociedade Devedora Originária
STA	Supremo Tribunal Administrativo
TCAN	Tribunal Central Administrativo Norte
TCAS	Tribunal Central Administrativo Sul
TEAC	Tribunal Economico-Administrativo Central
TRL	Tribunal da Relação de Lisboa
TRP	Tribunal da Relação do Porto
TSJM	Tribunal Superior de Justicia de Madrid

RESUMO

Perante a circunstância de uma sociedade que se vê incapacitada de cumprir as suas obrigações fiscais é usual seguir-se a cobrança coerciva das mesmas, em sede de processo executivo.

Na instância executiva, várias são as vicissitudes que podem ocorrer, sendo uma delas a sociedade revelar inexistência ou insuficiência patrimonial para liquidar as dívidas a pagamento.

É neste momento que poderá ser visado o administrador/gerente da sociedade, que responderá através do seu património pessoal, por ação do mecanismo de reversão fiscal, que tem como fundamento, por exemplo, o princípio da eficácia processual, mas também apresenta os seus traços menos favoráveis.

Quem poderá ser o administrador/gerente é uma questão sobre a qual nos debruçaremos, devido às diferentes interpretações suscitadas pelo artigo 24.º, n. 1 da LGT, especialmente no que toca ao conceito de *administrador de facto*.

Esta sua responsabilidade será efetivada, se for possível avaliar que por culpa do administrador/gerente o património da sociedade se tornou insuficiente para liquidação da dívida, nos termos do artigo 24.º, n.1 al. a) e b) da LGT.

No caso de existir mais do que um administrador/gerente da mesma sociedade, a sua responsabilidade será solidária, nos termos da parte final do preceito referido.

Neste âmbito, várias questões se podem colocar, uma vez que constitui um regime potencialmente gravoso para o único administrador/gerente demandado.

Também merece, neste contexto, a referência à problematização do direito de regresso, que vemos ser uma questão controvertida devido ao facto de constituir um regime que se mostra passível de manter o administrador/gerente que liquidou a dívida numa situação de incerteza jurídica, que tem efeitos perniciosos diretos na sua situação patrimonial.

A terminar o nosso trabalho tentaremos verificar se a solução jurídica para os problemas identificados é adequada e se poderemos sugerir uma outra, ainda que no plano *de iure condendo*.

Palavras-chave: execução fiscal; responsabilidade tributária; reversão fiscal; administrador de facto; direito de regresso;

ABSTRACT

Whenever the company is unable to accomplish their tax obligations, a tax enforcement process is expected to take place, in order to recover them.

During this process, several vicissitudes may occur, one of them being that the company is lacking means, or they are insufficient regarding the settlement of the debt.

In that case, the company's manager will see their personal assets pursued through the mechanism of tax reversal, which is justified by the principle of procedural efficiency, although it also reveals some less beneficial features.

Who this manager might be, is a question we will be addressing due to the opposite interpretations that the norm in the article 24.º, n.1 from LGT favors, especially concerning the *the facto* administrator issue.

Their liability will be determined by their own *fault* when conducting the company's activity and assets, as it is stipulated by the norm contained in the article 24.º, n.1 a) and b) LGT.

In the event that there is more than one manager of the same company, they will share a joint responsibility, pursuant to the final part of the aforementioned provision.

Here, several questions can be explored since the regime might be potentially burdensome for the only manager demanded by the creditor.

Also, in this context, we must refer to the problematization of the right of recourse, which can be perceived as a controversial issue due to the fact that it composes a regime that proves to be able to keep the manager who has settled the debt in a situation of uncertainty, having direct pernicious effects on their equity situation.

By the end of our investigation we will try to verify if the current legal solution to the identified problems is adequate and if we can suggest another one, even if it is only *de iure condendo*.

Key words: tax enforcement; tax liability; tax reversal; *de facto* administrator; right of recourse.

1. INTRODUÇÃO

O tema principal do presente estudo tem origem numa situação patológica ocorrida no âmbito da relação jurídico-tributária ⁽¹⁾. A referida situação verifica-se, em concreto, quando, no decorrer da sua atividade, uma sociedade devedora do imposto deixa de poder cumprir as suas obrigações.

Neste âmbito considerámos relevante tratar, para fornecer um maior enquadramento à questão de fundo e de forma não exaustiva, o tema da execução fiscal, focando-nos de forma superficial na sua tramitação, bem como na discussão que envolve a sua natureza jurídica.

Perante a ausência de liquidação de um imposto devido, e conseqüente execução da sociedade, outros sujeitos poderão, mediante preenchimento de certos pressupostos, ser visados neste último processo. Referimo-nos ao caso dos responsáveis tributários, sujeitos distintos do sujeito devedor originário.

Quanto a estes potenciais intervenientes no processo, decidimos focar-nos na previsão do artigo 24.º, n.1 da LGT, e é objeto da nossa análise o caso dos administradores, diretores e gerentes ⁽²⁾, sendo as condições do seu exercício explicitadas em momento oportuno.

O mesmo preceito estatui ainda, na sua parte final, que estes sujeitos são responsáveis a título subsidiário em relação à pessoa coletiva que administram/gerem.

Assim, traremos à colação o artigo 23.º, n.1 da LGT para indicarmos ainda que a responsabilização daqueles se efetiva através da reversão fiscal, da qual nos ocuparemos extensivamente. Por meio desta, o administrador/gerente poderá, desde que tenha agido com *culpa*, vir a ocupar o lugar do contribuinte direto no processo executivo, outrora dirigido à sociedade.

Desde já, alertamos que o conceito de reversão fiscal não é exclusivamente utilizado para os casos de responsabilidade dos administradores e gerentes das sociedades, como desmentem, desde logo, os artigos 25.º e seguintes da LGT ⁽³⁾.

⁽¹⁾ SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina, 1993, pág. 251.

⁽²⁾ Para facilitar a sua identificação, haverá momentos em que utilizaremos a expressão administrador/gerente ou cada uma delas isoladamente. Sabemos que a sua precisão é importante a nível da tipologia da sociedade que representam (administrador – sociedade anónima / gerente – sociedade por quotas), no entanto, a referência ao tipo de sociedade em causa será muito raramente referido.

⁽³⁾ Falamos, nesta sede, dos casos de reversão contra os titulares de estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada (artigo 25.º da LGT), contra os terceiros adquirentes de bens (artigo 157.º do CPPT), contra os funcionários que dolosamente hajam contribuído para o retardamento ou frustração do processo de execução originário (artigo 161.º do CPPT), contra o administrador judicial da insolvência que não proceda diligentemente, nos termos do artigo 181.º, n.2 do CPPT.

No entanto, centraremos a análise neste tipo de responsabilidade subsidiária, visto ser o único que se adequa ao escopo do nosso trabalho. Teremos então em consideração apenas o caso específico do artigo 24.º da LGT que comporta a reversão contra os membros de corpos sociais e responsáveis técnicos, embora nos atenhamos aos primeiros.

Facilmente se depreende que esta profunda alteração do âmbito subjetivo do processo executivo suscita diversas questões, uma delas, a nível da sua conformidade com a constituição, questionando-se sobre se o despacho que a viabiliza deverá ser proferido numa instância administrativa, como acontece, ou judicial.

Outra questão que teremos em conta na nossa dissertação, prende-se com o facto de, acionada a responsabilidade subsidiária de um administrador/gerente, se poder criar a existência de um novo patamar de estudo, ligado ao tipo de responsabilidade que os administradores assumem entre si. Deste modo, apenas se se verificar a sua coexistência é que a questão releva, relegando-a para o plano meramente eventual.

Além desta análise, também nos debruçaremos sobre a previsão do artigo 24.º, n.1 da LGT, na tentativa de que ao preceito possamos atribuir um âmbito subjetivo inequívoco, se é que tal é possível.

Assim, problematizaremos a distinção entre administradores de facto e de direito, verificando se é ou não indiferente, perante a lei, que um administrador o seja apenas de direito, ou se é necessário que tenha praticado atos de gestão de facto, para efeitos da possibilidade da sua responsabilização.

A da densificação da figura do administrador de facto reveste-se da maior relevância, uma vez estarem em jogo imperativos de segurança jurídica.

Ao aprofundar a figura do administrador de facto, iremos recolher contributos de outras áreas do direito, por considerarmos que a sua tipificação se revelaria transversalmente útil.

Finalmente, outra questão controversa reside no facto de, existindo, não apenas um, mas vários administradores, a responsabilidade que estes carregam é solidária. O problema consiste em ser perfeitamente pacífico, no ordenamento jurídico português, o caso de apenas um administrador/gerente ser chamado ao processo de execução da sociedade e, no limite, poder o mesmo ser responsabilizado pela totalidade da dívida, sem que os seus pares hajam que ser chamados ao processo, tal como decorre do regime geral da solidariedade, nos termos do artigo 160.º do CPPT e 512.º, n.1 do CC.

Devido a esta questão, problematizaremos o direito de regresso, verificando em que moldes este deverá ser acionado pelo administrador/gerente que houver procedido à liquidação da dívida.

Questionar-nos-emos quanto à articulação deste aspeto com o recurso ao incidente de insolvência pessoal, perguntando, especificamente, como afetará os seus pares.

Outra situação complexa será, tanto a prescrição da dívida principal.

O nosso objetivo é, relativamente às vertentes referidas, depois de analisado o regime atual, enfatizando os seus pontos benéficos, bem como indagando a existência das fraquezas sentidas na aplicação do mesmo à hipótese formulada, verificar se é possível uma outra solução, de *iure condendo*.

Por outras palavras, pretendemos testar a solução atualmente existente, verificando se esta continua a ser a melhor com que nos confrontamos.

Exposto que está, de forma bastante sucinta, o problema e objetivo principal, gostaríamos de referir que o nosso estudo terá como base as fontes de direito, como a lei, jurisprudência e, por fim, doutrina.

Dada a circunstância de por vezes tratarmos problemas pouco explorados, privilegiámos a jurisprudência como objeto de análise para a nossa pesquisa, visto que a realidade casuística sempre ultrapassa, em larga medida, tudo o que sobre ela existe escrito.

Com a certeza de que reuniremos informação bastante relevante e essencial, indicamos ainda que a investigação será conjugada com uma vertente comparativa, recorrendo ao contributo de outros ordenamentos jurídicos, sendo realizadas anotações desta natureza de forma pontual.

2. A EXECUÇÃO DA SOCIEDADE DEVEDORA DE IMPOSTO

2.1. Tramitação do processo

Neste capítulo, em que esperamos desenvolver o tema do processo da execução fiscal, centraremos a nossa análise unicamente na execução por dívidas fiscais, por consideramos que este é o único que se adequa ao escopo do nosso trabalho.

O presente objetivo consiste em destacar diferentes aspetos relacionados com a execução fiscal, com vista a abordarmos o tema de um processo que lhe é pode surgir associado, a reversão fiscal.

Principiando por uma análise estritamente processual, necessário será realizarmos uma breve apreciação da execução.

Desde logo, diremos que o fundamento jurídico para o seguimento de um processo de execução fiscal reside na existência de um direito de crédito de que um sujeito é detentor e que o pretende ver realizado ⁽⁴⁾.

Este fundamento é sustentado através de um título executivo, que cumpre a função de determinar o fim e os limites da ação executiva, tal como se retira do artigo 10.º, n.5 do CPC. Como sabemos, a apresentação deste título é indispensável, sob pena de ser acionado o disposto no artigo 725.º, n.1 do CPC.

Mas se a sua falta determina a recusa da secretaria em receber o requerimento executivo, a sua mera apresentação também não é suficiente. Assim, é necessário que se faça acompanhar de todos os elementos exigidos pelo já referido artigo 725.º, n.1 do CPC, para ser dotado de eficácia jurídica.

Quanto ao âmbito material relativamente ao objeto ao qual respeitará o título executivo, advertimos que a execução fiscal, não diz respeito meramente a dívidas contra o Estado ⁽⁵⁾.

Assim, poderão ser objeto de execução fiscal não só tributos e outras contribuições financeiras a favor do Estado, como também coimas e outras sanções pecuniárias fixadas em decisões, sentenças ou acórdãos relativos a contraordenações tributárias, desde que não aplicadas pelos tribunais comuns, coimas e outras sanções pecuniárias decorrentes da responsabilidade civil determinada nos termos do RGIT, como se pode ler nas alíneas do artigo 148.º, n.1 do CPPT.

Nas alíneas do n.2 do mesmo artigo, veremos que ainda poderão ser objeto do processo de execução fiscal outras dívidas ao Estado e a outras pessoas coletivas de direito público, que devam ser pagas por força de um ato administrativo, bem como reembolsos ou reposições, e ainda custas, multas não penais e outras sanções pecuniárias fixadas em processo judicial.

2.2. Da natureza do processo de execução fiscal

Não nos iremos estender em demasia na análise da querela que problematiza a questão de qual será a natureza do processo de execução fiscal.

⁽⁴⁾ JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra: Coimbra Editora, 2014, pág. 323.

⁽⁵⁾ *Idem*, pág. 324 e 325.

No entanto, gostaríamos de referir que a discussão é relevante porque este processo é composto por diversos elementos concatenados aos quais se pode, por um lado, atribuir natureza de ato administrativo e, por outro lado, natureza de ato judicial.

Esta dualidade da natureza dos atos que se praticam no âmbito do mesmo processo pode colocar-se tanto a nível subjetivo, como objetivo ⁽⁶⁾.

A nível subjetivo, tem-se que, em sede do processo de execução por dívidas fiscais, há atos a serem praticados pela AF, enquanto outros são praticados pelo tribunal.

Do ponto de vista objetivo, existem atos que se revestem de natureza puramente administrativa, como será o exemplo da citação do executado, nos termos dos artigos 188.º e seguintes do CPPT, e atos de natureza jurisdicional, tais como a dedução de oposição, prevista no artigo 204.º do mesmo diploma.

Concordamos que, à primeira vista, este assunto poderia parecer revestir-se de potencialidade limitada para ser discutido ⁽⁷⁾, dado o exposto no artigo 103.º, n. 1 da LGT.

O referido preceito legal determina que “*o processo de execução fiscal tem natureza judicial*”, o que poderia importar a exclusão, desde logo, da possibilidade de aplicação de normas administrativas a este tipo de execução.

Por esta mesma razão, o assunto é discutido e estudado sob várias óticas, especialmente com referência à evolução jurisprudencial.

Assim, uma das questões fundamentais a responder seria, como coordenar o facto de expressamente se atribuir natureza judicial ao processo de execução fiscal com o facto de se conferir à AF a competência para a prática de todos os atos sem natureza jurisdicional, nos termos dos artigos 150.º e 151.º do CPPT ⁽⁸⁾.

Vejamos, afinal, qual a visão geral da jurisprudência quanto a esta problemática.

Na nossa investigação deparámo-nos com uma visão da execução fiscal enquanto processo uno e indivisível, “*um instrumento criado pela ordem jurídica para a cobrança coerciva de obrigações tributárias mediante um processo e não mediante*

⁽⁶⁾ *Idem*, pág. 330.

⁽⁷⁾ DULCE NETO, “A natureza da execução fiscal na jurisprudência do STA” in *Execução Fiscal*, Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2019, pág. 11, disponível em http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_ExecucaoFiscal.pdf

⁽⁸⁾ *Idem*, pág. 14.

um procedimento administrativo”⁽⁹⁾. Esta visão pretende que o processo se reja apenas pelas normas do CPPT, e CPC supletivamente⁽¹⁰⁾.

Aqui chegados, diremos termo-nos apercebido de que a questão que tratamos não se centra tanto na caracterização da execução fiscal enquanto processo judicial ou procedimento administrativo, mas sim em saber até que ponto se considera pacífica a coexistência das duas realidades no mesmo âmbito.

Assim, diremos que não se nega, em geral, que a execução assuma natureza judicial, o que parece variar é a veemência com que esta é defendida.

Importa então, salientar que a execução fiscal resulta de facto, como pudemos referir, da concatenação de diferentes atos, sendo que parte deles se reveste de natureza administrativa.

Esta circunstância favorece a possibilidade de se considerar que nem todos os atos sejam necessariamente praticados pelo tribunal, aceitando-se o chamamento de órgãos administrativos que auxiliem na realização dos mesmos.

A posição que demonstra maior flexibilidade acolhe a visão de que podem ser praticados, por órgãos administrativos, atos meramente procedimentais num processo e que estes são regidos pelas normas administrativas⁽¹¹⁾, posição que formou, recentemente, uma corrente jurisprudencial⁽¹²⁾.

O que importa ainda destacar é que estes atos, cuja competência se atribui, por lei, a um órgão administrativo, não são atos materialmente jurisdicionais, o que, do ponto de vista teleológico, não configura qualquer composição de interesses⁽¹³⁾. Não é, portanto, afetada a separação de poderes ou a reserva da função jurisdicional⁽¹⁴⁾⁽¹⁵⁾.

⁽⁹⁾ Neste sentido *vide*, Acórdão do STA de 07-03-2012, pág. 8, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/1b8f8fd0d9358985802579c30037c74c?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1, consultado a 14-03-2020 e Acórdão do STA de 08-08-2012, pág. 5, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/0925293c10efb21d80257a5500531a0e?OpenDocument&ExpandSection=1> consultado a 17-03-2020.

⁽¹⁰⁾ DULCE NETO, pág. 16.

⁽¹¹⁾ Não se estranha que estes atos procedimentais sejam praticados pelo tribunal. Já o caso contrário, o da prática de atos jurisdicionais por um órgão administrativo, enferma de inconstitucionalidade, nos termos do artigo 202.º da CRP. Neste sentido *vide*, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *cit.* pág. 331.

⁽¹²⁾ DULCE NETO, *cit.*, pág. 19.

⁽¹³⁾ *Idem, ibidem.*

⁽¹⁴⁾ *Idem*, pág. 14.

⁽¹⁵⁾ No caso inverso, ser um ato judicial praticado por um órgão administrativo, enfermaria de inconstitucionalidade, por via da aplicação do artigo 202.º da CRP. Neste sentido *vide*, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *cit.*, pág. 331.

É neste sentido que pensamos ser pacífica a coexistência de regimes diferentes aplicáveis ao processo de execução fiscal, não o tornando no *paradoxal* “*procedimento processual*”⁽¹⁶⁾.

De contrário, a referida visão que pretende que sejam apenas aplicáveis as normas processuais à execução fiscal, e nunca as normas administrativas e de procedimento tributário, peca por ser redutora⁽¹⁷⁾ e por poder ter efeitos perniciosos na defesa e garantias do contribuinte⁽¹⁸⁾.

Esta visão, ao escudar-se na interpretação literal do artigo 103.º, n. 1 da LGT, que prescreve “*o processo de execução fiscal tem natureza judicial*” pode estar, convenientemente a desconsiderar a parte que se determina; “*sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos atos que não tenham natureza jurisdicional*”.

Terminando, poderiam indicar-se outras posições, por exemplo a que considera existirem procedimentos “*enxertados*” no processo de execução, que consideram a AF atua de acordo com a sua função administrativa⁽¹⁹⁾, e não em substituição do juiz como pudemos enunciar antes.

Assim, a nosso ver, torna-se impossível a defesa de que o processo de execução fiscal se revista de outra natureza que não a jurisdicional, ainda que temperada pela prática de atos meramente administrativos. Esta última circunstância não é, no entanto, suficiente para alterar a natureza judicial que sempre lhe vinha sendo atribuída⁽²⁰⁾ e que consome as restantes considerações.

⁽¹⁶⁾ Argumento avançado no Acórdão do STA de 07-03-2012, *cit.*, pág. 9.

⁽¹⁷⁾ Sustenta-se a posição em relação a casos caricatos a sujeição aos termos gerais do CPC o ato de autorização da dação em pagamento, a praticar pelo Ministro das Finanças. Neste sentido, *vide*, DULCE NETO, *cit.*, pág. 17.

⁽¹⁸⁾ O Acórdão do STA de 08-08-2012, *cit.*, julgou nunca existir o dever de audição prévia no âmbito de um processo de execução fiscal, e, em particular, inexistir esse dever antes da decisão de indeferimento de pedido de prestação de garantia.

⁽¹⁹⁾ DULCE NETO, *cit.*, pág. 20.

⁽²⁰⁾ Assim se afirma, a nosso ver, de forma irónica, no acórdão do STA de 07-03-2012, pág. 8, *cit.*, visto que a posição transversalmente versada no mesmo seja a de afirmar categoricamente que a execução é um *processo* e não um *procedimento*!

3. APRECIÇÃO DO REGIME DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SUBSIDIÁRIA DO ADMINISTRADOR/GERENTE

3.1 Regime geral da responsabilidade tributária

No presente capítulo gostaríamos de verificar o que se pode entender por responsabilidade tributária. Porém, antes de apurar quem é responsável do ponto de vista tributário, devemos analisar que entes detêm personalidade e ainda capacidade tributária, já que aquela questão é, logicamente, precedida por esta.

Com recurso à interpretação da LGT, a análise é bastante clara. Sabemos, através da leitura da norma do artigo 15.º da LGT, que terá personalidade tributária quem puder ser sujeito numa relação jurídica-tributária.

No artigo seguinte, é afirmado que, em princípio deterá capacidade tributária quem igualmente gozar de personalidade tributária, nos termos do artigo 16.º, n.2 da LGT.

Esta será caracterizada pela possibilidade que o sujeito detém para a prática de atos que conduzam à produção de consequências jurídicas substanciais ou formais na relação tributária ⁽²¹⁾.

Iniciando a análise da relação jurídica-tributária, diremos que esta se define nos termos do artigo 1.º, n.2 da LGT, e é estabelecida entre um sujeito ativo, a AF ⁽²²⁾, e um sujeito passivo, pessoa singular ou coletiva destinatário da norma tributária.

Sucedem porém, que no âmbito da relação fiscal podem ocorrer diversas situações com potencial para a alterar subjetivamente a vários momentos.

Assim, a nível da alteração subjetiva da relação tributária podemos discutir vários casos, dividindo-se os sujeitos passivos podem em três hipóteses, nos termos do artigo 18.º, n.3 da LGT. Serão estes o contribuinte direto, o substituto e o responsável tributário.

O contribuinte direto coincide com o sujeito sobre o qual recai a obrigação originária de pagamento de imposto, devido à verificação de capacidade contributiva na sua esfera jurídica.

⁽²¹⁾ DIOGO LEITE DE CAMPOS E MÓNICA LEITE DE CAMPOS, *Direito Tributário*, Coimbra: Almedina, 2ª edição, 2000, pág. 364.

⁽²²⁾ Uma anotação a realizar, a título de cautela, será no sentido de clarificar que no conceito de sujeito ativo se inclui “*entidade de Direito Público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, quer diretamente, quer através de representante.*” Neste sentido, vide, ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal - Lições*, Coimbra: Almedina, 2016, pág. 69.

O caso da substituição tributária é densificado no artigo 20.º da LGT, através do qual é indicado que o substituto está obrigado a cumprir prestações materiais e formais da obrigação tributária em lugar do contribuinte ⁽²³⁾. É de notar que o substituto é considerado enquanto sujeito passivo, a par do contribuinte direto, e as obrigações de retenção e entrega são por este assumidas “*desde o início da relação tributária*” ⁽²⁴⁾.

O caso que mais atenção merecerá da nossa parte será, naturalmente, o do responsável tributário que pode ser caracterizado enquanto o sujeito que deverá proceder ao pagamento da dívida de imposto, mas cujos pressupostos tributários se verificaram em relação a um outro devedor, a título originário ⁽²⁵⁾. Tenhamos em conta, no entanto, que esta responsabilização decorre e depende de uma violação de deveres exigíveis a este responsável ⁽²⁶⁾, matéria que desenvolveremos em momento oportuno.

3.1.1. Responsabilidade tributária do administrador/gerente

No seguimento do que temos vindo a afirmar, a leitura da norma do artigo 22.º, n.2 da LGT, confirma que a responsabilidade tributária se caracteriza pela possibilidade de abranger, subjetivamente, de forma adicional, pessoas distintas do devedor originário.

Assim somos levados a afirmar que se trata de um tipo de responsabilidade não apenas subsidiária e excecional, mas também *eventual*, visto que apenas se desencadeia se verificadas certas circunstâncias que serão clarificadas mais à frente.

Partiremos para a nossa análise sabendo que existe uma regra geral; a obrigação de imposto recai, em princípio, no contribuinte direto.

Atento o tema do presente capítulo, iremos indicar que condições, se verificadas, tornam possível a atribuição da responsabilidade por uma dívida de alguém a outrem.

Sabendo que a responsabilização de outrem pelas dívidas, juros e encargos legais, mencionados no artigo 22.º, n.1 da LGT, é apenas subsidiária, teremos que referir ainda que a mesma se efetiva por meio do instituto da reversão do processo de execução fiscal, nos termos do artigo 23.º, n.1 da LGT.

⁽²³⁾ *Idem*, pág. 72.

⁽²⁴⁾ ANA PAULA DOURADO, “Substituição e Responsabilidade Tributária”, *Ciência e Técnica Fiscal*, N.º 391, 1998, pág. 47, disponível em https://www.cideeff.pt/xms/files/Artigos_APD/substituicao_e_responsabilidade_tributaria.pdf consultado a 22-04-2020.

⁽²⁵⁾ *Idem*, pág. 51,

⁽²⁶⁾ ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal - Lições*, Coimbra: Almedina, 2016, pág. 73.

3.1.1.1. Da efetivação da responsabilidade do administrador/gerente – a reversão do processo de execução fiscal

a) Aproximação da definição do conceito de reversão fiscal

Numa tentativa de aproximação do significado do conceito, traremos à colação uma definição que nos parece apropriada. Assim, consistirá a reversão fiscal 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 (...)*”⁽²⁷⁾.

Atento o que terminamos de expor, gostaríamos de enfatizar que este instituto desperta várias questões bastante delicadas, uma vez que interfere com a relação fiscal originária, transformando-a profundamente. Tal é a importância que as mesmas questões detêm, que se verificou a necessidade de discutir certos aspetos a seu respeito ao nível da conformidade à CRP.

Por essa razão, a sua utilização está rodeada de inúmeras cautelas e é certamente de uso excecional, se verificadas estritas condições que devem ser expressamente previstas na lei, como teremos oportunidade de estudar.

3.1.1.2 Requisitos materiais para a verificação da possibilidade de reversão

Tendo como ponto de partida o artigo 153.º, n. 2, al. a) do CPPT, verificamos mencionada a hipótese da “*inexistência de bens penhoráveis do devedor [principal]*” como requisito a preencher com vista à possibilidade de reversão fiscal.

Além desta, observando o disposto na alínea b) do mesmo artigo, em coordenação com o disposto no artigo 23.º, n. 2 da LGT, ficaremos a saber que a reversão pode também operar no caso de se verificar “*fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal*”.

No artigo 239.º, n.2 do revogado CPT, correspondente ao atual artigo 153.º, n.2 do CPPT, a reversão do processo de execução fiscal contra o devedor subsidiário era feita depender da verificação da mera *insuficiência* de bens.

A solução prestava-se à crítica segundo a qual este critério, embora objetivo, potencializava a verificação de casos extremos e situações incompreensíveis⁽²⁸⁾, sendo

⁽²⁷⁾ Acórdão do STA de 16-03-2005, pág. 6, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/73a1c60cec90043c80256fd6004e3fda?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1, consultado a 04-04-2020.

⁽²⁸⁾ Exemplo extremo em que um bem que valha 5.000 €, de facto, é insuficiente para liquidar uma dívida de 5.001. Neste sentido, vide TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, “O momento de reversão fiscal

uma solução que prestava pouco rigor ⁽²⁹⁾, no âmbito de uma matéria a ser tratada de forma muito cuidada, devido às sérias consequências que acarreta, as quais teremos oportunidade de estudar.

Perante tal consagração legal atual, forma-se a dúvida de como deverá ser interpretado o conceito de “*fundada insuficiência*”, uma vez que o próprio carece de densificação.

Através da formulação legal do artigo 23.º, n.2 da LGT, poderia parecer que este conceito se destinava a cumprir o desígnio de uma “*diretriz de discricionariedade*” ⁽³⁰⁾, podendo ser preenchido com recurso a um juízo subjetivo.

No entanto, verificando o disposto no artigo 153.º, n.2 al. b) do CPPT, pode confirmar-se a refutação da teoria *supra* avançada.

Sendo o presente um assunto tão delicado, deverá o mesmo estar revestido das maiores certezas, que apenas podem ser alcançadas através do recurso a critérios objetivos e nunca subjetivos, por imperativos de segurança jurídica e princípio da proporcionalidade ⁽³¹⁾.

Urge, nesta sede, verificar o que se pode entender por tais critérios objetivos e que meios são idóneos para comprovar a situação de “*fundada insuficiência*” patrimonial da qual padece a sociedade.

E é através do já referido artigo 152.º, n.2 al. b) do CPPT, com o auxílio da atividade jurisprudencial, que vimos surgir o que consideramos ser um critério mínimo para a aferição da situação de insuficiência patrimonial, consistindo o mesmo na análise dos elementos constantes do auto de penhora dos bens da SDO e outros de que o órgão de execução disponha ⁽³²⁾. Desde logo esta última referência no preceito se nos afigura como bastante indeterminada e, por isso, consiste num elemento demonstrativo de alguma falta de rigor ⁽³³⁾.

contra os responsáveis subsidiários”, *Ciência e técnica fiscal*, Nº 416, Direção Geral de Impostos, 2005, pág. 138, nota nº. 27.

⁽²⁹⁾ *Idem, ibidem.*

⁽³⁰⁾ Acórdão do STA de 16-05-2012, pág. 7, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/bf12b546d67d4d5b80257a060045163d?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1 consultado a 29-04-2020.

⁽³¹⁾ TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, *cit.*, pág. 144 e ainda Acórdão do STA, de 24-02-2016, pág. 13, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/0d25f29a328d1eb580257f6b0050a3f2?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1, consultado a 29-06-2020.

⁽³²⁾ Acórdão do STA *cit.*, pág. 7,

⁽³³⁾ TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, *cit.* pág. 145.

Inicialmente, cumpre salientar que a AF está também incumbida, num momento anterior à penhora, de avaliar o estado e valor dos bens penhoráveis com vista a aferir da suficiência patrimonial da sociedade ⁽³⁴⁾.

Atualmente, com recurso ao contributo da atividade jurisprudencial, podemos verificar a tendência de considerar que a *insuficiência* deverá ser fixada “*objetivamente com recurso aos conhecimentos técnicos do direito fiscal, de forma a obter uma avaliação rigorosa e adequada dos bens penhorados e penhoráveis do devedor originário*” ⁽³⁵⁾.

Quanto ao referido auto de penhora, levantam-se dúvidas em relação a como deverá o funcionário avaliar o bem ⁽³⁶⁾. O disposto no artigo 221.º, n.1 al. c) do CPPT parecia ser um elemento que nos pudesse guiar no objetivo assinalado.

No entanto, ao utilizar a expressão “*valor aproximado* [do bem]”, apenas nos confirma a hipótese de esta matéria não estar densificada da forma mais conveniente.

Atentemos ainda à circunstância de, no ordenamento jurídico português existirem diferentes tipos de bens, cada um deles com diferentes características, que os tornam, mais ou menos passíveis de serem facilmente avaliados por um funcionário que, note-se, não tem de ser um técnico especializado ⁽³⁷⁾. Quanto a estas particularidades não realizou o legislador qualquer menção.

a) Excurso: Consequência jurídica da reversão infundamentada

Tudo o que afirmamos até agora nos auxiliou a concluir que, tal como se afigurava *prima facie*, as diretivas existentes emanadas pelo legislador, são insuficientes ⁽³⁸⁾.

Ainda assim, e como estes critérios têm vindo a ser utilizados, por necessidade de aplicação das normas analisadas aos casos concretos, pareceu-nos curioso analisar o que está destinado a suceder quando o critério da *insuficiência* não é apurado de acordo com o entendimento recomendado, ainda que vago, como pudemos deixar patente.

Trazendo à discussão o caso de um despacho que ordena a reversão contra um responsável subsidiário, sendo o mesmo fundamentado com base na circunstância de os bens da SDO apresentarem um “*valor reduzido*” ⁽³⁹⁾.

⁽³⁴⁾ Acórdão do STA de 16-05-2012, *cit.*, pág. 7. No mesmo sentido *vide* Acórdão do TCAS de 18-04-2018, pág. 5, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/-/2B8AB6E868B9477580258281003B830A>, consultado a 29-04-2020.

⁽³⁵⁾ Acórdão do STA, de 16-05-2012, *cit.*, pág. 7.

⁽³⁶⁾ Ponderámos se o valor a atribuir a um bem poderia ser aferido através do seu valor de mercado, hipótese que não pudemos confirmar ou desmentir.

⁽³⁷⁾ TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, *cit.*, 145.

⁽³⁸⁾ *Idem*, pág. 146.

O tribunal *ad quem* considerou a fundamentação do despacho inaceitável, por se escusar à indicação do valor dos bens ⁽⁴⁰⁾. Determinou assim, que era necessário descrever, qualitativamente “*o estado de conservação dos [bens] (veículos) e, em face dele, prognosticar quais as possibilidades de alienação*” ⁽⁴¹⁾.

Com base no ora exposto, o tribunal concedeu provimento ao recurso que assentava no pedido de procedência da oposição do recorrente à reversão, sendo, conseqüentemente declarada extinta a execução contra o recorrente.

Sobre o mesmo assunto, pudemos analisar outra decisão do mesmo tribunal com um outro teor.

Se no caso acima identificado a consequência se revelou na extinção da execução do recorrente, nesta decisão, discute-se, em oposição àquela solução, se a atuação do tribunal se deveria limitar à anulação do despacho de reversão “*por vício de forma, consubstanciado na falta de fundamentação (por não demonstração daquela insuficiência patrimonial) com a conseqüente absolvição dos oponentes da instância executiva por falta de demonstração da necessidade da sua chamada à execução*” ⁽⁴²⁾, como pretendia a recorrente FP.

Neste caso o tribunal acabou por dar provimento à pretensão da FP, nos termos em que acabámos de expor, contrariando o teor do parecer do MP e seguindo a orientação manifesta no Acórdão do STA de 16-12-2015, que passaremos também a analisar.

Na sua justificação, encetou a discussão acerca de que consequência jurídica deverá ser retirada da oposição à reversão fiscal com base na falta de fundamentação do despacho que a ordenara, fundamento subsumível ao artigo 204.º, n.1 al. i) do CPPT ⁽⁴³⁾. Assim, reforçamos que esta discussão parte do princípio da admissão da procedência da oposição à reversão com base na falta de fundamentação do despacho. Existe sim, divergência no que toca à consequência que deverá ser atribuída à mesma.

Nestes termos, pergunta-se, de forma relevante, se este despacho, de onde não constam os bens da SDO, ou a indicação do valor dos mesmos, deverá ser considerado como padecente de um vício de forma ou antes de substância.

⁽³⁹⁾ Acórdão do STA de 16-05-2012, *cit.*, pág. 6.

⁽⁴⁰⁾ De indicar que o STA não estranha a hipótese de o valor atribuído aos bens ser de índole estimada. Neste sentido, *vide* Acórdão do STA, de 16-05-2012, *cit.*, pág. 8.

⁽⁴¹⁾ *Idem, ibidem.*

⁽⁴²⁾ Acórdão do STA de 24-02-2016, *cit.*, pág. 16.

⁽⁴³⁾ Acórdão do STA de 16-12-2015, *cit.*, pág. 6.

Cada uma destas opções oferecerá uma solução jurídica muito diferente, determinando a tramitação subsequente em termos completamente opostos, como veremos.

Assim, sendo a circunstância descrita considerada como merecedora da qualificação enquanto vício de forma, terá como consequência a mera anulabilidade, sanção prevista no artigo 163.º do CPA ⁽⁴⁴⁾, devendo o despacho ser anulado.

A ser, pelo contrário, considerada um vício de substância, restar-lhe-á a sanção da nulidade do despacho, que, nos termos do artigo 162.º, n.2 do CPA, retira ao ato qualquer efeito jurídico.

Desde já se depreende qual das opções a FP aguarda com maior expectativa.

Explicando, dizemo-lo porque, sendo o ato de reversão considerado nulo, não existirá sanção possível, originando a extinção da execução quanto ao revertido, configurando uma verdadeira decisão de mérito da pretensão executiva ⁽⁴⁵⁾.

Pelo contrário, se o ato de reversão não fundamentado for anulável, existirá a possibilidade da sua renovação, “*desde que observado o formalismo em falta, ou seja, desde que expurgado do vício que o afetava*” ⁽⁴⁶⁾. Assim se assiste à impossibilidade de o juiz apreciar o pedido que resultará, enquanto exceção dilatória, na absolvição da instância, nos termos dos artigos 278.º, n.º 1 al. d) e 608.º, n.º 1 do CPC ⁽⁴⁷⁾.

Analisadas ambas as consequências jurídicas da procedência da oposição à reversão com base na falta de fundamentação do seu despacho, tenderemos a subscrever a posição referida em último lugar.

Condenamos assim que a procedência da oposição à reversão por falta de fundamentação do seu despacho resulte na extinção da execução, visto que tal opção se nos afigura como uma hipótese de salto lógico.

Dizemo-lo, essencialmente, devido ao facto de a situação da ausência de menção dos bens existentes ou do seu valor no despacho de reversão ser objetivamente ultrapassável, desde que os seus autores a tal se disponham.

⁽⁴⁴⁾ Acórdão do STA de 16-12-2015, pág. 6, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/b3424c850f5dfd9b80257f310052ffdb?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1, consultado a 30-04-2020.

⁽⁴⁵⁾ *Idem, ibidem.*

⁽⁴⁶⁾ *Idem, ibidem.*

⁽⁴⁷⁾ *Idem*, pág. 7.

Estamos assim em crer que nada impede que se configure uma nova tentativa de reversão do processo de execução fiscal, visto não estar, neste momento, ainda em causa o plano substantivo da responsabilidade do pretense revertido ⁽⁴⁸⁾.

Essa circunstância apenas será cognoscível em processo, por ocasião da procedência ou improcedência dos eventualmente utilizados meios de defesa do *possível* responsável.

A concluir, e para não contradizer o que expusemos imediatamente *supra* apenas diremos que, apesar do facto de a procedência da oposição à execução fiscal ser um meio idóneo para a extinção da execução, esta poderá assumir outras finalidades, tal como a suspensão da execução ou a absolvição da instância executiva ⁽⁴⁹⁾, que “*não impede o órgão da execução fiscal de proferir novo despacho de reversão em que, desta vez, fundamentando suficientemente o ato, sane o vício que determinou a anulação*” ⁽⁵⁰⁾.

b) Articulação da insolvência da SDO com o critério da fundada insuficiência de bens

Pudemos observar que existe uma orientação que pretende, no seguimento do que tratámos anteriormente, retirar da declaração de insolvência da SDO por um tribunal o preenchimento do requisito da *insuficiência de bens*, resultando assim na possibilidade de reverter, sem mais, o processo contra os devedores subsidiários.

O TCAS, no Acórdão de 14-02-2019, parece não estranhar esta hipótese; afirma, apoiado numa parte da doutrina, que o facto de a SDO ser declarada insolvente por um tribunal, faz presumir com elevado nível de probabilidade que não irá ser capaz de cumprir a sua obrigação. Por isso, o conhecimento deste facto é bastante para o preenchimento do requisito da *insuficiência de bens* ⁽⁵¹⁾ e consequente reversão do processo executivo.

O que nos parece que esta posição pretende assegurar é que, perante uma declaração de insolvência do devedor originário, se pode prever, com elevado grau de probabilidade, que o processo deverá ter mesmo de ser revertido. Assim, aparenta ser uma solução que auxilia a que a marcha do processo se mantenha constante, ou que

⁽⁴⁸⁾ *Idem, ibidem.*

⁽⁴⁹⁾ *Idem, ibidem.*

⁽⁵⁰⁾ *Idem, ibidem.*

⁽⁵¹⁾ DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, Lei Geral Tributária Anotada e Comentada, Encontro da Escrita, 4.^a edição, anotação 1 ao art. 23.º, pág. 223, *apud* Acórdão do TCAS de 14-02-2019, pág. 7, disponível em <http://www.gde.mj.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/15514265bf51310a802583a20042a-bed?OpenDocument>, consultado a 03-04-2020.

possa, em certos momentos ser acelerada, quando em comparação com outras alternativas ⁽⁵²⁾.

Num polo oposto a esta posição, pudemos confirmar que existe a possibilidade de não fazer decorrer da declaração de insolvência as consequências que a primeira posição pretende.

Assim, pela negativa, o STA determinou que a mera declaração de cessação de atividade e/ou declaração de insolvência do devedor originário não pode, por si só, servir como confirmação da *fundada insuficiência de bens*, servindo tal como fundamento para improcedência de um recurso ⁽⁵³⁾.

O TCAS subscreve, noutra sentença, a mesma posição, justificando-o com base no facto de, apesar de uma situação de insolvência declarada pelo Tribunal, continuam a não existir quaisquer “*dados objetivos, nem consta dos autos qualquer avaliação técnica do património da devedora originária que permitam o preenchimento do conceito e o eventual questionamento do mesmo por parte do revertido*” ⁽⁵⁴⁾.

Tendemos a perfilhar a posição referida e explicada em último lugar, uma vez que nos parece indesejável esta ligação entre a verificação de insolvência e possibilidade de reversão, visto que a muito pouco rigor se presta, não privilegiando a certeza do valor dos bens existentes. Só após a avaliação do património da devedora originária, ainda que de forma estimada, que vimos não ser um inconveniente, é que será possível onerar o pretense responsável com a sua citação para reversão.

3.1.1.3. O Requisito temporal

Tendo em conta o disposto no artigo 48.º, n.1 da LGT, temos que as dívidas tributárias prescrevem no prazo de oito anos, existindo, no entanto, certas especificidades no que toca ao momento a partir do qual se deve iniciar a sua contagem ⁽⁵⁵⁾.

Continuando a análise do preceito, informa-nos o artigo 48.º, n. 2 da LGT que as causas de suspensão ou interrupção da prescrição aproveitam ⁽⁵⁶⁾ igualmente ao devedor principal e aos responsáveis solidários ou subsidiários.

⁽⁵²⁾ Sendo a alternativa, neste caso, o da excussão total dos bens da devedora originária, a realizar previamente.

⁽⁵³⁾ Acórdão do STA, de 24-02-2016, *cit.*, pág. 15.

⁽⁵⁴⁾ Acórdão do TCAS de 18-04-2018, *cit.*, pág. 7.

⁽⁵⁵⁾ Numa formulação simples, indicaremos que o legislador estabeleceu que o início do da contagem do prazo prescricional se situará num momento diferente conforme se trate de um imposto periódico – iniciando-se no termo do ano em que se verificou o facto tributário – ou de obrigação única e nos impostos sobre o rendimento, quando a tributação seja efetuada por retenção na fonte a título definitivo – a partir da data em que o facto tributário ocorreu. Neste sentido, *vide*, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *cit.*, pág. 473.

Por imposição do artigo 48.º, n. 3 da LGT, a reversão deverá ocorrer numa janela temporal que não ultrapasse o 5.º ano posterior à liquidação, sob pena de passarem a ser inoponíveis ao responsável as vicissitudes da contagem do prazo da prescrição, nomeadamente a interrupção da contagem do prazo de mesma, entretanto ocorrida com a citação do devedor principal, nos termos do artigo 49.º, n.1 da LGT.

Com esta opção legislativa pode assim dar-se o estranho caso de no momento da citação de um responsável tributário, no momento em que é citado, ver decorrido, a seu favor, um mais longo período de prescrição do que o devedor principal.

O STA considerou que esta opção “*determina um regime mais favorável no que toca ao devedor subsidiário*”⁽⁵⁷⁾, o que é, em nossa opinião, discutível.

Além de ser um ponto assente que o prazo prescricional é de oito anos, tanto em relação ao devedor originário como ao devedor subsidiário⁽⁵⁸⁾, este regime poderá ser vista como uma penalização pelo facto da delonga na ação por parte da AF, com vista a promover a celeridade que esta deverá empregar tanto na execução da sociedade devedora, como do responsável tributário. Para tal, entendeu o legislador como prazo razoável o período de 5 anos⁽⁵⁹⁾⁽⁶⁰⁾.

Como fundamento desta opção legislativa temos ainda o facto de a prescrição da obrigação tributária servir o propósito da “*estabilização das relações jurídicas tributárias, de segurança e de paz jurídica*”⁽⁶¹⁾.

⁽⁵⁶⁾ Desde já alertamos para a infeliz escolha do vocábulo “aproveitam”, visto que, na realidade, estes responsáveis são prejudicados com as vicissitudes que se podem verificar no decorrer do prazo de prescrição da dívida tributária. Neste sentido, *vide*, JORGE LOPES DE SOUSA, *Notas sobre a aplicação no tempo das normas sobre prescrição da obrigação tributária*, pág. 37, disponível em http://www.amjafp.pt/images/phocadownload/artigosjuridicos/jorgelopessousa_aplicaotempoobligacaotributaria.pdf consultado a 20-09-2020.

⁽⁵⁷⁾ Acórdão do STA, de 26-08-2015, pág. 7, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/318d40c1ee2ed2cc80257eb2003843ef?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1, consultado a 18-09-2020.

⁽⁵⁸⁾ Acórdão do STA de 06-03-2014, pág. 8, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/a7e87840ba754e0180257c99005b1352?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1 consultado em 21-09-2020.

⁽⁵⁹⁾ Crítica inspirada nas palavras de PEDRO SOUSA E SILVA “A Responsabilidade tributária dos administradores e gerentes na lei geral tributária e no novo CPPT”, *Revista da Ordem dos Advogados*, vol. III, ano 60 - 2000, pág. 1447 e 1448. No mesmo sentido, *vide*, ainda JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *cit.*, pág. 478 e 479.

⁽⁶⁰⁾ Optaremos por não encetar a discussão sobre se este período é aceitável para a finalidade *supra* identificada, mas poderíamos, numa frase, indicar que poderá ser considerado curto, pelas óbvias razões de morosidade processual característica do sistema judicial português, sem contar ainda com as possíveis medidas de afetação do património, que surgem muitas vezes como manobra de diversão processual.

⁽⁶¹⁾ Acórdão do STA de 13-03-2019, pág. 10, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/aae32b32e1679b2d802583c2003ea5f5?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1, consultado a 21-09-2020.

Existe no entanto, uma outra questão controversa, originada nas diversas interpretações que o artigo 49.º, n.3 da LGT possibilita. Em relação a este assunto, não parece existir um entendimento unívoco, já que o STA foi emissor de acórdãos no sentido do adesão a uma ou outra interpretação.

Assim, poderá aludir-se a uma interpretação literal da redação do artigo 49.º, n.3 da LGT, em que a citação do revertido, antes ou depois do fim do 5.º ano a contar da liquidação do imposto em dívida, não terá os seus efeitos interruptivos, visto que a lei prescreve que a “*interrupção tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar*”.

Por outro lado, outra orientação se pode reconhecer. Esta pretende, à semelhança do que ocorre na interpretação anterior, que, citado o revertido depois do término do 5.º ano posterior à liquidação do imposto em dívida, contra este não seja oponível a interrupção do prazo de prescrição contra o devedor originário.

No entanto, pretende que a própria citação do revertido seja uma causa de interrupção deste mesmo prazo.

Do ponto de vista lógico, esta parece-nos ser uma posição aceitável. Embora na realidade se tenham verificado *duas* interrupções, apenas se verificou uma em relação a cada um dos intervenientes do processo, tudo se passando como se “*relativamente ao responsável subsidiário (...) [como] nunca tivesse havido qualquer outra citação no processo com virtualidade interruptiva do prazo de prescrição*”⁽⁶²⁾.

Na prática, o que se observa do ponto de vista subjetivo do responsável é que “*o prazo de prescrição só se interrompe com a sua própria citação e por uma única vez*”⁽⁶³⁾.

Apesar do que acabamos de afirmar, não nos causa qualquer estranheza que se interprete o artigo 49.º, n. 3 da LGT de forma literal, ponto de partida e elemento prioritário na ótica da hermenêutica jurídica⁽⁶⁴⁾.

⁽⁶²⁾ Acórdão do STA de 26-08-2015, *cit.*, pág. 8. Como tal, no caso em apreço, tendo o revertido recorrido de sentença proferida em que era negado provimento a uma sua reclamação que pretendia o reconhecimento da prescrição da dívida de imposto, o STA manteve a recorrida sentença, cominando a citação do revertido com um efeito interruptivo.

Neste sentido *vide* ainda o Acórdão do STA de 06-03-2014, *cit.*, e o Acórdão do STA de 15-01-2014, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/acc0812ce0b9d58f80257c6a003f29f7?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1.

⁽⁶³⁾ Acórdão do STA de 26-08-2015, *cit.*, pág. 8.

⁽⁶⁴⁾ MIGUEL TEIXEIRA DE SOUSA, *Introdução ao Direito*, Coimbra: Almedina, 2012, pág. 350.

Consideramos que a norma do artigo é, textualmente, bastante clara, sendo que a discussão acerca da possibilidade de se referir “*uma única vez*” em relação a cada um dos envolvidos – devedor originário e devedor subsidiário – ultrapassa este elemento literal.

Apesar de importante esta discussão, tendemos a acolher, do ponto de vista da interpretação da norma, qualquer uma das opções que mencionámos.

Já quanto ao nível das consequências processuais, consideramos que a opção que não atribui efeito interruptivo à citação do revertido é capaz de a este oferecer uma maior salvaguarda, talvez por isso mais desejável.

3.1.1.4. O objeto da reversão ⁽⁶⁵⁾

A reversão fiscal terá como objeto a dívida exequenda na sua totalidade, bem como os juros e demais encargos legais, nos termos do artigo 22.º, n.1 da LGT.

3.1.1.5. Descrição do procedimento

Em termos muito sucintos referiremos que a reversão opera por meio da proferição de um despacho de reversão por parte do Chefe do Serviço de Finanças, função que lhe é incumbida por via do artigo 10.º, n.1 al. f) do CPPT.

De seguida será ouvido previamente o pretense revertido, nos termos do artigo 23.º, n. 4 da LGT, seguindo os trâmites legais previstos no artigo 60.º da LGT, visto que se trata de um projeto de decisão que contra si irá (potencialmente) ser tomada ⁽⁶⁶⁾.

⁽⁶⁵⁾ Ponderando o caso de a reversão ser baseada em coima não paga pelo devedor originário, verificamos tratar-se de uma questão controversa. Nos termos do artigo 148.º, n.1 al. c) do CPPT e artigo 8.º do RGIT, os administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração poderão ser subsidiariamente responsáveis por dívidas de coimas não pagas pela pessoa coletiva administrada. Perante o argumento da intransmissibilidade da responsabilidade penal, nos termos do artigo 30.º, n. 3 da CRP, parte da doutrina tende a considerar que esta possibilidade enferma de desconformidade à Constituição. Como outra justificação deste ponto de vista, surge o argumento de que, o conceito de coima não se enquadra no de dívida tributária (único objeto passível de ser obtido por meio de reversão) pertencendo já ao plano da responsabilidade civil. Outra parte da doutrina defende que, visto que a responsabilidade extracontratual que é assacada ao ente coletivo, exclui a responsabilidade individual dos respetivos agentes, nos termos do artigo 7.º, n.4 do RGIT, o verdadeiro problema reside na impossibilidade de assegurar os direitos de defesa e ao contraditório do revertido (ao abrigo do artigo 20.º, n.4 e 32.º, n. 10 da CRP), em processo de execução, por meio da reversão. Neste sentido, *vide*, PAULO MARQUES, *Responsabilidade tributária dos gestores e técnicos oficiais de contas – a reversão do processo de execução fiscal*, Coimbra: Coimbra Editora, 2011, págs. 213-221. Tendemos a posicionar-nos próximos da posição que defende que a coima por dívida não paga não se enquadra no conceito de dívida tributária, porquanto em nada está relacionada com a estrita verificação do facto tributário no tempo, condenando por isso a previsão do artigo 148.º, n.1 al. c) do CPPT.

⁽⁶⁶⁾ Esta exigência é protegida constitucionalmente, nos termos do artigo 267.º, n.5 da CRP, sendo incentivada a participação no processo por parte do destinatário da norma fiscal, em situações que lhe digam respeito. Neste sentido *vide* Acórdão do STA de 04-12-2019, pág. 8, disponível em

Se, após efetivado este direito de audiência prévia, a AF continuar a considerar preenchidos os requisitos da reversão, o visado será citado, tendo em conta as formalidades do artigo 190.º do CPPT, prevendo-se que a citação seja acompanhada da cópia do título executivo que motive a execução fiscal, no seu n.1.

Paralelamente, poderá verificar-se a hipótese de nem ser proferido o despacho de reversão ⁽⁶⁷⁾.

A jurisprudência brasileira, por exemplo, reserva uma solução mais gravosa para o *redirecionado* ⁽⁶⁸⁾ consoante o seu nome conste ou não da CDA.

Assim, caso o nome do pretense responsável tributário figure na certidão de dívida, entende-se como bastante para a existência de um *título executivo* sendo invertido contra si o ónus da prova de que não levou a cabo qualquer ato com excesso de poder, infração da lei, contrato social ou estatutos, pressupostos contidos no artigo 135 do CTN ⁽⁶⁹⁾⁽⁷⁰⁾.

Nestes termos, o processo de execução reverte contra si já com vista à penhora dos bens do seu património, nos termos do artigo 8.º da LEF ⁽⁷¹⁾⁽⁷²⁾. Nesta hipótese não se assiste à necessidade de ouvir o administrador/gerente previamente, podendo o mesmo sim usar dos meios de defesa de que dispõe enquanto executado.

Quando o nome do sócio não constar da CDA, não é possível redirecionar a execução fiscal, com vista a responsabilizá-lo pela dívida, sem a prova de que tenha agido nas condições que já enunciámos ⁽⁷³⁾.

http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/75464ba8acaeba4d802584cc0039f6ad?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1, consultado a 16-04-2020.

⁽⁶⁷⁾ TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, *cit.*, pág. 141.

⁽⁶⁸⁾ No ordenamento jurídico brasileiro a figura equivalente à reversão é o redirecionamento fiscal.

⁽⁶⁹⁾ Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966.

⁽⁷⁰⁾ Neste sentido, Superior Tribunal de Justiça STJ - AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL: AgRg no REsp 1441691 SE 2014/0055254-6, disponível em <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/864124905/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-1441691-se-2014-0055254-6?ref=serp> consultado a 20-04-2020.

⁽⁷¹⁾ Lei n.º 6.830, de 22 de setembro de 1980.

⁽⁷²⁾ LIANE PAZINATO e DANIEL HIPPERT, “Responsabilidade tributária dos sócios e devido processo legal: a (in)constitucionalidade do redirecionamento da execução fiscal”, *Revista Eletrónica de Direito Processual*, vol. 19, n.º 3, Setembro-Dezembro de 2018, pág. 452, disponível em <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/redp/article/view/32157/27455>, consultado a 07-04-2020.

⁽⁷³⁾ Superior Tribunal de Justiça STJ - AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL: AgRg no REsp 1108859 BA 2008/0281101-0, disponível em <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/16068106/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-1108859-ba-2008-0281101-0-stj?ref=serp> consultado a 25-04-2020.

3.1.1.6. Meios de defesa do revertido

a) Impugnação da legalidade da dívida

Existe, nesta sede, uma questão muito importante a discutir. Sucede que, em momento algum, puderam os administradores/gerentes da sociedade, contra quem se pretende reverter o processo, proferir uma palavra no processo de execução fiscal que decorria, até então, contra a sociedade.

Tal significa que nunca puderam sequer contestar a legalidade da dívida, aquando do momento em que a mesma lhes pretende ser exigida, justamente porque a dívida se verifica consolidada, em relação à SDO, necessariamente antes ainda da execução fiscal do devedor originário ⁽⁷⁴⁾.

Para estes casos, prescreve o artigo 22.º, n.5 da LGT que poderão os administradores impugnar a legalidade da dívida.

Este artigo reveste-se de extrema importância quando nos apercebemos de que também a sociedade, enquanto devedora originária, não teve oportunidade de discutir a legalidade da dívida, a menos que impugnasse judicialmente o ato de liquidação e além disso prestasse garantia adequada como resulta da conjugação do disposto no artigo 52.º, n.1, 2, 3, e 4 da LGT e no artigo 169.º, n.1 do CPPT.

Assim, enquanto a sociedade não teve possibilidade de discutir a legalidade da dívida, exceto nas estritas condições que expusemos, os administradores que passaram a participar na relação fiscal podem agora realizar essa discussão.

Por esta via os responsáveis subsidiários podem discutir a questão de fundo, voltando a estar disponíveis todos os meios de contestação da legalidade da dívida.

b) Dedução de oposição à execução

Os ora afetos ao processo em curso têm ainda a possibilidade de se opor à execução, discutindo a legalidade da execução (por reversão) do gerente, mas este mecanismo previsto no artigo 203.º, n. 1 do CPPT ⁽⁷⁵⁾, pressupõe condições de aplicação muito restritas. Desde logo, apenas poderá ser utilizado com fundamento nalguma das alíneas

⁽⁷⁴⁾ Consolidação essa determinada pela existência de um título executivo que serve de fundamento para a interposição de um processo executivo fiscal, nos termos do artigo 162.º do CPPT e segundo o qual se presume uma dívida como certa, líquida e exigível. Neste sentido *vide*, JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado*, Lisboa: Vislis, 2003, 4ª edição, pág. 731.

⁽⁷⁵⁾ Deste mecanismo deve ser lançada mão, nos termos do artigo 203.º, n. 1 do CPPT, no prazo de 30 dias a contar ou da citação pessoal ou da primeira penhora (al. a)) ou da data em que tiver ocorrido o facto superveniente ou o seu conhecimento pelo executado (al. b)). Caso exista mais que um executado, o prazo corre independentemente em relação a cada um deles, como se pode ler no artigo 203.º, n.2 do CPPT.

do artigo 204.º, n.1 do CPPT, sob pena de a pretensão em causa ser liminarmente indeferida, nos termos do artigo 209.º, n.1 al. b) do mesmo diploma, uma vez que aquela lista é tida como taxativa ⁽⁷⁶⁾.

Assim, o revertido tentará fazer valer em juízo a posição de que, apesar de considerar a execução da sociedade legal, a reversão contra si é ilegal, alegando não ser responsável pela dívida ⁽⁷⁷⁾ e portanto uma parte ilegítima do processo ⁽⁷⁸⁾, especificamente nos termos da parte final do artigo 204.º, n. 1, al. b) do CPPT.

Não estamos em crer, que todo este condicionamento criado pelo legislador se traduza numa restrição dos direitos de defesa do revertido. Destina-se antes a garantir, com vista a um equilíbrio de prerrogativas a ser atingido, que estes direitos são exercidos de uma forma eficaz ⁽⁷⁹⁾.

Assim se evitará a realização de manobras dilatórias, com toda a morosidade e prejuízos que acarretam. Entre eles indicamos a superlotação dos tribunais, dificultando o acesso aos mesmos ⁽⁸⁰⁾, bem como a possibilidade, ainda que remota, de se assistir à prescrição de prazos.

c) Do benefício da execução prévia

Perante alguma indecisão em relação a incluir a referência ao benefício no presente lugar, optámos, afinal, pela sua inclusão com as devidas ressalvas.

Este instituto, que se encontra previsto na parte final do artigo 23.º, n. 2 da LGT, permite ao revertido, nos termos gerais da lei civil ⁽⁸¹⁾, exigir que o seu património não seja visado enquanto o património do devedor originário e devedores solidários não houver sido analisado, contabilizado, penhorado e vendido.

Assim, gostaríamos de sintetizar em que ocasiões será revertido o processo de execução fiscal. Sê-lo-á sempre que: 1) se verifique inexistência de bens do devedor originário; 2) haja sido penhorado e vendido todo o património daquele e se pretenda

⁽⁷⁶⁾ Neste sentido *vide*, JORGE LOPES DE SOUSA, *cit.*, pág. 871 e ainda Acórdão do STA de 14-09-2016, pág. 11, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/-/7064fc7f1927594c802580300034cd8c?OpenDocument&ExpandSection=1>, consultado a 16-04-2020.

⁽⁷⁷⁾ Uma precisão a ser realizada é que os devedores subsidiários não figuram no título executivo em momento algum. Assim, apesar de um determinado sujeito poder ser potencialmente considerado como responsável, poderá dar-se o caso de não se encontrarem preenchidos todos os pressupostos que o permitam afirmar, por exemplo, porque ainda não foi executado o património do devedor originário ou existirem ainda responsáveis solidários que deverão ser visados previamente. Neste sentido, *vide* JORGE LOPES DE SOUSA, *cit.*, pág. 879 e 880.

⁽⁷⁸⁾ *Idem*, pág. 900.

⁽⁷⁹⁾ *Idem.*, pág. 872.

⁽⁸⁰⁾ *Idem, ibidem*

⁽⁸¹⁾ Artigo 638.º do CC.

ainda executar o responsável subsidiário pela diferença ou 3) haja sido detetada *fundada insuficiência de bens*, conceito que vimos não estar plenamente densificado na lei.

As duas primeiras hipóteses indicadas, demonstram que, antes de ser visado o património do devedor subsidiário, foi examinado aprofundadamente o património da SDO (ou a sua inexistência).

O que dizer, no entanto, da terceira hipótese, em que o património da sociedade foi examinado em termos que permitiram concluir pela *mera* insuficiência dos seus componentes? É que, sendo revertido o processo, nestas condições, o responsável poderá ver o seu património ser penhorado, desde logo.

Esta hipótese foi aceite pelo TCAS, quando refere, na esteira da jurisprudência do STA, que nada obsta a que, embora não se encontre executado na totalidade o património do devedor originário, se possa reverter o processo contra o devedor subsidiário ⁽⁸²⁾.

Isto porque, em tais casos, deverá ser acionado o disposto no artigo 23.º, n.3 da LGT, do qual resulta que o processo de execução se suspenderá até ao momento em que se verifique completa a excussão do património do devedor originário.

Assim indica o TCAS, que o benefício da excussão não tem como finalidade evitar a reversão do processo antes da excussão completa do património do devedor originário. Assiste-se sim, ao arredar da hipótese de cobrar efetivamente a dívida ao responsável subsidiário, executando-o ⁽⁸³⁾ sem antes verificar se o devedor originário tinha ou não possibilidades de liquidar, em primeira linha a dívida fiscal ⁽⁸⁴⁾.

Igualmente, o STA considera que a excussão se traduz única e exclusivamente na possibilidade de o devedor subsidiário se opor à alienação do seu património sem que antes sejam penhorados e vendidos todos os bens da sociedade devedora originária se se verificar a fundada insuficiência dos bens da mesma ⁽⁸⁵⁾.

Para tal é irrelevante ainda que se encontre, por exemplo, pendente um processo de declaração de insolvência, dada a base legal prevista no artigo 23.º, n. 7 da LGT ⁽⁸⁶⁾.

No caso em apreço, o tribunal *ad quem* reafirma a decisão recorrida, improcedendo o argumento do revertido recorrente que afirmava que a sua citação

⁽⁸²⁾ Acórdão do TCAS de 14-02-2019, *cit.*, pág. 9.

⁽⁸³⁾ JORGE LOPES DE SOUSA, *cit.*, pág. 696.

⁽⁸⁴⁾ Acórdão do TCAS de 14-02-2019, *cit.*, pág. 9.

⁽⁸⁵⁾ Acórdão do STA de 22-06-2011, *apud*, Acórdão do STA de 12-10-2016, pág. 11, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/823ca24fce8fb7038025804c00492d93?OpenDocument&ExpandSection=1>, consultado a 05-04-2020.

⁽⁸⁶⁾ Acórdão do STA de 12-10-2016, *cit.*, págs. 11 e 12,

pecava por intempestividade, visto encontrar-se, nesse momento, pendente um processo de insolvência contra a sociedade.

Importa no entanto, discutir a utilidade do benefício referido, nos termos em que funciona (ou não) como uma garantia do responsável subsidiário, visto que, nada impede que seja citado para um processo de execução e o seu património seja penhorado.

Pergunta-se, assim, se esta possibilidade constitui uma derrogação do benefício da excussão prévia, que parte da doutrina aceita que possa ocorrer, desde que em situações de forte certeza de insuficiência do património do devedor originário ⁽⁸⁷⁾.

Como pudemos deixar explicado, o património do responsável não é alienado enquanto não se analisar, de forma completa o património da sociedade devedora, por via da aplicação do artigo 23.º, n.3 da LGT.

No entanto, pergunta-se qual a utilidade de reverter o processo de execução fiscal para depois o suster até se executar o património do devedor originário. Quanto a esta questão, teceremos as nossas conclusões em momento oportuno.

3.1.1.7. Discussão da natureza jurídica do despacho de reversão no TC

O ponderar sobre a natureza jurídica da execução fiscal, o qual tivemos oportunidade de explicar anteriormente releva ainda para este capítulo acerca da reversão.

Dizemo-lo porque discutir a natureza da reversão fiscal é essencial, visto que os trâmites sob os quais esta se processa foram também discutidos à luz da conformidade com determinados princípios com tutela constitucional.

Argumentando-se, por um lado, que o despacho de reversão se reveste de natureza meramente administrativa, poderia ser discutido se este ato estava dotado de todas as formalidades essenciais para proceder a uma profunda alteração do âmbito subjetivo no processo de execução fiscal ⁽⁸⁸⁾.

Arguiu-se que este despacho deveria ater-se à reserva jurisdicional nos tribunais, e não ser proferido pelo Chefe da Repartição de Finanças, visto que resulta na condenação no pagamento de um montante devido a título de responsabilidade extracontratual ⁽⁸⁹⁾.

⁽⁸⁷⁾ TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, *Da responsabilidade dos gestores de sociedade perante os credores sociais*, Coimbra: Almedina, 2009, pág. 106, *apud*, Acórdão do STA de 16-05-2012, *cit.*, pág. 7.

⁽⁸⁸⁾ Acórdão do TC, nº 160, de 3 de Março de 2007, pág. 2, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20070160.html>, consultado a 13-04-2020.

⁽⁸⁹⁾ Acórdão do TC, nº 160, de 3 de Março de 2007, *cit.*, pág. 3.

A hipótese *supra* indicada, nos termos em que o é, implicaria a desconformidade com o princípio da separação de poderes (art. 111.º da CRP), o princípio da competência dos tribunais (arts. 202.º e 212.º da CRP) e o princípio da tutela jurisdicional efetiva e direito de defesa (arts. 20.º e 268.º, n. 4 da CRP) ⁽⁹⁰⁾.

Para responder à questão, o TC realizou uma abordagem centrada na natureza jurídica do despacho de reversão, para verificar se este se reveste de natureza jurisdicional, caso em que a sua proferição pela AF seria inconstitucional.

Para descortinar tal oposição de natureza dos atos, o TC seguiu, apoiado pela doutrina, um critério teleológico avançado pela mesma, nos termos em que a seguir resumimos.

Assim se chega à conclusão que a função jurisdicional tem em vista a resolução de litígios em que os interesses em jogo são apenas os das partes envolvidas ⁽⁹¹⁾.

Por outro lado, a função administrativa, consiste na prossecução do interesse público, a seu cargo por força da lei, salvaguardando-se o direito ao recurso contencioso nos termos da CRP ⁽⁹²⁾.

Tendo em conta esta bipartição, o TC acabou por determinar que o despacho de reversão comporta apenas uma alteração da instância, sendo o seu âmbito subjetivo ampliado em sede de execução fiscal ⁽⁹³⁾, não constituindo tal situação uma resolução de conflitos entre o credor tributário e o revertido ⁽⁹⁴⁾. Constitui então um ato materialmente administrativo passível de ser realizado pela AF.

A discussão terminou com a declaração da conformidade com a CRP pelo tribunal da situação cima referida, compatibilizando-se com os princípios constitucionais o facto de o despacho de reversão ser emitido pela AF.

Vimos anteriormente que o facto de se relegar para a AF a prática de certos atos que não assumam as características de um ato jurisdicional, é justificado com base na necessidade de aligeiramento da prática de atos pelo tribunal, que pode ser auxiliado por órgãos administrativos.

Assim se fundamenta que alguns atos possam ser relegados para a AF, sem que se perca a identidade jurisdicional do processo de execução.

⁽⁹⁰⁾ *Idem, ibidem*

⁽⁹¹⁾ Acórdão do TC n.º 104/85, 2 de agosto, *apud*, Acórdão do Tribunal Constitucional, n.º 160, de 3 de Março de 2007, *cit.*, pág. 13.

⁽⁹²⁾ Acórdão do Tribunal Constitucional, n.º 452/85, *apud*, Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 160, de 3 de março de 2007, *cit.*, pág. 13.

⁽⁹³⁾ *Idem, ibidem*

⁽⁹⁴⁾ *Idem, ibidem*

Adicionalmente se argumentava que era coartado o direito à defesa do revertido previsto no artigo 20.º da CRP. No entanto vimos já que não procede a argumentação, visto que, ao ser revertido o processo contra os destinatários do artigo 24.º da LGT, estes terão sempre a possibilidade de recorrer aos meios de defesa disponíveis referidos, além da audição prévia do revertido (arts. 23.º, n.4, primeira parte e 60.º da LGT).

3.1.1.8. Natureza jurídica da responsabilidade tributária

A este respeito pudemos verificar que várias posições podem ser tomadas, sendo que a maioria da doutrina pende para a consideração da responsabilidade tributária do administrador/gerente enquanto uma fiança legal ⁽⁹⁵⁾.

Neste sentido considera-se que, ao se acrescentar património de outro sujeito, a responsabilidade tributária configura uma garantia pessoal ⁽⁹⁶⁾ que é visada quando o património do devedor originário se revela insuficiente ou inexistente ⁽⁹⁷⁾.

Além disso, na vigência do regime do CPCI, o administrador/gerente podia defender-se, contradizendo o preenchimento dos pressupostos da sua responsabilidade meramente através dos meios que estavam reservados aos fiadores (artigo 637.º, n.1 do CC), sem prejuízo da possibilidade da utilização da reclamação ou impugnação em nome da devedora originária ⁽⁹⁸⁾.

Apesar de nos parecer adequada esta denominação, apenas o é até certo ponto, visto que existem várias diferenças que nos impedem de abarcar totalmente a posição exposta *supra*.

Uma destas dissemelhanças consiste, desde logo, no acionar desta garantia, apenas quando o *fiador* agiu com *culpa*, como iremos estudar mais à frente ⁽⁹⁹⁾. Além desta poder-se-á ainda indicar que no âmbito da responsabilidade tributária, o património do *fiador* apenas será visado quando se verifique a excussão prévia do património do devedor originário. Esta circunstância não se verifica no âmbito da fiança que tem o seu regime geral plasmado no artigo 627.º e seguintes do CC. Nesta, ao

⁽⁹⁵⁾ Neste sentido, *vide*, por exemplo, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *cit.*, pág. 335 e 336 e DIOGO LEITE DE CAMPOS, *cit.*, pág. 490.

⁽⁹⁶⁾ JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *cit.*, pág. 335.

⁽⁹⁷⁾ DIOGO LEITE DE CAMPOS, *cit.*, pág. 490.

⁽⁹⁸⁾ ANA PAULA DOURADO, “Substituição e Responsabilidade Tributária”, *Ciência e Técnica Fiscal*, N.º 391, 1998, pág. 60 e 61, disponível em https://www.cideeff.pt/xms/files/Artigos_APD/substituicao_e_responsabilidade_tributaria.pdf consultado a 22-04-2020.

⁽⁹⁹⁾ VÂNIA MAGALHÃES, “O (des)privilegio do beneficium excussionis do responsável tributário subsidiário”, *Revista da Ordem dos Advogados*, vol. III, ano 67 – 2007, pág. 7, disponível em <https://portal.oa.pt/publicacoes/revista/ano-2007/ano-67-vol-iii-dez-2007/doutrina/vania-patricia-filipe-magalhaes-o-des-privilegio-do-be>, consultado a 20-04-2020.

credor está reservada a faculdade de exigir a dívida a qualquer um dos obrigados, como prescreve o artigo 641.º, n.1 do CC.

Pelo que expusemos, consideramos que será mais prudente que se considere a mesma enquanto uma fiança legal, no entanto, dotada de especificidades que a tornam num tipo especial de fiança ⁽¹⁰⁰⁾.

Noutra perspetiva, não se nos afigura como descabido que a responsabilidade tributária valha de *per si*, sem ter que ser associada a qualquer figura que colha já existência no regime jurídico português, posição que verificamos ser aceite por parte da doutrina ⁽¹⁰¹⁾.

3.1.1.9. Desvirtuar do propósito da reversão?

O que pudemos deixar patente acerca do regime da reversão exige que terminemos ainda uma reflexão quanto ao seu propósito, que pudemos iniciar anteriormente.

Tendo nós identificado três circunstâncias diferentes em que a reversão do processo de execução fiscal pode ocorrer, foquemo-nos agora na hipótese que consideramos mais problemática.

Assim, vista que está a possibilidade de a reversão fiscal poder ocorrer sem que seja totalmente examinado - penhorado e vendido – o património da sociedade, perguntamos como é possível que se reverta o processo de execução sem que haja sido determinado o montante a pagar por este responsável.

Desde logo apontamos esta possibilidade como um elemento perturbador da necessidade de manutenção da segurança jurídica ⁽¹⁰²⁾, visto que o pretense responsável subsidiário será citado sem saber que parte lhe competirá pagar.

De lembrar que este será apenas responsabilizado pela diferença entre o que se foi possível liquidar do património do devedor principal até ao montante da dívida exequenda.

Nestes termos, perguntamos se não se assistirá a uma desvirtuação do propósito do instituto da reversão. Discute-se, nesta sede, se não terá a reversão um assinalado carácter cautelar, visto que não ocorre com o objetivo da imediata cobrança da dívida, e

⁽¹⁰⁰⁾ *Idem, ibidem.*

⁽¹⁰¹⁾ Neste sentido, *vide*, SOARES MARTINEZ, *cit.*, pág. 253, e SOFIA CASEMIRO, *A responsabilidade dos Gerentes, Administradores e Directores pelas dividas tributárias das sociedades comerciais*, Coimbra: Almedina, 2000, págs. 145 e ss, *apud*, VÂNIA MAGALHÃES, *cit.*, pág. 7, nota de rodapé nº 26.

⁽¹⁰²⁾ TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, “O momento da reversão da execução fiscal contra os responsáveis subsidiários”, *Ciência e Técnica Fiscal*, N.º 416, Direção Geral de Impostos, 2005, pág. 149.

apenas é decretada com base na *fundada insuficiência* do património social, como pudemos confirmar.

Uma das justificações utilizadas para esta reversão, *extemporânea*, chamemos-lhe, é o evitar que, eventualmente, o responsável tributário tivesse tempo de adotar medidas da afetação do seu património pessoal ⁽¹⁰³⁾, minando-o e impossibilitando futuras cobranças.

No entanto, perante tal condicionalismo, perguntamo-nos qual a utilidade deste instituto perante outras medidas que cumprem o desígnio de garantia, nomeadamente as presentes nos artigos 9.º, n.3, 136.º e 214.º do CPPT, se o receio existente for o da potencial dissipação do património dos responsáveis.

E nestes termos, pergunta-se se não poderá esta ser tida como sucedânea das medidas cautelares já existentes no direito português, visto que, neste caso problemático, a execução é suspensa até completa excussão do património da sociedade, nos termos do artigo 23.º, n. 3 da LGT.

A nosso ver, em termos práticos, sim, a reversão, ocorrida apenas no caso identificado, poderia ser substituída, como alguma doutrina sugere, pelas medidas cautelares já existentes no regime jurídico português ⁽¹⁰⁴⁾.

Consideramos que pode parecer uma antecipação reveladora de alguma *aflição* que se pode estranhar e considerar até desnecessária ⁽¹⁰⁵⁾.

No entanto, vimos também, que, *em princípio*, a sociedade não vai poder honrar as suas obrigações. Deste modo, pode considerar-se uma etapa que fica já concluída, uma vez que com forte probabilidade será necessário que esta reversão se efetue.

Pensamos assim, que a tónica deverá ser colocada no momento da avaliação do património da SDO, provendo-o de maiores certezas, cuja ausência tivemos já oportunidade de criticar. Através de uma correta avaliação do património da SDO, permitir-se-á prever, *com forte probabilidade* que o devedor originário não será capaz de fazer frente à dívida exequenda.

⁽¹⁰³⁾ JESUÍNO ALCÂNTARA MARTINS e José Costa Alves, *Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra: Almedina, 2015, pág. 380 e 381.

⁽¹⁰⁴⁾ TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, *cit.*, pág. 149.

⁽¹⁰⁵⁾ JORGE LOPES DE SOUSA, *cit.*, pág. 696.

3.2. Âmbito subjetivo do artigo 24.º, n.1 da LGT

3.2.1. Apresentação da questão

De forma a complementar o nosso estudo, trataremos do âmbito subjetivo do artigo 24.º da LGT, que nos permitirá definir a quem serão aplicáveis as normas que estiveram sob escrutínio.

A questão que presentemente nos propomos tratar está relacionada com a administração das sociedades e os *desvios* que podem ser verificados no decorrer no âmbito da mesma. Enquanto *desvio* podemos destacar, nesta sede, a figura do administrador de facto, que pretendemos estudar e tentar distinguir claramente em relação ao administrador de direito.

Apesar da sua previsão legal em diversos preceitos de diplomas de diferentes ramos de Direito ⁽¹⁰⁶⁾, a figura do administrador de facto continua envolta em certo nível de incógnita, apesar dos numerosos esforços envidados pela doutrina e jurisprudência para a densificação do conceito.

Para simplificar a análise, gostaríamos de referir, em primeiro lugar, que a matéria se relaciona com uma repartição interna das tarefas de gestão ⁽¹⁰⁷⁾, segundo a

⁽¹⁰⁶⁾ JOÃO DOS SANTOS CABRAL, “A Responsabilidade tributária subsidiária do administrador de facto”, *Estudos em homenagem ao Prof. Doutor Manuel Henrique Mesquita*, *Stvdia Ivridica* 95, Ad Honorem – 4, Vol. I (org. Diogo Leite de Campos), Coimbra: Coimbra Editora, 2009, pág. 245.

Assim, no âmbito do direito penal, a sua consagração dá-se por via do artigo 227.º, n. 3 do Código Penal, no âmbito do direito da insolvência, vem previsto no artigo 82.º, n.3 al. c) e 186.º, n. 1 do CIRE. Questão controversa é a de saber se o direito comercial, o artigo 80.º do CSC contém a possibilidade expressa da responsabilização do administrador de facto. A nosso ver, este preceito abrange, se não a possibilidade expressa de responsabilização, pelo menos a partida para uma sua aplicação que resulta na analogia entre administrador de facto e a passagem: “outras pessoas a quem sejam confiadas funções de administração”, nos termos do referido preceito, hipótese aceite por parte da doutrina, ainda que apenas no âmbito do direito comercial. Neste sentido, vide *Idem*, pág. 246 e 247.

Sustentamos que só através de uma aplicação analógica será possível fazer a extração da possibilidade da responsabilização dos administradores de facto através desta base legal, uma vez que consideramos a sua redação problemática (analisando-a apenas com a finalidade que estamos a tratar, a da responsabilização do administrador de facto). Dizemo-lo porque a administração de facto nem sempre ocorre com a atribuição e confiança de uma tarefa a alguém por outrem. Apesar disso, sabemos também que a convivência nem sempre é expressa, podendo ser apenas tácita, através do silêncio. O que importa, sim, distinguir, é se a sociedade tem ou não conhecimento de que outrem estará a exercer funções de gerência, só assim se podendo realizar a desvinculação em relação à usurpação de poderes. Neste sentido, vide, *Idem*, pág. 281 e 282. Assim, a ser esta uma norma de responsabilização deste tipo de administradores, consideramos que seria de salutar que o enunciado fosse aperfeiçoado no sentido de não fazer depender que apenas às pessoas a quem é atribuída (ativamente) uma tarefa será assacada responsabilidade. Como sugestão, poderia o preceito redigir-se da seguinte forma: “as disposições respeitantes à responsabilidade dos gerentes ou administradores aplicam-se a outras pessoas que exerçam, com conhecimento pela sociedade, funções de administração”.

⁽¹⁰⁷⁾ PAULO MARQUES, *cit.*, pág. 299.

qual, as atuações de cada sócio terão diferentes impactos consoante a prévia destinação que pode, desde logo, constar dos estatutos constitutivos da sociedade.

No entanto, coloca-se, a este nível, a seguinte reflexão; a prévia determinação de atribuições cristaliza e perpetua as mesmas?

Aqui chegados, sabemos já que a responsabilidade tributária de uma pessoa diferente da sociedade é, em princípio, apenas subsidiária, como se pode inferir da norma do artigo 22.º, n. 4 da LGT. Esta visão resulta de uma conceção que determina que quem responde em primeira linha é a própria sociedade, sendo esta, para efeitos do ordenamento jurídico português, tida como devedora originária, devido ao facto de à mesma ser reconhecida personalidade e capacidade jurídico-tributária.

Esta é, como sabemos, uma personalidade própria, criada para simplificar as relações entre vários entes jurídicos e que não se confunde com a personalidade dos seus administradores. Tal pode ser confirmado por diversas disposições, tais como o artigo 33.º do CC e artigo 5.º do CSC, desde que a sociedade seja regularmente constituída.

Passando à análise em concreto, sem prejuízo de uma definição mais detalhada, o administrador/gerente mencionado na previsão da norma do artigo 24.º, n.1 da LGT, será aquele legalmente investido no seu cargo e que, ao atuar, o faz no círculo de atribuições previamente definidas e que tem absolutamente presente quais as consequências legais das suas atuações, que prossegue regularmente ⁽¹⁰⁸⁾. Chamemos-lhe, de forma a facilitar a sua identificação, administrador de direito ou nominal.

No âmbito das suas atuações insere-se a *gerência* da sociedade. Apesar de a lei não definir, em concreto, este conceito ⁽¹⁰⁹⁾, concordamos que consistirá no órgão da sociedade, na pessoa do administrador/gerente, “*criado para lhe permitir atuar no comércio jurídico, criando, modificando e extinguindo relações jurídicas com outros sujeitos de direito*” ⁽¹¹⁰⁾.

Ademais, será colocada ainda a tónica na capacidade para efetuar a “*representação da empresa face a terceiros (ex: credores, trabalhadores, fisco,*

⁽¹⁰⁸⁾ RITA D'ALMEIDA, “A Responsabilidade Civil dos Administradores de facto” in *Jurismat*, n.º 6, 2015, pág. 249.

⁽¹⁰⁹⁾ PAULO MARQUES, *cit.*, pág. 302.

⁽¹¹⁰⁾ Acórdão do STA de 27-09-2018, pág. 10, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/2aa55226bccc21c28025831900361693?OpenDocument>, consultado a 23-09-2020.

fornecedores, entidades bancárias, etc.) de acordo com o objeto social e mediante os quais o ente coletivo fique vinculado (...)”⁽¹¹¹⁾.

O que sucede, na prática, em certos casos, é que a produção normativa, nem sempre se adequa do melhor modo à realidade que se verifica na vida do quotidiano, sendo que esta sempre ultrapassará, casuisticamente todas as previsões que se possam realizar a nível legislativo.

Mencionamos este facto porque consideramos que a discrepância entre previsão-estatuição e realidade dá, por vezes, origem a determinados fenómenos curiosos, sendo para nós considerados como um *desvio* à (previsão da) norma. Assim se mostra insuficiente a mera análise da lei, tendo sido por nos sentida a necessidade de explorar, junto das outras fontes de direito, uma resposta a estas questões.

3.2.2. Possíveis *desvios*

No presente âmbito, verificamos que se podem colocar várias hipóteses, podendo dar-se por verificadas diversas situações quando nos referimos a *desvios*, que podem originar questões potencialmente controvertidas.

Um primeiro caso de que nos ocuparemos está relacionado com a eventualidade de um elemento de uma sociedade realizar atos próprios da atividade de administração na ausência das condições que enunciamos *supra* e que consideramos serem indicativas da presença de um administrador de direito. A este, chamemos-lhe, para facilitar a sua identificação, administrador de facto.

Um outro caso, que surge amiúde discutido na jurisprudência, trata do que poderá suceder ao pretender-se efetivar a responsabilidade subsidiária de um administrador nominal que nunca haja participado efetivamente na gerência da sociedade.

Assim, sintetizando as três situações que se podem verificar no âmbito subjetivo da norma identificada, teremos: 1) o caso do administrador/gerente nominal que age de acordo com as funções que lhe são adstritas; 2) o caso do administrador/gerente de direito que não participa *de facto* na gerência da sociedade e 3) o caso de um sujeito que participa *meramente de facto* na gerência da sociedade, sem se encontrar investido nessa qualidade jurídica.

⁽¹¹¹⁾ PAULO MARQUES, “A (ir) responsabilidade dos gerentes de direito pelas dívidas tributárias”, *Revista de Direito das Sociedades*, Ano V (2013), nºs. 1 e 2, pág. 286.

Relativamente ao tratamento destas questões, podemos avançar que existem várias interpretações do regime jurídico definido pelo artigo 24.º da LGT, nomeadamente quem se pode indicar ser seu destinatário.

Ao termos já referido que a mera análise da lei pode revelar-se insuficiente, consideramos que a aposta no estudo da jurisprudência dos últimos vinte e cinco anos se revestia do maior interesse, prevendo que daí fosse possível retirar vários ensinamentos, transportando-as do direito vivido para o plano da presente discussão.

3.2.2.1. O administrador de facto

Atento o que afirmamos anteriormente, poderão, neste âmbito, estar incluídas diferentes situações. Assim, sem prejuízo de uma mais detalhada análise ⁽¹¹²⁾, diremos que pode ser entendido como administrador de facto aquele que, “*sem título bastante, exerce, direta ou indiretamente e de modo autónomo (não subordinadamente), funções próprias de administrador de direito da sociedade.*” ⁽¹¹³⁾.

Neste âmbito poderão ser incluídas várias situações, que passaremos a referir não exaustivamente. Assim, estará incluída na figura de administrado de facto o sujeito cuja designação se pauta como irregular ⁽¹¹⁴⁾. Poderá ainda dar-se o caso de o título existente haver caducado ou sido considerado extinto, ou, no limite, a sua designação como administrador/gerente nunca se ter verificado ⁽¹¹⁵⁾.

A estas formulações podem acrescentar-se outros casos mais complexos, no entanto, ao que presentemente importa, trataremos do administrador de facto *latu sensu*.

a) Critério formalista vs. critério funcional

Dada a ausência de definição legal no regime português do conceito referido, a doutrina empenhou-se, enquanto fonte legítima de direito, na intrincada tarefa de construção do conceito de *administrador de facto*.

⁽¹¹²⁾ Considerámos que, embora extremamente relevante e interessante, a intrusão no tema da distinção entre os diferentes tipos de administradores de facto, bem como a oposição destes em relação ao administrador “na sombra” não se adequava ao escopo da presente dissertação. Este último é amiúde descrito enquanto o sujeito que dirige o administrador de direito que efetivamente dirige a sociedade. Neste sentido, *vide*, J. M. COUTINHO DE ABREU, *Responsabilidade civil dos administradores de sociedades*, Coleção Cadernos do IDET, nº 5, Coimbra: Almedina, 2ª edição pág 101.

⁽¹¹³⁾ *Idem, ibidem*.

⁽¹¹⁴⁾ RICARDO COSTA, *Responsabilidade Civil Societária dos Administradores de Facto, Temas Societários*, Colóquios n.º2 do IDET, Coimbra: Almedina, 2006, pág. 29. Como exemplo de designação irregular o autor avança o exemplo do caso de uma deliberação nula por incapacidade jurídica dos pretendidos gerentes, que devem gozar de capacidade jurídica plena nos termos do artigo 252.º, n. 1 do CSC.

⁽¹¹⁵⁾ J. M. COUTINHO DE ABREU, *cit.*, pág. 99.

A ponderação realizada permitiu chegar à proposição de dois critérios, sendo eles o critério formalista e o funcional, cujo objetivo é o de permitir a indicação de estarmos ou não perante um administrador com aquelas características.

O critério formalista assenta na preocupação de *sanar* uma exteriorização da vontade da sociedade mediante um sujeito que para tal não estava habilitado.

De forma a evitar que a atividade societária se quede paralisada ⁽¹¹⁶⁾, enfatiza-se a necessidade de serem criadas, *a posteriori*, as condições para *validar* a atuação do sujeito. Só assim se poderá conjecturar a equiparação da atuação do sujeito à de um administrador de direito.

Assim, esta visão, *apenas* considera enquanto *elegível* para administrador de facto, aquele que viu a sua designação afetada por alguma irregularidade, tal como o exemplo da caducidade do seu título por decurso do prazo para o qual havia sido designado ⁽¹¹⁷⁾.

Perante o que expusemos, começará a deslindar-se uma das (acertadas) críticas que a este respeito competem; esta visão peca pelo facto de a sua principal preocupação ser a da criação de um vínculo orgânico entre a sociedade e o elemento que pratica os atos de gerência, que depende da aceitação, ainda que tácita, por parte daquela ⁽¹¹⁸⁾.

Apenas assim, através da denominação do sujeito para o cargo de administrador, se procederá à normalização da prévia atuação do sujeito ⁽¹¹⁹⁾, mediante a criação de um “*vínculo orgânico mínimo*” ⁽¹²⁰⁾, que poderá passar pela nomeação do sujeito em causa.

Não sendo possível *corrigir* a irregularidade verificada, esta visão relega os atos praticados para a sua classificação enquanto atos impassíveis de produzir quaisquer efeitos jurídicos, o que comporta evidentes inconvenientes na condução da vida societária.

O que este critério formalista realiza, a nosso ver, é um juízo póstumo, só no final sendo possível considerar o agente enquanto administrador de facto ou não, dependendo do acervo que colher da sociedade, nos termos que expusemos.

Facilmente se compreende que o leque subjetivo que esta visão oferece se apresenta seriamente reduzido, situação que favorece o surgimento de espaços sem

⁽¹¹⁶⁾ JOÃO DOS SANTOS CABRAL, *cit.*, pág. 267.

⁽¹¹⁷⁾ Nos termos do artigo 391.º, n.4 do CSC. Neste sentido *vide* RICARDO COSTA, *cit.*, pág. 34.

⁽¹¹⁸⁾ RITA D'ALMEIDA, *cit.*, pág. 258.

⁽¹¹⁹⁾ Neste sentido, *vide*, JOÃO DOS SANTOS CABRAL, *cit.*, pág. 267 e 268 e ainda RITA D'ALMEIDA, *cit.* pág. 258.

⁽¹²⁰⁾ RITA D'ALMEIDA, *cit.*, pág. 258.

regulação, abrindo porta à existência de “*lacunas arbitrárias (...) e espaços de desresponsabilização*” (121).

Diríamos ainda que, ao acrescentar-se este requisito adicional, que está na disponibilidade de uma das partes, se pode admitir a possibilidade de observação de conluio, numa hipótese levada ao extremo patológico (122).

Quanto à perspetiva funcional, diremos que esta “*fiscaliza materialmente a atividade efetivamente desenvolvida*” (123). Assim, esta visão considera como relevante a “*ingerência factual na atividade societária [que deverá] ser qualificada como de efetiva administração*” (124).

Assim, desde que o ato se insira no conceito de *gerência*, esta visão funcional concede ao ato eficácia jurídica, ao mesmo tempo que assertiva a responsabilidade do seu autor a nível tributário subsidiário, numa total equiparação entre administrador de facto e de direito.

Neste sentido, devemos perguntar, perante a verificação de um ato; este obedece ao escopo da sociedade previamente definido? Se sim, perguntaremos ainda se este ato é passível de exteriorizar a *vontade* da sociedade? E se sim, perguntaremos ainda se este ato vincula a sociedade perante terceiros? Se sim, diremos então que se tratou de um ato de gerência (125).

α) Tomada de posição

Ao não ser imposto qualquer requisito adicional, proporciona um âmbito de aplicação subjetivo bastante amplo, visão que nos parece ser mais ponderada.

Consideramos ainda que este se torna um critério mais pragmático e *adequado* à realidade, plano em que nem sempre é desejável que um ato aguarde pela ratificação por parte da sociedade para que produza os seus efeitos plenos.

(121) JOÃO DOS SANTOS CABRAL, *cit.*, pág. 269.

(122) Assim, podemos avançar a hipotética situação em que um administrador da sociedade sugere a prática de um ato a alguém que não detém este título. No momento de apuramento das responsabilidades pode ou não dar-se como nomeado o dito sujeito. E digamos que este administrador se encontra insolvente a nível pessoal e particular, resultaria assim na diminuição das hipóteses de arrecadamento de receitas pelo AF.

(123) RICARDO COSTA, *cit.*, pág. 34.

(124) JOÃO DOS SANTOS CABRAL, *cit.*, pág. 269.

(125) Acórdão do TCAS de 20-06-2000 *apud* Acórdão do TCAS de 20-01-2004, pág. 9, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/8bbc4448a7e1834e80256e2f003de81a?OpenDocument>, consultado a 31-03-2020.

Como as duas visões apresentadas se excluem mutuamente ⁽¹²⁶⁾, pensamos que o acolhimento do critério funcional será a opção mais prudente.

Concluindo, parece ter vindo a ser a tendência adotada pela doutrina, a do paulatino abandono do critério formalista, que vimos já ser mais exigente, e a consecutiva propugnação pelo critério funcional ⁽¹²⁷⁾.

Esta visão funcional coloca a tónica na atuação material do sujeito, esgotando-se com esta observação. No entanto, é imperativo que também a dita *ingerência* na gerência da sociedade seja densificada de forma apropriada.

Com vista a essa clarificação, redigiu-se o seguinte segmento.

b) Critério da continuidade vs. critério da esporadicidade

Nesta sede, importa deslindar como é que um indivíduo pode, através da prática de atos de gerência *de facto*, passar a ser considerado um administrador da sociedade, ainda que apenas *de facto*, sendo a consequência a possibilidade da sua responsabilização subsidiária pelas dívidas fiscais da sociedade. De clarificar que a presente densificação pressupõe o acolhimento da visão funcional.

Assim, existem duas orientações que tentam solucionar o problema, com base no exposto no artigo 24.º da LGT, que, de resto, não fornece diretivas neste sentido ⁽¹²⁸⁾.

Uma das visões pretende que qualquer ato, passível de ser incluído no conceito de gerência *de facto* de uma sociedade, que visitámos anteriormente, seja relevante para determinar que o seu autor passe a ser considerado um gerente (somente) *de facto* ⁽¹²⁹⁾⁽¹³⁰⁾.

Outra orientação determina que não bastará a prática de atos isolados, referindo que este exercício deverá representar um “*significativo arco temporal*” ⁽¹³¹⁾, revelando-se de modo “*reiterado e sistemático*” ⁽¹³²⁾.

(126) RITA D’ALMEIDA, *cit.*, pág. 257.

(127) JOÃO DOS SANTOS CABRAL, *cit.*, pág. 271.

(128) A única diretiva de que o intérprete dispõe é quanto ao sentido a atribuir ao conceito de *administração* ou *gestão*, que deverá, nos termos do artigo 11.º, n.2 da LGT, ter o mesmo sentido que possui no ramo do direito comercial.

(129) TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, *Da responsabilidade dos gestores de sociedades perante os credores sociais: a culpa nas responsabilidades civis e tributárias*, Coimbra: Almedina, 2ª edição, 2009, pág. 79, *apud*, RITA D’ALMEIDA, *cit.*, pág. 262.

(130) Pensamos poder extrair essa ilação do referido no Acórdão do TCAS de 20-01-2004, pág. 9, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/8bbc4448a7e1834e80256e2f003de81a?OpenDocument>, consultado a 25-03-2020.

(131) RICARDO COSTA, *cit.*, pág. 39, nota de rodapé n.º12.

(132) RITA D’ALMEIDA, *cit.*, pág. 262.

Em relação a cada uma das orientações que expusemos existem argumentos a favor, complicando-se, por isso, a decisão por uma ou outra.

α) Tomada de posição

A nosso ver, a ingerência de um sujeito na administração da sociedade, apesar de indesejável, deverá ser acompanhada das devidas consequências.

Ao não existir um critério legal que determine como responder a questão da *frequência* com que um ato deverá ser praticado, diremos que pugnamos, *de iure condito*, pela primeira orientação apresentada.

Dizemo-lo porque não se afigura, por enquanto, como exequível uma realidade em que se verifique e anote o número de atos praticados por um indivíduo, sendo que, passado um determinado número mínimo de atos, seria considerado gestão de facto, mas abaixo disso, não pudesse ser tido como gestão, ainda que apenas de facto. Seria impraticável.

A visão que defendemos parece-nos algo drástica, bastando um único ato de gestão para que um indivíduo, mesmo que não seja legalmente investido na função de gerente, passe a ser assim considerado, em termos de apuramento de responsabilidade tributária subsidiária.

Ainda assim, esta solução poderá ser explicada devido a exigências de confiança mútua na aparência, que deve ser mantida para o sã funcionamento das relações comerciais. Se o ato é assim exteriorizado e produzindo este efeitos na esfera jurídica da sociedade, então contará como um ato de gerência de facto ⁽¹³³⁾.

Assim, num cenário ideal, um sujeito não seria afeto a uma reversão fiscal por haver praticado um único ato de gestão, ao contrário do que pretende a tendência assumida pela jurisprudência portuguesa, que acolhe o critério da *esporadicidade* ⁽¹³⁴⁾.

Parte da doutrina avança um critério interpretativo que pretende retirar alguma arbitrariedade à visão que defende que qualquer comportamento ocasional é passível de responsabilizar o sujeito, mas que em nossa humilde opinião continua a não ser suficiente.

⁽¹³³⁾ Acórdão do TCAS de 20-01-2004, *cit.*, pág. 8.

⁽¹³⁴⁾ Neste sentido *vide*, Acórdão do TCAS de 18-02-2016, pág. 7, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/-/28D5A0863F06B4B480257F700037A151> consultado a 27-03-2020 e ainda o Acórdão do STA de 09-02-1999, Sumário disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/a10cb5082dc606f9802565f600569da6/1170b97cd7528f6e80256a48004b9463?OpenDocument> consultado a 27-03-2020.

Ao pretender-se que um comportamento ocasional produza os efeitos da equiparação entre o sujeito que o coloca em prática e um administrador de direito (e de facto) apenas quando este assuma repercussões na vida societária mais amplas que uma atividade prolongada ⁽¹³⁵⁾, revelando uma influência determinante daqueles atos para o funcionamento da sociedade, bem como um poder e independência do agente ⁽¹³⁶⁾, diremos que esta visão não se coaduna com o sistema jurídico que está destinado a albergar tal critério.

Assim, facilmente se verifica que este é um critério que haveria de ser densificado pela jurisprudência, obrigando, naturalmente uma enorme ponderação casuística. Tal circunstância originaria, certamente, várias interpretações, no limite, em número proporcional aos seus intérpretes.

A admitir este critério, nos moldes em que foi construído, as partes envolvidas, ao submeterem uma questão controvertida, nunca poderiam esperar uma solução uniforme, estando a mesma na dependência da densificação que um dado julgador realizasse dos conceitos em apreço.

Assim, saudamos o avanço de um critério como o que expusemos *supra*, mas consideramos que o mesmo não está pronto a ser utilizado, dados os motivos que referimos.

A concluir, gostaríamos de indicar que, para responder ao subtítulo em epígrafe, o único critério que pode subsistir, apesar de radical e pouco razoável, a nosso ver, é o da *esporadicidade*, por enquanto.

Gostaríamos de poder oferecer uma solução que permitisse a eleição do critério da continuidade, como lhe chamamos, passando este a ser utilizado em pleno. Subjacente a este critério estaria a atuação materialmente idêntica à de um administrador que seria avaliada pelo seu impacto na atividade da sociedade, dependendo assim da dimensão que assumisse na mesma. Para tal, contaríamos com a análise do impacto económico (benéfico ou prejudicial) que produzisse, bem como a *frequência* com que houvera sido praticado.

Sabemos que este é uma questão deveras sensível e que por isso, deverá revestir-se de inúmeras cautelas. Assim, enquanto não existir uma solução *de iure condito* mais

⁽¹³⁵⁾ RITA D'ALMEIDA, *cit.*, pág. 263

⁽¹³⁶⁾ RICARDO COSTA, *cit.*, pág. 39, nota de rodapé n.º12.

adequada, apenas a perspectiva da *esporadicidade* permitirá um desincentivo à prática de atos de gerência nestas condições ⁽¹³⁷⁾.

De modo curioso podemos indicar que o destinatário da norma beneficia de segurança jurídica, devendo este ficar a saber que será sempre passível de ser responsabilizado, a menos que *nunca* se tenha imiscuído na gerência da sociedade ⁽¹³⁸⁾.

3.2.2.2. O administrador *meramente de direito*

O assunto ora em análise prende-se com a previsão do artigo 24.º, n. 1 da LGT, tendo como objetivo o de saber se esta exclui ou não a possibilidade de responsabilização do administrador/gerente que nunca haja levado a cabo o exercício da gerência efetiva da sociedade. De modo a facilitar a sua identificação, chamemos-lhe administrador *meramente de direito* ⁽¹³⁹⁾.

Pensemos no caso, de um sócio nomeado gerente da SDO contra quem foi revertida a execução fiscal da mesma. Para obstar à reversão, o visado alegou que, ao nunca se ter inteirado dos negócios da sociedade, ou sequer recebido qualquer distribuição de lucros, não chegara a exercer a gerência de facto da sociedade.

Assim, em primeira instância considerou-se que a oposição do referido sócio gerente deveria proceder, daí se extraindo a consequência legal de exoneração da responsabilidade pela dívida da sociedade a título subsidiário.

No entanto, em sede de recurso para o TCAS, motivado pela FP, acabou por ser decidido que não se podia deixar de considerar a atuação do sócio gerente enquanto indicativa de gerência de facto ⁽¹⁴⁰⁾.

O tribunal *ad quem* considerou que a assinatura de cheques da sociedade, bem como o preenchimento da declaração de rendimentos do ano de 1995 consistem em atos revestidos de idoneidade para exteriorizar a vontade da sociedade, e a vincular a mesma perante terceiros, visto que são realizados em sua representação ⁽¹⁴¹⁾.

Nesta sede consideramos atuar um princípio da confiança mútua na aparência, que deve ser mantida para o são funcionamento das relações comerciais. Se o ato é

⁽¹³⁷⁾ RITA D'ALMEIDA, *cit.*, pág. 253.

⁽¹³⁸⁾ JOÃO DOS SANTOS CABRAL, *cit.*, pág. 261.

⁽¹³⁹⁾ PAULO MARQUES, *cit.*, pág. 292.

⁽¹⁴⁰⁾ Acórdão do TCAS de 20-01-2004, *cit.*, pág. 8.

⁽¹⁴¹⁾ *Idem*, pág. 9.

assim exteriorizado e produzindo estes efeitos na esfera jurídica da sociedade, então contará como um ato de gerência de facto ⁽¹⁴²⁾.

a) Tomada de posição

Para concluir, diremos que a jurisprudência apresenta a tendência consolidada de associar necessariamente a gerência nominal à sua prática efetiva, só assim se podendo responsabilizar o administrador/gerente visado.

Diremos ainda que na tentativa de encontrar, na jurisprudência, decisões com força de caso julgado em que se houvesse acordado pela responsabilização de um administrador/gerente que apenas o fosse nominalmente, encontramos apenas um ⁽¹⁴³⁾, sumariando a maioria algo semelhante a: “*A responsabilidade subsidiária de gerentes de sociedades, prevista no artº 24º, nº 1 da LGT, depende do exercício de facto da gerência.*” ⁽¹⁴⁴⁾.

O que acontece sim, é que na maior parte dos casos analisados, acabam os tribunais por decidir que os gerentes visados são responsáveis, mas por considerarem, afinal, que os gerentes nominais o foram também de facto, como vimos suceder no âmbito do Acórdão do TCAS de 20-01-2004.

Deste modo, apenas nos foi possível testar o caso hipotético no plano doutrinário, aí encontrando visões que nos parecem mais adequadas.

Assim, no que ao presente assunto concerne, consideramos que a posição que defende que o administrador/gerente que não toma parte na direção efetiva da sociedade não deverá ser responsabilizado por não haver sido por sua culpa que o património da mesma se tornou insuficiente ⁽¹⁴⁵⁾, não poderá, sem mais, proceder.

Associado a este argumento da doutrina tradicional, é ainda indicado que a previsão legal *exige* que sejam responsáveis apenas as “*pessoas que exerçam funções de administração*” ⁽¹⁴⁶⁾.

⁽¹⁴²⁾ *Idem, ibidem.*

⁽¹⁴³⁾ Sem prejuízo de uma procura mais detalhada, Acórdão do TRL de 15-03-2016, disponível em <http://www.gde.mj.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497ecc/293d51f4f779861980257fa1004a3f8b?OpenDocument>, consultado a 02-04-2020.

⁽¹⁴⁴⁾ Acórdão do STA, de 11-03-2009, Ponto I - Sumário, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/2217a184ad3a677e8025757b0058018f?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1, consultado a 29-09-2020.

⁽¹⁴⁵⁾ Neste sentido *vide*, DIOGO LEITE DE CAMPOS, *cit.*, pág. 489 e 490, (ainda que em referência ao antigo artigo 13.º do CPT) e JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento Tributário*, vol. III, 6ª edição, Lisboa: Áreas Editora, 2001, pág. 473, *apud* PAULO MARQUES, *cit.*, pág. 286.

⁽¹⁴⁶⁾ DIOGO LEITE DE CAMPOS, *cit.*, pág. 490

Em nossa humilde opinião, gostaríamos de acrescentar que, embora consideremos aceitável afirmar que este administrador/gerente desinteressado não é passível de ser responsabilizado, tendo em conta a letra das alíneas do artigo 24.º, n.1 da LGT, se nos concentrarmos no seu n.1, pode depreender-se que “*administradores, gerentes, e diretores*” sejam responsabilizados, *independentemente* de “*outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto*” a gerência da sociedade (¹⁴⁷).

A assim não ser, poder-se-ia equacionar um sistema de premeio da inércia de um administrador/gerente, que, ademais, está adstrito a diversos deveres (¹⁴⁸).

A concluir, pudemos identificar que a doutrina se estriba, tanto no argumento literal da previsão do artigo 24.º, n.1 da LGT, bem como num argumento de coerência do regime (¹⁴⁹) para justificar que também o administrador *meramente* de direito seja, potencialmente responsável a nível tributário subsidiário.

3.2.3. Problematização da presunção judicial

Sem prejuízo de, tendencialmente a jurisprudência exigir que, para a responsabilização de um administrador/gerente nominal, este o haja sido também de facto, por variadas vezes, a FP invoca a possibilidade de inferir a gerência de facto da gerência de direito.

Para o justificar, alega que tal seja possível por meio de uma presunção, o que pudemos confirmar ser prática corrente, através da consulta de diversos acórdãos (¹⁵⁰). Também neste sentido se verifica assentimento de parte da doutrina (¹⁵¹).

O facto de o julgador considerar ser necessária a prova de gerência de facto, coloca uma questão muito importante.

Assim, a quem cabe o ónus da prova da situação de gerência de facto? A regra dita, nos termos do artigo 342.º, n.1 do CC e do artigo 74.º, n.1 da LGT que quem invoca um direito, deverá realizar a prova que sustente a sua alegação.

Presentemente gostaríamos de referir que o recurso a uma presunção nesta sede, se nos afiguraria, se não como uma solução, pelo menos como um auxílio à resolução das divergências que tratamos anteriormente.

(¹⁴⁷) PAULO MARQUES, *cit.*, pág. 295 e 296.

(¹⁴⁸) *Idem*, págs. 301 e 302.

(¹⁴⁹) J. M. COUTINHO DE ABREU, *cit.*, págs. 109 e 110.

(¹⁵⁰) *Vide*, por exemplo, as alegações do recorrente no Acórdão do STJ de 10-12-2010, pág. 2 e 3, disponível em

http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/b3fff1ad6e751ece8025752300525073?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1, consultado a 24-03-2020 ou no Acórdão do STA de 11-03-2009, *cit.*, pág. 2.

(¹⁵¹) ANTÓNIO LIMA GUERREIRO, *Lei geral tributária anotada*, Lisboa: Rei dos Livros, 2001, pág. 144.

No entanto, trataremos de perceber se a mesma existe e em que contornos pode ser equacionada, bem como que efeitos terá a mesma na distribuição do ónus da prova.

A presunção, como sabemos, consiste no raciocínio de dedução, “*por meio do qual se parte de um facto certo provado, ou conhecido, e se chega a um facto desconhecido*”⁽¹⁵²⁾.

Sabemos ainda que as presunções se distinguem entre legais e judiciais. O que as distingue é o facto de a presunção legal colher previsão numa norma do regime jurídico⁽¹⁵³⁾, ao invés da presunção judicial que se subsume em ilações extraídas pelo julgador, à luz da máxima da experiência.

Ao ponderarmos a eventual existência da presunção que permita a inferência da gerência de facto a partir da gerência de direito, tivemos em conta várias situações.

Assim, existe a possibilidade de defender que se extrai uma presunção legal a partir do disposto no artigo 11.º do CRC⁽¹⁵⁴⁾.

No entanto, pugnamos pela orientação manifestada no Acórdão do TCAN de 11 de Março de 2010, sendo de referir que o registo constitui presunção de que existe a situação jurídica referida, nos precisos termos em que é definida.

Assim, do registo apenas se pode extrair a presunção de que a gerência de nominal registada existe na realidade, não sendo razoável daí inferir que existe também gerência de facto⁽¹⁵⁵⁾.

Embora se pudessem avançar motivações publicidade com vista à manutenção da segurança jurídica, continua a argumentar-se que “*o que se presume com base no registo é que a pessoa aí indicada como sendo administrador ou gerente de uma sociedade comercial tem essa qualidade jurídica, mas não que exerceu de facto as*

⁽¹⁵²⁾ ANTUNES VARELA, *et ali*, *Manual de Processo Civil*, Coimbra: Coimbra Editora, pág. 484, *apud*, Acórdão do STJ de 17-05-2017, pág. 65 disponível em <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/8e7e2070d1fa7da38025812800460434?OpenDocument>, consultado a 22-03-2020.

⁽¹⁵³⁾ Acórdão do STA de 10-12-2008, pág. 5, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/b3fff1ad6e751ece8025752300525073?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1, consultado a 24-03-2020.

⁽¹⁵⁴⁾ *Vide*, por exemplo, as alegações do recorrente no Acórdão do TCAN de 11-03-2010, pág. 2, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/-/49D6A87F15A27FAD8025770B002D32F5>, consultado a 25-03-2020, ou as alegações no Acórdão do TCAS de 28-02-2019, pág. 1 e 2, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/43082c3ce83ccc04802583b000358eb6?OpenDocument>, consultado a 25-03-2020.

⁽¹⁵⁵⁾ Acórdão do TCAN de 11-03-2010, *cit.*, pág. 5.

funções correspondentes ao seu cargo ⁽¹⁵⁶⁾.”. Com vista a esta finalidade, continua a assegurar-se as motivações acima assinaladas.

Analisando o regime português, não se vislumbra qualquer possibilidade de afirmar que existe uma presunção legal ⁽¹⁵⁷⁾.

Podemos, no entanto, equacionar a sua existência no âmbito das presunções judiciais, hipótese confirmada pelo referido Acórdão do TCAN de 11-03-2010 ⁽¹⁵⁸⁾. Desse modo, resulta sim da observação e experiência da realidade, acabando por residir no “*raciocínio de quem julga*” ⁽¹⁵⁹⁾.

Por ser uma inferência, a prova por meio de presunção é apenas produzida *prima facie*. No caso específico da presunção judicial, diremos que ela admite ilisão por qualquer meio de prova, bastando a mera contraprova, não existindo a necessidade de prova em contrário ⁽¹⁶⁰⁾.

Para concluir o raciocínio, provado que seja que existe gerência nominal, ou de direito, *poderá* daí ser inferido a gerência de facto, condição para que se efetive a responsabilização de um elemento a título subsidiário.

Em relação ao funcionamento desta presunção judicial concordamos quando se refere que este não é “*automático*” ⁽¹⁶¹⁾”. A presunção pode ser, sim, formulada usando as regras da experiência e juízo de probabilidade, mas nunca ser retirada “*mecanicamente*” da gerência de direito ⁽¹⁶²⁾.

Procurar-se-á, assim, outros elementos, entretanto obtidos no processo, para que se infira com grau de forte probabilidade e certeza jurídica a gerência de facto da gerência de direito ⁽¹⁶³⁾.

Mas, existindo e sendo utilizada a presunção, ainda que judicial e não legal, inverter-se-á o ónus da prova, cabendo então à pessoa de quem se pretende assacar a

⁽¹⁵⁶⁾ JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, vol. III, 6ª edição, Lisboa: Áreas Editora, 2011, pág. 457 *apud* PAULO MARQUES, *cit.*, pág. 288.

⁽¹⁵⁷⁾ Acórdão do TCAN de 20-01-2010, pág. 3, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/7fd7aa21066a9620802576b6006547b?f?OpenDocument> consultado a 25-03-2020.

⁽¹⁵⁸⁾ Acórdão do TCAN de 11-03-2010, *cit.*, pág. 5.

⁽¹⁵⁹⁾ DIÁRIO DA REPÚBLICA ELETRÓNICO, *Presunções*, Lexionário, disponível em <https://dre.pt/web/guest/lexionario/-/dj/123178389/view>, consultado a 22-03-2020.

⁽¹⁶⁰⁾ Acórdão do TRL de 28-04-2016, disponível em http://www.pgdliisboa.pt/jurel/jur_mostra_doc.php?codarea=57&nid=5265, pág. 3, consultado a 22-03-2020.

⁽¹⁶¹⁾ Acórdão do TCAN de 11-03-2010, *cit.*, pág. 6.

⁽¹⁶²⁾ *Idem, ibidem.*

⁽¹⁶³⁾ *Idem, ibidem.*

responsabilidade tributária, a título subsidiário, provar que não exerceu funções de gerência de facto, requisito para a verificação dessa mesma responsabilidade.

Para concluir, referiremos *de iure condito*, que da simples condição de gerente não se poderá presumir o exercício de gerência de facto. Consideramos que esta é a posição mais prudente, visto que é sensível às discrepâncias que existem entre o direito registado e a realidade vivida.

No entanto, consideramos igualmente levar a que o direito do registo se esvazie do seu propósito, já que na verdade, basta que a AF prove que alguém é gerente de facto de uma sociedade, mesmo que não o seja no direito registado, para que este seja totalmente inutilizado.

Assim, o facto de um sujeito ser denominado como gerente de uma sociedade nos estatutos, nada permite concluir quanto ao exercício de facto, acabando o *escrito* por sucumbir ao verificado na realidade.

No acórdão do TCAN de 26-02-2015 é afirmado inicialmente não existir uma presunção legal ou sequer judicial que permita inferir a gerência de facto a partir da gerência de direito, devendo quem alega o facto, prová-lo ⁽¹⁶⁴⁾.

No entanto, ao longo da decisão é tomada uma posição mais abrangente, sendo observado que casuisticamente pode ser realizado o recurso a presunções judiciais, perante todos os elementos probatórios ⁽¹⁶⁵⁾.

Para terminar, vistas as diferentes posições, concordamos não existir presunção legal que permita a inferência da gerência de facto a partir da gerência de direito, apenas sendo possível avaliar a questão casuisticamente.

3.3. A culpa do administrador/gerente ⁽¹⁶⁶⁾

3.3.1. Excurso: a evolução legislativa

A (in) existência de um regime de culpa para o administrador/gerente foi desde sempre uma questão muito controversa.

⁽¹⁶⁴⁾ Acórdão do TCAN de 26-02-2015, pág. 7, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/b9839df4af1c84a380257e280037b16b?OpenDocument>, consultado a 25-03-2020.

⁽¹⁶⁵⁾ *Idem*, pág. 8.

⁽¹⁶⁶⁾ Reconhecemos que em outros momentos se revelou que a referência à culpa beneficiaria a explicação de certas matérias. No entanto, por questões de organização, apenas nos foi possível proceder agora à explanação individual da mesma.

Contava-se, no âmbito da vigência do regime enformado pelo DL 17730 de 7 de Dezembro de 1929 com a absoluta falta de referência a uma necessidade de aferir da conduta do agente, verificando se a mesma havia ou não sido *culposa*. Em termos objetivos, este regime seria aplicado de forma ilimitada, tornando-se extremamente penoso para o administrador/gerente ⁽¹⁶⁷⁾.

Apesar disso, uma cautela era tomada, no que tocava à menção expressa de que para que um sujeito fosse responsabilizado deveria ter procedido a um exercício real e efetivo das suas funções ⁽¹⁶⁸⁾.

Este regime foi transposto para o CPCI, no âmbito do qual continuava a não ser feita a essencial referência à *culpa* que temos vindo a assinalar. Assim, era um regime alvo de duras críticas, que entendemos ser perfeitamente aceitáveis.

Estas críticas, tanto da doutrina como da jurisprudência foram permitindo que o julgador aplicasse o regime em vigor tendo em conta a culpa como pressuposto da responsabilidade tributária subsidiária ⁽¹⁶⁹⁾, aligeirando-o.

No contexto do artigo 13.º do CPT, assiste-se já a uma especificação da culpa como pressuposto da responsabilização do administrador/gerente. O artigo 24.º, n.1 a) e b) da LGT veio resolver uma querela que se observava na aplicação do regime do CPT. ⁽¹⁷⁰⁾.

Uma das questões que se colocava com maior gravidade era a respeitante ao limite temporal a que a responsabilidade do administrador/gerente se reportava.

A lei determinava que a sua responsabilidade se referia a “*todas as contribuições e impostos relativos ao período de exercício do cargo*”, mas na realidade perguntava-se se o administrador/gerente era “*responsável pela dívida (...) na proporção do tempo do*

⁽¹⁶⁷⁾ TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, “A culpa dos gerentes, administradores e directores na responsabilidade por dívidas de impostos”, *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, Vol. LXXVII, Coimbra, 2001, pág. 798.

⁽¹⁶⁸⁾ ANTÓNIO LIMA GUERREIRO, *cit.*, pág. 137.

⁽¹⁶⁹⁾ No sentido de considerar pacífica a aferição da *culpa* durante a vigência do artigo 16.º do CPCI, *vide*, ANA PAULA DOURADO, “A responsabilidade tributária dos gerentes: pressupostos”, *FISCO*, Nº 57, 1993, pág. 39, disponível em https://www.cideeff.pt/xms/files/Artigos_APD/A2-Fisco-57-1993.pdf consultado a 26-07-2020.

⁽¹⁷⁰⁾ Questão colocada com bastante acuidade no Acórdão do STA de 28-10-2009, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/e4d7bb78429950ef802576650052e72a?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1, consultado a 19-09-2020.

exercício do seu cargo” (171) ou, se porventura, era “*responsável pela totalidade do período, ainda que tenha apenas exercido a gerência em parte dele*” (172).

O STA subscreveu, por diversas ocasiões (173), a posição da responsabilização do administrador/gerente independentemente da afetação da sua gerência a um limite temporal, estribando-se, principalmente, na interpretação literal do artigo 13.º do CPT e no facto de o responsável ter a sua posição garantida pela opção de direito de regresso sobre os convedores (174).

A solução preconizada afigura-se-nos como criticável do ponto de vista dos efeitos que poderia assumir, sendo possível o caso extremo de o gerente que exerceu o cargo durante um dia ser responsável pela liquidação do imposto apurado naquele ano (175).

Neste sentido, e para concluir, diremos que não colocamos em causa a decisão em específico do STA, sabendo que foi levada a cabo tendo em conta um panorama legislativo que assim o sugeria. O que podemos criticar sim, é a solução legal existente à data, como já pudemos deixar assinalado.

Este preceito pecava ainda pela imposição de uma presunção de culpa contra os administradores/gerentes por todas as dívidas de contribuições e impostos relativos ao seu período de exercício do seu cargo, salvo se estes provassem que não havia sido por culpa sua que o património da sociedade se tornara insuficiente para a satisfação dos créditos fiscais.

Esta circunstância favoreceu a discussão acerca da sua admissibilidade a nível constitucional (176) e vinha, de certa forma, contrariar a tendência que se vinha

(171) *Idem*, pág. 1, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/e4d7bb78429950ef802576650052e72a?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1, consultado a 19-09-2020.

(172) *Idem, ibidem*.

(173) Neste sentido, *vide* o Acórdão do STA de 08-05-1996 aí se sumariando: “*Não sendo possível fraccionar os rendimentos objecto dos impostos periódicos em função da parte do período respectivo ao imposto em que o gerente exerceu funções, é o mesmo responsável subsidiário pela totalidade do imposto incidente no período fiscal considerado*”, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/d92e0d3dbba7449e802568fc0039a7b5?OpenDocument>, consultado a 29-09-2020, e ainda Acórdão do TCAS de 18-06-2002, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/9a66fed47c89f72a80256bdd004c9d47?OpenDocument>.

(174) Acórdão do STA 28-10-2009, *cit.*, pág. 8.

(175) Neste sentido, *vide* voto de vencido *Idem*, pág. 9.

(176) DIOGO LEITE DE CAMPOS, *cit.*, págs. 482-487.

O autor acaba por defender a inconstitucionalidade da presunção presente no preceito, por considerar não ser uma solução proporcional, nas suas três vertentes (adequação, necessidade e proporcionalidade *stricto sensu*) para a defesa dos interesses da AF.

manifestando de ser, cada vez mais desprovido de sentido dotar o credor Estado de um estatuto desproporcionadamente privilegiado ⁽¹⁷⁷⁾.

3.3.2. O regime atual

O artigo 24.º, n.1 da LGT veio assim evidenciar duas situações de pressupostos, em cada uma das suas alíneas a) e b).

A *culpa* será então aferida na esfera do administrador/gerente pela insuficiência do património da sociedade devedora originária ou pela ausência do pagamento da dívida exequenda, respetivamente.

O surgimento da alínea a) neste preceito foi particularmente importante para terminar com a divergência que o artigo 13.º do CPT motivava.

Determina-se assim que o administrador/gerente será responsável a nível subsidiário tanto pelas dívidas cujo facto constitutivo se tenha verificado na sua gerência, bem como pelas dívidas cujo prazo para pagamento se verifique num momento posterior ao final do seu cargo de administrador/gerente.

Em ambos os casos, no entanto, deverá ser provado que tenha sido “*por culpa sua que culpa sua que o património da pessoa colectiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação*” ⁽¹⁷⁸⁾.

Não sendo encontrados indícios da existência de uma presunção a desfavor do responsável, encontramos-nos perante uma situação em que o ónus da prova pesa sobre quem alega tal insuficiência de património, nos termos do artigo 74.º da LGT ⁽¹⁷⁹⁾, como de resto seria nos termos gerais da lei civil, no artigo 342.º, n.1 do CC.

Em termos distintos, a al. b) do artigo em análise, prescreve que o administrador/gerente será responsável a nível subsidiário pelas dívidas tributárias cujo *vencimento* se haja verificado durante o período do exercício do seu cargo, sempre que não logre provar que não lhe é imputável a falta de pagamento.

Dada a presente formulação legal, confirma-se estarmos perante uma presunção a favor da AF, uma vez que esta beneficiará sempre que o administrador/gerente não *quiser* ou não *puder* provar em relação à circunstância acima descrita. Esta prova é

⁽¹⁷⁷⁾ *Idem*, págs. 485, relativamente ao preâmbulo do DL 68/87 de 9 de fevereiro, que procedeu a alterações ao regime constante do CPCI que não fazia depender a culpa dos administradores/gerentes de qualquer comportamento ilícito por parte destes.

⁽¹⁷⁸⁾ Parte final do artigo 24.º, n.1 a) da LGT.

⁽¹⁷⁹⁾ TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, *cit.*, pág. 806.

inquestionavelmente difícil de realizar, dada a falta de diretrizes claras na lei que facilitem a sua interpretação ⁽¹⁸⁰⁾.

Determina o TCAN, no acórdão de 09-02-2012, que que não basta a mera contraprova, exigindo-se que “*tivesse demonstrando que, face às dificuldades que a sociedade foi enfrentando, agira com a diligência própria de um bonus pater familiae, como um gerente competente e criterioso, que demonstrasse que fez esforços no sentido de impedir o desaparecimento do património social*” ⁽¹⁸¹⁾. De indicar que não importa, à jurisprudência, o sucesso das iniciativas levadas a cabo pelo administrador/gerente, bastando tão só que o mesmo haja empregue toda a diligência exigível no caso concreto. ⁽¹⁸²⁾.

Tudo visto, será, afinal, responsabilizado o devedor que “*dispunha de meios para pagar as obrigações tributárias, não o fez e deveria tê-lo feito*” ⁽¹⁸³⁾.

De indicar, assim, que a responsabilidade que se pretende assacar ao administrador/gerente depende da preterição de certos deveres que incumbiam ao administrador, prescritos nos termos do artigo 64.º do CSC.

Numa anotação muito simples, diremos que compete ao administrador conduzir a vida societária de acordo com o padrão do gestor “*criterioso e ordenado, pautando a sua atuação pelos critérios de isenção e do agir de boa-fé em vista da salvaguarda dos interesses da sociedade*” ⁽¹⁸⁴⁾.

Entendemos que quando o administrador/gerente age no sentido da falta de pagamento dos impostos pela sociedade age em sentido contrário aos seus deveres, de “*cuidado, de disponibilidade, de competência técnica, (...) de lealdade, no interesse da sociedade e dos sócios que sejam relevantes para a sustentabilidade da sociedade*” ⁽¹⁸⁵⁾.

⁽¹⁸⁰⁾ *Idem*, pág. 807 e 808.

⁽¹⁸¹⁾ Acórdão do TCAN de 09-02-2012, pág. 7, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/ad1f005029725af4802579a400388e47?OpenDocument>, consultado a 26-09-2020.

⁽¹⁸²⁾ Neste sentido, *vide*, Acórdão do TCAN de 25-01-2018, pág. 12, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/-/50289249A0E5E4A080258274004FCC9B>, consultado a 26-09-2020.

⁽¹⁸³⁾ JORGE LOPES DE SOUSA et. alli, *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Lisboa: Vislis, 1999, página 112.

⁽¹⁸⁴⁾ Acórdão do STJ de 01-04-2014, I – Sumário, disponível em <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/f615d83cb0a607b580257cad004ef0a4?OpenDocument> consultado a 01-09-2020.

⁽¹⁸⁵⁾ Ideia extraída do Acórdão do TCAS de 11-04-2019, págs. 17 e 18, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/d0d61c482386098a802583d9004a8155?OpenDocument> consultado a 07-09-2020.

De notar ainda que, por ação do disposto no artigo 23.º, n.4 da LGT, a presunção de culpa (no caso da alínea b) do artigo 24.º, n.1 da LGT) não prejudica o direito de audiência prévia do pretense responsável⁽¹⁸⁶⁾.

De facto se torna visível que ambas as circunstâncias se mostram bastante diferentes e até em termos opostos, no que à repartição do ónus da prova diz respeito.

Apesar de um avanço realizado na clarificação do período em relação ao qual o administrador/gerente é responsável, que pudemos referir, consideramos o encargo colocado sobre este, por aplicação da alínea b) do n.1 do artigo 24.º da LGT bastante prejudicial⁽¹⁸⁷⁾, não sendo o argumento da proteção do interesse público suficiente para justificar a desproporcionalidade desta prerrogativa da AF⁽¹⁸⁸⁾.

Tendemos assim, a concordar que será de uma tamanha dimensão o leque de circunstâncias que podem levar a que o património de uma *empresa* se torne insuficiente, tal implicando que se multipliquem as eventuais hipóteses de essa situação se verificar.

Este facto, conjugado com uma presunção a correr, *a priori*, contra o administrador/gerente dificulta em demasia a sua posição. A piorar todo o panorama, parece-nos ainda extremamente oneroso proceder-se à prova de um *facto negativo*.

De assinalar, como ponto positivo, que o preceito atual tenha vindo determinar um novo paradigma em que o foco não é já apenas uma *culpa* objetiva, mas sim uma *culpa* em que se afere a atuação do responsável, que “*deverá ter, culposamente, dissipado ou maltratado o património social*”⁽¹⁸⁹⁾.

Esta alteração trouxe uma nuance de alívio a um regime já de si bastante desfavorável ao revertido, tendo sido justificada, pelo facto de cada vez menos sentido fazer o facto de se “*dotar o Estado, enquanto credor social, de um estatuto desproporcionadamente privilegiado*”⁽¹⁹⁰⁾.

⁽¹⁸⁶⁾ SUZANA TAVARES DA SILVA, “A responsabilidade tributária subsidiária”, *Execução Fiscal* Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2019, pág. 109, disponível em http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_ExecucaoFiscal.pdf

⁽¹⁸⁷⁾ Sobre a problematização da responsabilidade tributária subsidiária assumir contornos semelhantes ao regime da responsabilidade civil delitual, *vide*, TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, *cit.*, pág. 811 e ss.

⁽¹⁸⁸⁾ *Idem*, pág. 815-817.

⁽¹⁸⁹⁾ JORGE LOPES DE SOUSA *et. alli*, *cit.*, pág. 111 e 112.

⁽¹⁹⁰⁾ PAULO DE PITTA E CUNHA e JORGE COSTA SANTOS, *Responsabilidade tributária dos administradores ou gerentes*, Lisboa: LEX, 1999, pág. 125.

4. DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA ENTRE PARES

4.1. Apresentação da questão

Vista que está a responsabilização do administrador/gerente, em estritas condições, vejamos o que acontece quando, em vez de apenas um, existem dois ou mais homólogos.

A lei dita que a sua responsabilidade é solidária, nos termos da parte final do artigo 24.º, n. 1 da LGT.

A LGT comporta, no seu artigo 160.º, uma disposição com objetivo à regulação da presente situação. Aí está patente a responsabilização a título solidário entre os devedores subsidiários, sendo indicado que deverão todos ser citados, (n.º 1), mas que a falta de citação de um deles não prejudica o andamento da execução (reversão) contra os restantes (n.º2).

Em termos do regime das obrigações solidárias aplicável, sabemos poder encontrá-lo previsto no CC, nos artigos 512.º e ss. Dizemo-lo ao evocar os conhecimentos da teoria geral do direito, especificamente quando se refere que, na ausência de lei especial sobre uma determinada matéria, seremos levados a aplicar, supletivamente, o regime geral.

O presentemente exposto não deverá ser percebido com estranheza porquanto “*a natureza de Direito Público do Direito Fiscal não impede a adoção de técnicas criadas pelo Direito Privado como forma de enquadramento metodológico do seu objeto*”⁽¹⁹¹⁾.

O STA considera ainda a obrigação tributária “*em tudo semelhante às obrigações jurídicas privadas, o que conduz a que a disciplina e a construção jurídica da obrigação fiscal se socorra, em maior ou menor medida, dos princípios e conceitos do Direito das Obrigações do Código Civil*”⁽¹⁹²⁾.

O regime geral das obrigações deste tipo em vigor dita, nos termos do CC, no seu artigo 512.º, n.1, que cada um dos devedores pode responder integralmente pela prestação, e, caso o faça, esta a todos libera.

Esta hipótese é referida e confirmada pelo STA, referindo este pagamento integral como uma causa de inutilidade superveniente da lide do processo de execução,

⁽¹⁹¹⁾ Acórdão do STA de 28-10-2009, *cit.*, pág. 5.

⁽¹⁹²⁾ *Idem, ibidem.*

nos termos do disposto nos artigos 264.º, n.1e 269.º, ambos do CPPT ⁽¹⁹³⁾ e de acordo com o estatuído no artigo 287.º, e) do CPC.

De referir ainda que, tal como previsto nos termos do artigo 518.º do CC é vedado ao obrigado solidário a oposição do benefício da divisão da prestação. Assim, “*por lei, o obrigado solidário não tem mais do que pagar a totalidade da dívida a que a lei o obriga*” ⁽¹⁹⁴⁾.

Neste âmbito funciona também uma presunção segundo a qual, se nada for indicado, cada um dos condevedores participa na dívida em igual parte, nos termos do artigo 516.º do CC ⁽¹⁹⁵⁾.

O facto de esta obrigação tributária estar assegurada pela imposição, por lei, de uma responsabilidade solidária (ainda que entre os devedores subsidiários), constitui uma forte garantia do crédito detido pela AF.

Quem o afirma é o STA, indicando ser esta uma característica comum das obrigações pecuniárias de natureza pública, como são as obrigações tributárias ⁽¹⁹⁶⁾. Se esta é a solução mais razoável, discutiremos o assunto e apresentaremos as nossas conclusões em momento oportuno.

No regime espanhol, por exemplo, pudemos verificar um regime idêntico ao português. Assim, o artigo 1145.º do CC espanhol prescreve que “*el pago hecho por uno de los deudores solidarios extingue la obligación. El que hizo el pago sólo puede reclamar de sus codeudores la parte que a cada uno corresponda*” ⁽¹⁹⁷⁾.

Importa, no entanto, atender a que o regime espanhol comporta um procedimento específico em que os devedores subsidiários dispõem de um período voluntário para o pagamento da dívida da SDO.

Caso tal prazo, determinado nos termos do artigo 62.º, n.2 da LGT espanhola ⁽¹⁹⁸⁾, não seja respeitado, iniciar-se-á, contra “*ellos, de forma individualizada, el correspondiente procedimiento de apremio*” ⁽¹⁹⁹⁾⁽²⁰⁰⁾.

⁽¹⁹³⁾ Acórdão do STA de 23-02-2012, pág. 3, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/c0d724fd9fa9f813802579bc004f928b?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0,pagamento,por,terceiro,direito,de,regresso>, consultado a 19-09-2020.

⁽¹⁹⁴⁾ Acórdão do STA de 28-10-2009, *cit.*, pág. 6.

⁽¹⁹⁵⁾ Acórdão do TRL, de 15-03-2016, *cit.*, pág. 26.

⁽¹⁹⁶⁾ Acórdão do STA de 28-10-2009, *cit.*, pág. 6 e 7.

⁽¹⁹⁷⁾ O pagamento realizado por um dos devedores solidários extingue a obrigação. O devedor que tenha realizado o pagamento pode reclamar, dos seus condevedores, a parte a que cada um deles corresponda (tradução livre da nossa autoria).

⁽¹⁹⁸⁾ Aprovada pela lei 58/2003, de 17 de Dezembro.

Parte da doutrina considera que o TEAC andou mal e que a sua decisão assume um carácter discutível ⁽²⁰¹⁾, ainda que baseada nos termos do artigo 174.º, n. 6 da LGT espanhola, por não se coadunar com o carácter solidário da responsabilidade que referenciámos anteriormente, desvirtuando-o.

Não havia ficado claro para nós que este processo individual fosse interposto contra um devedor de cada vez ou se o seria (individualmente) em relação a cada um, simultaneamente.

Com recurso à jurisprudência espanhola, pudemos entender verdadeiramente a questão. Assim, ultrapassado que seja o período voluntário aludido, *automaticamente* será visada a totalidade dos devedores subsidiários, sendo interposto um processo contra cada um deles.

Apesar de poder ser considerada uma aparente contradição, o pagamento da totalidade da dívida por qualquer um deles continua a extinguir a mesma ⁽²⁰²⁾, mantendo-se assim o carácter solidário da sua responsabilidade.

À primeira vista poderia criticar-se tal solução, dado que a proliferação de processos executivos em nada abona a favor da celeridade e da contenção de gastos na esfera da AF.

No entanto, findo o processo relativo a um dos condevedores (devido ao pagamento por si efetuado), todos os outros serão responsáveis pelo pagamento das custas dos processos contra si intentados. O julgador considera que esta circunstância assume um cariz compensatório pelos inconvenientes assinalados e como uma sanção adequada à inobservância do prazo voluntário cedido, bem tendente ao desincentivo da falta de pagamento de impostos ⁽²⁰³⁾.

⁽¹⁹⁹⁾ Contra eles, de forma individualizada, o procedimento correspondente de execução. (tradução livre da nossa autoria)

⁽²⁰⁰⁾ Acórdão do TEAC, 01632/2007 de 8-10-2008, pág. 2, disponível em <https://serviciotelematicosext.hacienda.gob.es/TEAC/DYCTEA/criterio.aspx?id=00/01632/2007/00/0/2&q=s%3d1%26rn%3d%26ra%3d%26fd%3d01%2f08%2f2008%26fh%3d01%2f11%2f2008%26u%3d00%26n%3d%26p%3d%26c1%3d%26c2%3d%26c3%3d%26tc%3d1%26tr%3d%26tp%3d%26tf%3d%26c%3d2%26pg%3d>, consultado a 20-05-2020.

⁽²⁰¹⁾ JUAN CALVO VÉRGEZ, *La Responsabilidad Tributaria Subsidiaria*, Madrid: Dykinson, 2016, pág. 19.

⁽²⁰²⁾ Acórdão do TEAC, 01632/2007 de 8-10-2008, *cit.*, pág. 2, disponível em <https://serviciotelematicosext.hacienda.gob.es/TEAC/DYCTEA/criterio.aspx?id=00/01632/2007/00/0/2&q=s%3d1%26rn%3d%26ra%3d%26fd%3d01%2f08%2f2008%26fh%3d01%2f11%2f2008%26u%3d00%26n%3d%26p%3d%26c1%3d%26c2%3d%26c3%3d%26tc%3d1%26tr%3d%26tp%3d%26tf%3d%26c%3d2%26pg%3d>, consultado a 20-05-2020.

⁽²⁰³⁾ Acórdão do TSTJM de 18-02-2013 *apud* Acórdão da AN de 22-09-2014, pág. 8, disponível em <http://www.poderjudicial.es/search/documento/TS/7181375/Enriquecimiento%20injusto/20141003> consultado a 23-05-2020.

4.2. Da comunicabilidade dos meios de defesa

O presente segmento pretende explorar um pouco melhor as implicações que podem ocorrer num processo que revela uma pluralidade de demandados, na eventualidade de um, e apenas um, recorrer à invocação de um ou mais meios de defesa. Queremos, afinal, saber se estes são comunicáveis entre os convededores.

Em sede do regime espanhol, verificámos que a resposta à questão formulada se orienta no sentido negativo. Assim, perante o pedido de que a suspensão do processo de cobrança de tributo, produzisse efeitos em relação aos demais devedores solidários, o TEAC recusou tal possibilidade.

Justificou-o, argumentando não existir base legal para dar procedência a tal pedido ⁽²⁰⁴⁾. Conclui, determinando, com base no artigo 124.º, n.2 do RGR ⁽²⁰⁵⁾, que os pedidos de suspensão do processo de execução, mesmo que prestada a devida garantia, “*no afectarán al procedimiento de recaudación iniciado frente a los demás responsables de las deudas a las que se refieran dichas solicitudes*” ⁽²⁰⁶⁾.

A posição do tribunal, consentânea com o atual panorama legislativo, é por si justificada pelo facto de as garantias terem um carácter pessoal ⁽²⁰⁷⁾.

Para o estudo do regime português, revelou-se fundamental a análise da jurisprudência a versar sobre a matéria.

Com recurso à mesma entendemos que a discussão se centra na possibilidade de, “*estando em causa um processo executivo com vários executados*” ⁽²⁰⁸⁾, “*o facto de um deles (...) ter apresentado garantia idónea, os efeitos suspensivos daquela garantia [se estenderem ao(s) outro(s) executado(s)], mesmo que este esteja [também] a discutir a exigibilidade daqueles mesmos tributos*” ⁽²⁰⁹⁾.

⁽²⁰⁴⁾ Acórdão do TEAC n.º 01857/2009, de 06-10-2010, pág. 3, disponível em <https://serviciostelematicos.minhap.gob.es/DYCTEA/criterio.aspx?id=00/01857/2009/00/0/1&q=s%3d1%26rn%3d01857%26ra%3d2009%26fd%3d%26fh%3d%26u%3d%26n%3d%26p%3d%26c1%3d%26c2%3d%26c3%3d%26tc%3d1%26tr%3d%26tp%3d%26tf%3d%26c%3d2%26pg%3d>, consultado a 06-06-2020.

⁽²⁰⁵⁾ Aprovado pelo Decreto Real 939/2005, de 29 de julho.

⁽²⁰⁶⁾ Não afetarão o procedimento de cobrança iniciado perante cada um dos demais responsáveis pelas dívidas a que se refiram tais pedidos [de suspensão de processo de cobrança]. (tradução livre da nossa autoria).

⁽²⁰⁷⁾ Acórdão do TEAC n.º 01857/2009, de 06-10-2010, *cit.*, pág. 3.

⁽²⁰⁸⁾ Acórdão do STA de 08-05-2013, pág. 2, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/4f33c8fd67e8485480257b7c0031ea25?OpenDocument&ExpandSection=1>, consultado a 18-09-2020.

⁽²⁰⁹⁾ *Idem, ibidem.*

No caso em apreço, ambos os revertidos haviam deduzido oposição à execução, mas apenas um prestara garantia idónea que pudesse levar à suspensão do processo executivo, como estatuído no artigo 169.º, n.1 do CPPT.

Nestes moldes, pretendia a FP que a garantia prestada por um dos dois revertidos não aproveitasse ao outro, daí retirando que o regime da solidariedade se manifestava apenas na vertente do pagamento da dívida ⁽²¹⁰⁾.

Mas como poderá esta alegação coadunar-se com o facto de se encontrar assegurada, por meio de prestação de garantia, a totalidade da dívida tributária, bem como os demais legais acréscimos?

Consideramos, após análise jurisprudencial, ser esta a pedra de toque para a problematização a que nos propusemos neste segmento.

Visto e revisto o assunto em questão, o tribunal considerou mais acertado manter a decisão proferida pelo tribunal *a quo*, não concedendo provimento ao recurso interposto pela FP, o que, a nosso ver, se revela adequado.

A pretensa exigência da FP, em multiplicar as garantias de acordo com o número de devedores solidários de uma mesma dívida, parece-nos contrariar o princípio da proporcionalidade, visto que é possível atingir um mesmo fim (assegurar a dívida) através de um menor número de imposições. O STA vai ainda mais longe e afirma que nada obsta a que esta garantia possa ser prestada em conjunto pelos revertidos-oponentes, “*parcelar e separadamente, ou em conjunto*” ⁽²¹¹⁾.

Sabemos que não é uma questão de pacífico entendimento. Assim, perante a eventualidade de se argumentar que pode ser descabido que um condevedor beneficie de uma garantia que não foi por si prestada, o que se podia afigurar como uma solução repreensível, lembramos que esta garantia apenas tem um efeito suspensivo do processo executivo, enquanto outras questões se mantêm pendentes de uma decisão, como é neste caso a oposição à execução. Tendo em conta o que acabamos de afirmar, não poderia tal argumentação proceder.

Nunca, neste âmbito se pretendeu decidir da exoneração da responsabilidade do condevedor, mas sim, assegurar a sua posição enquanto aqueles outros incidentes são discutidos. No limite, o prestador de garantia pode até vir a ser o único cuja oposição não procede e ser ele o único responsável pela totalidade da dívida.

⁽²¹⁰⁾ *Idem, ibidem.*

⁽²¹¹⁾ Acórdão do STA, de 14-06-1995, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/418afccf92f827a6802568fc00398d61?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1 *apud Idem*, pág. 8

Outra questão para a qual o STA alerta é o facto ser possível argumentar que o credor tributário fica desprovido da liquidação da dívida no caso de a garantia ter sido prestada pelo único condevedor que vir proceder a sua oposição à execução.

No entanto, desde logo, o mesmo alerta para a possibilidade de, “*retomando a execução fiscal os seus termos, pode e deve o órgão da execução fiscal ordenar a prestação de nova garantia por banda do(s) outro(s) oponentes(s) ou promover a penhora dos seus bens*” (212).

Atento o que acabamos de expor, consideramos que ficou explicado o porquê de entendermos que não deverá proceder o argumento de que a posição do credor tributário fica enfraquecida pelo facto de não serem multiplicadas as garantias pelo número de condevedores.

Propugnamos assim pela efetivação de uma solução que abranja a solidariedade no seu *exponente máximo* em que para a obrigação de pagamento solidário, existe uma correspondência com a possibilidade de tornar também solidários os meios de defesa dos obrigados (213).

4.2.1. O caso específico da prescrição

Na nossa investigação deparámo-nos ainda com uma questão que se prendeu com a contagem do prazo de prescrição em relação a cada um dos condevedores.

Neste âmbito pergunta-se se as vicissitudes da contagem do prazo da prescrição são comunicáveis entre os devedores solidários, sendo a pretensão da FP, no caso descrito no acórdão do STA de 25-10-2017, aproveitar um facto pessoal que interrompe o prazo de prescrição, ocorrido relativamente a um dos condevedores, “*para o opor (...) a outro devedor subsidiário, relativamente ao qual não ocorreu qualquer um dos factos interruptivos da prescrição legalmente típicos*” (214).

O tribunal *ad quem* decidiu-se pelo negar de provimento ao recurso, afirmando que as vicissitudes ocorridas relativamente ao prazo de prescrição “*só são*

(212) Acórdão do STA de 08-05-2013, *cit.*, pág. 8. Neste sentido *vide* ainda Acórdão do TCAN de 11-05-2006, pág. 8, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/3bb96b1983c9036f8025716f0032a10c?OpenDocument>, consultado a 19-09-2020.

(213) Única solução razoável nos termos do acórdão do TCAN de 11-05-2006, *cit.*, pág. 7.

(214) Acórdão do STA de 25-10-2017, pág. 7, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/15ff329ee6a28658802581ca003d6ac4?OpenDocument&ExpandSection=1&Highligh>, consultado a 21-09-2020.

“comunicáveis e oponíveis” *entre o devedor originário e os devedores subsidiários e já não nas relações que se estabelecem entre estes*” ⁽²¹⁵⁾.

A título de curiosidade, verificamos que o mesmo tribunal respondera, anos antes, em sentido contrário ⁽²¹⁶⁾, determinando que “*a interrupção da prescrição derivada da citação de um dos responsáveis solidários, produz efeitos relativamente aos demais, atento o disposto no n.º 2 do art. 48.º da LGT*” ⁽²¹⁷⁾.

Vistas ambas as possibilidades, cumpre indicar que consideramos mais adequada a posição que defende não serem comunicáveis as causas da interrupção da prescrição entre devedores solidários.

Sem prejuízo de antes havermos referido a expectativa de uma solidariedade elevada ao seu *expoente máximo*, consideramos não existir base legal que fundamente tal pretensão. O disposto no artigo 48.º, n.2 da LGT é bastante claro, tratando em exclusivo as relações entre devedor originário e subsidiário e não entre responsáveis subsidiários – cuja pluralidade que é, até, uma mera eventualidade. Não colhe, assim, previsão legal, qualquer distinção adicional neste patamar.

Além disso, ao ser verdade que a citação dos diferentes revertidos pode ter lugar em momentos diferentes, ainda menos adequada se nos afigura a pretensão do aproveitamento de um facto pessoal interruptivo da prescrição nos termos em que expusemos.

A particularidade do reverso da defesa da presente posição é que, verificando-se a prescrição da quanto a um dos revertidos, não se deverá estender aos demais, por uma ideia de coerência do regime. Assim, quando a prescrição seja decorrente de uma circunstância meramente pessoal, consideramos que a mesma não possa ser tratada *universalmente*.

Encontrando-se, em absoluto, prescrita a obrigação, por decorrer da totalidade do prazo, faz sentido que a mesma seja, além de oponível ao credor, seja ainda comunicável entre os responsáveis subsidiários, tornando-se este meio de defesa suscetível de aproveitamento pelos demais.

No que toca ao regime da prescrição das obrigações tributárias, reconhecemos a existência de um regime específico para as mesmas, neste caso sem possibilidade de

⁽²¹⁵⁾ *Idem*, pág. 8.

⁽²¹⁶⁾ Acórdão do STA de 09-05-2012, pág. 5, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/b8c227796dc4e1de80257a000049a68d?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1, consultado a 23-09-2020.

⁽²¹⁷⁾ *Idem, ibidem*.

preenchimento de eventuais lacunas com recurso à lei geral. Dizemo-lo visto estarmos perante uma garantia do contribuinte e por esse motivo, sujeita à legalidade tributária e da reserva da lei formal, nos termos do artigo 103.º, n.2 da CRP ⁽²¹⁸⁾.

Uma das suas particularidades consiste na possibilidade de a prescrição ser conhecida oficiosamente, segundo o disposto no artigo 175.º do CPPT.

4.2.2. A Insolvência de um dos devedores

Quanto à possibilidade de verificação da insolvência quanto a um dos devedores, esta condição não só não é obviamente comunicável, como ainda prejudica cada um dos outros devedores porque destes continua a ser possível exigir a totalidade da prestação.

Por muito que tenhamos buscado uma solução jurídica *própria* do direito fiscal para o título que tratamos agora, não a fomos capazes de encontrar.

Decidimo-nos, assim, pela busca da solução à questão – o que sucede quando um devedor solidário se apresenta à insolvência – na análise do regime geral das obrigações solidárias, tendo como ponto de partida o disposto nos artigos 519.º e 520.º do CC. Adicionalmente, procuramos uma solução também na jurisprudência, na expectativa, mais uma vez, de que a casuística ultrapassasse o que dela se escreve.

Quanto a esta última, consideramos, salvo melhor observação, que se verifica que, em base acessível, não existe nenhum caso que se incluísse nos termos que expusemos.

Assim, limitar-nos-emos a referir o artigo 526.º, n.1 do CC, que prescreve que se a prestação a liquidar por um dos devedores se tornar impossível, por insolvência daquele, a parte que lhe caberia será repartida proporcionalmente entre os demais.

4.3. Problematização do direito de regresso

Referindo-nos em geral ao instituto do direito de regresso, sabemos que este colhe previsão na lei civil, nos termos do artigo 524.º do CC. Apesar de o âmbito mais usual em que este é reclamado será certamente o do Direito dos Seguros, também se torna relevante para o nosso estudo.

Como referimos anteriormente, pode dar-se o caso de um dos responsáveis (subsidiários) solidários proceder à liquidação da obrigação, causando assim a extinção do processo executivo em que, por ordem de reversão, se incluíam.

⁽²¹⁸⁾ JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *cit.*, págs. 471 e 472.

Tal como não poderia deixar de ser, ao verificar-se que os condevedores são também responsáveis pela mesma dívida já paga ⁽²¹⁹⁾, o responsável que procedeu ao pagamento da obrigação detém agora um crédito sobre os seus pares, que deverá ser ressarcido por meio de uma ação de direito de regresso.

Concordamos que este instituto serve o propósito de contrariar a possibilidade de enriquecimento dos devedores que não hajam sido chamados à liquidação da sua quota-parte ⁽²²⁰⁾.

Uma das questões que se impunha tratar nesta sede, relativa à distribuição das quotas-partes da responsabilidade subsidiária e, eventualmente, solidária era a forma como deveria funcionar a quotização desta mesma.

Neste sentido, indicaremos que, à falta de regulação de carácter especial, sobrevirá a aplicação supletiva do regime geral, tendo como solução a quotização da responsabilidade em partes iguais, se nada for indicado em sentido contrário.

Tentando responder a uma outra questão, relativa a onde seria interposta a ação de direito de regresso neste âmbito, revelou-se essencial o contributo do registo da jurisprudência que se refira a este assunto.

Também quanto a esta questão, ao não identificarmos qualquer regime com carácter *especial* em relação ao regime geral, afigurou-se-nos como certo que este lhe fosse aplicável.

O mesmo poderá ser confirmado por aresto do STA, em que se indica que a ação correspondente à satisfação do crédito do direito de regresso deverá ser interposta num tribunal da “*jurisdição comum*” ⁽²²¹⁾. Em que termos é uma questão a que tentaremos dar resposta, dada a especificidade da situação.

Nem a especificidade da proveniência deste crédito determina regras especiais a aplicar neste caso, pelo que se mantém a sua consideração enquanto ação declarativa a intentar nos trâmites civis gerais.

⁽²¹⁹⁾ Hipótese que se verificaria no caso de estes revertidos deduzirem oposição à execução e esta não proceder, por exemplo.

⁽²²⁰⁾ MENEZES CORDEIRO, *Tratado de Direito Civil IV – Direito das obrigações*, Coimbra: Almedina, 2019, pág. 781.

⁽²²¹⁾ Acórdão do STA, de 23-02-2012, *cit.*, pág. 6.

4.3.1. Da possibilidade de direito de regresso contra a sociedade

Neste âmbito gostaríamos de indicar que o direito de regresso que o responsável detém sobre os seus convedores pode ainda ser efetuado contra a sociedade ⁽²²²⁾.

Perguntamos, no entanto, como será considerada esta como uma prerrogativa útil, uma vez que a execução da sociedade apenas se reverteu pela comprovada inexistência ou insuficiência dos seus bens para liquidação da dívida exequenda.

Já o regime brasileiro não parece perfilhar esta visão, dado que o que originou a dívida exequenda foi uma conduta ilícita do próprio administrador ⁽²²³⁾.

4.3.2. O momento do surgimento do direito de regresso na esfera jurídica do responsável subsidiário solidário – Análise do acórdão do TRL de 15 de Março de 2016

Neste segmento esperamos abordar algumas questões que se colocam relativas à posição do convedor que terá procedido ao pagamento da dívida exequenda.

É de indicar que este é colocado numa posição muito frágil por várias razões. Além da delonga judicial a que poderá estar exposto, diremos que existem outras situações que fogem ao seu controlo. Uma delas seria, por exemplo, o facto de os convedores, numa tentativa de se eximirem da sua responsabilidade, levarem a cabo medidas de afetação do seu património. Minando-o, serão capazes de ficcionar a inexistência de património o que resulta numa óbvia depleção das possibilidades de o credor do direito de regresso o poder satisfazer.

Neste âmbito importa saber em que momento surge este direito de regresso na esfera do credor do mesmo.

A hipótese colocou-se com seriedade no acórdão do TRL de 15-03-2016, que passaremos a analisar ⁽²²⁴⁾.

Este aresto trata o caso de responsabilidade tributária subsidiária em que foi demandado para a execução fiscal, por meio de reversão, um único gerente que apresentava a particularidade de ser meramente nominal.

⁽²²²⁾ DIOGO LEITE DE CAMPOS, *cit.*, pág. 492.

⁽²²³⁾ AZEVEDO, Leila Katiane de Araújo. Responsabilidade dos Administradores de Empresas em Matéria Tributária in Revista de Direito Tributário, 2002, p. 247, *apud* BIBIANA VASCONSELLOS, *A responsabilidade tributária dos gerentes das pessoas coletivas - análise comparativa dos regimes legais português e brasileiro*, dissertação de mestrado, Universidade de Lisboa - Faculdade de Direito, pág. 79.

⁽²²⁴⁾ Estamos em crer que outros arestos poderiam ser referidos neste segmento, no entanto, o presente acórdão revela-se bastante composto a nível de matéria de facto e de direito relevante para a discussão deste e outros assuntos tratados ao longo da nossa dissertação.

Dado este *desligar* da vida da sociedade, e existirem outros dois *plenos* gerentes (de direito e de facto), o gerente demandado apenas soube por que montante seria responsável aquando da sua notificação através de despacho de reversão.

O gerente meramente de direito procedeu ao pagamento da prestação na sua integralidade, pretendendo, de seguida, ser ressarcido pelos seus pares, com fundamento no seu direito de regresso. Acontece, no entanto, que estes gerentes haviam procedido, meses antes, à doação de quotas-partes que detinham sobre um imóvel a seus parentes próximos. Este negócio jurídico caracterizou-se ainda pelas seguintes particularidades; as quotas-partes do bem imóvel constituíam o único património dos gerentes e, apesar da doação, o usufruto do bem ficou reservado a cada um dos doadores.

Desde logo, se pode constatar uma divergência relativamente à posição maioritária da jurisprudência, que visitamos anteriormente, em exigir que o administrador/gerente de quem se pretende assacar a responsabilidade tributária, haja exercido as suas funções de facto, que não constituía o caso.

Ainda assim, o gerente que procedeu ao pagamento da dívida da sociedade pretendia a inviabilização destas doações, por meio do instituto da impugnação pauliana, prevista no artigo 610.º e ss do CC, pedido acolhido pelo tribunal *a quo*.

E é nestes termos que se coloca verdadeiramente a questão do momento do surgimento do direito de regresso, visto que a impugnação apenas procederá, em termos gerais, se se verificar que o crédito frustrado se havia constituído em momento anterior à prática do ato que envolveu a diminuição patrimonial.

O tribunal *ad quem* acabou por também considerar procedente a impugnação pauliana por dar como certo que se haveria de “*considerar o crédito do Autor anterior ao ato impugnável porquanto se deverá entender que tal crédito data do momento genético da relação tributária*” ⁽²²⁵⁾. Assim, aos olhos do tribunal, situar-se-á a anterioridade do crédito do revertido “*no momento em que a atividade tributável teve lugar*” ⁽²²⁶⁾ e não no momento em que satisfez a dívida exequenda ⁽²²⁷⁾, como pretendiam os apelantes.

⁽²²⁵⁾ Acórdão do TRL de 15-03-2016, *cit.*, pág. 24.

⁽²²⁶⁾ *Idem, ibidem.*

⁽²²⁷⁾ *Idem, ibidem.*

Assim se configura o direito de regresso não como surgindo “*ex novo*” ⁽²²⁸⁾ na esfera do seu credor, mas sim como resultante da unicidade da relação fiscal relativamente a todos os obrigados ⁽²²⁹⁾.

Compete-nos, indicar que consideramos esta posição potencialmente discutível, visto que no momento da constituição da relação jurídica tributária se torna impossível prever todas as circunstâncias, que, aliás, estão sujeitas a sucessivas situações meramente eventuais. Dizemo-lo porque é necessário que se verifique, em primeiro lugar, a execução da sociedade, depois, que esta não disponha de bens ou que estes sejam insuficientes para a liquidação da dívida. Depois, que se verifique a responsabilização do administrador/gerente (que deverá ter agido com culpa) e por fim, que, a par deste, existam outros administradores/gerentes em condições de serem responsabilizados nos termos que expusemos anteriormente.

Julgamos tratar-se de uma mistura arriscada de dois planos; o real e o meramente eventual, possivelmente desafiador da lógica.

Não obstante, é uma visão que, objetivamente demonstra assegurar a posição do condevedor que houvera procedido ao pagamento, e que, de certo modo, contorna a sua fragilidade, atrás evidenciada.

4.3.3. Apreciação geral do direito de regresso

Neste âmbito foi ainda importante analisar um nível de discussão que se prende com o seguinte tópico: após a nossa análise não ficou claro que o devedor solidário que haja procedido ao pagamento integral da prestação detenha, no fim do processo executivo em que figurava, por meio de reversão, um reconhecimento do seu direito contra os seus condevedores.

Dizemo-lo unicamente dada a especificidade do assunto em questão, que não surge muito discutido, quer a nível doutrinário, quer a nível jurisprudencial.

Assim, ponderamos se é exigido a este devedor solidário pagador que interponha uma ação declarativa com vista ao reconhecimento do seu crédito sobre os demais devedores, para depois os demandar novamente em ação declarativa condenatória. Pensamos ainda se, por outro lado, lhe basta avançar, nos termos comuns, para uma ação de condenação.

⁽²²⁸⁾ Em sentido contrário, MENEZES CORDEIRO, *cit.*, pág. 795.

⁽²²⁹⁾ Acórdão do TRL de 15-03-2016, *cit.*, pág. 25.

A resposta a esta questão é essencial uma vez que se a solução aplicável for a que apresentamos em primeiro lugar, sérias críticas poderão ser tecidas a seu respeito.

Desde logo, se pode apontar que esta solução favorece o prolongar de uma situação de incerteza da esfera do devedor subsidiário que realizou o pagamento integral da prestação. Dizemo-lo com a certeza de que esta ação declarativa tomará o seu tempo, que, sabemos ser, dadas as características do sistema judicial português, que não se pauta pela celeridade, além de assumir elevados encargos a nível de custas processuais.

Ainda nos questionámos se a resposta à questão colocada podia ser retirada da análise que realizamos do acórdão do TRL de 15-03-2016, em que a posição do julgador passou pela afirmação de que o direito de regresso, por derivar da responsabilidade tributária, que se constitui na origem da relação fiscal ⁽²³⁰⁾.

Interrogámo-nos, assim, se deste tipo de afirmações se poderia retirar a possibilidade deste direito de regresso pode ser pedido em ação de condenação sem qualquer necessidade de se assistir a um seu prévio reconhecimento.

No entanto, já não nos parece *tão* estranha a afirmação de que o direito de regresso é “*necessariamente pré-existente à decisão judicial proferida no âmbito da ação proposta pelo Autor*” ⁽²³¹⁾, fazendo-nos depreender que o direito de regresso se constituía e reconhecia aquando do pagamento da dívida.

Outra questão que nos mereceu a atenção foi como a possibilidade de aposição de meios de defesa do devedor do direito de regresso, nos termos do artigo 525.º do CC, não obstante serem legítimos, contribuem, se procedentes, para que o credor do direito se veja impossibilitado do ressarcimento do direito de regresso.

Pensem no caso da insolvência de um dos devedores do direito de regresso, à semelhança do que vimos anteriormente no caso da insolvência dos condevedores (nas relações externas). Esta importa que a sua quota-parte seja acrescida à aos demais ⁽²³²⁾. No caso de algum deles ver a dívida prescrita quanto a si, há que indicar que, mesmo assim, lhe competiria pagar, exceto se, por negligência do credor não houvesse obtido a sua quota-parte, nos termos do artigo 526.º, n.2 do CC.

Nesta sede cabe perguntar, em que posição se encontrará o devedor que liquidou a dívida e que dividia a responsabilidade com apenas mais um administrador/gerente

⁽²³⁰⁾ *Idem*, pág. 26.

⁽²³¹⁾ *Idem*, pág. 27.

⁽²³²⁾ ANTUNES VARELA, *Direito das Obrigações*, Coimbra, 1968, pág. 554.

que se declarara insolvente. Certamente será uma circunstância grave, deixando o credor do direito de regresso à sua mercê.

5. NOVA SOLUÇÃO DE IURE CONDENDO?

5.1. Teto máximo para a reversão fiscal

Visto que está o regime da responsabilidade subsidiária dos administradores/gerentes, tanto a nível subsidiário e depois no patamar da solidariedade entre estes, impõe-se que respondamos à questão inicialmente formulada e que tivemos enquanto mote.

Neste sentido, pudemos identificar várias questões problemáticas, ligadas, por exemplo, a questões desafiadoras do princípio da proporcionalidade.

A este respeito, gostaríamos de identificar uma questão que antecede ainda a responsabilidade solidária, ficando-se pelo patamar da responsabilidade subsidiária e que coincide com o tema mais problemático que pudemos identificar, na nossa opinião.

A questão a que nos referimos é a que se prende com o facto de considerarmos que a reversão fiscal, ao ultrapassar a separação entre a personalidade coletiva e singular, adquire o potencial para atentar a preocupação de manter proporcionais as prerrogativas e deveres de cada um dos polos da relação jurídica-tributária.

Explicado de outra forma, consideramos que a posição que o credor AF detém sobre o devedor é demasiado poderosa ⁽²³³⁾ quando comparada com outros credores na mesma posição.

O facto de este credor ter o poder de perseguir o seu crédito em pessoa distinta daquela que era a original obrigada é largamente desproporcionado.

Além do que acabamos de indicar, tem o credor tributário a faculdade de, no caso de se verificar a pluralidade de devedores subsidiários, estes partilharem uma responsabilidade solidária, o que se nos afigura como um *“verdadeiro reforço da consistência do crédito, e representa garantia acrescida da cobrança para o credor, que fica assegurado no seu direito pelas forças redobradas dos diferentes patrimónios dos diversos convedores”* ⁽²³⁴⁾.

A favor desta posição privilegiada, indica-se que a natureza pública da obrigação tributária lhe confere a necessidade de ser mais fortemente protegida, com vista ao seu cumprimento integral e pontual ⁽²³⁵⁾.

⁽²³³⁾ PEDRO SOUSA E SILVA, *cit.*, pág. 1456.

⁽²³⁴⁾ Acórdão do STA de 28-10-2009, *cit.*, pág. 6.

⁽²³⁵⁾ *Idem*, pág. 5.

Mas, a contrabalançar esta necessidade de prossecução de certas tarefas pela entidade Estado, possibilitada, em grande parte, pela arrecadação de receitas derivadas da cobrança de impostos, existe o princípio da proporcionalidade que deverá temperar esta dinâmica.

Este princípio, apesar de carecer de consagração expressa na CRP, tem como objetivo a “*proibição do excesso*” ⁽²³⁶⁾. E várias foram as ocasiões em que pudemos detetar que este princípio se encontrava em causa.

O sujeito que aceita agir em nome da sociedade assume, naturalmente, um risco inerente à atividade que irá desenvolver. No entanto, esta comissão avultada de risco poderá acabar por compreender um efeito pernicioso, desmotivando a escolha livre e voluntária de um cargo de gerência.

O cenário atual apresenta personalidades diferentes que são alvos de um tratamento idêntico.

Além desta circunstância, verifica-se também, a existência de tratamento igual para capacidades tributárias distintas, o que, para nós é descabido de qualquer sentido.

O imposto por liquidar foi originado por um facto tributário verificado no âmbito de uma personalidade, a coletiva, tendo em conta o rendimento obtido por esta, na expressão da sua capacidade contributiva.

O montante aferido em sede de reversão fiscal não tem, de forma alguma, em conta a capacidade contributiva do administrador/gerente, mas tão só a capacidade contributiva do devedor originário ⁽²³⁷⁾.

Entendemos que os interesses em jogo são demasiado substanciais, visto que estes créditos se destinam à prossecução de variadas tarefas essenciais atribuídas ao Estado e que comportam, idealmente, interesse para todos os elementos envolvidos.

O nosso estudo pretende identificar que esta prerrogativa do credor, de carácter, por vezes, impiedoso, pode ser atenuada. Subjacente a esta preocupação está a correspondência à preocupação manifestada pelo contencioso tributário em, a cada momento criar uma espécie que equivalência entre as prerrogativas e deveres atribuídas a cada sujeito em diferentes momentos ⁽²³⁸⁾.

⁽²³⁶⁾ PAULO DE PITTA E CUNHA e JORGE COSTA SANTOS, *cit.*, pág. 116.

⁽²³⁷⁾ ANA PAULA DOURADO, “Substituição e Responsabilidade Tributária”, *Ciência e Técnica Fiscal*, N.º 391, 1998, pág. 32, disponível em https://www.cideeff.pt/xms/files/Artigos/APD/substituicao_e_responsabilidade_tributaria.pdf consultado a 22-04-2020.

⁽²³⁸⁾ Exemplo do que referimos será o caso que referimos da norma contida no artigo 48.º, n.3 da LGT que permite o devedor subsidiário seja executado pelas dívidas da sociedade, mas se no 5.º posterior

Assim, uma das sugestões que gostaríamos de realizar, se quisermos continuar a manter este ultrapassar da distinção das personalidades singular e coletiva, é que, pelo menos, esta seja rodeada de outro tipo de cautelas, capazes de assegurar a posição do responsável tributário.

Desta forma, proporíamos um teto máximo para a efetivação da reversão fiscal ⁽²³⁹⁾ em contraposição a uma obtenção de imposto arbitrária, que não tem em conta as especificidades de cada tipo de personalidades e capacidades envolvidas.

Onde, no entanto, a nossa sugestão peca por vaga, é no momento em que se pergunta qual seria a forma de cálculo deste teto máximo. À mesma não poderemos responder em específico, por óbvias limitações práticas e óbvia impreparação académica.

No entanto, encontrando-nos no plano dissertativo, gostaríamos de, pelo menos, indicar que seria de esperar que fosse ponderado o número de responsáveis subsidiários.

Assim, existindo um maior número de responsáveis, poder-se-ia equacionar um limite máximo do teto que se traduzisse num maior montante monetário, visto que, apesar de ser uma responsabilidade solidária, no final, após efetivação do direito de regresso ⁽²⁴⁰⁾, a contribuição de cada um deles seria diluída proporcionalmente entre todos.

Subjacente à nossa sugestão está, obviamente a frequentemente avultada dimensão dos valores em dívida, o que nos remete para os potenciais efeitos destruidores que se podem fazer repercutir na vida pessoal e familiar de um administrador/gerente, sugerindo um possível cenário de verdadeira ruína.

No entanto, ficou patente também, na nossa investigação, que existem inúmeras situações imprevisíveis que poderão ter um impacto inesperado na condução da atividade societária. Devido a esta circunstância, estamos em crer, que ligeiras atenuações seriam benéficas neste âmbito.

5.2. Obrigação parciária?

Durante a nossa investigação fomos ainda confrontados com a possível sugestão de que a obrigação dos devedores subsidiários, em vez de solidária, fosse parciária e divisível.

à liquidação do imposto que deu origem à dívida, a AF não verificará a interrupção do prazo de prescrição, em relação ao devedor subsidiário, que deveria ter ocorrido com a citação da SDO.

⁽²³⁹⁾ Sugestão inspirada nas palavras de PAULO DE PITTA E CUNHA e JORGE COSTA SANTOS, *cit.*, pág. 114, quando referem que é imposta ao devedor subsidiário uma “*responsabilidade ilimitada*”.

⁽²⁴⁰⁾ No caso de não ser demandada a totalidade dos responsáveis tributários subsidiários.

Esta sugestão obteve mera inspiração da análise do regime espanhol, ao termos visto que comportava, mediante certas condições, um processo de execução autónomo para cada um dos devedores responsáveis.

Ora, se esta sugestão permitiria ultrapassar certos problemas, teria como reverso, certamente o enfraquecer a posição do credor Estado.

O regime das obrigações conjuntas, previsto no artigo 534.º do CC, caracteriza-se pela circunstância de “*a cada um dos sujeitos competir apenas uma parte do crédito comum*”⁽²⁴¹⁾. Nesta medida, a repartição do esforço (ou vantagens) é realizada antes do cumprimento da obrigação⁽²⁴²⁾.

Nestes termos, imaginemos que a execução fiscal de uma sociedade se havia mostrado infrutífera e que no seu âmbito se decidira realizar a já profusamente estudada reversão fiscal.

Imaginemos ainda que no patamar da responsabilidade subsidiária se encontrava uma pluralidade de possíveis responsáveis, que, a assim serem considerados, carregariam, entre si, uma responsabilidade conjunta.

A estes responsáveis continuava a ser exigida a dívida em quotas-partes iguais, tal como acontece na solidariedade, por meio da efetivação posterior do direito de regresso.

No entanto, a posição dos administradores estaria mais bem assegurada dada a possibilidade da contraposição do *beneficium divisionis*, exceção característica das obrigações parciárias⁽²⁴³⁾.

Esta prerrogativa consiste, como sugere o seu nome, na possibilidade de, exigindo o credor ao devedor a totalidade da prestação, este último invocar o benefício que lhe permite ser visado apenas na parte que lhe competia.

Pensemos agora, tendo em conta as eventualidades descritas, que no processo de execução onde agora figuravam, em vez da sociedade, um destes administradores/gerentes era declarado insolvente a nível pessoal, ficando exonerado das suas responsabilidades.

No caso de uma obrigação parciária divisível, o *risco* corre pelo credor, ou seja, na eventualidade de um dos demandados não poder realizar a liquidação da sua parte da dívida exequenda, esta seria dada como *perdida*.

⁽²⁴¹⁾ ANTUNES VARELA, *cit.*, pág. 509.

⁽²⁴²⁾ MENEZES CORDEIRO, *cit.*, pág. 772.

⁽²⁴³⁾ *Idem*, 770.

A nosso ver, a responsabilidade solidária oferece um *risco* deveras minimizado em relação à posição do credor, não sendo por acaso que é o regime utilizado quando o credor é o Estado.

A verificar-se a impossibilidade de algum dos condevedores fazer face à sua obrigação, é a posição dos restantes que sofre alterações. Esta eventualidade, no entanto, só se revelará nas relações internas entre devedores solidários que estão sujeitos a ver a sua quota-parte aumentada, apenas em sede de direito de regresso, como ficou patente.

Mesmo o credor do direito de regresso pode ver contra si acionados meios de defesa pessoais dos condevedores, que, apesar de lhes competirem, o deixarão em situação enfraquecida, como pudemos mencionar anteriormente.

A solução da obrigação parciária oferece aos devedores a segurança de saberem sempre qual o montante fixo da prestação que deverá ser por eles liquidada. Por outro lado, implica que o credor possa ver-se privado de uma parte da dívida.

A configuração da responsabilidade tributária subsidiária entre administradores enquanto responsabilidade conjunta permite uma maior previsibilidade ao devedor, visto que sabe que, independentemente de qualquer circunstância, apenas será responsável pela parte que lhe compete.

Este tipo de responsabilidade, pressupõe a criação de vínculos obrigacionais entre os devedores e credores, mostrando-se, “*em tudo distintos e independentes uns dos outros, estando cada um deles imune às consequências dos atos ou factos jurídicos praticados pelos restantes credores ou devedores, ou praticados por terceiros, em face destes.*”⁽²⁴⁴⁾. Esta circunstância retira a permeabilidade nas relações entre os devedores. Assim, se é certo que, como vimos no âmbito do regime *de iure condito* os meios de defesa são comunicáveis, o que configura, a nosso ver um ponto positivo, também se manteria a sua quota-parte inalterada caso, em relação a cada um dos seus condevedores, a prestação se tornasse impossível.

Finalmente, indicaremos ainda como ponto vantajoso da nossa sugestão, o facto de, para a situação se considerar resolvida, não estar, qualquer um dos condevedores, dependente da interposição de uma ação adicional, para efetivação do seu direito de regresso, com todos os inconvenientes que pudemos expor.

⁽²⁴⁴⁾ ALMEIDA E COSTA, *Direito das Obrigações*, 9ª edição, pág. 611 e ss, *apud* Acórdão do TRP de 10-12-2019, pág. 6, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/56a6e7121657f91e80257cda00381fdf/9999d88ace076317802584f1003ded9f?OpenDocument>, consultado a 25-08-2020.

De notar que, seja qual for o tipo de obrigação que se prescreva para a satisfação do crédito da dívida tributária, existirá sempre o risco da levada a cabo de esquemas fraudulentos que poderão consistir na tomada de cargos de administração/gerência por parte de sujeitos insolventes que, *ab initio* seriam incapazes de fazer cumprir a obrigação exequenda ⁽²⁴⁵⁾. Tal seria apenas sintoma da imposição de um regime deveras oneroso e de uma prática administrativa morosa ⁽²⁴⁶⁾ e sinal de que algo *pode e deve* ser mudado.

6. CONCLUSÃO

Consideramos ter tratado uma matéria que objetivamente constitui um tema bastante restrito, que passa por diversos crivos sucessivamente eventuais até ao último patamar possível, que é o da responsabilidade solidária entre administradores que viram a sua responsabilidade efetivada.

Ao tratarmos o tema, verificamos que a circunstância de o regime se encontrar fragmentado, possuindo normas atinentes à sua disciplina dispersas em mais que um diploma (CPPT, LGT), torna a situação permeável a aparentes contradições que tivemos oportunidade de estudar.

No presente capítulo esperamos revisitar as questões que se colocaram, a nosso ver, com maior acuidade, esperando não cair na repetição.

A este propósito gostaríamos de referir que a atividade fiscal, de liquidação e cobrança de impostos, poderá revelar um carácter invasivo por residir num coartar do património de uma pessoa (singular ou coletiva).

Numa formulação simples, diremos que, enquanto seu elemento justificativo, é avançado que a receita gerada pela arrecadação de impostos consiste numa forma de financiamento e de, diríamos, subsistência do Estado. Isto porque ao mesmo são acometidas diferentes funções e atribuições, de si dispendiosas e exigentes de recursos a todo o momento.

As funções prosseguidas pelo Estado servem o interesse público e serão percecionadas pela maioria das pessoas (individuais e coletivas) como úteis e necessárias, pensando no caso da *saúde e educação, transportes*.

⁽²⁴⁵⁾ PEDRO SOUSA E SILVA, *cit.*, pág. 1457.

⁽²⁴⁶⁾ *Idem, ibidem.*

Assim, tem esta atividade origem numa “*troca de utilidades*”⁽²⁴⁷⁾, e o pagamento do *imposto* comportaria, idealmente, uma contrapartida que se revelaria compensatória.

Tendo dito, indispensável é, no entanto, que se comprove uma dinâmica equilibrada, que consideramos não existir em determinados traços do regime estudado.

A nossa dissertação passou pelo estudo aprofundado da reversão fiscal e pudemos verificar que, subjacente à atual mecânica processual, em que tudo sucede no mesmo processo, sem que se recorra à propositura de uma nova ação contra os devedores subsidiários⁽²⁴⁸⁾, está o princípio da economia processual, que se reflete na redução do número efetivo de processos e também de atos processuais⁽²⁴⁹⁾.

Também ao nível da eficácia processual⁽²⁵⁰⁾ se afigura como desejável a reversão fiscal. Assim, reunindo-se num mesmo processo, poder-se-á garantir que todas as partes envolvidas se encontram a par e passo a nível das informações relevantes.

Poderia dar-se por verificada a hipótese, ainda que remota, de, por exemplo, perante a instauração de dois processos, se verificar a liquidação superveniente da dívida por parte SDO. Sendo o revertido executado em sede de processo diferente, poderia ser que este não ficasse ao corrente de tal circunstância a tempo de evitar diligências desnecessárias em sede da sua própria execução⁽²⁵¹⁾.

Ainda que à primeira vista esta justificação não se nos afigurasse como plausível, visto que estando a SDO em processo de execução, a sua representação realizar-se-á por intermédio do seu representante, que coincide com o administrador/gerente!

No entanto, não devemos esquecer o estudado acerca do âmbito subjetivo do artigo 24.º, n.1 da LGT que pode comportar pessoas diferentes do gerente que é nessa posição legalmente investido.

Esta será uma das vantagens determinantes para o favorecimento da utilização do instituto da reversão fiscal. No entanto, tendo em conta este instituto, é possível que se descortinem claros traços que levam a uma desvirtuação do propósito do instituto, como tivemos oportunidade de referir.

⁽²⁴⁷⁾ SOARES MARTINEZ, *cit.*, pág. 75.

⁽²⁴⁸⁾ Acórdão do STA de 16-03-2005, *cit.*, pág. 6.

⁽²⁴⁹⁾ PEDRO VIDAL MATOS, “A reversão do processo de execução fiscal”, *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 68 - 2008, pág. 963.

⁽²⁵⁰⁾ *Idem*, pág. 964

⁽²⁵¹⁾ Hipótese avançada por *Idem*, pág. 964.

Associada à reversão, surge um outro ponto que nos parece problemático; o da responsabilização dos administradores assumir o carácter de uma “*excelente garantia*”⁽²⁵²⁾ para o pagamento das dívidas fiscais das sociedades.

O poder desta *garantia* deve ser discutido, nomeadamente, para entendermos se assume, ou não, uma natureza desproporcionada e altamente vantajosa para aquele credor.

Consideramos, a este respeito, que o regime português *persegue exaustivamente* a liquidação do imposto.

Dizemo-lo porque, como pudemos confirmar, realiza diferentes abordagens a pessoas distintas da pessoa coletiva, sob a forma de tentativa de arrecadação do imposto em dívida.

Veja-se o caso controverso dos administradores de facto, que, sem investidura na posição que assumem através de uma atividade materialmente idêntica à de um administrador *pleno*, serão tidos como igualmente responsáveis. Esta é uma hipótese que não censuramos, como aliás deixamos patente ao longo do nosso trabalho.

Com isto queremos apenas indicar que o que sucede, é que se assiste à multiplicação das hipóteses de liquidação da dívida que ficara por concretizar.

E porque tem este efeito, consideramos também que a definição do âmbito subjetivo do artigo 24.º, n.1 da LGT merece uma melhor clarificação, numa ótica de harmonização, não sendo de deixar à ponderação do intérprete e do julgador certos aspetos que devem ser especificados, por exemplo, o do critério da *frequência*.

Como pudemos perceber, a redação da lei permite várias as interpretações relativamente a quem está incluso neste tipo de administrador, situação que consideramos travar o acesso do seu destinatário a um patamar seguro do ponto de vista jurídico.

Além desta situação, temos também que no patamar da responsabilidade entre gestores, esta se caracteriza por ser solidária, protegendo, mais uma vez, a posição do credor Estado, que pode contar com a solvência de mais que um património para liquidar a totalidade da dívida.

Ainda a este respeito, pudemos deixar claro como consideramos que a posição do devedor solidário poderá ser exposta a várias circunstâncias, ainda que legais, que o impeçam de efetivar o seu crédito de direito de regresso.

⁽²⁵²⁾ JORGE LOPES DE SOUSA, *cit.*, pág. 882.

Paralelamente a multiplicar a hipótese de cobrança do crédito, a reversão tem ainda outro um cariz.

Assim, bem sabemos que a este sujeito foi dada a escolha de ingressar na atividade de gerência da sociedade e que consistia seu dever inteirar-se do panorama económico-financeiro da mesma antes de aceitar o seu cargo.

Além disso, sobre este administrador impende o dever da gestão criteriosa e ordenada, como pudemos referir.

É neste sentido que concordamos que a responsabilidade tributária assume um carácter sancionatório ⁽²⁵³⁾.

Discute-se, nestes termos, um problema que tem duas saídas em polos opostos, cada um deles com consequências consideravelmente indesejáveis. Referimo-nos, neste âmbito, à necessidade de encontro de um equilíbrio em termos de regime.

Se, por um lado, ao se reforçar demasiado o regime sancionatório, poderá equacionar-se um cenário em que a atividade de administração de sociedades é desincentivada ⁽²⁵⁴⁾, ao ser estabelecido um regime demasiado permissivo, situações de fraude poderão multiplicar-se, além da ineficácia da tentativa de obtenção de receita por parte da AF, o que se demonstra também inconveniente.

Quanto à reflexão que nos propusemos a fazer, por meio, desde logo do nosso título, diremos que iniciamos o trabalho sem qualquer intenção de chegada a uma determinada conclusão, o que se pode comprovar pela formulação mesmo na forma interrogativa.

Assim, consideramos ter-nos sido possível realizar uma pesquisa atenta a todas as possibilidades, cujo resultado não estava dependente de qualquer ideia previamente concebida.

Quanto aos frutos da nossa investigação, diremos que, em certos momentos, estes foram condicionados pelo facto de nos encontrarmos a tratar um tema bastante circunscrito.

Para nós, que buscávamos, por exemplo, inteirarmo-nos da questão do direito de regresso a ser exercido pelo convededor demandado e como se refletia a mesma na jurisprudência, diremos que esta foi a área mais problemática.

Chegados a esta fase, resta-nos indicar que não pudemos encontrar uma nova solução *em bloco*. Foi-nos possível sim, identificar as fraquezas patentes no regime

⁽²⁵³⁾ *Idem*, pág. 901.

⁽²⁵⁴⁾ JOÃO DOS SANTOS CABRAL, *cit.*, pág. 243.

comportado pelo sistema jurídico português e sugerir como poderiam ser, de alguma forma, contornadas.

A introdução de um teto máximo na reversão fiscal permitiria obviar à falta de consideração que atualmente se verifica em relação à capacidade contributiva do revertido.

Afirmamos ainda, que em certa medida a solução das obrigações conjuntas se propõe a colmatar a falta de proteção do condevedor que procedeu ao pagamento da dívida.

Bem sabemos que a solução por nós equacionada, provavelmente não colheria o assentimento do credor Estado. No entanto, agradecemos a possibilidade de ter discutido, de forma livre, as nossas ideias no plano teórico.

Numa última nota, verificamos que se tem assistido a um progressivo aligeirar do regime que estudamos, através de, por exemplo, previsões e estatuições legais cada vez mais claras e *abonatórias* da posição do responsável subsidiário. Neste sentido, não vemos por que razão se não possa dar continuidade a tal mote.

7. REFERÊNCIAS

7.1. Bibliografia

ABREU, J.M. Coutinho de, *Responsabilidade civil dos administradores de sociedades*, Coleção Cadernos do IDET, nº 5, Coimbra: Almedina, 2ª edição.

CABRAL, João dos Santos, “A Responsabilidade tributária subsidiária do administrador de facto”, *Estudos em homenagem ao Prof. Doutor Manuel Henrique Mesquita*, *Studia Iuridica* 95, Ad Honorem – 4, Vol. I (org. Diogo Leite de Campos), Coimbra: Coimbra Editora, 2009.

CAMPOS, Diogo Leite de, “A responsabilidade subsidiária, em direito tributário, dos gerentes e administradores das sociedades”, *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 56 – 1996.

CAMPOS, Diogo Leite de, Mónica Leite de Campos, *Direito Tributário*, Coimbra: Almedina, 2ª edição, 2000

CORDEIRO, Menezes, *Tratado de Direito Civil IV – Direito das obrigações*, Coimbra: Almedina, 2019.

COSTA, Ricardo, “Responsabilidade Civil Societária dos Administradores de Facto”, *Temas Societários*, Colóquios n.º2 do IDET, Coimbra: Almedina, 2006

CUNHA, Paulo de Pitta e, CUNHA e Jorge Costa Santos, *Responsabilidade tributária dos administradores ou gerentes*, Lisboa: LEX, 1999.

CUNHA, Tânia Meireles da, “A culpa dos gerentes, administradores e directores na responsabilidade por dívidas de impostos”, *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, Vol. LXXVII, Coimbra, 2001.

CUNHA, Tânia Meireles da, “O momento de reversão fiscal contra os responsáveis subsidiários”, *Ciência e técnica fiscal*, Nº 416, Direcção Geral de Impostos, 2005.

D’ALMEIDA, Rita “A Responsabilidade Civil dos Administradores de facto” in *Jurismat*, n.º 6, 2015.

DOURADO, Ana Paula, “A responsabilidade tributária dos gerentes: pressupostos”, *FISCO*, Nº 57, 1993, disponível em https://www.cideeff.pt/xms/files/Artigos_APD/A2-Fisco-57-1993.pdf, consultado a 26-07-2020.

DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal - Lições*, Coimbra: Almedina, 2016.

DOURADO, Ana Paula, “Substituição e Responsabilidade Tributária”, *Ciência e Técnica Fiscal*, N.º 391, 1998, disponível em https://www.cideeff.pt/xms/files/Artigos_APD/substituicao_e_responsabilidade_tributar_ia.pdf, consultado a 22-04-2020.

GUERREIRO António Lima, *Lei geral tributária anotada*, Lisboa: Rei dos Livros, 2001, pág. 144

MAGALHÃES, Vânia, “O (des)privilégio do beneficium excussionis do responsável tributário subsidiário”, *Revista da Ordem dos Advogados*, vol. III, ano 67 – 2007, disponível em <https://portal.oa.pt/publicacoes/revista/ano-2007/ano-67-vol-iii-dez-2007/doutrina/vania-patricia-filipe-magalhaes-o-des-privilegio-do-be>, consultado a 20-04-2020

MARQUES, Paulo, “A (ir) responsabilidade dos gerentes de direito pelas dívidas tributárias”, *Revista de Direito das Sociedades*, n.ºs. 1 e 2, Ano V – 2013.

MARQUES, Paulo, “A responsabilidade tributária subsidiária dos gerentes e a repartição interna de tarefas na sociedade comercial - Comentário ao acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 19 de Novembro de 2015 (processo N.º 05690/12), Secção de contencioso tributário (relatora: desembargadora Cristina Flora)”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano VIII, n.º 4, 2015.

MARQUES, Paulo, *Responsabilidade tributária dos gestores e técnicos oficiais de contas – a reversão do processo de execução fiscal*, Coimbra: Coimbra Editora, 2011.

MARTINEZ, Pedro Soares, *Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina, 1993.

MATOS, Pedro Vidal, “A reversão do processo de execução fiscal”, *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 68 – 2008.

NETO, Dulce, “A natureza da execução fiscal na jurisprudência do STA” in *Execução Fiscal*, Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2019, disponível em http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_ExecucaoFiscal.pdf, consultado a 14-03-2020.

PAZINATO, Liane, Daniel Hippert, “Responsabilidade tributária dos sócios e devido processo legal: a (in)constitucionalidade do redirecionamento da execução fiscal”, *Revista Eletrónica de Direito Processual*, vol. 19, n.º 3, Setembro-Dezembro de 2018, disponível em <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/redp/article/view/32157/27455>, consultado a 07-04-2020.

ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra: Coimbra Editora, 2014.

SILVA, Pedro Sousa e, “A Responsabilidade tributária dos administradores e gerentes na lei geral tributária e no novo CPPT”, *Revista da Ordem dos Advogados*, vol. III, ano 60 – 2000.

SILVA, Suzana Tavares, “A responsabilidade tributária subsidiária”, *Execução Fiscal* Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2019, disponível em

http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_ExecucaoFiscal.pdf, consultado a 28-09-2020.

SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado*, Lisboa: Vislis, 2003.

SOUSA, Jorge Lopes de, Diogo Leite de Campos, *et. alli.*, *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Lisboa: Vislis, 1999.

JORGE LOPES DE SOUSA, *Notas sobre a aplicação no tempo das normas sobre prescrição da obrigação tributária*, pág. 37, disponível em http://www.amjafp.pt/images/phocadownload/artigosjuridicos/jorgelopessousa_aplicaoempooobligacaotributaria.pdf consultado a 20-09-2020.

SOUSA, Miguel Teixeira de, *Introdução ao Direito*, Coimbra: Almedina, 2012.

VARELA, João Antunes, *Direito das Obrigações*, Coimbra, 1968.

VASCONSELLOS, Bibiana, *A responsabilidade tributária dos gerentes das pessoas coletivas - análise comparativa dos regimes legais português e brasileiro*, dissertação de mestrado, Universidade de Lisboa - Faculdade de Direito

VÉRGEZ, Juan Calvo, *La Responsabilidad Tributaria Subsidiaria*, Madrid: Dykinson, 2016, pág. 19.

7.2. Jurisprudência

Acórdão do STA de 08-05-1996, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/d92e0d3dbba7449e802568fc0039a7b5?OpenDocument>, consultado a 29-09-2020.

Acórdão do STA de 09-02-1999, Sumário disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/a10cb5082dc606f9802565f600569da6/1170b97cd7528f6e80256a48004b9463?OpenDocument> consultado a 27-03-2020.

Acórdão do TCAS de 20-01-2004, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/8bbc4448a7e1834e80256e2f003de81a?OpenDocument>, consultado a 25-03-2020.

Acórdão do STA de 16-03-2005, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/73a1c60cec90043c80256fd6004e3fda?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1, consultado a 04-04-2020.

Acórdão do TCAN de 11-05-2006, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/3bb96b1983c9036f8025716f0032a10c?OpenDocument>, consultado a 19-09-2020.

Acórdão do TC, nº 160, de 3-03-2007, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20070160.html>, consultado a 13-04-2020.

Resolución do TEAC, 01632/2007 de 8-10-2008, disponível em <https://serviciostelematicosext.hacienda.gob.es/TEAC/DYCTEA/criterio.aspx?id=00/01632/2007/00/0/2&q=s%3d1%26rn%3d%26ra%3d%26fd%3d01%2f08%2f2008%26fh%3d01%2f11%2f2008%26u%3d00%26n%3d%26p%3d%26c1%3d%26c2%3d%26c3%3d%26tc%3d1%26tr%3d%26tp%3d%26tf%3d%26c%3d2%26pg%3d>, consultado a 20-05-2020.

Acórdão do STA de 10-12-2008, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/b3fff1ad6e751ece8025752300525073?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1, consultado a 24-03-2020.

Superior Tribunal de Justiça STJ - AGRADO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL: AgRg no REsp 1108859 BA 2008/0281101-0, disponível em <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/16068106/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-1108859-ba-2008-0281101-0-stj?ref=serp> consultado a 25-04-2020.

Acórdão do STA, de 11-03-2009, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/2217a184ad3a677e8025757b0058018f?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1, consultado a 29-09-2020.

Acórdão do STA de 28-10-2009, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/e4d7bb78429950ef802576650052e72a?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1, consultado a 19-09-2020.

Acórdão do TCAN de 20-01-2010, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/7fd7aa21066a9620802576b6006547bf?OpenDocument> consultado a 25-03-2020.

Acórdão do TCAN de 11-03-2010, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/-/49D6A87F15A27FAD8025770B002D32F5>, consultado a 25-03-2020.

Resolución do TEAC n.º 01857/2009, de 06-10-2010, disponível em <https://serviciostelematicos.minhap.gob.es/DYCTEA/criterio.aspx?id=00/01857/2009/0/0/1&q=s%3d1%26rn%3d01857%26ra%3d2009%26fd%3d%26fh%3d%26u%3d%26n%3d%26p%3d%26c1%3d%26c2%3d%26c3%3d%26tc%3d1%26tr%3d%26tp%3d%26tf%3d%26c%3d2%26pg%3d>, consultado a 06-06-2020.

Acórdão do STJ de 10-12-2010, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/b3fff1ad6e751ece802>

[5752300525073?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1](http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/ad1f005029725af4802579a400388e47?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1), consultado a 24-03-2020.

Acórdão do TCAN de 09-02-2012, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/ad1f005029725af4802579a400388e47?OpenDocument>, consultado a 26-09-2020

Acórdão do STA de 23-02-2012, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/c0d724fd9fa9f813802579bc004f928b?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0,pagamento,por,terceiro,direito,de,regresso>, consultado a 19-09-2020.

Acórdão do STA de 07-03-2012, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/1b8f8fd0d9358985802579c30037c74c?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1, consultado a 14-03-2020.

Acórdão do STA de 09-05-2012, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/b8c227796dc4e1de80257a000049a68d?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1, consultado a 23-09-2020.

Acórdão do STA de 16-05-2012, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/bf12b546d67d4d5b80257a060045163d?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1 consultado a 29-04-2020.

Acórdão do STA de 08-08-2012, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/0925293c10efb21d80257a5500531a0e?OpenDocument&ExpandSection=1> consultado a 17-03-2020.

Acórdão do STA de 08-05-2013, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/4f33c8fd67e8485480257b7c0031ea25?OpenDocument&ExpandSection=1>, consultado a 18-09-2020.

Superior Tribunal de Justiça STJ - AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL: AgRg no REsp 1441691 SE 2014/0055254-6, disponível em <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/864124905/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-1441691-se-2014-0055254-6?ref=serp> consultado a 20-04-2020

Acórdão do STA de 06-03-2014, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/a7e87840ba754e0180257c99005b1352?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1 consultado em 21-09-2020.

Acórdão do STJ de 01-04-2014, disponível em <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/f615d83cb0a607b580257cad004ef0a4?OpenDocument> consultado a 01-09-2020

Acórdão da AN de 22-09-2014, disponível em <http://www.poderjudicial.es/search/documento/TS/7181375/Enriquecimiento%20injusto/20141003> consultado a 23-05-2020.

Acórdão do TCAN de 26-02-2015, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/b9839df4af1c84a380257e280037b16b?OpenDocument>, consultado a 25-03-2020.

Acórdão do STA, de 26-08-2015, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/318d40c1ee2ed2cc80257eb2003843ef?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1, consultado a 18-09-2020.

Acórdão do STA de 16-12-2015, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/b3424c850f5dfd9b80257f310052ffdb?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1, consultado a 30-04-2020.

Acórdão do TCAS de 18-02-2016, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/-/28D5A0863F06B4B480257F700037A151> consultado a 27-03-2020.

Acórdão do STA, de 24-02-2016, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/0d25f29a328d1eb580257f6b0050a3f2?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1, consultado a 29-04-2020.

Acórdão do TRL, de 15-03-2016, disponível em <http://www.gde.mj.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/293d51f4f779861980257fa1004a3f8b?OpenDocument>, consultado a 02-04-2020.

Acórdão do TRL de 28-04-2016, disponível em http://www.pgdlisboa.pt/jurel/jur_mostra_doc.php?codarea=57&nid=5265, consultado a 22-03-2020.

Acórdão do STA de 14-09-2016, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/-/7064fc7f1927594c802580300034cd8c?OpenDocument&ExpandSection=1>, consultado a 16-04-2020.

Acórdão do STA de 12-10-2016, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/823ca24fce8fb7038025804c00492d93?OpenDocument&ExpandSection=1>, consultado a 05-04-2020.

Acórdão do STJ de 17-05-2017, disponível em <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/8e7e2070d1fa7da38025812800460434?OpenDocument>, consultado a 22-03-2020.

Acórdão do STA de 25-10-2017, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/15ff329ee6a28658802>

[581ca003d6ac4?OpenDocument&ExpandSection=1&Highligh](#), consultado a 21-09-2020.

Acórdão do TCAN de 25-01-2018, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/-/50289249A0E5E4A080258274004FCC9B>, consultado a 26-09-2020.

Acórdão do TCAS de 18-04-2018, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/-/2B8AB6E868B9477580258281003B830A>, consultado a 29-04-2020.

Acórdão do STA de 27-09-2018, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/2aa55226bccc21c28025831900361693?OpenDocument>, consultado a 23-09-2020.

Acórdão do TCAS de 14-02-2019, disponível em <http://www.gde.mj.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/15514265bf51310a802583a20042abed?OpenDocument>, consultado a 03-04-2020.

Acórdão do TCAS de 28-02-2019, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/43082c3ce83ccc04802583b000358eb6?OpenDocument>, consultado a 25-03-2020.

Acórdão do STA de 13-03-2019, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/aae32b32e1679b2d802583c2003ea5f5?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1, consultado a 21-09-2020.

Acórdão do TCAS de 11-04-2019, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/d0d61c482386098a802583d9004a8155?OpenDocument> consultado a 07-09-2020.

Acórdão do STA de 04-12-2019, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/75464ba8acaeba4d802584cc0039f6ad?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1, consultado a 16-04-2020.

Acórdão do TRP de 10-12-2019, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/56a6e7121657f91e80257cda00381fdf/9999d88ace076317802584f1003ded9f?OpenDocument>, consultado a 25-08-2020

7.3. Sítios eletrónicos

DIÁRIO DA REPÚBLICA ELETRÓNICO, *Presunções*, Lexionário, disponível em <https://dre.pt/web/guest/lexionario/-/dj/123178389/view>, consultado a 22-03-2020.