

UNIVERSIDADE DE LISBOA

Faculdade de Direito



FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE LISBOA

**A transmissão *mortis causa* da dívida tributária em
caso de responsabilidade subsidiária dos gerentes e
administradores – as questões levantadas nos casos do
art. 24º, n.º 1, al. b) da LGT**

Cláudia Sofia de Oliveira Gomes

Aluna nº 53093

Orientadora: Prof.ª Dr.ª Paula Rosado Pereira

Dissertação especialmente elaborada para a obtenção do grau de Mestre em Direito e Prática
Jurídica Especialidade de Direito Financeiro e Fiscal

10 de maio de 2022

Resumo

O presente trabalho versa sobre a transmissão *mortis causa* das dívidas resultantes de responsabilidade tributária subsidiária dos gerentes e administradores.

As dívidas tributárias, tal como qualquer outra situação jurídica passiva são transmissíveis com a morte do *de cujus* aos seus sucessores, independentemente de se encontrarem liquidadas e de serem provenientes de obrigações tributárias originárias ou subsidiárias, cfr, o art. 29, n.º 2 da LGT.

No entanto, atendendo à especificidade destas últimas e do processo de reversão de execução fiscal pelo qual a responsabilidade subsidiária se efetiva, algumas dúvidas se levantam quanto à legitimidade processual dos herdeiros para serem chamados à execução por falta de expressa previsão legal.

Mais ainda, nos casos em que a responsabilidade tributária subsidiária se apoia na presunção de culpa da al. b), do n.º 1, do art. 24º da LGT, nos casos em que o *de cujus* falece antes de contra ele ter sido decidida a reversão, suscitam-se mesmo dúvidas de constitucionalidade da norma do art. 29º, n.º 2 da LGT, por contrariedade aos princípios da justiça, proporcionalidade e da intransmissibilidade das penas, por o herdeiro se ver confrontado com um ónus de prova desmesurado que poderá impossibilitar a sua defesa, sendo ainda sancionado por um facto ilícito que não cometeu.

Com o nosso estudo pretendemos dar resposta a todas estas questões que tanta importância têm para o Direito e para a vida dos contribuintes no geral.

Palavras-chave: responsabilidade tributária subsidiária, transmissão *mortis causa* das dívidas tributárias, legitimidade processual dos herdeiros, reversão do processo de execução fiscal.

Abstract

The present work deals with the death transmission of debt resulting from subsidiary tax responsibility of managers and administrators.

Tax debts such as any other passive legal situation are transmitted with the death of the deceased to their successors, regardless of whether they are combined and from original or subsidiary tax obligations.

However, given the specificity of the latter and the process of reversal of tax exemption by which the subsidiary liability is effective, some doubts regarding the procedural legitimacy of the heirs to be called to the execution for lack of former legal provision.

Moreover, in cases where the subsidiary tax liability refers to the presumption of fault of the al. b), of paragraph 1, of art. 24 of the LGT, in cases where the deceased dies before he was decided to reversal, there is even doubts of constitutionality of art. 29 (2) of the LGT, for violation of principles of justice, proportionality and non-transferability of penalties, because the heirs are confronted with a burden of evidence that could make it impossible for our defense, and are still sanctioned by the unlawful fact that they didn't committed.

With our study we intend to answer all these questions raised that so much importance for the Law and the life of taxpayers in general.

Keywords: Subsidiary tax liability, death transmission of tax debts, procedural legitimacy of the heirs, reversal of the tax execution process.

Lista de Abreviaturas

A. - Autor (a)

A(A). – Autor(a) (s)

Ac. – Acórdão

Al. – alínea

Art (s). – Artigo (o)

AT – Autoridade Tributária

BFDUC – Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra

CC – Código Civil

CDFUE – Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia.

Cfr. – conforme

CP – Código Penal

CPA – Código de Procedimento Administrativo

CPC – Código de Processo Civil

CPPT – Código de Procedimento e Processo Tributário

CPCI – Código de Processo das Contribuições e Impostos, aprovado pelo Decreto n.º 45.005, de 27 de abril de 1963

CPT – Código de Processo Tributário, aprovado pelo DL n.º 154/91, de 23 de abril

CRCSPSS – Código dos Regimes Contributivos do Sistema Providencial de Segurança Social

CRP – Constituição da República Portuguesa

CSC – Código das Sociedades Comerciais

CTF – Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal

DL – Decreto – lei

DUE – Direito da União Europeia

Ed. – Edição

Ex. - Exemplo

IDEFF – Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal

LGT - Lei Geral Tributária

N.º – Número

P./Pp. – Página/Páginas

Proc. – Processo

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TC – Tribunal Constitucional

TCAN – Tribunal Central Administrativo Norte

TCAS – Tribunal Central Administrativo Sul

TRC – Tribunal da Relação de Coimbra

U. E. – União Europeia

V. – Ver/Veja

Vol. – Volume

Índice

Resumo.....	pp. 2 - 3
Lista de Abreviaturas.....	pp. 4 - 5
Índice.....	pp. 6 - 7
1. Introdução.....	pp. 8 - 9
2. O Fenómeno sucessório	
2.1. A sucessão no Direito Civil.....	pp. 10 - 16
2.2. A sucessão no Direito Fiscal.....	pp. 17 - 20
3. A responsabilidade tributária subsidiária dos gerentes e administradores	
3.1. A posição do responsável subsidiário, âmbito e efetivação da sua responsabilidade	pp. 21- 28
3.2. Pressupostos da Responsabilidade Tributária Subsidiária e Reversão da Execução Fiscal	
3.2.1. Pressupostos materiais.....	pp. 29 - 34
3.2.2. Pressupostos formais.....	pp. 35 - 39
3.3. Natureza jurídica e função.....	pp. 40 - 44
4. A transmissão <i>mortis causa</i> das dívidas tributárias do responsável subsidiário	
4.1. Resenha histórica.....	pp. 45 - 48
4.2. O regime atual do art. 29º LGT.....	pp. 49 - 54
5. Do dever fundamental de pagar impostos e da eficiência na cobrança da receita fiscal pelo processo de reversão da execução	
5.1. Do Estado fiscal e do dever fundamental de pagar impostos.....	pp. 55 - 61
5.2 O Princípio da Eficiência e a sua relação com a presunção do art. 24º, n.º 1 da LGT	
5.2.1. Do princípio da eficiência da AT.....	pp. 62 - 64

5.2.2. Da prova e da presunção de culpa da al. b), do n.º 1, do art. 24º, da LGT e sua relação com a eficiente arrecadação da receita.....	pp. 65 - 70
6. Dos princípios constitucionais materiais que orientam a atuação da AT	
6.1. Do princípio da juridicidade.....	pp. 71 - 73
6.2. Dos princípios da prossecução do interesse público e do respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes.....	pp. 74 – 77~
6.3 Do princípio da justiça e dos direitos fundamentais à tutela jurisdicional efetiva e ao processo equitativo.....	pp. 78 - 82
6.4 Do Princípio da Proporcionalidade.....	pp. 83 - 87
6.5 Dos princípios da igualdade e da imparcialidade.....	pp. 88
7. Da alegada inconstitucionalidade material da norma do art. 29º, n.º 2 da LGT, nos casos em que a responsabilidade tributária assenta na presunção de culpa da al. b), do n.º 1, do art. 24º, da LGT	
7.1. Da violação do direito fundamental ao processo equitativo e do princípio da proporcionalidade.....	pp. 91 - 94
7.2. Da violação do princípio da intransmissibilidade das penas.....	pp. 95 - 96
Conclusão.....	pp. 97 - 103
Bibliografia.....	pp. 104 - 113

Introdução

Como falecimento de uma pessoa surge um leque de situações jurídicas que requerem imediata resolução. Tal é particularmente relevante quando do património do *de cuius*¹ consta passivo, caso em que surge a necessidade de salvaguardar o direito dos credores à satisfação dos seus créditos.

Neste sentido, como indica o art. 2024º do CC, abre-se a sucessão do falecido, fenómeno pelo qual a totalidade das situações jurídicas ativas e passivas que integravam o seu património à data do falecimento, se transmitem aos seus sucessíveis, que passarão a ser titulares dos direitos e obrigações do *de cuius*.

Como qualquer outra obrigação civil, também as obrigações tributárias, segundo o art. 29º, n.º 2 da LGT, são transmissíveis *mortis causa*, quer sejam obrigações originárias, quer sejam resultantes de responsabilidade subsidiária do *de cuius*. Nesta última situação, e independentemente da responsabilidade subsidiária se alicerçar ou não numa presunção de culpa, revertida a execução fiscal contra o falecido, e estando o processo em curso, os seus sucessores vão ocupar o seu lugar no processo de execução fiscal mediante incidente de habilitação (arts. 153º e ss. do CPPT).

No entanto, quando o responsável subsidiário falece antes da AT decidir reverter contra ele a execução fiscal, ou antes de para ela ser citado, fundamentando-se a responsabilidade subsidiária na presunção de culpa da alínea b), do n.º 1, do art. 24º da LGT, dúvidas se levantam quanto à legitimidade processual dos sucessores do *de cuius*, por falta de expressa previsão legal, e de uma eventual inconstitucionalidade material do art. 29º, n.º 2 da LGT por violação do direito fundamental ao processo equitativo presente no art. 20º, n.º 4 da CRP, e do princípio da intransmissibilidade das penas, disposto no art. 30º, n.º 3 da CRP.

A estas questões pretendemos dar resposta com o presente trabalho científico. Para tanto, inicialmente faremos uma breve abordagem ao fenómeno sucessório, tanto no Direito

¹ Estas duas palavras, têm origem na expressão *de cuius successione agitur* (aquele de cuja sucessão se trata), sendo atualmente usadas como sinónimo de “autor da sucessão” - PRATA, Ana (com a colaboração de Jorge Carvalho), *Dicionário Jurídico*, 4ª ed. atualizada e aumentada. Coimbra: Almedina, 2005, v. I, p. 377.

Civil, como no Direito Fiscal, passando de seguida a uma explicação da figura do responsável subsidiário enquanto sujeito passivo, da responsabilidade tributária subsidiária, seus pressupostos, natureza jurídica e função. Posteriormente, será aprofundado o estudo da sucessão das dívidas tributárias do responsável subsidiário, fazendo referência à sua evolução histórica até ao atual regime, para no final nos debruçarmos sobre as questões em estudo, analisando criticamente e concluindo com as respostas às dúvidas levantadas.

Em cumprimento do nosso objetivo e no decurso desta investigação, analisámos exaustivamente os respetivos conceitos e conteúdos relacionados, tendo adotado um método de análise qualitativa, de intuito comparativo e crítico, suportado por uma análise documental, nomeadamente de legislação, Doutrina e Jurisprudência, não obstante o tema em apreço ter sido ainda alvo de poucos estudos, motivo pelo qual requereu maior cuidado de nossa parte na presente análise. Por isso, e pela importância do tema para a ciência do Direito e para a vida dos próprios contribuintes, pretendemos de forma séria e profícua deixar aqui a nossa contribuição para uma reflexão e aprofundamento das questões suscitadas.

2. O Fenómeno sucessório

2.1. A sucessão no Direito Civil

“A vida social exige continuidade”². Com a morte³ de uma pessoa⁴, essa continuidade sofre uma quebra que se irá repercutir nas relações intrapessoais do falecido, incluindo as suas relações familiares como as suas relações patrimoniais. Todos os terceiros que com ele mantinham relações jurídicas podem sair prejudicados se não existir uma forma de lhes dar seguimento.

Surge assim, a necessidade de dar um imediato destino aos seus bens, de garantir a continuidade de determinadas relações jurídicas e de assegurar a proteção de credores com quem o *de cuius* contraiu dívidas.

A solução é encontrada no Direito das Sucessões, com o fenómeno sucessório que compreende todo o período desde a morte do *de cuius*, em que os seus bens deixam de ter um titular, e o momento da aquisição sucessória, onde finalmente voltam a ter um ou mais titulares: os sucessores do falecido. Este fenómeno compreende as fases da abertura da sucessão (art. 2024º do CC), da vocação, da pendência da sucessão ou herança jacente (art. 2046º do CC), da herança adquirida e da aquisição sucessória (art. 2050º, n.º 1 do CC)⁵.

A abertura da sucessão, dá-se no momento e lugar do último domicílio do *de cuius* (art. 2031º do CC), deixando nesse momento os seus bens de ter um titular e se verifica quem são os sucessíveis, posteriormente chamados à titularidade de todas as situações jurídicas

² ASCENSÃO, José de Oliveira - *Direito Civil – Sucessões*. 5ª ed. Revista, Coimbra: Coimbra Editora, 2000, p. 11.

³ Para efeitos de sucessão, a morte corresponde quer à morte física quer à morte presumida (art. 115º do CC). Neste caso, entende-se que a data da morte, corresponde ao último dia em que se teve notícias do ausente, sem prejuízo de se relevar outro momento havendo prova que a morte física ocorreu em data diferente (art. 118º do CC).

⁴ Referimo-nos exclusivamente às pessoas singulares, e não às pessoas coletivas, porque só em relação àquelas, opera a sucessão por morte. As pessoas coletivas não morrem, extinguem-se (art. 166º do CC) nos casos previstos na lei civil e comercial.

⁵ Daí que alguma doutrina admita, ser o art. 2024º do CC um conceito demasiado parcelar do fenómeno sucessório, por só fazer referência à fase da vocação. - PINHEIRO, Jorge Duarte - *Direito das Sucessões Contemporâneo*. 2ª ed., Lisboa: AAFDL, 2017, p. 15.

ativas e passivas do *de cuius*, cfr. art. 2032º, n.º 1 do CC. Esta fase do chamamento constitui a vocação sucessória (art. 2026º do CC)⁶, ou seja, “*atribuição ao sucessível do direito de suceder ou ius delationis, aceitando ou não a sucessão aberta*”⁷. Integrada na vocação sucessória está a devolução pela qual os sucessíveis são chamados a suceder nas relações jurídicas estabelecidas pelo *de cuius* em vida, que lhes são “*devolvidas*”⁸, passando a integrar as suas esferas jurídicas.

Para que a vocação opere, o sucessível terá de reunir os seguintes pressupostos: existência do chamado, capacidade sucessória e titularidade da designação prevalente. O sucessível tem obrigatoriamente de sobreviver ao *de cuius* e ter personalidade jurídica aquando da abertura da sucessão. Deve igualmente ter capacidade sucessória, que significa não ter sido declarado indigno (art. 2033º e 2034º, ambos do CC) nem ter sido deserdado. Finalmente, deve ser titular de designação prevalente, i.e., gozar de prioridade na hierarquia de classes de sucessíveis, cfr. o art. 2133º do CC, segundo os princípios da preferência de classes e de graus de parentesco, arts. 2134º e 2135º, ambos do CC.

De seguida, dá-se a fase da pendência da sucessão ou da herança jacente (art. 2046º do CC), em que os sucessíveis ainda não exerceram o seu direito de aceitar ou repudiar a herança, ficando a sucessão pendente⁹.

Após esta fase, é mediante a aceitação que os sucessores¹⁰ vão ocupar a posição jurídica do *de cuius* nas suas situações jurídicas patrimoniais¹¹ (art. 2050º, n.º 1 do CC), emitindo uma declaração de vontade em adquirir a herança ou o legado¹², cujos efeitos retroagem

⁶ A norma faz referência aos diferentes títulos de vocação sucessória, consoante o facto designativo operado em relação ao sucessível e, que permite o seu chamamento. Quando esse facto é a lei, estamos perante a sucessão legal, que inclui a sucessão legitimária e a sucessão legítima (art. 2027º do CC); quando resulta de um negócio jurídico, a sucessão pode testamentária (arts.2179 e ss. do CC), se o facto designativo for um negócio jurídico unilateral, nomeadamente o testamento; ou ainda pode ser uma sucessão contratual, se o facto designativo do sucessível for um pacto sucessório válido cfr. o art. 2028º do CC.

⁷ PINHEIRO, Jorge Duarte – cit. 5, p. 46.

⁸ Itálico nosso.

⁹ Para que essa pendência não dure eternamente, o direito de aceitar a herança caduca ao fim de dez anos contados a partir da data em que o sucessível teve conhecimento de ser chamado à sucessão (art. 2059º, n.º 1 do CC). O mesmo é aplicável aos legados, com as necessárias adaptações (art. 2249º do CC).

¹⁰ Sucessor é todo aquele que aceitou a herança. Difere de sucessível, termo utilizado para definir aquele que ainda não foi chamado à sucessão, ou já o tendo sido, ainda não aceitou. Em sentido contrário, para quem sucessível é apenas aquele que ainda não foi chamado a suceder – CORTE-REAL, C. Pamplona - *Curso de Direito das Sucessões*. Lisboa: Quid Juris, 2012, pp. 63-67.

¹¹ Situações assentes num interesse económico avaliável em dinheiro - ASCENSÃO, José de Oliveira – cit. 2, p. 240

¹² O legado é um bem determinado que pela morte do *de cuius*, e com a aceitação, vai passar a integrar a esfera patrimonial do sucessível. De entre outras classificações, usamos a adotada por TELLES, Galvão - *Direito das Sucessões. Noções Fundamentais*. 6ª ed., Coimbra: Coimbra Editora, 1991, pp. 176 – 177.

à data da abertura da sucessão (arts. 2050º, n.º 2 e 2249º ambos do CC). A aceitação pode ser expressa ou tácita, segundo o n.º 1, do art. 2056º do CC, é irrevogável (art. 2061º do CC) e impossível de ser feita parcialmente ou sob condição ou termo (art. 2054º do CC), numa clara manifestação do princípio da indivisibilidade da vocação¹³.

A lei prevê duas formas de aceitação: pura e simples ou a benefício de inventário, cfr. o art. 2052, n.º 1 do CC). Neste último caso, abre-se um processo no qual é feito um levantamento de todos os direitos e obrigações existentes no património do *de cujus* à data da sua morte. O herdeiro pode requerer o processo de inventário, como pode intervir num inventário pendente, cfr. 2053º do CC. Já a aceitação pura e simples, diz respeito a qualquer caso de aceitação que não seja mediante um processo de inventário¹⁴.

É com a aceitação que os sucessores adquirem a propriedade e a posse (ainda que meramente jurídica¹⁵) dos bens que compõe a herança (ou dos legados), o que corresponde à fase da herança adquirida¹⁶.

Contudo, existem situações jurídicas que pela sua natureza ou pela lei, não são objeto de sucessão, segundo o art. 2025º do CC, daí que se diga que a “*continuidade das situações jurídicas do falecido pela sucessão é a possível*”¹⁷.

Por outro lado, o art. 2068º do CC prevê a responsabilidade da herança pelos encargos e dívidas do falecido, que pela aceitação passam a integrar a esfera jurídica dos seus sucessores¹⁸ e ocupar a posição de devedor do *de cujus*.

Da conjugação destes três arts. 2032º, 2035º e 2068º ambos do CC, retiramos que toda e qualquer situação jurídica quer seja ativa, quer seja passiva, que não seja excluída pela sua natureza, pela lei ou pela vontade do *de cujus* em vida, passará por sua morte a integrar

¹³ Segundo o qual o sucessível chamado num só título e numa só qualidade sucessória, não pode aceitar uma parte da herança ou do legado. A aceitação ou repúdio é sempre na totalidade da sucessão. Manifesta-se ainda nos arts. 2054º n.º 2, 2064º, n.º 2, 2055º n.º 1, 1ª parte e 2250º n.º 1, 1ª parte, ambos do CC.

¹⁴ No caso particular dos legados, a aquisição dá-se obrigatoriamente por aceitação pura e simples, a não ser que toda a herança tenha sido distribuída em legados, situação única em que os legatários têm legitimidade para requerer abertura de processo de inventário.

¹⁵ Desacompanhada do controle material da coisa. Para uma melhor compreensão da posse - VIEIRA, José Alberto - *Direitos Reais*, pp. 488 e ss.

¹⁶ Aos sucessores assiste o direito de não querer aceitar a herança (ou o legado), situação que configura o repúdio (art. 2046º do CC).

¹⁷ ASCENSÃO, José de Oliveira – cit. 2, p. 12.

¹⁸ Existem duas espécies de sucessores, cfr. art. 2030º, n.º 1 e n.º 2, ambos do CC: herdeiros, que sucedem na totalidade ou numa quota do património do *de cujus*, e legatários, que sucedem em bens ou valores determinados.

a esfera patrimonial dos seus sucessores, que vão ocupar a posição daquele. É a chamada sucessão por morte.

A herança traduz assim uma noção de património global, que abarca não só a propriedade dos bens, como todo um conjunto de situações jurídicas ativas e passivas que integravam a esfera patrimonial do *de cuius* no momento de sua morte e que com o fenómeno sucessório passam a integrar o património dos seus sucessores. Este património autónomo e global de que são titulares todos os herdeiros, passível de ser diretamente responsabilizado pelas respetivas dívidas, cfr. resulta do art. 2097º do CC, constitui a herança indivisa¹⁹.

Desta forma não se protege apenas a propriedade dos bens, que de outra forma ficariam ao abandono, como também se protege a posição dos credores do falecido, que assim não saem lesados com a morte do devedor, antes podem fazer valer os seus direitos creditícios junto dos herdeiros.

Dada a sua importância para o objeto do nosso estudo, apenas nos vamos debruçar sobre as situações passivas alvo de sucessão *mortis causa*, i.e., as dívidas da herança.

Nas situações em que a herança é constituída por passivo, há que proceder à liquidação e à partilha. Toda a massa patrimonial que compunha a herança e que até ali se encontrava indivisa, vai ser atribuída aos herdeiros na proporção das suas quotas na herança, ou através de outros meios de satisfação (arts. 2101º e ss. do CC), de que é ex. o pagamento de tornas, passando a pertencer-lhe exclusivamente, após a partilha. Pela liquidação (art. 2070º CC) são satisfeitas as dívidas do *de cuius*, deixando nesse momento os seus credores de ter preferência sobre os bens da herança, que passam a constituir de uma vez bens pessoais de cada um dos herdeiros²⁰.

Voltando ao art. 2068º do CC, cuja epígrafe é “responsabilidades da herança”, expressa um elenco, ainda que não taxativo²¹, de encargos gerais da herança a que se refere o processo de liquidação, e que a lei impõe serem da responsabilidade de todo e qualquer

¹⁹ Enquanto a herança se encontra indivisa, terá de ser administrada até à sua liquidação e partilha, pelo cabeça de casal de herança (art. 2079º do CC), cargo exercido a título gratuito (art. 2094º do CC), por uma das pessoas designadas no art. 2080º, n.º 1 e 2081º, ambos do CC, este último para o caso da herança distribuída em legados.

²⁰ É por isso que na prática a liquidação só se realiza depois de efetuada a partilha, em situações de pluralidade de herdeiros.

²¹ Existem outros encargos para além dos que estão previstos no art. 2068º do CC: as custas processuais com abertura da sucessão, quando existe repúdio do notificado e obrigação de alimentos a favor do cônjuge sobrevivente ou do membro sobrevivente da união de facto, arts. 2018º e 2020º, ambos do CC, respetivamente.

herdeiro²². São esses encargos, para além das dívidas do *de cuius*, as despesas com o funeral e sufrágios do seu autor, os encargos com a testamentaria, administração e liquidação do património hereditário²³, e o cumprimento dos legados. Acrescente-se ainda, que o falecido não pode criar em vida quaisquer outros encargos gerais da herança que não estejam previstos na lei.

A herança enquanto património autónomo, não é somente responsável pelas dívidas do falecido com origem em momento anterior ao da abertura da sucessão como também por outras situações jurídicas passivas que possam ser “*atraídas pela herança*”²⁴, embora posteriores à sucessão.

O ativo que compreende a massa patrimonial da herança é que responde por todas essas situações jurídicas passivas, não se confundido com o património pessoal de cada um dos herdeiros até à integral liquidação e partilha, conservando os herdeiros em relação à herança todos os direitos e obrigações que tinham para com o falecido, à exceção daqueles que se extinguiram com a sua morte, art. 2074º, n.º 1, do CC.

Aos herdeiros, enquanto titulares desta massa patrimonial, compete-lhes responder por todos estes encargos da herança, daí que se diga, que o herdeiro “*é fundamentalmente um liquidatário da herança*”²⁵. No entanto, se bem analisarmos o art. 2071º do CC, concluímos que só os bens herdados respondem pelas dívidas da herança, não podendo de forma alguma os credores se fazerem pagar pelo património pessoal dos herdeiros. A responsabilidade por dívidas encontra-se limitada ao princípio *inter vires hereditatis* ou às forças da herança.

Relativamente à liquidação²⁶ da herança indivisa (art. 2097º do CC), que pode ocorrer no processo de inventário ou fora dele, todos e cada um dos bens respondem pela satisfação

²² Regra geral, os legatários não respondem pelos encargos gerais da herança, a não ser que a herança seja totalmente repartida em legados (art. 2277º), caso em que serão responsáveis até ao valor dos legados. Aliás, fora deste último caso, pode-se assemelhar, a posição dos legatários à de um credor da herança (art. 2070º do CC), porque o próprio cumprimento dos legados, constitui encargo da herança, cfr. 2068º do CC. Daí que por, doravante usaremos o termo herdeiro para nos referir àqueles que sucedem na dívida do *de cuius*, sempre com a ressalva, do disposto no art. 2277º do CC.

²³ Apenas se consideram encargos gerais da herança, as despesas referidas em (21) e (22), tendo em consideração os usos e o status socio económico do *de cuius*. Tudo o que exceder esse padrão, é da responsabilidade de quem incorreu nessa despesa.

²⁴ ASCENÇÃO, José de Oliveira - cit. 2, pp. 468-471.

²⁵ CORTE-REAL, C. Pamplona - *Curso...*, p. 283.

²⁶ Abordamos apenas a situação de liquidação mais comum, e não outras: a liquidação da herança deferida a um único herdeiro, da herança declarada vaga para o Estado e da herança insolvente. Nesta matéria v. PINHEIRO, Jorge Duarte – cit. 5, pp. 360-363.

dos encargos, tendo os credores de exercer os seus direitos contra todos os herdeiros em litisconsórcio, e não em relação a cada um deles separadamente (art. 2091º, n.º 1, do CC). Já se a herança for partilhada, cada um dos herdeiros apenas responderá pelos encargos da herança na proporção da sua quota hereditária, a não ser que tenham deliberado que essa responsabilidade será suportada por outros bens em separado, em dinheiro, ou por algum ou alguns dos herdeiros (art. 2098º, n.º 1, do CC).

Quando a herança for totalmente distribuída em legados, todas as suas dívidas serão suportadas pelos legatários na proporção dos seus legados ou nas condições que o testador tiver estipulado (art. 2277º do CC).

A forma de aceitação só releva para efeitos de ónus da prova. Se a herança tiver sido aceite a benefício de inventário, só os bens inventariados vão responder pelas dívidas²⁷, cfr. art. 2071º, n.º 1, do CC, salvo se os credores ou legatários provarem a existência de outros bens. Já no caso de a aceitação ter sido pura e simples, cabe ao herdeiro fazer prova de que o valor dos bens que integram a herança não é suficiente para o pagamento das dívidas.

Transmitidas as dívidas do *de cuius* aos seus herdeiros, estes têm legitimidade processual para ser parte em ação executiva instaurada para cobrança coerciva dos créditos contra o falecido. O art. 54º, n.º 1 do CPC, prevê que “*tendo havido sucessão no direito ou na obrigação, deve a execução ocorrer entre os sucessores das pessoas que figuram no título executivo como (...) devedor da obrigação exequenda*”, de onde se conclui a legitimidade dos seus sucessores para serem parte na execução.

Esta norma processual, consubstancia uma exceção à regra geral de legitimidade processual para a ação executiva, uma vez que permite instaurá-la contra terceiros que não constam no título executivo, por, entretanto, ter ocorrido uma transmissão no direito ou na obrigação por morte.

Se o *de cuius* tiver falecido na pendência dessa ação, é pelo incidente de habilitação,²⁸ cfr. arts. 351º e ss. do CPC, que os herdeiros adquirem legitimidade processual²⁹. Trata-se de uma modificação subjetiva da instância, num desvio ao princípio da estabilidade da

²⁷ O processo de inventário faz presumir que a herança é só composta pelos bens inventariados.

²⁸ A habilitação é o meio pelo qual se prova a qualidade de sucessor do *de cuius*.

²⁹ FREITAS, Lebre de - *A Ação Executiva depois da Reforma*, 7ª ed. Gestlegal, 2017, pps. 123-124 e PINTO, Rui - *A Ação Executiva*. Lisboa: AAFDL Editora, 2018, p. 283.

instância³⁰. Este incidente deve ser promovido pelo exequente, autuado por apenso, cfr. art. 352º, n.º 2 do CPC, fazendo prova dos factos constitutivos da sucessão, e tem como consequência a suspensão da instância, art. 270º, n.º 1 do CPC, até à notificação da decisão que considere os herdeiros habilitados, art. 276º, n.º 1, al. a) do CPC. Decorrido o incidente, a ação passa a correr contra os herdeiros.

Diversamente, se o *de cuius*, faleceu antes da propositura da ação, este incidente é dispensado³¹ e deve a ação executiva ser intentada diretamente contra os herdeiros do falecido. O exequente tem o ónus de alegar no próprio requerimento executivo os factos constitutivos da sucessão, arts. 54º, n.º 1 e 724º, n.º 1, al. e), ambos do CPC.

A ação deve ser intentada contra todos os herdeiros em litisconsórcio necessário legal (art. 2091º do CC)³², ou contra cada um deles, bem como devem, depois do incidente de habilitação ser citados todos os herdeiros em litisconsórcio necessário, ou cada um deles, conforme a herança se encontrar indivisa ou já tenha sido feita a partilha, respetivamente.

Feita esta exposição, cabe de seguida, e pela crassa relevância que tem para o nosso estudo, fazer uma abordagem ao fenómeno sucessório, mas circunscrita ao campo das obrigações tributárias.

³⁰ Segundo o qual esta não sofre qualquer mudança depois do réu/executado ser citado.

³¹ (28)

³² Ac. TRC, de 24/04/2007, processo n.º 279/04.9 TBOFR-B.C1 – “A herança, uma vez que goza de personalidade jurídica, é responsável pelas dívidas do falecido que se lhe transmitiram por morte daquele (art. 2068.º do Código Civil), só podendo ser demandado algum dos herdeiros no caso de ter assumido esse encargo na partilha da herança. II – A execução destinada ao pagamento da dívida de herança indivisa deve ser instaurada contra essa herança, representada por todos os herdeiros, e não apenas pelo cabeça de casal (arts. 5.º e 6.º do CPC (atuais arts. 11º, 12º, n.º 1, al. a) e 54º, n.º 1 do CPC e art.2091.º, n.º 1, do Código Civil).

2.2. A Sucessão no Direito Fiscal

Tal como no Direito Civil, surge a necessidade de proteger a posição dos credores do *de cuius*, também no Direito Fiscal há que salvaguardar a Fazenda Pública, credora das dívidas tributárias do falecido.

O cumprimento das obrigações tributárias assegura a obtenção da receita para que seja possível a prossecução do interesse público³³. Assim sendo, deve ser garantido, que com a morte do titular da dívida tributária, seja possível o seu pagamento ainda que, naturalmente, num momento posterior.

Neste sentido, prevê o art. 29º, n.º 2 da LGT, a transmissão *mortis causa* das dívidas tributárias aos sucessores³⁴ do *de cuius*, numa clara exceção ao princípio da intransmissibilidade dos créditos e das obrigações tributárias³⁵. Assim, a dívida tributária, será exigida a alguém relativamente ao qual não se vão verificar os pressupostos do nascimento da obrigação tributária, consubstanciando uma situação jurídica passiva não originária.

O que já dissemos para o fenómeno sucessório no Direito Civil, é válido para o Direito Fiscal. No momento da morte *de cuius*, e com a abertura da sua sucessão são transmitidas aos seus sucessíveis todas as suas situações jurídicas ativas e passivas, art. 2024º do CC, que não se extinguem em razão da sua natureza ou por força da lei, segundo o art. 2025º do CC.

³³ Sobre a prossecução do interesse público, v. o ponto 7.2.

³⁴ Tal como no Direito Civil, é admitida pelo Direito Fiscal a transmissão *mortis causa* de dívidas tributárias tanto aos herdeiros como aos legatários, neste caso quando a herança é totalmente distribuída em legados. Não prevendo o art. 29º, n.º 2, da LGT, nada em contrário, nem qualquer outra norma legal, admite-se que assim seja por força dos princípios do Direito das Sucessões e do art. 2277º do CC. - CASALTA, J. Nabais - *Direito Fiscal*. Almedina, 2011, p. 287. Em sentido diverso, defendendo que as obrigações tributárias apenas seriam transmissíveis *mortis causa* aos herdeiros do *de cuius*, mas já não o seriam aos legatários independentemente da herança ter sido totalmente distribuída em legados - JANUÁRIO, Mário, A questão sucessória dos tributos e das penas dentro da responsabilidade tributária subsidiária fiscal, *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*. N.º 102 (setembro de 2008), pp. 32-33. Numa posição intermédia admitindo a transmissão das dívidas tributária aos legatários, mas só quando oneram bens objeto do legado - CAMPOS, Diogo Leite de, e CAMPOS, Mónica Horta Neves Leite - *Direito Tributário*. 2ª ed., Belo Horizonte: Livraria Del Rey, 2001, p. 274.

³⁵ Art. 29º, n.º 1 e n.º 3 da LGT.

A obrigação tributária, nasce com o facto tributário, cfr. art. 36º, n.º 1 da LGT: com a ocorrência do facto que nos termos da lei, origina o pagamento do tributo (rendimento, prestação de serviços, venda de bens, património, importações ou aquisições intracomunitárias)³⁶.

Verificado o facto tributário na esfera jurídica do *de cuius*, nasce *ex lege*, em relação a si, a obrigação tributária correspondente, que não sendo extinta³⁷ em vida, continuará a integrar o seu património como situação jurídica passiva.

Não havendo norma que afaste a sucessão nas dívidas tributárias do falecido, pelo contrário o próprio art. 29º, n.º 2 da LGT, faz expressa previsão nesse sentido, e o mesmo se retira do Direito das Sucessões, subsidiariamente aplicável, aquelas serão transmitidas aos sucessores do *de cuius*, por efeito de sua morte, enquanto dívidas da herança, cfr. art. 2068º do CC.

Contudo, os sucessores não são colocados na mesma posição jurídica do falecido, sendo apenas responsáveis pelas suas dívidas tributárias apenas “*até ao limite das forças da herança*”³⁸, ou dos legados³⁹, aplicando-se o princípio *inter vires hereditatis*, de uma forma semelhante ao que acontece no Direito das Sucessões, relevando depois na prática, se a herança foi aceite pura e simples, ou se foi aceite a benefício de inventário.

De resto os sucessores vão adquirir os “*mesmos direitos, obrigações e deveres acessórios do de cuius*”⁴⁰.

Segundo o art. 29º, n.º 2 da LGT, os herdeiros sucedem nas dívidas do *de cuius*, independentemente de se encontrarem ou não liquidadas. A liquidação é o ato da AT que quantifica o tributo, indica o exato valor da obrigação tributária⁴¹ mas não é *condicio sine quo nom* para que a mesma se transmita. O nascimento da obrigação tributária depende somente da ocorrência do facto tributário na esfera do sujeito passivo, da sua verificação em relação ao *de cuius*, o que se deu antes da sua morte. Logo, mesmo que, ainda não esteja quantificado o montante da obrigação pela qual ele iria responder, esta já estava constituída no momento do seu falecimento. Por isso com abertura da sucessão e

³⁶ DOURADO, Ana Paula - *Direito Fiscal – Lições*. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2017, p. 93.

³⁷ Extinção essa que opera nos termos dos arts. 40º e ss. da LGT.

³⁸ Acs. do STA, de 18/01/95, proc. n.º 18303, e de 02/03/2005, proc. n.º 921/04.

³⁹ Quando a herança é distribuída totalmente em legados (13).

⁴⁰ CAMPOS, Diogo Leite, RODRIGUES Benjamim Silva e SOUSA, Jorge Lopes de - *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*. 4ª ed. Lisboa: Encontro da Escrita, 2012, p. 264.

⁴¹ MORAIS, Rui Duarte - *A Execução Fiscal*. 2ª ed., Coimbra: Almedina, 2006, p. 15.

aceitação da herança, vai integrar a massa patrimonial hereditária, passando os herdeiros a ser por ela responsáveis, se bem que até ao limite do património recebido do falecido (art. 2021º do CC).

É exatamente assim quer se esteja perante obrigações tributárias originárias cujo devedor originário é o próprio *de cuius*, quer perante obrigações tributárias subsidiárias, em que é responsável pelo pagamento de uma dívida de um terceiro, devedor originário da obrigação, devido a uma especial relação que com ele tinha.

Neste último caso, encontram-se as dívidas provenientes da responsabilidade tributária subsidiária do falecido, que tanto podem configurar dívidas resultantes de substituição tributária como de responsabilidade dos gerentes, administradores e membros dos corpos sociais pelo incumprimento das obrigações tributárias da pessoa coletiva onde exerceram tais funções, subsumível ao art. 24º, n.º 1 da LGT⁴².

Excluídas de transmissão *mortis causa*, ficam, segundo o art. 62º do RGIT as obrigações tributárias resultantes do pagamento de coimas ou sanções pecuniárias acessórias relativas a contraordenações tributárias cometidas pelo *de cuius*⁴³. A aplicação de contraordenações e sanções tem como fim a prevenção e repressão de comportamentos ilícitos e não a arrecadação de receita fiscal⁴⁴, logo, contrariamente ao regime que anteriormente regulava esta matéria, a atual solução é a que melhor se coaduna com a finalidade sancionatória e com o princípio da intransmissibilidade das penas, ínsito no art. 30º, n.º 3 da CRP.

A legitimidade processual dos herdeiros do *de cuius*, para ser parte num processo de execução fiscal vem expressa no art. 153º do CPPT, através do incidente de habilitação cujos termos se encontram nos arts. 155º e ss.

Se o *de cuius* faleceu ainda na pendência da execução fiscal contra ele movida, esse incidente de habilitação, será deduzido cfr. os arts. 155º, n.ºs 1 e 4, 166º, n.º 1, al. b) e 168º, ambos do CPPT.

⁴² É sobre as segundas de que nos vamos ocupar, não fazendo alusão às primeiras por não se encontrarem no escopo do nosso estudo.

⁴³ SANTOS, Manuel Simas e SOUSA, Jorge Lopes de - *Regime Geral das Infrações Tributárias Anotado*, 3ª ed. Quid Juris, p. 44. Veja-se também como ex. o ac. do STA de 02/05/2007, proc. n.º 1105/06.

⁴⁴ SOUSA, Jorge Lopes de - *Código de Procedimento e Processo Tributário Comentado e Anotado*. 6ª ed. Áreas, 2011, vol. III, p. 449.

Mas se ele falecer antes de lhe ter sido instaurada a execução fiscal, a legitimidade processual dos seus herdeiros será assegurada pelos arts. 155º, n.ºs 3 e 4, 166º, n.º 1, al b) e 168º ambos do CPPT.

Tanto num caso como noutro relevará se a herança se encontra indivisa ou se ocorreu a partilha. No primeiro caso citar-se-á o cabeça de casal da herança⁴⁵ ou qualquer um dos herdeiros para pagamento da dívida, cfr. art. 155º, n.º 4, do CPPT, já se foi feita a partilha serão citados cada um dos herdeiros para o pagamento da sua quota parte na herança.

Estas disposições são igualmente aplicáveis às dívidas resultantes de responsabilidade subsidiária, como adiante se verá, não obstante a falta de previsão legal expressa, quanto à legitimidade processual dos herdeiros do responsável subsidiário⁴⁶.

No entanto, dada a natureza deste tipo de dívidas tributárias que implicam a verificação de determinados pressupostos, cumpre questionar em que termos opera a transmissão *mortis causa* dessas dívidas aos herdeiros do *de cuius*, quando este falece antes de contra ele ter sido decidida a reversão da execução fiscal inicialmente instaurada contra o devedor originário, e como podem os herdeiros do falecido ter legitimidade processual para a ação se ainda não existe título executivo⁴⁷ contra o *de cuius*.

Propomo-nos, com nosso estudo a dar resposta a estas questões, começando para tanto, por estudar quais são os pressupostos de que depende a responsabilidade tributária subsidiária, a sua natureza, e o regime de sua transmissão por morte.

⁴⁵ Enquanto a herança se encontra indivisa, terá de ser administrada até à sua liquidação e partilha, pelo cabeça de casal de herança (art. 2079º do CC), cargo exercido a título gratuito (art. 2094º do CC), por uma das pessoas designadas no art. 2080º, n.º 1 e 2081º, ambos do CC, este último para o caso da herança distribuída em legados.

⁴⁶ V. ponto 4.2 do nosso estudo.

⁴⁷ Os títulos executivos são todos aqueles que constam do 162º do CPPT, sendo condição essencial para a execução.

3. A responsabilidade tributária subsidiária

3.1. A posição do responsável subsidiário enquanto sujeito passivo, âmbito e efetivação da sua responsabilidade

O conceito de sujeito passivo é o mais amplo possível, abarcando qualquer pessoa coletiva, ou ente equiparado (constituído nos termos da lei ou não), património autónomo, organização de facto ou de direito ou agrupamento de pessoas, que segundo a lei estão obrigados “*ao cumprimento de uma prestação tributária, de natureza formal ou material*”⁴⁸.

O art. 18º, n.º 3 da LGT apenas refere um “*conceito quadro*”⁴⁹ de sujeito passivo, referindo exclusivamente as categorias do contribuinte direto, do substituto e do responsável, ignorando outras possíveis realidades. Contudo, não deixa a norma de demonstrar a possibilidade de existirem outros obrigados tributários que não o contribuinte direto⁵⁰.

Este é aquele “*a favor de quem se presume a existência de certo benefício que dá origem à obrigação fiscal*”⁵¹. Sobre ele é que se irá verificar o facto tributário gerador da obrigação de pagamento do tributo e conseqüentemente, é em relação a si que se irá constituir a relação jurídica tributária tal como surge definida no art. 36º, n.º 1 da LGT. É sobre a sua capacidade contributiva⁵² (art. 103º, n.º 1 da CRP) que vai incidir o imposto

⁴⁸ DOURADO, Ana Paula - cit.36, p. 70. Em igual sentido - NABAIS, J. Casalta – cit. 34, p. 256.

⁴⁹ DOURADO, Ana Paula- cit. 36, p. 70. Para a A. o conceito de sujeito passivo deve ser “*definido caso a caso*”.

⁵⁰ NABAIS, J. Casalta – cit. 34, pp. 254– 258, para quem o contribuinte direto é o devedor do imposto *strito senso*, ou seja, o devedor originário ou principal da prestação tributária, a quem o Fisco a vai exigir em primeira linha, e que caberia no conceito de sujeito passivo *strito senso* juntamente com outros devedores do imposto que seriam o substituto e o responsável. Vs. DOURADO, Ana Paula, cit. 36, pp. 72 – 74, que prefere o termo contribuinte ao invés do termo contribuinte direto do art. 18º, n.º 3 da LGT, por ser redundante e confuso. Contribuinte, para a A. é todo o obrigado ao pagamento de tributos e outros encargos previstos na lei.

⁵¹ MEIRELES, Tânia da Cunha - *Da Responsabilidade dos Gestores da Sociedade perante os Credores Sociais: A Culpa, nas Responsabilidade Civil e Tributária*, 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2001, p. 89. Com a expressão benefício a autora, refere-se a uma “*vantagem com expressão económica*”.

⁵² O princípio da capacidade contributiva determina que a tributação (essencialmente os impostos) incide sobre a real capacidade contributiva do sujeito passivo, sobre o rendimento por ele obtido, ou do património (art. 104º, n.º 1 da CRP, e art. 4º, n.º 1 da LGT). Nas pessoas coletivas significa uma tributação conforme o seu rendimento real de acordo com o art. 104º, n.º 2, da CRP. Assente numa ideia de justiça distributiva, implica que quem tem mais deve contribuir mais, já quem tem menos deve contribuir menos. Só assim será

que terá de pagar ao Estado. O mesmo significa dizer que é relativamente à sua capacidade contributiva que se determina qual o *quantum* do imposto. É o contribuinte direto que é responsável, segundo os arts. 18º n.º 3 e 22º, n.º 1, ambos da LGT, pelo pagamento da dívida tributária acrescida dos juros de mora e demais encargos legais.

Esta é a regra geral da responsabilidade tributária cuja consequência é a proibição da exigibilidade do crédito tributário a um terceiro que não seja o devedor originário, salvo nos casos excecionalmente previstos na lei.

Fora das situações de sub-rogação (art. 40º, n.º 1 da LGT) e outras consagradas em lei especial⁵³, a LGT refere casos em que são responsáveis pelo pagamento da obrigação tributária terceiros que não o devedor originário, atendendo a uma especial relação que com ele têm, os quais segundo o art. 18º, n.º 3 da LGT, *in fine* serão igualmente sujeitos passivos da obrigação tributária.

Referimo-nos ao substituto tributário, o terceiro obrigado à retenção e entrega do imposto à Fazenda Pública no lugar do contribuinte direto, nos casos de substituição tributária do art. 28º da LGT, e ao responsável solidário (art. 22º da LGT⁵⁴) ou subsidiário. Este último é aquele que não sendo o devedor originário, vai por uma especial relação que com ele tem, responder pela obrigação tributária que a este caberia cumprir. Falamos de todos os casos de responsabilidade tributária subsidiária expressos nos arts. 23º a 27º⁵⁵,

Atendendo ao objeto de estudo do nosso trabalho, iremos apenas nos debruçar sobre a responsabilidade tributária subsidiária dos membros dos corpos sociais e da figura do responsável subsidiário circunscrita a esses casos, que se prevê no art. 24º da LGT.

Foi com o CPT⁵⁶ que se passou a admitir o responsável subsidiário como sujeito passivo da obrigação tributária, definido como o terceiro obrigado ao cumprimento das

possível a igualdade fiscal presente nos arts. 103º, n.º 1 da CRP e 5º da LGT - CABRAL, Nazaré Costa e MARTINS, Guilherme D'Oliveira, *Finanças Públicas e Direito Financeiro – Noções Fundamentais*, Lisboa: AAFDL Editora, 2013, p. 161.

⁵³ O CPPT prevê nos arts. 157º, 158º e 161º a reversão da execução fiscal, contra terceiros adquirentes de bens, contra possuidores e contra funcionários.

⁵⁴ O regime da solidariedade vem expresso nos arts. 512º e ss. do CC: a dívida é solidária, sempre que tal resulte na lei e, quando o cumprimento da obrigação por um dos devedores, libera os demais.

⁵⁵ A LGT prevê várias formas de responsabilidade tributária subsidiária: art. 24º a responsabilidade dos membros dos corpos sociais e técnicos oficiais de contas, no art. 25º a responsabilidade dos titulares de EIRL, no art. 26º a responsabilidade dos liquidatários das sociedades, no art. 27º a responsabilidade dos gestores de bens ou direitos de não residentes, e no art. 28º a responsabilidade em caso de substituição tributária.

⁵⁶ Arts. 11º e 13º do já revogado CPT.

obrigações do sujeito passivo originário. Ele responde pelas dívidas de outrem, nomeadamente pelas dívidas da sociedade⁵⁷ da qual é o gerente, administrador, diretor ou gestor (art. 24º, n.º 1, proémio da LGT)⁵⁸.

Remetendo para o que já dissemos, não é sobre o responsável subsidiário que se vão verificar os pressupostos da obrigação tributária originária. Esses vão sim se verificar na esfera do devedor originário⁵⁹. Não será relevante a sua capacidade contributiva, mas a da sociedade por ele gerida ou administrada, que é devedora originária do imposto e sobre a qual se verificou o facto tributário gerador da obrigação de pagamento do tributo.

É essa sociedade que é o contribuinte direto ou sujeito passivo *strito senso*, e incumprindo a obrigação tributária, em nome do princípio da eficiência, que visa a arrecadação célere da receita fiscal para a satisfação do interesse público, inerente ao conceito de Estado Fiscal, se justifica que um terceiro vá responder subsidiariamente em nome próprio pelas suas dívidas tributárias.

Daí a responsabilidade tributária subsidiária ser caracterizada como acessória⁶⁰, excepcional e superveniente à responsabilidade tributária originária, gerando-se “*numa fase patológica de cobrança da dívida e no decurso do processo de execução fiscal*”⁶¹. Sem haver o incumprimento da obrigação tributária por parte do sujeito passivo originário, não podemos considerar o chamamento de um terceiro, no caso, o responsável subsidiário, ao pagamento da dívida tributária. Neste sentido, deve a AT em primeiro lugar, promover o pagamento da dívida tributária junto do devedor originário e devedores solidários, se os houver, e só quando estes mecanismos de cobrança, incluindo a cobrança

⁵⁷ Note-se que o regime é aplicável a todo aquele que exerce tais funções em qualquer pessoa coletiva ou ente fiscalmente equiparado, o que significa qualquer entidade que à semelhança do preceituado no art. 2º do CIRC, é sujeito passivo de IRC. Por uma questão prática e simplista neste estudo utilizaremos o termo sociedade para nos referir a todas estas realidades.

⁵⁸ Cfr. se dispõe no art. 24º, n.º 1, da LGT, incluem-se: “...*outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou de gestão...*”, de onde se retira que serão responsáveis subsidiários, quaisquer outras pessoas a quem tenham sido confiadas funções de administração, num sentido em todo semelhante ao preceituado no art. 80º do CSC. Por uma questão de praticidade, usaremos, doravante, o termo “gestor” para fazer referência a todos estes casos.

⁵⁹ MEIRELES, Tânia da Cunha – cit. 51, p. 89, para quem o responsável tributário, inclusivamente o responsável subsidiário é um “*sujeito passivo por débito não originário*”, vs. o devedor originário que em seu entender é um “*sujeito passivo por débito originário*”.

⁶⁰ *Idem*, p.90.

⁶¹ PIRES, José Maria F. et. al. – *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*. Coimbra: Almedina, 2017, p.187.

coerciva através da execução fiscal⁶², se tornam total ou parcialmente ineficazes, é que poderá fazê-lo junto do responsável subsidiário⁶³.

Este vai responder subsidiariamente pela dívida tributária da pessoa coletiva em nome próprio com o fundamento no incumprimento dos deveres associados ao exercício das funções de gerência, administração, direção ou gestão, cfr. se indica no art. 24º, n.º 1 da LGT⁶⁴, não deixando, contudo, de lhe ser negado o posterior direito ao reembolso⁶⁵.

Tendo a responsabilidade tributária subsidiária natureza excecional, para se executar o património do responsável subsidiário, depois de corrida a execução infrutiferamente contra o devedor originário, a AT tem obrigatoriamente de verificar e demonstrar os pressupostos⁶⁶ materiais da responsabilidade tributária subsidiária, tal como resultam dos arts. 23º e 24º, ambos da LGT, em relação ao gestor (e já não quanto ao sujeito passivo originário).

Demonstrados esses pressupostos, para se efetivar a responsabilidade subsidiária, a AT decide pela reversão do processo de execução fiscal inicialmente instaurado contra o devedor originário (art. 23º, n.º 1, da LGT), e só aí serão imputados os “efeitos do incumprimento da obrigação de pagamento (...) ao responsável subsidiário”⁶⁷.

No fundo assiste-se com a reversão a um redireccionamento do processo da execução fiscal⁶⁸ com base no princípio da economia processual, permitindo que a execução inicialmente instaurada contra o devedor originário siga contra o responsável subsidiário

⁶² A execução fiscal visa a satisfação coerciva da dívida tributária, art. 148º do CPPT, através da execução do património do devedor (originário), atendendo ao princípio geral subjacente ao art. 601º do CC, segundo o qual, pelo cumprimento da obrigação respondem todos os bens do devedor suscetíveis de penhora, e ao art. 51º, n.º 1 da LGT, que dispõe que esse mesmo património, é garantia dos créditos tributários.

⁶³ DIREÇÃO GERAL DE SERVIÇOS DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA. Direção Geral de Contribuições e Impostos. *Ofício-Circulado n.º 60058/2008*. 2008/04/17.

⁶⁴ Veja-se no ponto 4.2 os pressupostos materiais da responsabilidade tributária subsidiária.

⁶⁵ CASIMIRO, Sofia de Vasconcelos - *A Responsabilidade dos Gerentes, Diretores e Administradores*. Coimbra: Almedina, 2000, p.103- 110. A responsabilidade tributária subsidiária implica o cumprimento de uma dívida alheia, não se vislumbrando qualquer quota-parte de responsabilidade na dívida tributária, que é originalmente uma dívida própria da sociedade, e não do responsável subsidiário. Note-se, que na prática o exercício deste direito é extremamente difícil, tendo em conta, tal como se verá adiante que, um dos pressupostos da responsabilidade tributária subsidiária é precisamente a inexistência ou insuficiência de bens da sociedade devedora para pagamento da dívida tributária. Ora, se não existem bens, ou estes são insuficientes para a cobrança coerciva da dívida, como vai depois o responsável subsidiário no exercício de tal direito fazer-se pagar? E mesmo que fosse possível em que termos o faria?

⁶⁶ V. ponto 3.2.

⁶⁷ PIRES, José Maria F. et. al – cit. 61, p.199.

⁶⁸ TEIXEIRA, Castro Pedro - *Responsabilidade dos corpos sociais e dos responsáveis técnicos*. Porto: Faculdade de Direito da Universidade do Porto. III curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal, p. 3.

com a consequente penhora e venda executiva dos seus bens⁶⁹, através de uma modificação subjetiva da instância. A execução fiscal que corria contra a sociedade continua, mas verificados os pressupostos necessários será redirecionada contra outro sujeito passivo que pela sua relação funcional com a sociedade irá responder pelas dívidas tributárias à qual está obrigada.

Daqui se conclui, a presença de dois momentos relevantes: um primeiro momento referente ao âmbito temporal do art. 24º, n.º 1 da LGT, em relação ao qual vai ser verificada a existência dos pressupostos materiais da responsabilidade tributária subsidiária que a ocorrer determina o momento de constituição da obrigação tributária do gestor pela dívida da sociedade, e um segundo momento, quando se instaura a reversão, com a emissão pela AT do despacho que a decide, a partir do qual se torna possível de uma forma mais célere e expedita, em nome do interesse público, a cobrança coerciva da dívida tributária ao responsável subsidiário. Este jamais poderá ser executado antes de ocorrer a reversão⁷⁰.

Havendo mais do que um responsável subsidiário, a responsabilidade entre ambos é solidária, como se dispõe no arts. 21º e 24º, n.º 1, proémio, ambos da LGT. É frequente a sociedade dispor de mais do que um gestor. Neste caso, a AT pode exigir daquele que tiver maior disponibilidade patrimonial o cumprimento da dívida tributária por inteiro liberando assim os demais. Esse responsável subsidiário dispõe do posterior de direito de regresso⁷¹ sobre os restantes.

Atendendo ao escopo do art. 24º, n.º 1 da LGT, o responsável subsidiário responde por dívidas provenientes de quaisquer tributos⁷², definidos nos termos do art. 3º, n.º 2 da

⁶⁹ A penhora compreende a apreensão dos bens do devedor (822º do CC e art. 735º do CPC) com a qual o credor adquire o direito de ser pago pelo produto da venda executiva dos bens do devedor (art. 824º do CC e art. 795º, n.º 1, *in fine* do CPC).

⁷⁰ Sem a reversão, teremos uma ilegitimidade processual do responsável subsidiário, possível de ser alegada em sede de oposição à execução, cfr. art. 204º, n.º 1, al. b) do CPPT. No entanto, podem ser instaurados contra o responsável subsidiário, antes da reversão da execução fiscal, providências cautelares, nomeadamente arresto e arrolamento de bens, arts. 135º, n.º 1, als. a) e b) do CPPT, respetivamente; quando exista fundado receio da diminuição de garantia da cobrança do crédito tributário, art. 136º, n.º 1, al. a) do CPPT, para o arresto; de extravio, dissipação de bens ou documentos conexos com a obrigação tributária, art. 140º, n.º 1, para recurso ao arrolamento. - SOUSA, Jorge Lopes de – cit. 44, p.123

⁷¹ Regulado pelo art. 524º do CC. A dívida entre os diferentes responsáveis subsidiários é uma dívida solidária, cfr. art. 512º do CC.

⁷² SOUSA, Jorge Lopes de - cit. 44, p.357.

LGT⁷³, que sejam possíveis de cobrança em sede de execução fiscal, cfr. o art. 148º, n.º 1, al. a) do CPPT.

Neste sentido, é responsável por dívidas resultantes de impostos (IRC, aqui incluindo o PPC e PEC (art. 105º e 106º, ambos do CIRC⁷⁴, retenções na fonte de IRS dos trabalhadores), IVA, taxas⁷⁵ e outros tributos parafiscais, incluindo dívidas de contribuições à Segurança Social⁷⁶⁷⁷. Solução diversa não seria compaginável, atendendo à necessidade de assegurar o interesse público com uma eficaz arrecadação da receita tributária, inerente à reversão da execução fiscal.

O responsável subsidiário, responde não só pela dívida como pelos juros e outros encargos legais a ela associados (art. 22º, n.º 1 da LGT), tal como se aplica ao devedor originário, com a ressalva do art. 23º, n.º 5 da LGT⁷⁸. Para além do crédito tributário cuja obrigação de pagamento foi incumprida pelo devedor originário, vai o responsável subsidiário responder pelos juros compensatórios, devidos pelo atraso na liquidação imputável ao sujeito passivo originário (art. 35º, n.º 1, da LGT) e que integram a própria dívida, cfr, 35º, n.º 8, da LGT, como pelos juros moratórios, pelo incumprimento da obrigação de pagamento da sociedade (art. 44º, n.º 1 da LGT), ficando isento daqueles que se encontram vencidos na pendência do processo de execução fiscal até à data de extração da certidão de dívida⁷⁹. Vai ainda responder por quaisquer custas relativas ao

⁷³ Art. 3º, n.º 2 da LGT: “*Os tributos compreendem os impostos, incluindo os aduaneiros e especiais, e outras espécies tributárias criadas por lei, designadamente as taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas*”.

⁷⁴ Em sentido diverso veja-se SILVA, Isabel Marques da – A responsabilidade tributária dos corpos sociais *in Problemas Fundamentais do Direito Tributário*. Lisboa, Vislis, 1999, p. 135.

⁷⁵ Contrariamente, atendendo à falta de previsão expressa na lei, e ao carácter bilateral das taxas - CAMPOS, Diogo Leite de, SILVA Benjamim e SOUSA, J. Lopes de – cit. 40, p. 143 e VASQUES, Sergio - A Responsabilidade dos Gestores na Lei Geral Tributária. *Fiscalidade*. (2001). p.65.

⁷⁶ As contribuições à Segurança Social são prestações pecuniárias de carácter obrigatório e definitivo a favor desta entidade pública, afetas a uma ampla categoria de interesses do sistema providencial e outras, cujo fim público é a proteção social, e segundo a maioria da Doutrina e Jurisprudência, podem ser consideradas verdadeiros impostos. V. CABRAL, Nazaré Costa – Contribuições para a Segurança Social, natureza, aspetos de regime e de técnica e perspectivas de evolução num contexto de incerteza. *Cadernos do IDEFF*. N.º 12 (2010) pp.81 e ss.

⁷⁷ O CRCSPSS, não tendo qualquer disposição neste sentido, remete no seu art. 3º, para a aplicação subsidiária da LGT, pelo que se aplica o seu art. 24º, n.º 1. Na Jurisprudência veja-se a título de ex. acs. do TCAS de 12/07/2017 proc. 1305/14.9BELRA, e de 03/03/2016, proc. 07199/13.

⁷⁸ Art. 23º, n.º 5, da LGT: “*O responsável subsidiário fica isento de custas e juros de mora liquidados no processo de execução fiscal se, citado para cumprir a dívida constante do título executivo, efetuar o respetivo pagamento no prazo de oposição.*” Este prazo é de 30 dias cfr. art. 203º, n.º 1, al. b) do CPPT.

⁷⁹ Apesar dos arts. 88º e 163º do CPPT não fazerem qualquer referência à inclusão na certidão de dívida dos juros de mora vencidos até ao momento da sua extração, apenas se exige que seja indicada a data a partir da qual são devidos tais juros e a importância sobre que incidem pelo n.º 2 do art. 163º, ao atendermos ao art. 22º, n.º 2 e ao n.º 3, do DL n.º 191/99, de 5 de junho, que estabelece a competência dos serviços

processo. A ordem de pagamento é a que resulta dos arts. 40º, n.º 4 da LGT: primeiro são pagos os juros moratórios, de seguida as custas processuais, depois a dívida incluindo os juros compensatórios, e só no final serão pagas as coimas.

As dívidas resultantes de coimas e outras sanções pecuniárias derivadas de contraordenações tributárias aplicadas à sociedade podem ser exigidas ao responsável subsidiário, segundo o art. 8º, n.º 1 do RGIT, através da reversão da execução fiscal, desde que não sejam aplicadas por tribunais comuns, cfr. art. 148º, n.º 1, al. b) do CPPT. É hoje Jurisprudência⁸⁰ consolidada a não inconstitucionalidade do art. 8º, n.º 1 do RGIT⁸¹, porque não comporta uma transmissão da coima ou sanção pecuniária imputada originalmente à sociedade ao responsável subsidiário, mas antes de um dever que sobre ele recaí de indemnizar a AT por ter sido ele a praticar um facto ilícito e culposo gerador da insuficiência patrimonial da sociedade, e que constitui causa adequada ao dano da não obtenção da receita, traduzido no pagamento da multa ou coima que eram devidas⁸². Cabe à AT, como muito bem tem vindo a admitir a Jurisprudência, o ónus de alegação e de prova da culpa do gestor pelo incumprimento da sociedade, sob pena de uma ilegitimidade processual do revertido⁸³.

De referir ainda que o responsável subsidiário não se encontra na mesma posição do devedor principal no que toca aos meios de defesa. O revertido pode lançar mão quer da reclamação (art. 70º, n.º 1 do CPPT) quer da impugnação judicial (art. 99º do CPPT) quer da oposição à execução (art. 203º do CPPT), mesmo que esses direitos tenham precluído na esfera do devedor originário. Contudo, por terem campos de aplicação distintos, terá de ter em conta qual a pretensão a deduzir, os seus fundamentos, e em que sede tal pretensão se insere. Para reagir contra a liquidação com o objetivo de a revogar por

que administram a respetiva receita fiscal para liquidar os juros moratórios e extrair a certidão de dívida, se deduz que esses juros constam da dita certidão.

⁸⁰ V. acs. TC de 12/03/2009, n.º 129/09, e de n.º 437/2011, os acs. do STA, de 16/01/2012, proc. n.º 312/12; de 10/07/2013, proc. n.º 0341/13 e de 29/10/2014, proc. n.º 9025/13, e ainda, ac. TCAN de 29/04/2021, proc. n.º 01594/06.2BEVIS,

⁸¹ Suscitando outrora, uma inconstitucionalidade material do art. 8º do RGIT por violação do princípio da intransmissibilidade das penas (art. 30º, n.º 3 da CRP), por se responsabilizar um terceiro pelas infrações praticadas pela sociedade, e ainda por, neste caso, não assegurar a reversão a defesa dos direitos revertido, o que contenderia com o 20º, n.º 4 da CRP - RODRIGUES Benjamim Silva e SOUSA, Jorge Lopes de – cit. 40, p. 227 em nota de rodapé. Esta última questão também foi ultrapassada pela Jurisprudência decorrente do ac. do TC n.º 437/2011, em que se admitiu a discussão da legalidade da decisão de aplicação de coima ou sanção pelo gestor em sede de oposição à execução, com fundamento no art. 204º, n.º 1, al. h) do CPPT, por ser o único meio processual disponível ao revertido. V. nesta matéria, ac. do STA de 13/04/2011, proc. n.º 087/2011.

⁸² V. o ponto 3.3.

⁸³ Ac. do STA de 24/02/2016, proc. n.º 0611/15.

motivo de ilegalidade, deve fazer uso da reclamação ou impugnação judicial. Já se a sua pretensão for reagir contra o despacho que decidiu a reversão da execução fiscal, deve usar a oposição à execução com um dos fundamentos que constam do n.º 1 do art. 204º do CPPT.

Terminada esta nossa exposição e explicação da figura do responsável tributário subsidiário, de seguida, faremos uma breve análise dos pressupostos da responsabilidade tributária subsidiária e da reversão do processo de execução fiscal.

3.2 Pressupostos da Responsabilidade Subsidiária e da Reversão da Execução Fiscal

3.2.1. Pressupostos Materiais da Responsabilidade Tributária

Para que possa operar a reversão da execução fiscal, como foi dito anteriormente, tem de estar verificada a responsabilidade subsidiária do gestor. Tal ocorre na presença dos seguintes pressupostos materiais: o exercício das funções de gestão, a fundada insuficiência de bens penhoráveis do devedor originário e eventuais responsáveis solidários, se os houver, e ainda, a atuação culposa do gestor.

Quanto ao primeiro pressuposto material indicado, estão abrangidas pelo 24º, n.º 1 da LGT, como o próprio indica, quaisquer funções que impliquem atos de gestão⁸⁴, não sendo exigido em qualquer caso existência de um título jurídico que lhes sirva de base. Posto isto, há que fazer distinção entre *o gestor de facto ou efetivo* e *o gestor de Direito ou nominal*⁸⁵, que na prática poderão não ser coincidentes.

O gestor de facto é aquele que à margem da representação orgânica conferida por lei ou por contrato social pratica quaisquer atos relacionados com o giro societário⁸⁶ para a prossecução do objeto social (art. 259º do CSC), típicos de funções de gestão, incluindo atos de representação e direção, materiais ou formais, que vinculam a sociedade perante terceiros (cfr. o art. 260º, n.º 1 do CSC) de forma continuada⁸⁷ e tolerada pela sociedade

⁸⁴ Cfr. se dispõe no art. 24º, n.º 1, da LGT, incluem-se: “...outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou de gestão...”, em similitude ao que se passa com entidades equiparadas a pessoas coletivas para efeitos fiscais, no caso da responsabilidade originária.

⁸⁵ Itálico nosso.

⁸⁶ V. como ex. ac. do TCAS de 27/01/2004, proc. n.º 06578/02: “Tendo-se provado que o oponente, sendo gerente inscrito da sociedade executada, praticou continuamente atos em representação da mesma, designadamente a assinatura de cheques e letras necessários à atividade da sociedade, é de considerar que ele exerceu a gerência efetiva da sociedade em causa”; ac. do TCAS de 16/06/2009, proc. 3215/09: “As intervenções em escrituras públicas de compra e venda em representação da sociedade na qualidade de sócio-gerente sem ser de direito consubstanciam atos da efetiva gerência”; proc. 06732/13, de 31/10/2013: “A Jurisprudência e Doutrina, com a qual concordamos, tem vindo a ser uniforme no sentido de que, na situação existente nos presentes autos (presença de procuração passada a favor de terceiro), deve entender-se que o administrador ou gerente exerceu a gerência de facto, mesmo que não tenha tido qualquer intervenção pessoal na vida da empresa, para além de nomeação de um procurador para o substituir.”

⁸⁷ Os atos do gestor em representação da sociedade devem ser praticados continuamente no período temporal do seu mandato, não relevando para o efeito a prática de um único ato esporádico. Contrariamente: ac. do STA de 09/04/1999 cit. por BORDALO, Madeira Abílio – *Antologia de Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo e do Tribunal Central Administrativo*. Coimbra: Almedina. Nº 2. 1999, pp. 303 e ss. em que considera gerente de facto “Alguém- ainda que de modo esporádico e em relação a um único

ou pela maioria dos sócios. Pode inclusivamente ser “*alguém titular de nomeação irregular, que continuou a exercer funções apesar de ter sido formalmente destituído*”⁸⁸ ou ainda o gestor oculto que exerce a atividade através de um “*testa de ferro*”⁸⁹.

Cabe à AT, no decurso do princípio do inquisitório, tomar todas as diligências para se apurar a verdade material (art. 55º da LGT), recaindo sobre si o ónus da prova⁹⁰ da qualidade de gestor (de facto) e do seu exercício de funções de gestão⁹¹.

O gestor de Direito, tal como o nome indica, é aquele que figura no contrato de sociedade, e na certidão do Registo Comercial como tendo poderes de representação da sociedade perante terceiros⁹².

A LGT só exige como pressuposto da responsabilidade tributária subsidiária, e de acordo com o desenvolvimento jurisprudencial, o exercício da gestão de facto, o que não é sinónimo de uma falta de responsabilização do gestor de direito. Sobre ele opera uma presunção judicial de ser simultaneamente o gestor de facto. No entanto, sublinhe-se, é uma presunção baseada num juízo resultante da experiência comum de que aquele que é nomeado para um cargo, o exerce na realidade e que deve ser acompanhado de prova das correspondentes funções⁹³. Em nada se inverte o ónus da prova (art. 344º do CC), continuando a AT a ter de provar os factos alegados, de contrário estar-se-ia a criar uma presunção legal que não consta na lei e por isso inadmissível⁹⁴. Simplesmente se facilita

pelouro da empresa- exterioriza a vontade social por meio de atos substantivos e materiais, vinculado a sociedade perante terceiros.”

⁸⁸ MARQUES, Paulo – *Responsabilidade Tributária dos Gestores e dos Técnicos Oficiais de Contas*. Coimbra: Coimbra Editora, 2011, p. 179.

⁸⁹ O gestor oculto é aquele que exerce funções “na sombra” do gestor de Direito. Este último apenas figura no Registo Comercial, não participando das decisões da vida da sociedade, limitando-se a ser um “testa de ferro”, um gestor só de nome.

⁹⁰ Nos termos do art. 74º, n.º 1 da LGT, o ónus da prova dos factos constitutivos recai sobre quem alega a titularidade do direito.

⁹¹ Ac. do TCAS de 11/03/2003, processo nº 7384/02: “*V- (...) a AT demonstra o exercício da gerência de facto relativamente ao gerente de direito que, no período relevante para a constituição da responsabilidade subsidiária, assinou cheques da sociedade, uma letra de câmbio e um contrato de locação financeira. VI- Qualquer desses atos constitui ato de gerência, pois constituem atos praticados em representação da sociedade e que a vinculam, que só os gerentes, ou as pessoas em que estes deleguem poderes para tanto, podem praticar*” e ac. do TCAS de 11/07/2007, processo nº 1735/07: “*Quando as testemunhas inquiridas, nos respetivos depoimentos, afirmaram que, na ausência de outro gerente, era o recorrente quem assinava os documentos necessários ao giro da sociedade*”.

⁹² O art. 11º do CRC, dispõe: “*O registo por transcrição definitivo constitui a presunção de que existe a situação jurídica, nos precisos termos em que é definida*”. Esta presunção legal (art. 349º e 350º, ambos do CC) diz respeito à gerência de Direito.

⁹³ Ac. do TCAN de 11/03/2010, proc. 00349/05: “*O juiz não pode inferir a gerência de facto automática e exclusivamente com base na gerência de direito, sob pena de reconduzir a presunção judicial a uma presunção legal*”.

⁹⁴ À luz dos arts. 349º e 350º, n.º 1, ambos do CC.

a contraprova, bastando ao gestor de Direito que alegue não ser igualmente o gestor efetivo ilidir a presunção através de qualquer meio de prova capaz de a tornar duvidosa e abalar o raciocínio empírico que a ela subjaz⁹⁵, ainda que com recurso a prova testemunhal⁹⁶.

Outro dos pressupostos materiais da responsabilidade tributária subsidiária, cfr. o art. 23º, n.º 2 da LGT, é a “*fundada insuficiência de bens penhoráveis do devedor principal e dos devedores solidários, sem prejuízo do benefício da excussão prévia*”.⁹⁷⁹⁸ Daqui se levaria a crer que a reversão da execução fiscal só pode ocorrer quando se verificar que o património da sociedade é inexistente ou insuficiente⁹⁹ para o pagamento da dívida tributária exequenda, até porque, como o próprio nome o indica trata-se de uma responsabilidade subsidiária.

Contudo, há que ler a norma do art. 23º, n.º 2 da LGT em conjunto com a do n.º 3, e com a al. b), do n.º 1 do art. 153º do CPPT, para perceber que a reversão pode operar contra o responsável subsidiário, antes de ser executado todo o património do devedor originário. Passaremos a explicar: nas situações em que desde logo seja possível verificar pelos valores que constam do auto de penhora ou outros elementos que a AT disponha, essa fundada insuficiência de bens da sociedade e devedores solidários, se os houver, para pagamento da dívida exequenda acrescida dos respetivos juros de mora e custas do processo, mesmo que o património social ainda não tenha sido totalmente executado, pode ser de imediato decidida a reversão.

Esta solução tem justificação no princípio da eficiência, determinando uma célere cobrança do crédito tributário numa situação em que já se sabe de antemão que a reversão terá de ocorrer, apesar de não se saber o concreto *quantum* por que irá responder o revertido. Este pode, contudo, alegar o benefício da excussão prévia, cfr. o art. 23º, n.º 2 da LGT *in fine*, suspendendo-se assim a reversão desde o termo do prazo para oposição à

⁹⁵ Daí que não se confunda com a presunção legal que decorre do registo, que segundo o art. 350º, n.º 1 do CC, só poderá ser ilidida por prova em contrário. Como ex. ac. do TCAS de 25/10/2005, proc. n.º 00583/05.

⁹⁶ Como ex. acs. do TCAS de 19/01/1999, proc. 00412/97, e de 25/10/2005, proc. n.º 00583/05.

⁹⁷ O benefício da excussão prévia previsto no art. 638º do CC, implica que a cobrança da dívida não poderá ser feita à custa do património pessoal do responsável subsidiário, sem antes terem sido penhorados e vendidos todos os bens da sociedade.

⁹⁸ A sua falta é fundamento de oposição à execução, nos termos do art. 204º, n.º 2, al. b) do CPPT.

⁹⁹ “*Para se considerar demonstrada, é necessário que os elementos em que assenta o juízo sobre ela, permitam, em termos lógicos, retirar essa conclusão, o que normalmente exigirá uma averiguação (por exemplo, não bastará para concluir pela insuficiência o simples facto do devedor originário não ser encontrado ou estar encerrado o seu estabelecimento no momento da penhora.*” – SOUSA, Jorge Lopes de, cit. 44, pp. 65-66.

execução até à total excussão dos bens da sociedade, e devedores solidários, quando existam. Só após a venda de todos esses bens se poderá proceder à penhora dos bens do responsável subsidiário. No fundo, a LGT permite operar de imediato a reversão da execução fiscal previamente instaurada desde que seja uma dívida “*residual*”¹⁰⁰. A execução reverte contra o responsável subsidiário imediatamente mas os seus bens só são penhorados depois de totalmente executado e vendido o património da sociedade¹⁰¹.

Por último, para a execução fiscal reverter contra o gestor, este deve ter sido o culpado pela insuficiência patrimonial da sociedade. Enquanto órgão que expressa a vontade da sociedade e cujos atos a vinculam perante terceiros está “*organicamente ligado à prática dos atos de que deriva a obrigação do tributo e à apresentação das respetivas declarações, através das quais por via de regra, a administração tributária toma conhecimento dos elementos necessários à liquidação*”¹⁰², é-lhe exigido que atue como um gestor criterioso e diligente, como resulta do art. 64º do CSC, abstendo-se da prática de quaisquer atos que possam contribuir para a insuficiência patrimonial da sociedade, e por isso, suscetíveis de colocar em perigo a posição dos credores sociais (art. 78º do CSC), *in casu*, da Fazenda Pública.

Não se avalia o mérito da atuação do gestor, mas sim se “*cumpriu ou não os deveres tributários e tinha ou não competência factual para tal*”¹⁰³. Daí tratar-se de um conceito de culpa para além de subjetivo também funcional, uma culpa “*no exercício das suas funções enquanto gestor, cabendo verificar se o incumprimento da obrigação tributária pelo devedor originário foi acompanhado da prática de crime ou contraordenação fiscal, e mesmo que não tenham ocorrido, ainda assim avaliar se o gestor teve um comportamento diligente, à luz do critério do bom pai de família (art. 497º, n.º 2 do CC)*,”

¹⁰⁰ CAMPOS, Diogo Leite, RODRIGUES Benjamim Silva e SOUSA, Jorge Lopes de – cit. 40, p. 223. Segundo o A., outro entendimento seria contrário à própria subsidiariedade da responsabilidade.

¹⁰¹ Contrariamente, SOUSA, J. Lopes de – cit. 44, p. 66, aponta uma eventual inconstitucionalidade, por violação do princípio da proporcionalidade (art. 18º, n.º 3, da CRP), nas vertentes dos subprincípios da necessidade e da proporcionalidade *strito sensu*, fora dos casos em que previamente se consegue saber antes da liquidação a medida exata da insuficiência patrimonial.

¹⁰² Acs. do STA de 14/10/1992, proc. n.º 14526, e de 15/11/1995, proc. n.º 12124, este último refere expressamente a obrigação de apresentar declarações, cit. por SOUSA, Lopes de, cit.44, p. 466.

¹⁰³ Deve ter-se em conta na avaliação da culpa as situações de estado de necessidade, de erro desculpável, impossibilidade absoluta ou ainda o consentimento do credor - ALBUQUERQUE, Ruy de e CORDEIRO A. Menezes – Da Responsabilidade fiscal subsidiária: a imputação aos gestores das dívidas das empresas à previdência e o art. 16º do Código de Processo das Contribuições e Impostos, *CTF* (1986), pp. 171-172, cit. por DOURADO, Ana Paula, cit. 36, p.79. Vs. CUNHA, Tânia Meireles da, cit. 51, p. 173, que defende ser a culpa do gestor efetiva e não meramente funcional.

se praticou ou não atos que levaram à insuficiência patrimonial da sociedade que gere”¹⁰⁴.

Numa solução totalmente dual, o art. 24º, n.º 1 da LGT responsabiliza o gestor pelas dívidas tributárias da sociedade quando:

- Por culpa sua o património da sociedade se tornou insuficiente para pagar a dívida cujo facto constitutivo ocorreu durante o exercício do seu cargo¹⁰⁵, ou cujo prazo de pagamento/entrega¹⁰⁶ terminou depois deste (art. 24º, n.º 1, al. a) da LGT);
- Ou, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento de uma dívida tributária cujo prazo de pagamento/entrega expirou durante o exercício do seu cargo (art. 24º, n.º 1, al. b) da LGT).

A diferença que subjaz aos dois regimes prende-se com a prova da culpa. Nos casos subsumíveis à al. a), do n.º 1, do art. 24º da LGT, em que o gestor exerce funções no momento em que ocorre o facto tributário que origina a obrigação de pagamento do tributo¹⁰⁷ ou se entra mesmo no prazo para o pagamento mas antes que esse prazo se esgote, cabe à AT fazer prova da culpa (art. 74º, n.º 1 da LGT e art. 342º, n.º 1 do CC) desse gestor na insuficiência patrimonial da sociedade, bem como do nexo de causalidade entre essa insuficiência patrimonial e o incumprimento da obrigação tributária pelo devedor originário. Já a al. b), do n.º 1 do art. 24º da LGT, reporta uma presunção de culpa¹⁰⁸, que se justifica em situações mais graves quando o prazo de pagamento da obrigação tributária do devedor originário expirou no momento em que o gestor exercia funções, e logo, não poderia deixar de conhecer a existência da dívida. Neste caso, será ele que deve ilidir a presunção de culpa ao fazer prova de um facto negativo (art. 344º,

¹⁰⁴ DOURADO, Ana Paula, cit. 36, pp. 84-86.

¹⁰⁵ O gestor exercia funções, no momento em que se verificou o facto tributário, pressuposto da constituição da dívida da sociedade, cfr. art. 36º, n.º 1, da LGT.

¹⁰⁶ Quanto ao prazo de pagamento, tanto para a al. a) como da al. b) do n.º 1 do art. 24º, da LGT, deve entender-se prazo para pagamento voluntário da dívida tributária, previsto na lei. Na sua falta, serão 30 dias a contar da notificação do devedor. Neste sentido: ac. do STA, de 23/06/2010, processo nº 304/10.

¹⁰⁷ O STA tem vindo a entender que, quando esse facto é prolongado no tempo como acontece com os impostos duradouros, basta o exercício do cargo numa parte do período a que diz respeito o imposto para que se responsabilize subsidiariamente o gestor. Em sentido diverso, defendendo a falta de razoabilidade de tal solução, com justificação no facto da obrigação de pagamento de imposto se traduzir numa quantia pecuniária, e por natureza divisível, pelo que a responsabilidade dos gestores deve ser na proporção do seu período de exercício do cargo no período global a que diz respeito o imposto, independentemente de ser aí que ocorreu o rendimento sujeito a tributação solução que entendemos mais justa – SOUSA, Jorge Lopes de, cit. 44, pp. 346-348.

¹⁰⁸ Numa interpretação da al. b) do n.º 1, do art. 24º da LGT, conforme à respetiva lei de autorização, a Lei n.º 41/98, de 4 de agosto, o que se presume é meramente a culpa do gestor, enquanto vínculo psicológico que liga o facto ilícito ao agente. Todos os restantes pressupostos terão de ser demonstrados pela AT.

n.º 1 do CC), provando que não tornou o património social insuficiente para o pontual cumprimento da obrigação tributária¹⁰⁹.

Chamamos a atenção para a severidade desta última solução que constituiu uma verdadeira prova diabólica, de crassa dificuldade para o gestor e que em muito favorece a AT, facilitando que se constitua o gestor como responsável subsidiário e consequentemente opere a reversão da execução fiscal.

Não estando ainda a questão de todo desbravada pela Jurisprudência, a solução que se pode afigurar como *“mais viável para o gestor será provar que no momento em que assumiu funções, a sociedade já não tinha património suficiente para cumprir as suas obrigações fiscais, bem como provar que não foi ele, no exercício do seu mandato, que contribuiu para o agravamento da situação patrimonial da sociedade, gerando mais dívidas, ou seja, não contribui quer para a insuficiência do ativo, quer para o agravamento do passivo”*¹¹⁰. Tal só será possível se esse gestor tivesse oportunamente apresentado a sociedade à insolvência¹¹¹.

Como acabámos de expor, trata-se de um sistema subjetivo de culpa¹¹², em que é indispensável para que se dê a reversão da execução fiscal e se efetive a responsabilidade subsidiária, a existência da culpa do gestor nos termos supra, não se admitindo qualquer forma de responsabilidade objetiva, sem o pressuposto culpa, de todo contrária ao princípio da proporcionalidade (art. 18º, n.º 2 da CRP).

¹⁰⁹ Refira-se que caso a responsabilidade dos gestores se possa efetivar por qualquer uma das als. do art. 24º, n.º 1 da LGT, a AT irá, obviamente, se fazer valer da al. b), por lhe ser mais favorável.

¹¹⁰ COURINHA, Gustavo Lopes - *Manual do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletiva*. Coimbra: Almedina, 2019, p. 201.

¹¹¹ A insolvência traduz, segundo o art. 3º, n.º 1 do CIRE, a impossibilidade de cumprimento pontual das suas obrigações perante os credores sociais, não lhe sendo sequer possível o recurso ao crédito bancário para suprir a falta de liquidez. O que é diferente de uma impossibilidade de cumprimento técnico jurídica (art. 790º do CC), como o caso de uma mera situação líquida negativa, em que ainda é possível à sociedade recorrer ao crédito bancário para pagamento aos credores. Releva assim, em primeira linha o critério do cash-flow, e não o do balanço. LEITÃO, Luís Menezes - *Direito da Insolvência*. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2017, p.82.

¹¹² CASIMIRO, Sofia de Vasconcelos, cit. 65, pp. 98 e 99. A A. defende um sistema subjetivo misto: subjetivo devido à necessidade de existência de imputação de culpa, e misto pela previsão legal de duas formas distintas quanto ao ónus de prova da culpa.

3.2.2. Pressupostos Formais

Antes da decisão de reversão da execução fiscal, é necessária a notificação¹¹³ ao potencial responsável subsidiário do prazo para exercício de audiência prévia acompanhada do projeto da decisão de reversão e sua fundamentação (art. 60º, n.º 1 e n.º 5 da LGT e art. 36º, n.º 2 do CPPT). A potencial decisão de reversão é um ato administrativo em matéria tributária que afeta os direitos e interesses legítimos do seu destinatário, logo, carece que este seja validamente notificado, para que produza efeitos na sua esfera jurídica (art. 77º, n.º 6 da LGT e art. 36º, n.º 1 do CPPT)¹¹⁴.

É também por esse motivo que a notificação deve conter a fundamentação da potencial decisão¹¹⁵, de acordo com exigência do art. 268.º, n.º 3 da CRP, concretizada no art. 77º, n.ºs. 1 e 2 da LGT¹¹⁶, i.e., os factos que a fundamentam, os atos a praticar e as normas legais aplicáveis¹¹⁷. A LGT apenas exige que a fundamentação seja expressa, clara, congruente e suficiente, podendo ser feita de forma sumária, cfr. art. 77º, n.º 2 da LGT. A Jurisprudência¹¹⁸ assim se tem pronunciado, admitindo ser bastante para preenchimento das exigências de fundamentação, que um “*destinatário normal*” colocado na posição do destinatário do ato, consiga através do texto entender o itinerário cognoscitivo e valorativo que levou a AT a proferir aquele projeto de decisão.

A decisão de reversão não pode ser tomada sem a audiência prévia do interessado, cfr. art. 23º, n.º 4 da LGT, mesmo nos casos de presunção legal de culpa (24º, n.º 1, al. b) da

¹¹³ Segundo o art. 35º, n.º 1 do CPPT considera-se notificação “(...) o ato pelo qual se leva um facto ao conhecimento de uma pessoa (...)”, e que se considera perfeita nos termos do art. 39º e ss. do CPPT.

¹¹⁴ Remetemos ainda para o disposto no art. 114º, n.º 1, al. b) do CPA, que determina que os atos de que resultem deveres ou encargos para os particulares, só começam a produzir efeitos, com a sua notificação.

¹¹⁵ É unânime na Jurisprudência atual que o projeto de decisão e a decisão final não têm de ser literalmente coincidentes, o que na verdade seria desde logo impossível porque na posterior fundamentação da decisão vai ser acrescentada a resposta à defesa do interessado em sede de audiência prévia. O que é exigível é que se evitem decisões surpresa e, que o notificando tenha efetivamente se pronunciado sobre o conteúdo e mérito da decisão final – Ac. do TCA Sul de 30/05/2006, processo n.º 01188/06 cit. por MORAIS, Rui Duarte - *Manual de Procedimento e Processo Tributário*. Coimbra: Almedina, 2012. p. 43.

¹¹⁶ Numa expressão dos princípios da justiça, igualdade, legalidade e transparência (art. 266º, n.º 2 da CRP, art. 55º da LGT).

¹¹⁷ No mesmo sentido ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 6ª ed. Coimbra: Almedina, 2018, p.149. O A. alude à necessidade de a fundamentação abranger obrigatoriamente o dever de motivação: as razões que levaram a AT a decidir daquela forma e não de outra, de vital importância quando se trata de atos no uso do poder discricionário, e o dever de justificação, i.e., os pressupostos de facto e de direito em que assenta a decisão.

¹¹⁸ De que são exemplo os acs. do STA de 11/12/2002, proc. n.º 01486/02; de 12/03/2014, proc. n.º 01674/13 e de 17/10/201, proc. n.º 01222/17.

LGT), a exercer no prazo de 15 dias a contar da notificação, cfr. art. 60º, n.º 6 da LGT¹¹⁹. Sendo a decisão de reversão do processo de execução fiscal totalmente desfavorável ao revertido (art. 60º, n.º 1 da LGT), que poderá assim vir a responder por uma dívida que não é sua, terá de previamente ser ouvido pela AT, para que possa deduzir a sua defesa, o que desde logo, decorre do princípio da participação dos interessados nas decisões que lhe digam respeito, imposto pela CRP no art. 267º, n.º 5, art. 8º do CPA *ex vie* art. 2º, al. d) do CPPT e pelo proémio do art. 60º da LGT.

O interessado deve ser ouvido, para que tenha oportunidade de pôr em causa os pressupostos do projeto de decisão assegurando a sua defesa. Trata-se neste caso de uma verdadeira manifestação do princípio do contraditório (art. 45º do CPPT), que no procedimento tributário, e nesta concreta situação, na iminência de uma decisão de reversão tem especial relevância, uma vez que, como já o referimos, o revertido está a ser responsabilizado por uma dívida que não é sua. Por isso, a ouvi-lo, “*tem talvez mais sentido do que a de um devedor originário*”¹²⁰, configurando assim uma garantia do destinatário imediato do ato¹²¹, e não um mero dever de colaboração com a AT na descoberta da verdade material. A falta de audiência prévia pode influenciar e comprometer toda a decisão final, que poderá ser uma ou outra dependendo dos factos alegados pelo interessado em sua defesa. Logo, deve a AT assegurar-lhe tal direito garantindo um procedimento justo e equitativo (art. 266º, n.º 2 da CRP e art. 3º do CPA), pelo que, e no sentido do que temos vindo a dizer, a audiência prévia consubstancia uma formalidade essencial¹²² cuja preterição diminui consideravelmente as garantias do

¹¹⁹ Prazo que como aí se dispõe, pode ser alargado pela AT por mais 25 dias, consoante a complexidade da matéria.

¹²⁰ CARLOS, Amélia Barradas – Meios de reação à preterição do direito de audiência prévia em situações de reversão. *Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal*. Nº30 (outubro-dezembro 2008), p.113.

¹²¹ A audiência prévia é um direito do destinatário do ato, e não de qualquer interessado, pelo que alegado responsável, apenas é notificado para o seu exercício quando já se verificou a liquidação do imposto em nome do devedor originário. Até lá, não estaríamos a falar de (potencial) responsável subsidiário, atendendo à acessoriedade e superveniência da responsabilidade tributária subsidiária como já vimos, e que resulta do art. 9º, n.º 3 do CPPT. A legitimidade processual resulta da titularidade da relação material controvertida, cfr, art. 9º, n.º 1 do CPPT. Logo havendo contra ele um projeto de decisão nesse âmbito, é a si que compete o exercício do direito de audiência prévia e não a qualquer outro que não seja parte no processo.

¹²² Neste sentido: MANCHETE, Pedro - A Audiência Prévia do contribuinte. *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*. Lisboa: Vislis, 1999, p.330; MORAIS, Rui Duarte – cit. 115, pp.44-47. Ainda SALGADO, André Matos e SOUSA, Marcelo Rebelo de - *Direito Administrativo Geral: Princípios Fundamentais*. 3ª ed. Dom Quixote, 2008, tomo I, p. 155: “(..)sempre que deva haver lugar a audiência dos interessados, ela constitui uma formalidade essencial.”. A título de ex. jurisprudencial: ac. do TCAN, de 16/09/2004, proc. n.º 286/04. Vs. MARQUES, Paulo - cit. 89, p. 66 e GUERREIRO, A. Lima – *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*. Vislis, p. 279, que defendem ser uma formalidade não essencial. Também com igual entendimento alguma Jurisprudência, ex: ac. do STA de 26/06/1997, proc. n.º 041627. Admitindo o aproveitamento do ato apenas “*Quando a intervenção do interessado no procedimento*

interessado e, por isso, inquirará de nulidade¹²³ o ato final, i. e., o despacho que decide a reversão, tendo como consequência a ilegitimidade processual do revertido¹²⁴. Entendimento contrário face à preterição do direito de audiência prévia pela AT seria inconcebível à luz de um Estado de Direito Democrático (art. 3º da CRP).

Reconduzir a audiência prévia a uma mera formalidade não essencial com uma consequente anulabilidade do ato final¹²⁵, sanada por via do princípio do aproveitamento do ato administrativo, segundo o art. 163º, n.º 5 do CPA¹²⁶, salve o devido respeito, não poderá ser aceitável. A aplicação do CPA a título subsidiário ao procedimento tributário, deve ser vista sempre com o devido cuidado, atendendo aos interesses em presença, e no caso concreto de uma decisão de reversão, como já oportunamente referimos, estamos perante uma garantia de defesa do revertido, e não meramente de uma participação do interessado na decisão, com vista a colaborar com a entidade administrativa competente (AT), *ratio* subjacente ao art. 163º, n.º 5 do CPA, logo este deve ser afastado.¹²⁷ A LGT determina no art. 60º, n.º 2, as situações de dispensa de audiência prévia, e não tendo, tal como o CPPT, qualquer norma de conteúdo idêntico ao art. 163º, n.º 5 do CPA, entende-se que tal falta de previsão legal pelo legislador foi propositada para uma proteção dos direitos dos interessados e não uma lacuna legal¹²⁸.

Outro dos pressupostos formais da reversão, é naturalmente o despacho que a decide, proferido pelo chefe do Serviço de Finanças onde ocorre a execução: do local da sede do devedor originário (cfr. arts. 149º, n.º 1 e 150, n.º 3, ambos do CPPT). Este é o segundo

tributário for inequivocamente insuscetível de influenciar a decisão final, o que acontece em geral nos casos em que se esteja perante uma situação legal evidente ou se trate de atividade administrativa vinculada.” - ac. do TCAS de 22/05/2019, proc. n.º 1393/11.0 BELRS.

¹²³ Por força do art. 161º, n.º 2, al. l) do CPA, o ato é nulo por vício de forma, *in casu*, por preterição de uma formalidade essencial. Em sentido ligeiramente diverso, OTERO Paulo - *Direito do Procedimento Administrativo*. Coimbra: Almedina, 2016, pp. 571–575. O A. defende a nulidade da decisão do procedimento, mas com fundamento na al. d), do n.º 2 do 161º do CPA, porque preterir a audiência prévia, não é só um vício de forma, mas também uma violação de um direito fundamental naquilo que é o seu conteúdo essencial, o direito a um procedimento justo e equitativo (consubstanciado na violação do contraditório), pelo que o vício da violação do direito fundamental, por ser mais gravoso, consome o vício de forma.

¹²⁴ Fundamento para oposição à execução nos termos do art. 204º, n.º 1, al. i) do CPPT, uma vez que sem um despacho de reversão válido, não se poderá executar o responsável subsidiário.

¹²⁵ Nos termos do art. 163º, n.º 1 do CPA: “São anuláveis os atos administrativos praticados com ofensa dos princípios ou outras normas jurídicas aplicáveis, para cuja violação se não preveja outra sanção.”

¹²⁶ Aplicado subsidiariamente ao procedimento e processo tributário, pela al. d), do art. 2º do CPPT. Segundo a Doutrina e Jurisprudência remete para situações em que estamos perante um ato vinculado ou em que não houvesse qualquer margem para dúvidas que o conteúdo do ato, mesmo com o vício de que padece, seria outro que não aquele.

¹²⁷ MORAIS, Rui Duarte, cit. 115, p. 46.

¹²⁸ V. ac. TCAN de 06/11/2008, proc. 00152/07.

momento relevante em sede de responsabilidade tributária subsidiária: o gestor que anteriormente se constituiu responsável subsidiário pela demonstração dos respetivos pressupostos materiais, adquire a qualidade de revertido, podendo vir a ser executado pelas dívidas da sociedade. É aqui que se torna possível a reversão.

O responsável subsidiário não poderá ficar numa posição mais desfavorável que o devedor originário, em termos de meios de defesa, podendo reclamar ou impugnar a dívida (art. 23º, n.º 5, da LGT), e ainda opor-se à execução que contra si reverteu. Assim, a decisão de reversão deve obedecer às exigências legais de fundamentação¹²⁹, contendo os pressupostos e a extensão da reversão. Deve incluir os elementos essenciais da liquidação em nome do devedor originário e as razões de facto e de direito que levaram a AT a tomar a decisão de reverter a execução fiscal, os factos em que assentam a inexistência ou insuficiência de bens do devedor originário e, fora dos casos da presunção legal de culpa do art. 24º, n.º 1, al. b) da LGT, os factos que consubstanciaram a formação do juízo de culpa ou quais os deveres que foram violados. A inobservância de tais formalidades culmina numa invalidade do despacho da reversão alegada em sede de oposição à execução com fundamento na al. i), do n.º 1, do art. 204º, do CPPT¹³⁰.

Por último há que referir como pressuposto formal da reversão, a citação¹³¹ pessoal do revertido (art. 191º, n.º 3, al. b) e art. 192º, n.º 1, ambos do CPPT)¹³². Para além de obrigatoriamente conter os elementos exigidos para a citação do devedor originário, cfr. art. 163º, n.º 1, als. a), c), d) e e) do CPPT, *ex vie* art. 190º, n.º 1 do CPPT, deve conter ainda, o prazo para deduzir oposição, art. 190º, n.º 2 do CPPT, os elementos essenciais da liquidação e a fundamentação da própria decisão de reversão (os seus pressupostos e extensão), cfr. art. 23º, n.º 4 da LGT.

¹²⁹ Sobre a exigência de fundamentação dos atos administrativos remetemos para o que já referido quanto ao projeto de decisão (96).

¹³⁰ A Jurisprudência tem vindo a entender que apesar da decisão de reversão ser um ato administrativo, ocorre dentro do processo de execução fiscal, pelo que a oposição à execução (art. 203º do CPPT) é o meio processual adequado para arguir a sua invalidade, nomeadamente, imputando-lhe vícios de forma por ausência de fundamentação e preterição de formalidades, sendo o fundamento a alegar subsumível à al. i), do n.º 1 do art. 204º do CPPT. Ex: Ac.do STA de 07/09/2011, proc. n.º 493/11; ac. do TCAS de 25/05/2017, proc. 09447/16. Em sentido contrário, defendendo que o meio de reação adequado é a reclamação para o TT, previsto no art. 276º do CPPT, porque estaria em causa não uma execução mal revertida, mas a ilegalidade do ato de decisão: ROCHA, Joaquim Freitas de – cit. 117, p. 360 e ainda alguma Jurisprudência: ex. ac. do STA de 27/10/2010, proc. 0328/10.

¹³¹ A citação, segundo o art. 35º, n.º 2 do CPPT, é o ato pelo qual se dá a conhecer ao executado que contra ele foi proposto um processo executivo, ou que pela primeira vez se chama a esse processo o respetivo interessado.

¹³² Em tudo o que não for regulado pelo CPPT, as citações pessoais seguem os termos do art. 233º, n.º 2 do CPC.

Havendo mais do que um responsável subsidiário, nos termos do art. 160º, n.º 2 do CPPT, a falta de citação de qualquer um deles não prejudica o andamento da execução sobre os restantes, sem prejuízo do posterior direito de regresso, porque entre eles a responsabilidade, como oportunamente referimos, é solidária (art. 24º, n.º 1 da LGT e art. 512º, n.º 1 do CC).

A falta de citação¹³³ constitui uma nulidade processual insanável, e de conhecimento oficioso, cfr. arts. 165º, n.º 1, al. a) e n.º 4 e art. 190º, n.º 6 ambos do CPPT, quando comprometa os direitos de defesa do revertido, podendo ser alegada a todo o tempo, até ao trânsito em julgado da decisão final¹³⁴. Cabe ao interessado fazer prova da lesão dos seus direitos, e de que a falta de citação comprometeu o cumprimento dos seus deveres processuais.

¹³³ A falta de citação não tem a ver com os aspetos formais do ato, mas sim com o seu conhecimento efetivo pelo destinatário. O próprio art. 190º, n.º 6, 2ª parte, do CPPT refere “(...)só ocorre falta de citação quando o respetivo destinatário alegue e demonstre que não chegou a ter conhecimento do ato por motivo que não lhe foi imputável”. Ac. do TCAN de 18/01/2010, proc. 00550/06.5: “Constitui mera irregularidade da citação e não falta de citação o erro quanto à referência do número do processo executivo...as demais informações reúnem todos os elementos indispensáveis para um perfeito exercício do direito de defesa”.

¹³⁴ Ac. do TCAS de 19/04/2005, proc. n.º 483/05.

3.3. Natureza e Função da Responsabilidade Tributária Subsidiária

Enunciados anteriormente os pressupostos da responsabilidade tributária subsidiária, cabe-nos fazer uma breve abordagem, de todo útil ao presente estudo, como adiante se verá, sobre a natureza desta figura, que tantas discussões tem motivado na Doutrina. Nesta senda, aponta-se à responsabilidade tributária subsidiária a natureza de responsabilidade civil extracontratual por factos ilícitos¹³⁵, natureza de fiança legal, e ainda uma outra corrente doutrinária a caracteriza como figura própria do Direito Fiscal.

Na linha do preâmbulo do já revogado DL n.º 68/87, de 9 de fevereiro, alguma Doutrina¹³⁶ bem como a Jurisprudência maioritária¹³⁷, assumem ter a responsabilidade tributária subsidiária natureza de responsabilidade civil extracontratual por factos ilícitos (art. 483º, n.º 1 do CC). Deste modo, o responsável subsidiário vai responder pela dívida tributária, a título de uma indemnização pelo dano causado à AT com a sua conduta ilícita, causadora da insuficiência patrimonial da sociedade e consequente incumprimento pela mesma da obrigação tributária. Para que se verifique responsabilidade tributária subsidiária devem obrigatoriamente ser provados os pressupostos da responsabilidade civil extracontratual por factos ilícitos: facto, ilicitude, dano, culpa e nexo de causalidade.

O facto é a conduta voluntária do agente consubstanciada numa ação ou omissão¹³⁸, o que na responsabilidade tributária subsidiária corresponderá a qualquer ato praticado pelo gestor que leve à insuficiência patrimonial da sociedade para responder pelas dívidas tributárias ou qualquer omissão de deveres legais que tal situação gerasse.

¹³⁵ A responsabilidade civil extracontratual por factos ilícitos difere da responsabilidade civil contratual por danos inerente ao incumprimento de um contrato, da responsabilidade civil pelo risco, na qual não está presente o pressuposto da culpa, e da responsabilidade civil pelo sacrifício, que se traduz numa responsabilidade por factos lícitos, mas que ainda assim geram danos para terceiros. Para uma melhor compreensão desta distinção *vide* CORDEIRO, António Menezes - *Tratado de Direito Civil*. Reimpressão da 1ª ed. do tomo II da parte II. Coimbra: Almedina, 2010 tomo VIII, pp. 387-548, 591-597 e 713-719.

¹³⁶ BARREIRA, Rui – A Responsabilidade dos Gestores da sociedade por Dívidas Fiscais. *Fisco*, ano 2, N.º 16 (janeiro de 1990), p. 4. MORGADO, Abílio - Responsabilidade Tributária: Ensaio sobre o regime do artigo 24º da Lei Geral Tributária. *CTF*, N.º 415 (2005), p. 79, e SOUSA, Jorge Lopes de- cit. 44, pp. 49-50.

¹³⁷ Ex. acs. do TCAS de 11/03/2011, proc. n.º 03337/09 e de 11/04/2019, proc. 2259/12.

¹³⁸ Art. 486º do CC: “*As simples omissões dão lugar à obrigação de reparar os danos quando, independentemente dos outros requisitos legais, havia, por força da lei ou de negócio jurídico, o dever de praticar o ato omitido.*”

A ilicitude traduz-se na violação do *dever da boa prática tributária*, que decorre do art. 32º da LGT¹³⁹. Os gestores são os órgãos da sociedade que expressam a vontade da mesma cujos atos a vinculam perante terceiros (art. 260º, n.º 1, do CSC). São eles que gerem o património social e, portanto, é das suas decisões que vai depender o cumprimento das obrigações da sociedade perante os credores sociais, no caso, o cumprimento da obrigação tributária perante o credor Estado. De onde resulta a abstenção de qualquer conduta violadora de disposições legais ou contratuais causadoras de prejuízo para os credores sociais, como se retira do próprio art. 78º, n.º 1 do CSC¹⁴⁰, operando como um gestor diligente e criterioso, nos termos do art. 64º, n.º 1 do CSC. Ora se um dos credores da sociedade é o Estado, que lhe irá exigir o pagamento da obrigação tributária, então qualquer conduta do gestor que provoque a insuficiência patrimonial da sociedade e a impeça de responder pelo tributo a que está obrigada constitui uma violação ilícita e danosa dos seus deveres enquanto gestor, e obviamente nada diligente ou criteriosa. O dano¹⁴¹ causado é precisamente a lesão da Fazenda Pública pela não satisfação do crédito tributário.

Mas não se basta apenas nisso, o gestor tem ainda de ter violado o dever de boa prática tributária com culpa, a que oportunamente aludimos na enumeração dos pressupostos materiais da responsabilidade tributária subsidiária. Trata-se de culpa subjetiva e funcional, a título de dolo ou negligência, nos termos do art. 487º, n.º 1 do CC e apreciada segundo o critério do *bonus pater familie* (art. 487º, n.º 2 do CC), não observando os deveres aplicáveis aos gestores, cfr. o art. 64º do CSC¹⁴². Atender que nos casos da al. b),

¹³⁹ Cunha, Tânia Meireles da – cit. 51, p. 172 e SILVA, Isabel Marques da – cit. 74, p. 132. Ainda CAMPOS, Diogo, Leite de, RODRIGUES, Benjamim Silva e SOUSA, Jorge Lopes de, cit. 40, p. 162 - não tendo o art. 32º da LGT estipulado expressamente qualquer consequência para a violação dos deveres tributários pelo gestor, teríamos de a extrair de outras normas que segundo os AA. seriam os arts. 22º e 23º da LGT, resultando assim como consequência da dita violação a responsabilidade tributária subsidiária. Também SANCHES, Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 270.

¹⁴⁰ ANDRADE, João Costa da – Responsabilidade Fiscal dos Gerentes e Administradores: A Culpa Jurídico Tributária. *BFDUC*. Vol. LXXX (2004), Coimbra, p. 840. O A. entende que a ilicitude corresponderia à violação de normas destinadas à proteção de interesses alheios.

¹⁴¹ Em matéria de dano: CUNHA, Tânia Meireles da, cit. 51, p. 173. A A. considera existirem dois tipos de dano: o dano direto que seria a lesão da Fazenda Pública pela não satisfação do crédito, e o dano indireto que se reporta à insuficiência do património social. Este último segundo o seu ponto de vista no caso da al. a) do n.º 1 do art. 24º da LGT seria “*pressuposto substantivo necessário*”, mas já poderá não o ser para os casos da al. b).

¹⁴² “(...) *Que lhe impõe a observância de deveres de cuidado, de disponibilidade, de competência técnica, de gestão criteriosa e ordenada, de lealdade, no interesse da sociedade e dos sócios que sejam relevantes para a sustentabilidade da sociedade*” - ac. do TCAS de 11/04/2019, proc. n.º 2259/12.1 BELRS.

do n.º 1, do art. 24º da LGT, a culpa, e só a culpa, é presumida, sendo a AT obrigada a provar os restantes pressupostos (facto, ilicitude, nexa de causalidade e dano).

Finalmente há que se apurar o nexa de causalidade, tendo em conta que só existe obrigação de indemnizar os danos que o lesado provavelmente não teria sofrido se não fosse a lesão (art. 563º do CC). Para tanto, socorre-se a Jurisprudência da teoria da causalidade adequada¹⁴³, fazendo-se um juízo de prognose póstuma, que leve a concluir se a conduta do gestor, quer tenha sido uma atuação positiva quer uma omissão, foi causa adequada à insuficiência do património social para satisfação da dívida tributária exequenda¹⁴⁴.

Esta ilustre Doutrina, apoia-se ainda nas funções reparadora, sancionatória e preventiva da responsabilidade tributária subsidiária, o que é em todo semelhante à função do instituto da responsabilidade civil extracontratual por factos ilícitos cuja *ratio* é a reparação dos danos causados pelo agente, reconstituindo a situação que não existiria se estes não tivessem ocorrido (art. 562º do CC), bem como sancionar o agente pela sua ilicitude, prevenindo simultaneamente idênticos comportamentos no futuro.

Uma outra corrente doutrinária¹⁴⁵ reconduz a responsabilidade tributária subsidiária à fiança legal (art. 627º e ss. do CC), aludindo à sua semelhança com uma assunção de dívidas de outrem cujo objetivo é o reforço da garantia do cumprimento da obrigação tributária por meio do património pessoal do gestor responsável. Além disso, tal como a fiança é subsidiária e acessória da obrigação principal, também o seria a responsabilidade tributária subsidiária. Relativamente à acessoriedade já no ponto 4.1 tivemos oportunidade de explicar, que para existir responsabilidade subsidiária terá obrigatoriamente de existir responsabilidade originária, i. e., o gestor só pode ser responsabilizado se ocorrer um incumprimento da obrigação tributária pela sociedade na qual exerce funções. Também a fiança só é válida se assim o for a obrigação principal, e só existe se esta existir, como dispõe o art. 632º, n.º 1 do CC. Por outro lado, tal como o fiador, o responsável subsidiário vai responder com o seu património pela dívida da sociedade (devedor principal), depois de se demonstrar que este é inexistente ou insuficiente para o pagamento da dívida, dispondo como o fiador, do benefício da

¹⁴³ Segundo a qual o nexa de causalidade da ocorrência de um determinado dano, seria estabelecido, “sempre em relação ao evento que a não ter ocorrido”, levaria à inexistência de dano. CORDEIRO, António Menezes, cit. 135, p. 533

¹⁴⁴ Acs. do TCAS de 6/10/2009, proc. n.º 03267/09 e de 11/04/2019, proc. n.º 2259/12.1 BELRS.

¹⁴⁵ CASIMIRO, Sofia Gomes, cit. 65, pp. 145 e ss. e ROCHA, Joaquim Freitas de – cit. 117, pp. 296-297.

excussão prévia (art. 638º e ss. do CC). Sob o ponto de vista destes ilustres AA., estaríamos perante uma fiança legal, por não resultar de um qualquer negócio jurídico, mas diretamente da lei.

Não perfilhando nenhuma destas posições, TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, defende não se enquadrar a responsabilidade tributária subsidiária em nenhuma das figuras anteriormente referidas, tendo características próprias que não “*se esgotam na figura da fiança nem na figura da responsabilidade delitual*”,¹⁴⁶ consubstanciando por isso uma figura própria do Direito Tributário. Não obstante lhe reconhecer, tal como na fiança uma natureza de garantia pela acessoriedade e subsidiariedade, isso não será em seu entender suficiente para ser considerada enquanto tal. O responsável subsidiário não estaria assim a assumir uma dívida de terceiro, mas a ser responsabilizado enquanto órgão que expressa a vontade da sociedade e como tal responsável pela prática de atos necessários ao cumprimento das obrigações fiscais daquela.

A A. apesar de reconhecer a ocorrência de um facto ilícito, culposo e danoso, entende não ser possível atribuir à responsabilidade tributária subsidiária natureza de responsabilidade civil extracontratual por factos ilícitos porque nesta o responsável não é titular de uma obrigação para com o lesado, pelo que este só poderá ser ressarcido através de uma indemnização. No seu entendimento pelo art. 18º, n.º 3 da LGT, o responsável tributário subsidiário é um sujeito passivo da obrigação tributária, mesmo não sendo em relação a si que estejam verificados os pressupostos do facto tributário, pelo que não indemniza a Fazenda Pública, ele cumpre a obrigação tributária desde que estejam presentes os pressupostos da responsabilidade subsidiária, afastando-se assim a natureza de responsabilidade civil extracontratual por factos ilícitos¹⁴⁷.

De nossa parte, não nos parece de todo que o responsável subsidiário, seja um garante de uma dívida de terceiro, uma vez que este responde por uma dívida da sociedade com o seu património social pela prática de um comportamento ilícito, culposo e danoso.

Admitimos sim, estar a razão, com a Doutrina que reconduz a responsabilidade tributária subsidiária à responsabilidade civil extracontratual por factos ilícitos, pelas razões que estes ilustres AA. apontam e que anteriormente expusemos. Na mesma linha, entendemos

¹⁴⁶ CUNHA, Tânia Meireles - cit. 51, p. 171.

¹⁴⁷ *Idem*, pp. 174 - 176. No mesmo sentido, atribuindo uma natureza *sui generis* à responsabilidade tributária subsidiária invocando igual argumentação. MARQUES, Paulo – cit. p.89.

ser a finalidade da responsabilidade tributária subsidiária reparadora, sancionatória¹⁴⁸ e preventiva, à semelhança com o instituto da responsabilidade civil extracontratual por factos ilícitos¹⁴⁹, cfr. resulta dos art. 483º, n.º 1 e art. 562º, ambos do CC. Na responsabilidade tributária subsidiária pretende-se a reparação do dano resultante do incumprimento da obrigação de pagamento da dívida tributária à custa do património do gestor não diligente, de forma a reconstituir a situação que existiria se o dano não se verificasse, princípio ínsito à responsabilidade civil extracontratual por factos ilícitos¹⁵⁰.

Por outro lado, esse mesmo gestor deve ser sancionado pela sua atuação ilícita e culposa. Mesmo sabendo da possibilidade de execução do seu património para pagamento da dívida tributária do devedor originário, ainda assim, não procedeu com a devida diligência, praticando atos que levaram a um incumprimento da dívida tributária pela sociedade, por isso ser sancionado com o pagamento da dívida à custa do seu património pessoal.¹⁵¹ Igualmente, se afigura uma função preventiva, no sentido, de com a previsão de tamanha consequência para o gestor, se persuadir a pratica de comportamentos ilícitos.

¹⁴⁸ SOUSA, Lopes de – cit. 44, p. 52.

¹⁴⁹ Atendendo à Doutrina de Direito Civil, são estas as funções maioritariamente atribuídas ao instituto da responsabilidade civil extracontratual por factos ilícitos. *Vide* CORDEIRO, António Menezes- cit. 135, Especialmente a propósito da função sancionatória, BARBOSA, Mafalda Miranda - Reflexões em torno da responsabilidade civil: teleologia e teleonomologia em debate. *BFCUDUC*, vol. LXXXI (2005), p. 516.

¹⁵⁰ CORDEIRO, António Menezes – cit. 135, p. 758.

¹⁵¹ Atribuindo um maior peso à função sancionatória do que à função reparadora da responsabilidade tributária subsidiária: SANCHES, Saldanha – cit. 139, pp. 271-272.

4. A transmissão *mortis causa* das dívidas tributárias do responsável subsidiário

Depois de uma breve explicação do regime da responsabilidade tributária subsidiária, centraremos agora o nosso estudo na transmissão das dívidas tributárias do responsável subsidiário aos seus herdeiros, começando por uma breve exposição da evolução histórica e jurisprudencial do regime, até chegarmos ao atual art. 29º, n.º 2 da LGT, introduzido pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro, que aprovou a LGT.

4.1. Resenha histórica

Para iniciar o nosso percurso pelo regime da transmissão *mortis causa* das dívidas tributárias do responsável subsidiário, cabe desde já referir que em parte alguma dos já revogados CPCI e CPT se encontrava qualquer previsão legal expressa nesse sentido.

Nem o art. 146º do CPCI nem os arts. 239º e 241º, ambos do CPT, admitiam legitimidade processual ao herdeiro do responsável subsidiário para intervir enquanto parte no processo de execução fiscal. Apenas faziam expressa referência aos sucessores de devedores originários.

Também não havia à data qualquer legislação avulsa que regulasse a transmissão *mortis causa* das dívidas tributárias, quaisquer que elas fossem e, ainda nem existia à data a LGT.

Apesar da falta de expressa previsão legal que conferisse legitimidade processual aos sucessores do responsável subsidiário, também em lugar algum da lei se previa o contrário, pelo que uma solução tinha de ser encontrada a fim de garantir a cobrança do crédito tributário como salvaguarda do interesse público.

A *praxis* da AT na altura consistia no chamamento dos herdeiros do responsável subsidiário por via do incidente de habilitação consagrado nos arts. dos 146º CPCI e mais tarde do 239º e 241º do CPT, já revogados, quer nos casos em que o responsável subsidiário faleceu já tendo contra si revertido o processo de execução fiscal quer ainda nas situações em que faleceu antes de se ter dado a reversão, ressaltando neste último

caso aos sucessores o direito de audiência prévia. Esta prática apoiada numa interpretação extensiva da legislação em vigor à data, conferia igualmente legitimidade processual aos herdeiros do responsável subsidiário, apesar da carência de expressa previsão, e sem qualquer menção à sua proibição, tornou-se de tal forma viral a ponto de ser aceitável.

Contudo, tamanha solução não era de todo impermeável a dúvidas por parte da Doutrina, levantadas precisamente pelo que acabámos de expor: a falta de previsão da legitimidade processual dos sucessores do responsável subsidiário. Argumentando-se que, quer o regime do CPCI quer o do CPI apenas previam expressamente a transmissão *mortis causa* de dívidas tributárias originárias, não sendo por isso, face à letra da lei em vigor, admitida qualquer possibilidade de transmissão da dívida tributária aos sucessores do responsável subsidiário, muito menos seria admissível que fossem habilitados para a execução fiscal¹⁵².

A Jurisprudência do STA, foi chamada a pronunciar-se nesta matéria admitindo maioritariamente, que não obstante tais argumentos, se admitia a transmissão por morte, das dívidas tributárias aos sucessores do responsável subsidiário cuja legitimidade estaria assegurada pela sua habilitação no processo de execução fiscal, mas até ao limite *intra vires hereditatis*, respondendo apenas com os bens que haviam recebido por morte do *de cuius*.

Desta forma, garantia-se a satisfação do crédito tributário que na grande maioria dos casos, consubstancia montantes elevados e de crassa importância para a Fazenda Pública, cuja cobrança havia de ser assegurada. Ao mesmo tempo se protegia o património pessoal do herdeiro, que assim apenas tinha de responder só com os bens que recebeu do *de cuius* por morte.

Nega maioritariamente o STA, uma interpretação literal das normas do CPCI e CPT, ao admitir o chamamento à execução dos herdeiros dos responsáveis subsidiários como previsto no art. 239º, n.º 2 do CPT, e que toda a resolução da questão em apreço passava pela aplicação do Direito Sucessório, mormente, dos arts. 2024º, 2025º, 2068º e 2071º, ambos do CC, admitindo ficarem os herdeiros “colocados precisamente na situação

¹⁵² SOUSA, José Alfredo e PAIXÃO, José da Silva - *Código de Processo das Contribuições e Impostos*, Comentado e Anotado, 2ª Ed., Coimbra, Almedina, 1986, pp. 424 e ss. – os AA. referem a ausência de previsão legal e a hipótese de ilegitimidade processual. Vs. SOUSA, José Alfredo e PAIXÃO, José da Silva, *Código de Processo Tributário*, Comentado e Anotado, 4ª Ed., Coimbra, Almedina, 1998, pp. 506 e ss. – no sentido de só estar expressamente prevista no CPT a transmissão *mortis causa* de dívidas tributárias originárias. Neste sentido, SOUSA, Jorge Lopes de – cit. 44, p. 52.

*jurídica em que se encontrava o de cujus à data da abertura da herança*¹⁵³, por força das acima referidas normas de Direito das Sucessões, tendo ou não chegado a ser instaurada a reversão antes da morte do responsável subsidiário. O herdeiro do responsável subsidiário era deste modo citado, não por via do art. 239º do CPI, mas sim por força dos princípios do Direito Sucessório. Versando já a Lei Civil sobre o assunto, não viu o legislador necessidade de qualquer previsão legal neste sentido pelo Direito Tributário. Foi esta a razão apontada pelo STA para a falta de previsão legal e para adoção da solução apontada.

Cabe, no entanto, referir que esta posição jurisprudencial, não esteve imune a reservas. No já supracitado acórdão, o próprio Relator, o Exmo. Conselheiro LOPES DE SOUSA votou de vencido a possibilidade da transmissão *mortis causa* da dívida tributária do responsável subsidiário ao seu sucessor. Dos seus argumentos constavam precisamente a falta de previsão legal da transmissão *mortis causa* destas dívidas no CPT, o que face ao seu entendimento quanto à natureza de responsabilidade civil extracontratual por factos ilícitos e função sancionatória da responsabilidade tributária subsidiária, seria inaceitável à luz do regime vigente, se transmitir por morte ao sucessor do responsável subsidiário a dívida tributária nos casos de presunção de culpa, por ser desrazoável face às regras da responsabilidade civil extracontratual, tendo em conta a dificuldade do sucessor em ilidir a presunção, bem como pelo facto, e em face da natureza sancionatória da responsabilidade em causa, ao se transmitir a dívida tributária por morte do responsável subsidiário ao seu herdeiro, se estaria sem qualquer apoio na lei, a sancionar alguém que não exerceu a gestão da sociedade, e que não preenchia a previsão do art. 13º do CPT, não estando na mesma posição do responsável subsidiário falecido¹⁵⁴.

Atualmente tal argumentação é reconduzida à transmissão por morte das dívidas tributárias do responsável subsidiário nos casos de presunção de culpa, do art. 24º, n.º 2, al. b), da LGT cuja admissibilidade analisaremos mais adiante.¹⁵⁵

Resta-nos terminar este ponto, concluindo pelo afastamento de todas as dúvidas quanto à admissibilidade da transmissão *mortis causa* das dívidas tributárias do responsável

¹⁵³ Ac. do STA de 03/12/2008, proc. n.º 0475/08.

¹⁵⁴ *Idem*.

¹⁵⁵ SOUSA, Jorge Lopes de – cit. 44, p. 52.

subsidiário aos seus sucessores, por força da introdução do art, 29º, n.º 2 da LGT com o DL n.º 398/98, de 17 de dezembro cujo regime passaremos a explicar.

4.2. O atual regime de transmissão *mortis causa* das dívidas tributárias resultantes de responsabilidade subsidiária

Atualmente as obrigações tributárias originárias e subsidiárias, transmitem-se *mortis causa* aos sucessores¹⁵⁶ dos respectivos responsáveis, ainda que não liquidadas, quer em caso de sucessão universal por morte, quer em caso de sucessão a benefício de inventário, cfr. disposto no art. 29º, n.º 2 da LGT.

Restringindo assim ao campo da responsabilidade tributária subsidiária, podemos afirmar à luz do presente regime que com a morte do responsável subsidiário, a dívida tributária pela qual iria responder com o seu património se transmite aos seus sucessores. Contudo, como tem entendido a Doutrina e Jurisprudência constante do STA, estes não ficam investidos na mesma posição jurídica do *de cuius*, uma vez que a sua responsabilidade se encontra “*limitada às forças da herança*”¹⁵⁷ ou ao valor dos legados no caso de serem legatários, e a herança ter sido totalmente distribuída em legados.

Mas do disposto no art. 29º, n.º 2 da LGT apenas se retira a possibilidade dessa transmissão, e não em que termos ela opera.

Falecendo o responsável subsidiário abre-se a sua sucessão (art. 2024º do CC), sendo chamados à titularidade das suas relações jurídicas patrimoniais todos aqueles que vão ocupar lugar na hierarquia de sucessíveis desde que para tal tenham capacidade, sucedendo na titularidade das situações jurídicas ativas ou passivas do *de cuius*, como resulta do art. 2032º do CC.

Apenas estão excluídas de *transmissão mortis causa* as situações compreendidas no art. 2025º, n.º 1 do CC: relações de natureza pessoal e todas aquelas que a lei considera extintas com a morte do autor da sucessão. Acresce ainda o disposto no art.º 2068 do CC em que se estabelece que a herança responde pelo pagamento das dívidas do falecido.

A dívida tributária é uma situação jurídica passiva como qualquer outra, e sucedendo o herdeiro do responsável subsidiário falecido na totalidade das suas relações jurídicas,

¹⁵⁶ Sobre as espécies de sucessores (11).

¹⁵⁷ Acs. do STA de 18/01/85, proc. nº 18303; de 27/10/2004, processo 414/04; de 02/03/2005, processo 921/04, cits. por. CAMPOS, Diogo Leite, RODRIGUES Benjamim Silva e SOUSA, Jorge Lopes de – cit. 40, p. 265, e de 30/09/2009, proc. nº 0329/09.

sucedelhe igualmente na dívida tributária, que o próprio art. 29º, n.º 2 da LGT, não considera extinta com a morte do *de cujus*, nem qualquer outra disposição legal. E se a herança responde pelas dívidas do falecido, se corrobora que resulta não só da LGT como dos próprios princípios do Direito Civil, “*não incompatíveis nem rejeitados pelo Direito Fiscal*”¹⁵⁸, que a dívida tributária se transmite ao herdeiro do responsável subsidiário. Se o legislador outra coisa quisesse entender, tê-lo-ia previsto expressamente na lei, e não o fez. Logo, será este o regime aplicável. E assim é, em nome do princípio da eficiência, para que a cobrança do crédito tributário opere da forma mais célere possível, de modo a assegurar o interesse público.

E será assim quando o *de cujus* falece antes de ter sido decida contra si a reversão ou antes de para ela ter sido citado?

Para responder a esta questão recordemos o que já foi explicado noutros pontos do presente estudo relativamente à constituição da relação jurídica tributária, que cfr. o art. 36º, n.º 1 da LGT, se constitui com o facto tributário, i. e., o facto gerador da obrigação tributária.

No caso particular, da obrigação tributária subsidiária, esta vai constituir-se, depois da obrigação originária, e num dos momentos temporais a que aludem respetivamente as als. a) e b) do art. 24º, n.º 1 da LGT. O gestor será o responsável pela dívida, quando exercia as suas funções no momento em que a obrigação tributária se constituiu na esfera jurídica da sociedade (art. 36º, n.º 1 da LGT), ou o prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois do seu mandato, quando tenha sido por culpa sua que o património da sociedade se tornou insuficiente para pagar a dívida (24º, n.º 1, al. a), da LGT, ou ainda quando o prazo legal de pagamento ou entrega do tributo tenha terminado no período do seu cargo, presumindo-se que foi por culpa sua que o património da sociedade se tornou insuficiente para o pagamento da dívida (art. 24º, n.º 1, al. b), da LGT.

É um destes momentos que releva para o preenchimento do âmbito temporal do art. 24º, n.º 1 da LGT, ainda que sejam verificados posteriormente os restantes pressupostos materiais da responsabilidade tributária subsidiária. É num dos momentos a que alude a al. a) ou a al. b), do n.º 1, do art. 24º da LGT (ou em ambos, se for o caso), que o gestor se constitui o sujeito passivo da obrigação tributária subsidiária que imediatamente passa

¹⁵⁸ MARTINEZ, Pedro Soares - *Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 1993

a integrar a sua esfera patrimonial, e por isso, com a sua morte, transmite-se aos seus herdeiros pelos princípios do Direito das Sucessões e pelo art. 29º, n.º 2 da LGT.

Mesmo que a verificação da culpa e da insuficiência patrimonial da sociedade e a consequente emissão do ato da AT de decisão da reversão contra o gestor sejam posteriores ao seu falecimento, nada muda porque a haver decisão de reversão, ainda que posterior, o âmbito temporal a que atende é ao momento do exercício de funções do gestor quando a sociedade se tornou devedora do tributo, ou quando o prazo para pagamento/entrega do mesmo expirou. Aí é que ele passa a ser um responsável subsidiário, constituindo-se como sujeito passivo da obrigação tributária, e não no momento da decisão de reversão. Esta apenas irá tornar possível cobra-lhe coercivamente a dívida tributária.

Relembramos o mencionado no ponto 4.1: existem dois momentos relevantes para a determinação da responsabilidade tributária subsidiária, num primeiro momento face ao qual se verificam os seus pressupostos, e um segundo momento em que se decide a reversão, a qual, reitera-se apenas torna possível a cobrança coerciva da dívida ao responsável subsidiário. Há que atender à letra do nº 1, do art. 23º da LGT “*a responsabilidade subsidiária efetiva-se por reversão do processo de execução fiscal*”: quer dizer que se concretiza, torna-se possível em termos práticos, não que se forma¹⁵⁹.

É esta a razão subjacente à transmissão *mortis causa* da dívida aos herdeiros do responsável subsidiário mesmo ainda não existindo liquidação, mero ato administrativo que quantifica o exato montante da dívida¹⁶⁰ por que iria responder o *de cuius*, mas que não o constitui responsável subsidiário. Essa qualidade, e por consequência, a de sujeito passivo da obrigação tributária, está condicionada à verificação da especial relação que tinha com o devedor originário, ou seja, ao facto tributário num dos momentos temporais relevantes para a previsão do art. 24º, n.º 1 da LGT, ainda que se verifiquem os restantes pressupostos após o seu falecimento¹⁶¹.

¹⁵⁹ Efetivar: fazer com que fique efetivo; concretizar, consumir. – *Léxico: Dicionário de Português online*, disponível em <https://www.lexico.pt/efetivar>.

¹⁶⁰ (23)

¹⁶¹ Em sentido diverso, ROCHA, Ana Paula- *A Transmissão Mortis Causa de Dívidas Tributárias – Em Especial no Âmbito da Responsabilidade Tributária Subsidiária*. Porto: Escola de Direito do Porto da Universidade Católica Portuguesa, 2011. Dissertação de Mestrado, pp. 40-44. Para a A. a existência de liquidação da dívida, implica estar verificada a inexistência ou insuficiência de bens, pressuposto da reversão. Em seu entender, a liquidação teria uma relação intrínseca com a efetivação da responsabilidade

Pelos motivos que acabamos de expor, não sendo necessária a decisão de reversão para a transmissão da dívida do *de cuius*, aos seus herdeiros, não se coloca qualquer questão de uma aceitação “*errónea da herança*”¹⁶².

Só não se transmitem aos herdeiros do responsável subsidiário com a sua morte, as dívidas resultantes do pagamento de coimas ou sanções acessórias pecuniárias referentes a contraordenações tributárias, as quais à luz do princípio da intransmissibilidade das penas (art. 30º, n.º 3 da CRP), e do art. 62º do RGIT, se extinguem com a morte¹⁶³. Assim, as dívidas do responsável subsidiário falecido resultantes de contraordenações cometidas pela sociedade, não se transmitem *mortis causa* aos seus herdeiros.

Esclarecida esta questão, cabe responder à dúvida levantada em relação à legitimidade processual do herdeiro do responsável subsidiário para a reversão, se nem a LGT nem o CPPT o referem expressamente.

A legitimidade do herdeiro do responsável subsidiário é assegurada pelo art. 153º, n.º 1 do CPPT, que na sequência do que explicámos relativamente à transmissão *mortis causa* da dívida tributária e, no entender de LOPES DE SOUSA, apesar da falta de referência expressa, deve ser interpretado no sentido de conferir legitimidade passiva ao sucessor do responsável subsidiário¹⁶⁴, independentemente do *de cuius* ter falecido já no decurso do processo de reversão da execução fiscal ou antes de contra si a reversão ter sido instaurada.

O seu herdeiro é habilitado nos exatos termos previstos nos arts. 155º, 166º, n.º 1 al. b) e 168º, n.º 1, ambos do CPPT. Explicando: ocorrida a partilha da herança, cada um dos herdeiros será citado para pagar a dívida tributária exequenda na proporção da sua quota na herança, conforme art. 155º, n.º 1, n.º 3 al. a) e n.º 4, ambos do CPPT (e de acordo com o próprio Direito das Sucessões, como prevê o art. 2098º do CC); caso a herança se

subsidiária e, contrariamente ao disposto no art. 29º, n.º 2 da LGT, não se poderia transmitir uma dívida do responsável subsidiário ainda não liquidada porque ainda não tinham sido verificados os pressupostos da reversão, e não existia a sua decisão. Consequentemente, o *de cuius*, não era qualificado como responsável subsidiário e, obrigação alguma se transmitiria aos seus herdeiros.

¹⁶² *Idem*, pp. 41-42. No entendimento da A. a falta de liquidação da dívida, no momento da morte do *de cuius*, levaria a que os seus herdeiros aceitassem uma herança, sem conhecimento de que estava onerada com uma dívida tributária, e mesmo que a quisessem repudiar para não assumir a dívida, já não lhes era possível por força da irrevogabilidade da aceitação (2061º do CC). Com todo o respeito, em nossa opinião tal raciocínio não se poderá acolher, porque como temos vindo a explicar, a dívida transmite-se, *ope legis*, pelo art. 29º, n.º 2, da LGT e ainda, como qualquer outra dívida, pelos princípios do Direito das Sucessões.

¹⁶³ Ac. do STA de 02/05/2007, proc. 1105/06.

¹⁶⁴ SOUSA, Jorge Lopes de – cit. 44, p. 70, e ac. do STA, cit. 163.

encontre indivisa¹⁶⁵, segundo o art. 155º, n.º 4 do CPPT são citados respetivamente, o cabeça de casal da herança¹⁶⁶ (art. 154º do CPPT) ou qualquer um dos herdeiros para o pagamento da dívida tributária exequenda, sob pena, de findo o respetivo prazo, serem penhorados quaisquer bens da herança. Neste último caso, há que distinguir se a aceitação¹⁶⁷ da herança foi pura e simples (art. 2052º, n.º 1 do CC, primeira parte) em que são penhorados os bens da herança, tendo o herdeiro o ónus de provar que esta não dispõe de mais bens, como previsto no art. 2071º do CC *in fine*, ou se de contrário, a aceitação ocorreu a benefício de inventário (arts. 2052º, n.º 1, *in fine* e 2053º, ambos do CC), em que respondem apenas pela dívida os bens inventariados, cfr. art. 2071º, n.º 1, primeira parte, correndo sobre a AT o ónus da prova da existência de outros bem para além desses¹⁶⁸.

Esta habilitação é exatamente igual nos casos em que o responsável subsidiário falece antes de ter sido instaurada a reversão da execução de fiscal, e sempre com a ressalva de ser assegurado ao seu herdeiro o direito de audiência prévia, nos termos do art. 23º, n.º 4 e art. 60 n.ºs 4, 5 e 6 da LGT¹⁶⁹.

Não colhe aqui o entendimento¹⁷⁰ segundo o qual, o falecimento do responsável subsidiário prévio à sua citação para o processo de reversão ou prévio à decisão de reversão, desencadearia uma reversão *per saltum*, diretamente contra o herdeiro, e inadmissível por falta de previsão legal, conduzindo a uma ilegitimidade processual. Esta tese é apoiada nos seguintes argumentos: o art. 29º, n.º 2 da LGT apenas versa sobre a transmissão da dívida, e não sobre a forma dessa transmissão; o art. 24º, n.º 1 da LGT não prevê a responsabilidade subsidiária dos herdeiros dos gestores, nem o art. 153º, n.º 1 do CPPT relativamente à legitimidade dos executados, faz qualquer referência a sucessores de responsáveis tributários subsidiários, que por sua vez também não constariam do título executivo e por essa razão não poderiam ser parte na execução fiscal¹⁷¹.

¹⁶⁵ Sobre a herança indivisa (28).

¹⁶⁶ Relativamente ao cabeça de casal (29).

¹⁶⁷ Sobre a aceitação veja-se o ponto 2.2.

¹⁶⁸ Regra do art. 74º, n.º1 da LGT.

¹⁶⁹ SOUSA, Lopes de - cit. 44, p. 70. Ainda v. ac. do STA de 05/05/2007, proc. nº 01105/06.

¹⁷⁰ ROCHA, Ana Paula - cit. 16, pp. 37-38.

¹⁷¹ Não constam, porque o imposto não está liquidado em nome deles, art. 163º, n.º 1, do CPPT, nem constam do ato que decide a reversão. O título executivo, é a certidão extraída da liquidação do tributo - MORAIS, Rui Duarte – cit.41., p. 113 – nela não consta o nome dos herdeiros. Refira-se que o título executivo é condição necessária e suficiente da ação executiva, e define o fim e os limites da execução, porque determina o quantum da obrigação coercivamente cobrada – *Idem*, p. 36, adotando a caracterização

Salvo o devido respeito, não podemos concordar. Jamais ocorre qualquer reversão *per saltum*, contra o herdeiro do responsável subsidiário. O que existe, reitera-se, quer tenha havido ou não reversão antes do *de cuius* falecer, é uma habilitação do seu herdeiro, pelo incidente previsto no art. 155º do CPPT.

Quaisquer dúvidas levantadas quanto à legitimidade passiva do herdeiro do responsável subsidiário para intervir no processo de execução fiscal, que poderiam ter cabimento no anterior regime do CPCI e CPT, já analisado no ponto 5.1, face ao atual art. 29º, n.º 2 da LGT encontram-se dissipadas. A norma é muito clara ao prever a possibilidade da transmissão por morte da dívida tributária imputada ao responsável subsidiário, bem como também o é o regime previsto no CPPT para a legitimidade passiva dos seus herdeiros e sua habilitação. Daí, todo e qualquer argumento que negue essa legitimidade passiva, nos casos em que o responsável subsidiário falece antes de contra si se dar a reversão da execução fiscal, não será por nós aceite, por contrariedade com o Direito substantivo e nem será fundamento para a procedência de uma oposição à execução com base no art. 204º, n.º 1, al. b) do CPPT.¹⁷².

Ainda se diga: será indiferente nesta sede o facto da responsabilidade tributária subsidiária se apoiar numa presunção de culpa, nos termos do art. 24º, n.º 2, al. b) da LGT¹⁷³. Essa é uma questão completamente distinta, que levanta outras dúvidas cuja relevância será seguidamente discutida.

de CASTRO, Anselmo - *Ação Executiva Singular Comum e Especial*. Coimbra: Coimbra Editora, 1970, p. 14 ss.

¹⁷² Ac. do STA de 03/06/2015, proc. n.º 01025/14.

¹⁷³ Ac. do STA de 08/07/2020, proc. n.º 0109/13.

5. Do dever fundamental de pagar impostos e da eficiência na cobrança da receita fiscal pelo processo de reversão da execução

5.1. Do Estado Fiscal e do dever fundamental de pagar impostos

Desde o Liberalismo que se tem vindo desenvolver a ideia do Homem livre, titular de direitos fundamentais alicerçados no princípio da dignidade da pessoa humana e, ao mesmo tempo, responsável pela comunidade da qual faz parte. Como tal, encontra-se sujeito ao cumprimento de deveres que garantem quer a sua própria liberdade individual quer o suporte da sua comunidade. Falamos dos deveres fundamentais, criados pelo legislador constituinte para suporte do próprio Estado, enquanto organização social, que garantem o cumprimento das necessidades gerais de todos os seus membros e, simultaneamente, delimitam os poderes público e privado assegurando os direitos fundamentais dos cidadãos¹⁷⁴.

Com o advento do Estado Liberal, cai a anterior soberania absolutista, que passa a ser substituída, pela ideia de Estado como sociedade organizada, em que o Homem, enquanto indivíduo é o seu princípio e fim último. O poder soberano do Estado passa a ser limitado por normas jurídicas que reconhecem aos cidadãos um conjunto de direitos, liberdades e garantias cuja finalidade é assegurar a realização e proteção individual de cada um e a abstenção do Estado se imiscuir na propriedade privada e na economia.

Os direitos fundamentais sofreram com o decurso do tempo, até à atualidade um singular desenvolvimento, sobretudo após a I Guerra Mundial com o nascimento do Estado Social, movido pelo interesse público e titular de bens públicos que estão ao serviço e à disposição de todos, capaz de efetuar prestações à comunidade que preencham necessidades coletivas básicas, ou seja, um Estado orientado para o bem comum.

Neste sentido, desenvolveram-se paralelamente aos direitos individuais, direitos sociais e económicos, que tal como os primeiros se encontram previstos nas constituições dos

¹⁷⁴ NABAIS, J. Casalta - *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, 4ª Reimpressão, Coimbra, Almedina, 2015, p. 59.

Estados de Direito democrático contemporâneos e, são oponíveis judicialmente contra o poder estadual.

Não obstante este limite constitucional, é legítimo que o Estado imponha deveres aos cidadãos para garantir a sua existência, o seu pleno funcionamento enquanto organização social e o seu financiamento. O fundamento dessa imposição prende-se com facto, de contrariamente ao Estado Absolutista, este Estado Social, não possuir outra forma de se sustentar financeiramente a si mesmo porque não é detentor de propriedade, nem atua como agente económico ou sequer explora os próprios recursos naturais, restando-lhe como solução possível, para garantia da sua subsistência, fazer-se pagar à custa de sacrifícios impostos aos cidadãos, se bem que dentro dos limites constitucionais.

Desta forma, assim como as Constituições dos Estados de Direito democrático, consagram direitos fundamentais, também, preveem, ainda que implicitamente, deveres chamados fundamentais.¹⁷⁵ Estes só existem se e só se, estiverem previstos nas respetivas Constituições, e sempre na medida dessa previsão, mesmo que ela conste de normas não exequíveis por si mesmas.

Na lição de CASALTA NABAIS, os deveres fundamentais são posições jurídicas passivas, subjetivas, autónomas, universais, permanentes e essenciais. Passivas porque opostas aos direitos fundamentais, exprimem uma dependência dos indivíduos em relação ao Estado, lado ativo da relação jurídica; subjetivas e individuais, uma vez que os seus titulares, nos termos da Constituição são os próprios indivíduos, quer sejam as pessoas singulares, quer as pessoas coletivas¹⁷⁶, independentemente dos poderes ou competências do Estado; universais visto todos sem qualquer exceção, enquanto membros de uma comunidade, estarem a eles sujeitos; permanentes, dado serem irrenunciáveis e subsistirem no tempo, e essenciais pela crassa importância para a existência, manutenção e funcionamento da comunidade estadual, refletindo os seus valores jus fundamentais¹⁷⁷.

No fundo, os deveres fundamentais são expressão dos valores essenciais de toda a comunidade, funcionando como fundamento para balancear os próprios direitos fundamentais quando é necessário assegurar o interesse público e garantir a propriedade privada livre de intervenções estaduais e a liberdade individual dos cidadãos.

¹⁷⁵ *Idem*, p. 63

¹⁷⁶ Por via do art. 12º, n.º 2 da CRP, as pessoas coletivas são titulares de direitos e deveres fundamentais compatíveis com a sua natureza.

¹⁷⁷ NABAIS, J. Casalta – cit. 174, pp. 64- 73.

Exemplo claro de um desses deveres fundamentais, particularmente importante no nosso estudo, é o dever fundamental de pagar impostos, presente nas constituições dos atuais Estados democráticos, não sendo a CRP uma exceção.

Contrariamente ao tempo do Liberalismo, em que a tributação tinha como objetivo apenas fazer face às despesas da Administração Pública, com o Estado Social esta ideia declina, para dar lugar a um conceito de Estado orientado para o interesse público, adstrito a tarefas fundamentais como a defesa e segurança nacional, a proteção civil e outras tarefas inerentes à função social e reguladora, que aproveitam a toda a comunidade e que implicam despesa pública avultada.

Não intervindo o Estado na propriedade privada ou economia, sem fundamento constitucional, e na falta de outra forma de suportar essas despesas, há que garantir receita para o cumprimento das necessidades públicas, funcionamento e manutenção da própria sociedade, exigindo-se aos cidadãos que sejam eles, enquanto membros do Estado prestador, por ele responsáveis, contribuindo, na medida da sua capacidade individual, para o financiamento e existência da comunidade estadual, com o pagamento de prestações pecuniárias exigidas *ex lege*, independentemente da vontade individual.

Resulta daqui o conceito de Estado Fiscal¹⁷⁸, maioritariamente financiado por impostos¹⁷⁹, pagos pelos cidadãos, e de um dever fundamental de os pagar.

Na CRP, embora não expressamente previsto, este dever está implícito na ideia de Estado Fiscal, subjacente aos arts. 106º e 107º da CRP, no princípio do Estado Social expresso no art. 2º da CRP e desenvolvido nos seus arts. 9º, 80º e 81º, onde se faz previsão das tarefas fundamentais do Estado e dos princípios fundamentais e incumbências prioritárias no âmbito económico social, respetivamente. O mesmo se retira do direito de propriedade privada (art. 62º da CRP), do direito à liberdade escolha de profissão e do direito à livre iniciativa económica privada e cooperativa, reflexo de um Estado que não intervém na economia, regulada meramente pelas regras da concorrência de mercado.

¹⁷⁸ Desenvolvido por SCHUMPTER, cit. por SANCHES Saldanha, cit. 139, pp. 22-23.

¹⁷⁹ Os impostos são prestações pecuniárias, sem caráter sancionatório, exigidas pelo Estado, com fundamento na lei e unilaterais, i. e., não implicam qualquer contraprestação retributiva, tendo como objetivo o preenchimento de necessidades gerais comunitárias, contrariamente às taxas caracterizadas pela bilateralidade. Se as tarefas do Estado têm como objetivo a satisfação de necessidades gerais coletivas, excluídas de qualquer vantagem individual, e ainda assim, mesmo que tal vantagem exista, pela natureza e dimensão das próprias tarefas, faz sentido que o seu financiamento provenha de receitas não consignadas, nomeadamente de impostos. Sobre esta temática *vide* NABAIS, J. Casalta – cit. 174, pp. 199-202.

Se o Estado não interfere na economia privada, movida pelo critério do lucro, estando apenas preocupado com o bem-estar da comunidade e ainda lhe proporciona bens e prestações sociais que interessam indistintamente a todos, é justo que enquanto beneficiários, os cidadãos contribuam para este bem maior, na medida do seu rendimento, ou seja, na medida da sua capacidade contributiva, o que na CRP, se prevê no art. 103º, n.º 1¹⁸⁰. Desta forma, claramente se afirma o Estado português, como um Estado Fiscal, e implicitamente se determina a existência de um dever fundamental de pagar impostos¹⁸¹¹⁸².

Não será assim concebível uma ideia de Estado Social em que os cidadãos não estivessem obrigados ao pagamento de impostos. Isso seria destruir toda a sua essência e existência porque não haveria fonte que o financiasse. Levaria a uma perigosa anarquia “sem eira, nem beira”, a uma sociedade totalmente desorganizada, pondo em causa os próprios direitos fundamentais dos cidadãos, inclusivamente a própria dignidade da pessoa humana.

O dever fundamental de pagar impostos resulta diretamente da ideia de Estado enquanto comunidade em prol do seu interesse. VIEIRA DE ANDRADE caracteriza-o, como um dever “*autónomo, imposto pela CRP independentemente da existência de qualquer direito e não poderia por isso deixar em momento algum de ser considerado um dever fundamental*”¹⁸³.

Este dever tem como paralelo o poder tributário do Estado Fiscal soberano, a quem cabe o poder de criar os tributos e a respetiva disciplina, seguindo as suas próprias políticas à

¹⁸⁰ Enuncia o designado princípio da capacidade contributiva. A CRP não se limita a fazer referência ao Estado Fiscal como aos objetivos da tributação e forma de distribuição da obrigação tributária, que deve ser mais onerosa para os contribuintes com rendimentos mais elevados e menos onerosa para aqueles que obtêm menor rendimento, demonstrando uma clara preocupação com a igualdade na distribuição da riqueza.

¹⁸¹ NABAIS, J. Casalta, cit. 174, pp. 185-186 e 629 e ss. Em sentido ligeiramente diverso – FAVEIRO, Vítor - *O Estatuto do contribuinte: A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*. Coimbra: Coimbra Editora, 2002, pp. 225 e ss. e 653 e ss – Refere um dever inato de contribuir, de pagar impostos, que consiste no “*dever (...) de cada um dos Homens, afetar aos fins da coletividade uma parte dos elementos, bens ou valores de que dispõe*”, sendo a “*lei fiscal o meio formal de atribuição da qualidade jurídica de contribuir*”. Este dever de contribuir para o A. estrutura a própria sociedade como um todo organizado e por isso mesmo, integra o ordenamento jurídico constitucional.

¹⁸² Como ex. em contrário, a Constituição espanhola, que expressamente prevê um dever de contribuir no seu art. 31º - PACUAL M, Luis Alberto- *La Funcion Tributária en el Marco del Estado Social y Democrático de Derecho*. REDF. Nº 109/110 (2001), pp. 407 e ss.

¹⁸³ ANDRADE, José Vieira de - *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. Coimbra: Almedina, pp. 156 e 157. O A. distingue deveres fundamentais autónomos dos deveres fundamentais associados a direitos. Estes últimos estariam diretamente correlacionados com um direito fundamental.

margem das que são adotadas por outros Estados. Este poder, no entanto, está subordinado à CRP e da lei.

O dever fundamental de pagar impostos justificado pela garantia de existência e manutenção do Estado Fiscal, enquanto Estado soberano, ao mesmo tempo impõe limites ao poder tributário e à atividade dos órgãos estaduais, resultantes dos princípios que estruturam o próprio Estado¹⁸⁴ e dos princípios estruturantes da ordem jurídica constitucional¹⁸⁵¹⁸⁶. Qualquer atuação dos poderes públicos com fundamento no dever fundamental de pagar impostos está subordinada a todo o quadro de juridicidade, ao interesse público e ao respeito pelos direitos, liberdades e garantias dos contribuintes.

A soberania fiscal do Estado pode ser dividida, em soberania fiscal legislativa, soberania fiscal quanto às receitas, soberania fiscal judicial e soberania fiscal administrativa¹⁸⁷.

No caso do Estado Fiscal português, a CRP distribui verticalmente o poder tributário entre a Assembleia da República e Governo (art. 161º, al. i) da CRP) e as Assembleias Regionais e Locais (arts. 227, n.º 1, al. i), 232º, n.º 1 e 238, n.º 4 da CRP)¹⁸⁸, num reflexo do brocardo “*no taxation without representation*” de onde resulta um princípio de reserva de lei formal que determina a criação de impostos, seus elementos essenciais, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes (art. 103º, n.º 2 da CRP), bem como o Regime Geral das Taxas e contribuições financeiras a favor de entidades públicas, pelos órgãos com legitimidade democrática como meio de garantir a segurança jurídica e a igualdade. A própria densificação dos elementos essenciais do imposto está sujeita a reserva de Lei da AR ou DL autorizado. O art. 103º, n.º 3 da CRP, consagra o princípio da precedência de lei, qualquer regulamento que crie tributos e o seu regime deve mencionar a respetiva lei habilitante.

¹⁸⁴ Estes são os princípios político constitucionais: princípios que estrutura o próprio Estado constitucional, caracterizando a forma de Estado, de que são exemplos o princípio do Estado de Direito democrático (de cujos subprincípios se exemplificam, o princípio da juridicidade, o princípio da constitucionalidade, etc), o princípio democrático, o princípio da separação de poderes, o princípio da subsidiariedade e o princípio do Estado Social. Também integram a categoria de princípios político-constitucionais os que estruturam o próprio Estado português, quer externamente, em relação a outros Estados, ou entidade da U.E., quer internamente, quanto à organização administrativa e política interna).

¹⁸⁵ Referimo-nos aos princípios que estruturam a ordem jurídica constitucional ex. princípios da constitucionalidade, igualdade, proporcionalidade, etc.

¹⁸⁶ CANOTILHO, Gomes e MOREIRA, Vital – cit. por NABAIS J. Casalta, cit. 174, pp. 128-129.

¹⁸⁷ SANCHES, Saldanha, cit. 139.

¹⁸⁸ Sobre o poder tributário originário e derivado V. DOURADO, Ana Paula, cit. 36, pp. 126-135.

Este traço de soberania fiscal, mais não é que a soberania fiscal legislativa traduzida na competência dos órgãos com legitimidade democrática de criar tributos e respetivo regime, mediante normas gerais e abstratas, e de delimitarem essa mesma competência.

O mesmo é aplicável às Regiões Autónomas, que nos termos da CRP, têm poder tributário próprio permitindo-lhes criar os seus próprios tributos, dentro dos limites constitucionalmente impostos e de adaptar o sistema fiscal nacional às suas especificidades (art. 227º, n.º 1, al. i), da CRP). Por outro lado, no seu caso particular, assiste-se a um outro traço de soberania fiscal: a soberania fiscal quanto às receitas, visto deterem a titularidade de toda a receita fiscal aí cobrada ou gerada e, a uma participação nas receitas tributárias do Estado, como disposto no art. 227º, n.º 1, al. j) da CRP.

O art. 103º, n.º 3 da CRP consagra o direito de resistência ao pagamento de qualquer tributo que viole a CRP ou a lei, numa “*conceção garantística da legalidade fiscal*”¹⁸⁹. Além disso, os contribuintes beneficiam de tutela jurisdicional efetiva contra qualquer norma jurídica ou ato em matéria fiscal contrário à lei ou à CRP, em manifestação da soberania fiscal judicial.

Numa expressão daquilo que é a soberania fiscal administrativa, cabe à AT, enquanto entidade pública, garantir o cumprimento do dever fundamental de pagar impostos, tarefa que se encontra subordinada ao interesse público, traduzido na obtenção da receita necessária para o preenchimento das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas, cfr. art. 103º, n.º 1 da CRP, competindo-lhe nesse sentido, a direção da instrução do procedimento tributário (art. 71º da LGT).

Pode, inclusivamente, no uso de prerrogativas de autoridade pública, no caso de incumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo, proceder à cobrança coerciva dos créditos tributários através do processo de execução fiscal, fazendo-se pagar à custa do património do contribuinte executado.

Do que temos vindo a dizer, neste ponto 5, facilmente se percebe, que a AT só pode exercer a sua competência para exigir obrigações tributárias, que constem de lei expressa, e manifestamente se reconduzam a uma questão de interesse público e no respeito pela CRP e pela lei, como se dispõe no art. 266º, n.º 2 da CRP, relativamente à atuação de toda a Administração Pública, e no art. 55º da LGT, concretamente para a AT. Qualquer que

¹⁸⁹ DOURADO, Ana Paula – cit. 36, p. 114.

seja a sua atuação, terá de se basear no interesse público e respeitar todo o quadro jurídico que rege a atuação administrativa.

Nas próximas páginas iremos abordar os princípios que regem a atuação da AT relevantes para o nosso estudo: o princípio da eficiência que justifica a reversão da execução fiscal contra o gestor, como se verá, e os princípios constitucionais orientadores da atividade da AT, que como tal devem ser tidos em conta no processo de reversão.

5.2 O Princípio da Eficiência e a sua relação com a presunção do art. 24º, n.º 1 da LGT

5.2.1. Do princípio da eficiência da AT

O art. 41º da CDFUE, no que é o designado o princípio da boa administração, determina que toda atividade da Administração Pública da U.E. e dos Estados Membros deve ter como objetivo encontrar a melhor solução para o interesse público, no respeito pelos direitos fundamentais dos cidadãos.

Absorvido pelo Direito interno, por força do art. 8º, n.º 3 da CRP, este princípio encontra expressão nos art. 266º, n.º 2 da CRP e no art. 5º do CPA, postulando uma atuação administrativa orientada para a prossecução do interesse público e de acordo com o direito fundamental a um procedimento equitativo ou procedimento justo, em respeito pelos princípios da igualdade, imparcialidade, justiça, celeridade, fundamentação da decisão e publicidade. A sua aplicação é pluridimensional, manifestando-se quer em relação ao próprio procedimento administrativo, como em relação ao conteúdo material da decisão procedimental. Tal como o próprio procedimento, enquanto “caminho” para se chegar à decisão administrativa, também o objeto e o conteúdo material da mesma devem respeitar a boa administração.

Este direito fundamental ao procedimento justo ou procedimento equitativo, subjetivação do princípio do procedimento equitativo, aflora do princípio da justiça, comum a todos os Estados Democráticos, e a todos os Estados Membros da U. E, e é um reflexo do direito fundamental ao processo equitativo, que na CRP, consta do art. 20º, n.º 4.

A AT, como entidade pública, deve reger-se na sua atuação pelo princípio da boa administração, e seus subprincípios da eficiência e celeridade, bem como respeitar o direito dos contribuintes ao procedimento equitativo, o que entre outros aspetos implica

a fundamentação da decisão¹⁹⁰, que se pretende justa e tomada de acordo com critérios de igualdade e imparcialidade¹⁹¹.

Corolário do princípio da boa administração (art. 5º do CPA), o princípio da eficiência implica que exista uma relação de ótimo entre o objetivo a prosseguir e o resultado alcançado. A atuação administrativa é eficiente quando se obtém o resultado máximo pretendido no período temporal devido, através de uma utilização ótima ou racional dos recursos existentes. Este conceito tem uma estreita ligação com os conceitos de eficácia e economia.

Eficácia significa uma relação entre o resultado pretendido e o *output* real, i. e., fazendo um juízo de prognose póstuma, sobre o resultado a atingir com aquela atuação administrativa, atingiu-se na realidade, o resultado desejado. Aplicada ao campo tributário, a eficácia fiscal, no entendimento de SOUSA FRANCO, é “*a medida em que o sistema fiscal é adequado às finalidades que por ele devem ser prosseguidas*”¹⁹², de onde se conclui que sendo necessária receita fiscal para pôr em prática as políticas definidas para provir aos fins que o Estado deve prosseguir, a AT deve provir pela efetiva cobrança da mesma, assegurando a plena e ótima resposta às necessidades públicas estaduais.

Já economia implica alcançar os resultados pretendidos no período temporal desejado, com o mínimo de dispêndio dos recursos existentes. A obrigação tributária deve ser exigida pela AT com o menor gasto de recursos possível, dentro do prazo pretendido.

Por sua vez, uma atuação administrativa eficiente também se quer célere. As decisões da AT devem ser proferidas o mais rapidamente possível (art. 55º da LGT), nos prazos a que alude o art. 57º da LGT¹⁹³, sem prejuízo dos direitos dos contribuintes e da prática das

¹⁹⁰ O direito fundamental ao procedimento equitativo, enquanto paralelo com o direito ao processo equitativo, do art. 20º, n.º 4 da CRP, engloba o direito de participação dos interessados nas decisões que lhe digam respeito, o direito ao contraditório espelhado no direito de audiência prévia (art. 60º da LGT), o direito à notificação dos atos, o direito de acesso ao processo administrativo e à produção de prova, o direito de se fazer representar por mandatário, o direito à fundamentação, o direito a uma decisão no prazo célere e dotada de publicidade. Apenas iremos desenvolver os direitos relevantes para o nosso estudo.

¹⁹¹ Adiante se verá que os princípios da igualdade e da imparcialidade são corolários do princípio da justiça, pelo que uma decisão justa deve sempre observá-los.

¹⁹² FRANCO, António L. de Sousa – *Finanças Públicas e Direito Financeiro*. 4ª ed. 7ª reimpressão. Coimbra: Almedina, 1999, vol. II, p. 198.

¹⁹³ O procedimento deve estar concluído no prazo de seis meses, cfr., o n.º 1, do art. 57º, da LGT, e os atos do procedimento tributário devem ser praticados no prazo de dez dias, salvo disposição legal em contrário, cfr. o n.º 2. Os prazos indicados são contínuos, e para seu cômputo aplicam-se as regras do art. 279º do CC (art. 57º, n.º 3 da LGT e art. 20º, n.º 1 do CPPT).

diligências que AT considere adequadas à descoberta da verdade material, proibindo-se quaisquer morosidades ou expedientes dilatórios e inúteis¹⁹⁴.

Eficiência e celeridade são princípios que coexistem paralelamente e que justificam a reversão do processo de execução fiscal contra o responsável subsidiário. Pela reversão o Estado obtém de forma eficaz o crédito tributário com a penhora e venda executiva do património do revertido, salvaguardando assim a receita destinada à prossecução do interesse público. Caso o património do devedor originário seja inexistente ou insuficiente para pagar a dívida, ainda assim, há uma alternativa para se fazer pagar rapidamente.

Mas a decisão de reverter a execução fiscal, tem igualmente de respeitar o direito ao procedimento equitativo, que implica a fundamentação da decisão. A AT tem de revelar os pressupostos de facto e de direito que a levaram a decidir daquela forma e não de outra, para que o responsável subsidiário possa exercer plenamente o seu direito de reação contra aquela decisão, reclamando, impugnando ou opondo – se à execução.

Para decidir e fundamentar a decisão, tem a AT de provar a existência dos pressupostos da reversão, tarefa que como mais à frente se verá, no caso do pressuposto da culpa do gestor na inexistência ou insuficiência de património da sociedade para pagamento da obrigação tributária, nem sempre é fácil, o que justifica recorrer a presunções que invertem o ónus da prova a seu favor, facilitando-lhe essa tarefa. É o que acontece nas situações subsumíveis à al. b), do n.º 1 do art. 24º da LGT, e que de seguida nos iremos ocupar.

¹⁹⁴ É a chamada vertente negativa do princípio da celeridade. Contudo a sua violação pela AT não implica qualquer sanção ou qualquer efeito processual ou nos direitos dos contribuintes, não gerando qualquer vício do ato praticado fora do prazo devido. A única consequência é a responsabilidade civil extracontratual da AT, nos termos da Lei 67/2007, de 31 de dezembro, que aprovou o Regime da Responsabilidade Civil Extracontratual do Estado e demais entidades públicas.

5.2.2. Da prova e da presunção de culpa da al. b), do n.º 1, do art. 24º da LGT e sua relação com a eficiente arrecadação da receita

Para decidir a reversão contra o gestor, invocando o seu direito de exigir a obrigação tributária em nome do interesse público, a AT tem de provar os factos constitutivos desse direito, segundo a regra geral do ónus da prova do art. 74º, n.º 1 da LGT, num decalque da regra do 342º, n.º 2 do CC¹⁹⁵.

Esses factos correspondem aos pressupostos da reversão: a inexistência ou insuficiência patrimonial do devedor originário para pagamento da dívida tributária exequenda, as funções de gestão exercidas no período temporal que preenche a previsão do art. 24º, n.º 1 da LGT, e nas situações da al. a), a culpa do gestor. Provados os factos, vão eles fundamentar a decisão da AT, como resulta do art. 23º, n.º 4 da LGT: a reversão “*é precedida pela declaração fundamentada dos seus pressupostos*”.

Tal como no processo judicial, no procedimento tributário, a função da prova é gerar no órgão decisor a convicção dos factos, permitindo chegar à decisão procedimental. A decisão tem de ser pautada por critérios, lógicos, objetivos e transparentes, possíveis de serem conhecidos e controlados pelos contribuintes. Assim, a base lógica argumentativa da decisão assenta na prova obtida, e a exigência de fundamentação (art. 77º, n.º 1 da LGT) torna possível o controle da adequação e racionalidade da decisão em relação aos factos que lhe servem de base.

No procedimento e processo tributário, valem os princípios da legalidade e da prossecução do interesse público: a AT só pode invocar o direito de exigibilidade da obrigação tributária, quando conste de lei expressa: o facto tributário tem de estar previsto na lei. O objetivo da tributação é obter a receita que satisfaça as necessidades da comunidade, logo quando a AT invoca o seu direito alicerçado no interesse público, que também rege toda a sua atuação, faz sentido que seja a mesma a proceder a tudo quanto for essencial para a obtenção da prova necessária à descoberta da verdade material,

¹⁹⁵ Esta regra geral só será afastada nas situações reconduzidas ao art. 344º do CC: quando haja presunção legal, dispensa ou liberação do ónus da prova, convenção em contrário, desde que válida, outros casos previstos na lei, e sempre que a contraparte tiver tornado culposamente a prova impossível ao onerado.

independentemente da iniciativa dos interessados¹⁹⁶, mesmo que contrária aos seus interesses patrimoniais (arts. 266º, n.º 2 da CRP e 55º da LGT).

A AT apenas pode exigir a obrigação tributária quando a lei o permite, então, não pode haver qualquer dúvida do direito por ela invocado: não é possível a dúvida quanto à existência e à quantificação do facto tributário. Daí que se veja mais uma razão, para ser a AT a ter a competência e o dever de recolha da prova dos factos que fundamentam a decisão,¹⁹⁷ através dos seus recursos técnicos, financeiros e humanos, a fim de demonstrar verificados os pressupostos da responsabilidade do gestor pela falta de pagamento da dívida da sociedade que a levaram a decidir a reversão.

Pode, para tanto, fazer mão de qualquer meio de prova admitido pelo Direito¹⁹⁸, art. 72º da LGT, escolhendo os que lhe parecerem mais adequados, sem estar limitada às provas apresentadas pelos interessados. Pode ordenar-lhes que prestem informações, apresentem documentos ou coisas, ordenar inspeções ou a colaborar noutros meios de prova (art. 89º, n.º 1 do CPA *ex vie* art. 2º CPPT).

Este *numerus abertus* em matéria probatória é o mais indicado à boa administração, ao cumprimento do princípio do procedimento equitativo e ao princípio da descoberta da verdade material.

Não se trata, porém, esta amplitude de meios de prova ilimitada. A discricionariedade da AT na escolha e valoração dos meios de prova é delimitada pelos princípios da justiça, proporcionalidade, e por exigências de segurança jurídica e garantia dos direitos ou interesses legalmente protegidos dos contribuintes.

¹⁹⁶ Naturalmente, esta oficiosidade do procedimento tributário, não dispensa o contribuinte do cumprimento do dever de colaboração com a AT na produção de prova (art. 59º da LGT). A violação deste dever, bem como a falta de solicitação ao interessado no procedimento de elementos probatórios necessários à instrução do procedimento tem como consequência, vício de procedimento, suscetível de anulabilidade do ato da decisão final.

¹⁹⁷ Que só não existe, como era de esperar para os factos notórios, i. e., aqueles que são de conhecimento geral (art. 514º, n.º 1 do CPC), e para aqueles que o órgão competente teve conhecimento em virtude do exercício das suas funções (art. 87º, n.º 3 do CPA *ex vie* art. 2º, al. e) do CPPT, e que devem constar do procedimento.

¹⁹⁸ São admitidos como meios de prova pelo Direito Civil: prova documental (arts. 523º a 551º- A do CPC e 362º a 387º do CC), prova por confissão (arts. 552º a 567º do CPC e 352º a 361º do CC), prova pericial (arts. 568º a 591 do CPC e 388º e 389º do CC), prova por inspeção (art. 612º a 615º do CPC e 390º a 391º do CC), prova testemunhal arts. 616º a 645º do CPC e 392º a 396º do CC). Ao nível do Direito Penal admite-se além da prova documental, pericial e testemunhal (arts. 164º a 170º, 153º a 163º e 128º a 133º do CPP, respetivamente), prova por declarações (arts. 140º a 145º do CPP), por reconstituição do facto (art. 150º do CPP) e prova por acariação (art. 146º do CPP). O Direito Fiscal ainda prevê um meio de prova adicional: prova por informações oficiais no art. 76º, n.º 1 da LGT.

Se do art. 20º, n.º 4 da CRP, que prevê o direito à tutela jurisdicional efetiva, se extrai um “direito à produção de prova”, de forma análoga, o direito ao procedimento equativo ou justo procedimento, implica um direito semelhante, consubstanciado pelo respeito do meios de prova e repartição dos ónus da prova que o Direito admita, e na inadmissibilidade de qualquer norma ou ato da AT que comprima a justiça material do procedimento, ao tornar inexecutível a contraprova apresentada pelo contribuinte, nos termos do art. 74º, n.º 2 da LGT.

Fica claro serem o procedimento tributário (e o processo) dominados pelo princípio do inquisitório, expressamente previsto no art. 58º da LGT, e justificado pela obrigação de prossecução do interesse público (arts. 266º, n.º 1 da CRP e 55º da LGT), pelo princípio da imparcialidade (arts. 266º, n.º 2 da CRP e 55º da LGT), que se impõe à AT, e pelo princípio da legalidade (art. 55º da LGT).

A prova usada no procedimento, pode ser direta ou imediata, cuja averiguação pela AT é feita mediante os seus recursos, ou indireta ou mediata, através de indícios que levam o decisor a inferir, de um facto conhecido, um facto desconhecido¹⁹⁹.

Qualquer prova obtida pela AT, como já se disse, é livremente apreciada pelo órgão decisor, tendo em conta o caso concreto, dando maior relevância a uma prova, em detrimento da outra, alicerçando num raciocínio lógico a sua perceção sobre os factos, que fundamentam a decisão final. É uma “*liberdade para a objetividade*”²⁰⁰.

A livre apreciação de prova leva à criação de uma livre perceção dos factos no órgão decisor. Não é lhe exigido, tal como ao juiz do processo, uma certeza inquestionável, mas “*um determinado grau de probabilidade tão elevado*”²⁰¹, bastante para a tomada de decisão. Esta convicção do decisor não é mais, se não, o “efeito psicológico da prova”, resultado da sua perceção da realidade cujo suporte é a elevada probabilidade de ocorrência daquela factualidade.

Esta convicção do decisor em relação ao valor atribuído ao material probatório, para que não se caia em arbitrariedade, tem de ser fundamentada para que se torne objetiva. O órgão decisor deve assim expor os pressupostos de facto e de Direito que o levaram a

¹⁹⁹ Ex. da tributação por métodos indirectos (art. 87º e ss. da LGT), em que a AT chega ao rendimento coletável do contribuinte através de indícios, por não ser possível comprovar e quantificar com exatidão o valor real dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação.

²⁰⁰ SILVA, Germano Marques – *Curso de Direito Penal II*. 5ª Ed. Verbo, 2011, p. 11.

²⁰¹ SERRA, Adriano Vaz - *Provas Direito Material Probatório*. Lisboa: Livraria Petrony, 1962, p. 26.

valorar a prova daquela forma e não de outra, tendo de explicar e fundamentar o porquê da sua decisão. Fala-se, por isso de uma “*convicção objetivável e motivável*”²⁰².

Esta liberdade em termos de valoração de prova, não comporta arbitrariedade, nem se reconduz aos poderes discricionários da AT. Está em causa um juízo técnico-valorativo ou subjetivo-valorativo, que consubstancia a melhor solução para o interesse público e aos mesmo tempo a mais justa, com base numa livre apreciação e fixação dos factos, e não de uma escolha entre duas ou mais soluções legalmente possíveis. No fundo, estamos perante uma ponderação da AT, relativamente à matéria probatória, em todo semelhante à do juiz.

A tarefa de obtenção de meios de prova nem sempre se vislumbra fácil, existindo situações em que se torna complexa a demonstração da ponderação valorativa da prova realizada pelo decisor.

Os recursos da AT, mesmo na Administração Pública do séc. XXI, são deficientes, faltando meios técnicos, humanos e financeiros e a sua gestão nem sempre é a mais eficiente, comprometendo a arrecadação da receita fiscal que se queria célere.

Estas dificuldades de prova são manifestamente sentidas no que toca à prova da culpa do gestor, que a não ser demonstradas impedem a decisão de reversão, e põe em causa a cobrança da dívida tributária e conseqüentemente o interesse público.

Em face das exigências de fundamentação permite-se, tal como, noutros ramos de Direito, o recurso a presunções, desde que não comprometa o direito à tutela jurisdicional efetiva (art. 20º da CRP).

As presunções não são meios de prova, mas sim inversões do ónus da prova (art. 350º, nº 1, do CC e 344º do CC), que por serem excepcionais, devem estar expressamente previstas na lei, sendo em regra ilidíveis por prova em contrário, cfr. art. 350º, nº 2 do CC. Através delas, se infere um facto desconhecido partindo de um facto conhecido ou certo, mediante um raciocínio empírico, pelo qual se permite concluir com um elevado grau de probabilidade que do facto conhecido ou certo, base da presunção, irá resultar o facto desconhecido.

²⁰² DIAS, Jorge Figueiredo – cit. por OTERO, Paulo, cit. 123, p. 205.

O Direito Fiscal, prevê no art. 73º, n.º 1 da LGT, a admissibilidade de presunções, desde que ilidíveis. Neste sentido, e sem afastar os deveres da AT no que toca à descoberta da verdade material (arts. 55º e 58º da LGT e art. 50º do CPPT), relativamente aos outros pressupostos da responsabilidade subsidiária, será admissível que se socorra perante o cenário de dificuldade exposto, e em face, da necessidade de fundamentação do ato que decide a reversão, socorrer-se de uma presunção de culpa do gestor, a que alude a al. b), do n.º 1, do art. 24º da LGT, explicada à luz dos princípios da eficiência, celeridade e da prossecução do interesse público.

Se ele foi o gestor que exerceu funções quando o prazo legal de pagamento ou entrega da obrigação tributária expirou, a experiência leva a inferir com uma forte probabilidade que a culpa pela insuficiência ou inexistência de património na sociedade para o seu cumprimento foi desse gestor, que assim “*não podia, ou pelo menos não deveria desconhecer a existência da dívida tributária*”²⁰³.

Este raciocínio empírico é de tal forma provável que justifica uma poupança de esforços à AT, que se livra de despender os seus escassos e pouco expeditos recursos, na recolha de meios de prova de um facto, cuja experiência humana revela uma elevada probabilidade de ocorrência, invertendo-se o ónus da prova contra o gestor, que tem de provar não ter sido ele o culpado pela inexistência ou insuficiência de património da sociedade para pagamento da dívida. Se não o conseguir fazer, o que é muito frequente atendendo à dificuldade da prova de um facto negativo, a decisão favorecerá a AT²⁰⁴, que posteriormente reverte a execução fiscal contra o responsável subsidiário conseguindo arrecadar o tributo em dívida de uma forma bem expedita e bastante cómoda.

Dois reparos, devem ser feitos: primeiro, o princípio da eficiência que motiva o recurso a presunções, é limitado pelos princípios constitucionais orientadores da atuação administrativa que constam do art. 266º, n.º 2 da CRP e do art. 55º da LGT, para o caso concreto da AT; segundo, ao usar raciocínios presuntivos, tem de atender ao princípio da proporcionalidade presente no art. 18º, n.º 2 da CRP, e ao princípio da justiça, respeitando

²⁰³ MARQUES, Paulo, GONÇALVES Pedro Correia e MARQUES, Rui - *Responsabilidade Tributária e Penal dos Gestores, Advogados, Contabilistas e Auditores, Impostos, Crime e Castigo*, Almedina, Coimbra, 2018.

²⁰⁴ O ónus da prova em Direito Fiscal, é objetivo ou material, i.e., entende-se como critério de decisão, que será contrária à parte onerada quando não consiga fazer prova em contrário.

os direitos fundamentais à tutela jurisdicional efetiva e ao processo equitativo (arts. 20º, n.º 1, 268º, n.º 4 e 20º, n.º 4, ambos da CRP).

Saber se a presunção da al. b), do n.º1, do art. 24º da LGT respeita a CRP ou se a AT atua numa lógica de “fins justificam os meios”, é o desafio a que nos propomos responder nas próximas páginas.

6. Dos princípios constitucionais materiais que orientam a atuação da AT

6. 1. Do princípio da juridicidade

O poder legislativo atribui à AT a direção da instrução do procedimento tributário (art. 71º da LGT) e a competência para proceder à cobrança de impostos (e outros tributos), mesmo que coerciva nos casos de incumprimento, em nome do interesse público, de forma eficiente, para que se prossigam as necessidades comunitárias mantendo “vivo e real” o Estado Social.

Por esta via, o legislador confere à AT uma posição de vantagem mas ao mesmo tempo, faz sobre ela recair, uma obrigação de organização e funcionamento adequadas à prossecução dos seus fins, bem como lhe impõe uma atuação no respeito pela prossecução do interesse público e pelas posições jurídicas dos contribuintes, sempre vinculada à CRP e à lei como resulta, respetivamente, do n.º 1 do art. 266º da CRP, onde se consagram os princípios da prossecução do interesse público e do respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos, e do n.º 2 do mesmo art., que enuncia o princípio da juridicidade da atuação de toda Administração Pública.

Como qualquer órgão ou agente da Administração Pública, a AT está subordinada à juridicidade, entendida como a obediência ao Direito como um todo qualquer que seja a sua fonte. Toda a sua atividade está vinculada ao ordenamento jurídico como uma unidade, incluindo todos os princípios de Direito Internacional Público, do Direito da União Europeia, absorvidos internamente por força do art. 8º, n.º 3 da CRP, a todas as normas e princípios de Direito interno (CRP, lei e normas regulamentares), obrigações assumidas por via de contrato e outras situações definidas judicial ou administrativamente. Trata-se de uma heterovinculação fora da sua disponibilidade e de quaisquer outros órgãos do Estado, sustentada pelo princípio da dignidade da pessoa humana, comum a todos os Estados de Direito democrático, apoiada pela atual visão personalista da Administração Pública.

O legislador estipula como deve a AT se organizar e funcionar e quais as suas competências para a prossecução dos seus fins (art. 10º do CPPT), o seu conteúdo, disciplina, extensão e limites. Determina que atos deve ou não praticar, em que situações

tem poder discricionário, e ainda, quais as garantias à disposição do contribuinte para reagir em casos de lesão dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos por atuações da AT, contrárias à lei, garantindo-se a não ingerência na liberdade individual dos contribuintes e na propriedade privada sem um fundamento constitucional.

É por força deste princípio da juridicidade que a atuação da AT se presume de acordo com o interesse público, porque ao estar vinculada à lei toda a sua conduta assenta num ato legislativo emanado por um órgão com legitimidade democrática, extraída da CRP. Daí a existência de previsão de garantias administrativas e a tutela jurisdicional efetiva contra quaisquer atos ilegais da AT que atentem aos direitos, liberdades e garantias dos contribuintes.

Para que a atividade da AT seja conforme a juridicidade, deve respeitar os mais elementares princípios jus fundamentais, referimo-nos aos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça e da imparcialidade, como expressamente se prevê no 55º da LGT, em harmonia com o disposto no art. 266º, n.º 2 da CRP.

Quer seja nos casos em que as linhas de atuação da AT não estão totalmente previstas na lei, caso da prática de atos no exercício de poderes discricionários ou em qualquer situação que a lei lhe conceda alguma margem de livre apreciação dos factos a ponderar, quer na prática dos chamados atos vinculados, em que a própria norma jurídica impõe objetivamente uma determinada conduta e não outra, a AT está sempre subordinada aos princípios constitucionais aqui referidos.

Outro entendimento não seria aceitável. Tanto são normas jurídicas a primeira parte do n.º 1, do art. 266º, da CRP, que prevê a vinculação da Administração Pública à juridicidade, como qualquer outra norma que determine qual o padrão de conduta a adotar pela AT, como aquelas em que se faz previsão à orientação de toda a sua atividade aos princípios constitucionais e outros princípios gerais de Direito Administrativo, como é exemplo o n.º 2 do próprio art. 266º, e o art. 55º da LGT. A própria vinculação à CRP, compreende o respeito pelas suas normas independentemente de terem conteúdo normativo ou principiológico²⁰⁵.

A vinculação da AT à lei deve ser vista, no quadro de todo o sistema jurídico, sem esquecer do primado da CRP face à lei ordinária. Daí a referência à juridicidade, para nos

²⁰⁵ OTERO, Paulo – cit. 123, pp. 136-144.

referirmos a todo o bloco legal a que AT está vinculada na sua atuação, enquanto entidade da Administração Pública, sendo necessário, numa situação de colisão entre algumas destas normas, para escolha do Direito aplicável ao caso concreto, efetuar uma ponderação entre elas, atendendo aos valores de todo o sistema jurídico e aos mais elementares princípios constitucionais que regem a toda a atividade administrativa.

Para melhor compreender os princípios constitucionais materiais que orientam a atividade da AT, e a sua importância no presente estudo, adiante, se bem que não de uma forma que se afigure extensiva, densificaremos esses princípios, mas circunscrevendo ao campo do procedimento tributário.

6.2. Dos princípios da prossecução do interesse público e do respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes

O interesse público é conceito de difícil concretização pela mutabilidade que o caracteriza em função do tempo e do espaço. Influencia e é influenciado pelas opções políticas do momento. Não se circunscreve exclusivamente aos interesses do Estado *strito senso*, englobando interesses públicos menores, de outras entidades da Administração Pública, e interesses privados, tanto individuais como coletivos, dotados de utilidade pública. Implica que o legislador defina estruturas organizativas e mecanismo de procedimento que permitam uma análise adequada dos interesses em presença.

Lato senso, arriscamos dizer que o interesse público prosseguido pela Administração Pública, cuja definição resulta da lei, corresponde à garantia e à promoção do bem comum, o “*interesse geral de uma determinada comunidade*”²⁰⁶ excluindo necessidades individuais²⁰⁷, em reflexo das opções políticas tomadas no momento e, que envolve, muitas vezes, a ponderação de diferentes interesses, servindo de critério e fundamento da decisão. Toda a conduta administrativa que não esteja alicerçada no interesse público é ilegítima e contrária à lei.

Desta noção de interesse público pode ainda ser feita a distinção entre interesse público primário e interesse público secundário. O primeiro como todas as necessidades da comunidade para a sua manutenção é a “*realização da paz social segundo uma ideia de justiça*”²⁰⁸; o segundo é instrumental²⁰⁹ ao interesse público primário, sendo composto por todos os interesses que cada uma das entidades da Administração Pública, deve prosseguir para a sua realização, que carecem de densificação pelo legislador.

A subordinação de toda a Administração Pública ao interesse público resulta do princípio do Estado democrático, como um Estado de direitos humanos cuja base é uma conceção

²⁰⁶ AMARAL, Diogo Freitas de – *Curso de Direito Administrativo*, Almedina. Coimbra, 2003, vol. II, p. 35.

²⁰⁷ Trata-se de todo o interesse do grupo, indistinto do interesse particular de cada um dos seus membros. ANDRADE, José Vieira – Interesse Público in *Dicionário Jurídico da Administração Pública*. Lisboa, 1993, vol V, p. 275.

²⁰⁸ *Idem*, p. 277.

²⁰⁹ SOARES, Rogério – *Interesse Público, Legalidade e Mérito*. Coimbra, 1955, p. 106.

personalista da Administração Pública, e encontra como a fronteira de atuação o núcleo essencial da dignidade da pessoa humana²¹⁰.

O art. 266º, n.º 1 da CRP deixa claro que a Administração Pública não só deve prosseguir o interesse público, como também o deve fazer no respeito pelos “*direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos*”. Esta vinculação implica não lesar na sua atuação os direitos subjetivos daqueles, máxime os seus direitos, liberdades e garantias.

A boa atividade administrativa não pode ser exercida numa lógica de “vale tudo” estando condicionada às posições jurídicas dos cidadãos dignas de tutela, pelos princípios jurídico constitucionais estruturantes do Estado de Direito e, no limite ao princípio da dignidade da pessoa humana, o que o legislador deve igualmente levar em consideração quando densifica os fins que cada entidade deve prosseguir²¹¹.

Especificamente para a AT, o art. 55º da LGT prevê expressamente estar toda a sua atividade subordinada à prossecução do interesse público, traduzido como a obtenção de receita para fazer face às necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas, e uma justa distribuição da riqueza e do rendimento como indica o art. 103, n.º 1 da CRP e, no mesmo sentido o art. 5º, n.º 1 da LGT.

Não releva apenas a cobrança da receita por si só, i.e., o interesse fiscal, entendido como interesse público primário ou imediato. Também é importante que a receita obtida permita a justiça fiscal, consubstanciada na justa repartição da riqueza e correção das desigualdades, que corresponde ao interesse público secundário ou mediato.

Para que o Estado Social se mantenha é necessário o seu financiamento, com receitas provenientes de impostos pagos pelos contribuintes enquanto membros da comunidade, consoante a sua capacidade contributiva, mas ainda assim, não é a AT uma entidade meramente cobradora e instrumental, tem um fim em si mesma: a receita obtida permite que se concretizem os objetivos do Estado Fiscal, a justiça de todo o sistema e garante os direitos fundamentais dos contribuintes enquanto indivíduos inseridos numa comunidade.

Os seus direitos e interesses legalmente protegidos, não são, portanto, contrapostos ao interesse público. Interessa aos cidadãos beneficiar de todos os bens e serviços promovidos pelo Estado. Mas para essa promoção, o Estado tem de se financiar. Como

²¹⁰ Esta ideia é a que deriva do princípio da boa administração, art. 5º do CPA e 6º CEDU.

²¹¹ E que se reconduzem ao interesse público secundário.

não intervém na economia nem na propriedade privada, resta-lhe fazê-lo à custa dos contribuintes, que têm todo interesse em fazê-lo para assegurar a existência da comunidade e as suas posições jurídicas individuais legalmente protegidas²¹².

É o interesse público que legitima a atividade da AT e as suas prerrogativas de autoridade pública, projetando-se tanto na interpretação e aplicação das normas, como na ponderação prévia à tomada de decisão.

A decisão da AT deve garantir sempre a melhor solução para o bem comum, postulado da boa administração (art. 5º do CPA) e seus corolários de eficiência e celeridade. É do interesse de todos os membros da comunidade que as necessidades financeiras do Estado sejam asseguradas eficientemente e em tempo útil, para que se garanta uma eficaz e célere distribuição dos recursos.

Fora da prossecução do interesse público qualquer ato praticado pela AT é inválido. Isto não quer dizer que lhe seja permitida uma postura totalitária, contrária à CRP. O interesse público é definido por lei. Decisões da AT fora do quadro de juridicidade não são válidas: o interesse público não pode ser motivo para que viole a lei.

Por outro lado, a boa administração impõe à AT o respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes, quer tenham natureza substantiva, procedimental ou processual.

Seria inaceitável à luz da CRP, que prevê um Estado de Direito democrático, alicerçado no princípio da dignidade da pessoa humana (art. 1º da CRP), e numa visão personalista do poder administrativo, que o interesse público servisse de pretexto para a violação das posições jurídicas dos contribuintes dignas de proteção legal. É o seu núcleo essencial que vai servir de barreira a atuações da AT que as possam restringir, numa ponderação de interesses mediada por critérios de proporcionalidade (art. 18º, n.º 2 da CRP).

Não pode, por isso, a AT, exercer as suas competências numa lógica de fins justificam os meios. Pelo contrário, deve ter em conta quais os reflexos da sua atuação em relação ao caso concreto, abstendo-se da prática de quaisquer atos quando não se verificarem razões de interesse público que fundamentem a sua decisão ou quando esta conduza a resultados

²¹² SANCHES, Saldanha - Interesse Público e Princípio da Legalidade Fiscal: a propósito da representação do Estado no Tribunais Fiscais. *Revista Jurídica*, AAFDL, N.º 7 (1986), p. 198.

manifestamente injustos, estando-lhe vedada qualquer restrição dos direitos dos contribuintes desproporcionada em relação aos fins que visa prosseguir.

O incumprimento da obrigação tributária pela sociedade corresponde a uma violação do interesse público. Como tal, a lei atribuí competência a AT para proceder à reversão do processo de execução fiscal para que seja possível uma cobrança célere e eficiente da dívida através do património do responsável subsidiário.

Se este falecer, quer na pendência do processo de reversão da execução fiscal quer antes desta ter sido decidida, a dívida tributária transmite-se aos seus herdeiros, por força do art. 29º, n.º 2 da LGT e dos princípios do Direito das Sucessões, que por meio do incidente de habilitação (art. 155º do CPPT), ocuparão a posição do *de cujus* no processo. A AT com a reversão, consegue executar os herdeiros do responsável subsidiário, dispondo de um meio eficiente para arrecadar a dívida tributária que lhes foi transmitida por morte do *de cujus*, através da penhora e venda executiva do património que integra a herança.

Contudo, não nos podemos esquecer que a reversão tem de respeitar todo o quadro legal, não podendo a AT decidi-la de forma contrária aos princípios constitucionais norteadores da sua atividade, a que aludem os arts 266º, n.º 2 da CRP e 55º da LGT, e pondo em causa os direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes.

6.3 Do princípio da justiça e dos direitos fundamentais à tutela jurisdicional efetiva e ao processo equitativo

A justiça em si é um conceito indeterminado cuja concretização ao longo da História sofreu diversas mudanças. Na Antiguidade identificava-se com uma ideia de fim primário do poder soberano, e evoluiu até aos dias de hoje para uma ideia de conformidade com a juridicidade. Um ato injusto é um ato ilegal, contrário ao Direito aplicável.

Já não se trata de “*dar a cada um aquilo que é seu*”, que se desenvolveu desde SANTO AGOSTINHO²¹³, mas de “*dar a cada um aquilo que lhe é devido*”²¹⁴. Cumprir com a justiça, é algo que se afigura mais exigente e mais complexo: “*não basta dar aquilo que é seu, mas também aquilo que passa a ser seu*”²¹⁵.

Neste sentido, atualmente, o conceito de justiça engloba não só a designada justiça legal, cujo fundamento são as próprias normas jurídicas (a conduta justa é a aquela que está de acordo com lei), mas também a justiça extralegal, que tem por base critérios que vão além da lei, e a justiça supralegal, cuja base são os valores jus fundamentais estruturantes de todo o sistema jurídico, que vinculam todos os poderes públicos, orientam e delimitam toda a sua atuação.

O princípio da justiça, tem como fundamento a dignidade da pessoa humana, por essa razão, é inerente a todo o Estado de Direito, configurando-se como um “*principio de principios*”²¹⁶, por permitir a operatividade de outros princípios fundamentais, como o princípio da igualdade e o princípio da imparcialidade.

Encontra-se subjetivado no direito à tutela jurisdicional efetiva, previsto no art. 20º, n.º 1, da CRP, que constitui um “*corolário lógico do monopólio tendencial da solução dos conflitos por órgãos do Estado ou dotados de legitimação pública, da proibição da autodefesa e das exigências de paz e segurança jurídicas*”²¹⁷, assegurando a efetividade de todos os outros direitos fundamentais.

²¹³ Cit. por OTERO, Paulo – cit. 123, p. 219

²¹⁴ *Idem*

²¹⁵ AMARAL, Diogo Freitas do – cit. 206, p.130.

²¹⁶ *Idem*, p. 151.

²¹⁷ Ac. do TCAN de 18/04/2018, proc. n.º 109/13.0BEBJA.

Este direito fundamental desdobra-se em outros tantos: o direito de acesso aos tribunais para defesa das posições jurídicas legalmente protegidas dos cidadãos, o direito a que não lhes seja negada justiça por insuficiência de meios económicos, o direito ao patrocínio judiciário e o direito ao processo equitativo, que se desdobra no direito à igualdade de armas, no direito ao contraditório, no direito à prova e no direito a uma decisão em prazo razoável.

Da conjugação do art. 20º com os arts. 204º, 268º, n.º 4 e 280º, ambos da CRP, resulta uma tutela de plena jurisdição. Os cidadãos têm direito a recorrer aos tribunais, órgãos independentes, segundo o princípio da separação de poderes (art. 113º da CRP), para defesa das suas posições jurídicas legalmente protegidas lesadas por atos praticados não só por outros particulares, mas também pelos poderes públicos²¹⁸.

Atenda-se à letra do art. 268º, n.º 4 da CRP, que consagra o direito dos cidadãos à tutela jurisdicional efetiva contra atos da Administração Pública lesivos dos seus direitos e interesses legalmente protegidos²¹⁹. Também o art. 9º da LGT dispõe: “*é garantido o acesso à justiça tributária para tutela plena e efetiva de todos os direitos ou interesses legalmente protegidos*”, e repete-se no art. 96º do CPPT em relação ao objeto do processo judicial tributário²²⁰.

Em matéria tributária, a tutela jurisdicional, não tem como função somente a invocação de vícios dos atos praticados pela AT. O seu objeto é mais alargado: a defesa “*dos direitos e interesses legítimos dos contribuintes, e tem como pressuposto a sua lesão*”²²¹.

Estamos perante um contencioso de plena jurisdição. Outra coisa não seria de prever: a AT está vinculada à lei, os seus atos têm maioritariamente um conteúdo vinculado. Não nos podemos esquecer que só há lugar a tributação quando existe lei expressa que o permita, e lei que habilite a AT a liquidar o tributo, logo faz todo o sentido, mais do que obter uma declaração de ilegalidade do ato praticado para que seja expurgado da ordem

²¹⁸ Desde a revisão constitucional de 1997, que esta tutela jurisdicional não se aplica apenas aos direitos fundamentais e demais direitos subjetivos, das pessoas singulares e coletivas, mas também aos seus interesses legalmente protegidos, e aos chamados interesses difusos, com a previsão no art. 52º, n.º 3 da CRP do direito de ação popular. Além disso, ainda é possível a tutela contra atos jurisdicionais, e ainda em sede de fiscalização concreta da constitucionalidade.

²¹⁹ É essa uma das razões que explica a previsão no art. 268º, n.º 3 da CRP e no art. 77º da LGT, se faça expressa previsão ao direito à fundamentação dos atos da AT. Para que possa reagir, o contribuinte, tem de conhecer todos os motivos que levaram àquela decisão e não a outra.

²²⁰ “(...) *tem por função a tutela plena, efetiva e em tempo útil dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária*”.

²²¹ MORAIS, Rui Duarte - cit. 115, p. 241.

jurídica, também se pretenda prevenir a reincidência e a inércia da AT, contrárias à juridicidade.

Do direito ao acesso e à tutela jurisdicional efetiva, emerge no art. 20º, n.º 4 da CRP o direito fundamental ao processo equitativo ou *due process of law*, que garanta a igualdade processual das partes, o direito ao contraditório e a proibição da indefesa, o direito “de vista do processo”, o direito a uma decisão justa, fundamentada, e em prazo célere²²².

A igualdade processual, ou “igualdade de armas”, determina uma paridade entre as partes no processo quanto aos meios processuais de que dispõe, proibindo-se a concessão a qualquer uma delas, de privilégios probatórios especiais, naquilo que é um afloramento do princípio da igualdade (art. 13º da CRP).

Não significa a igualdade dos interesses em presença ou a igualdade absoluta dos meios processuais entre as partes, mas sim que, autor e réu, tenham “*direitos processuais idênticos e estejam também sujeitos a ónus e cominações idênticos, sempre que a sua posição no processo for equiparável*”²²³. Esta igualdade de meios processuais, não é de todo incompatível com a atribuição de um tratamento processual diferenciado aos poderes públicos, desde que isso não conduza a discriminações arbitrárias e desproporcionadas, que possam comprometer a defesa da contraparte.

Para que o processo seja justo e equitativo, as partes devem ter a possibilidade de exercer o seu direito de defesa em condições de igualdade perante o tribunal, nas questões que lhe digam respeito, antes de ser proferida a decisão. Mesmo não sendo o processo tributário de um processo entre partes²²⁴, a cada um dos interessados deve ser garantido o direito de apresentar os seus interesses no conflito e de ser ouvido sobre toda a matéria factual.

A igualdade de armas, no processo tributário, está patente no art. 98º e art. 99º, nº 1 da LGT. Pese embora, a AT atuar no uso de prerrogativas de autoridade pública, cada vez mais, se tem vindo a verificar um detrimento de eventuais privilégios processuais que

²²² Destes direitos, apenas vamos aqueles que entendemos relevantes atendendo ao objeto do nosso estudo.

²²³ MEDEIROS, Rui e MIRANDA, Jorge - *Constituição Portuguesa Anotada*, 2ª ed. Revista. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2017, vol. I, p. 323.

²²⁴ Como o processo civil em que predomina o princípio do dispositivo: o tribunal limita-se a decidir sobre os factos alegados pelas partes, o que não acontece no processo tributário dominado pelo princípio do inquisitório (v. ponto 5.2).

outrora lhe pudessem ter sido concedidos, promovendo-se uma paridade processual entre esta e a contraparte.

Do direito ao processo equitativo (art. 20º, n.º 4, da CRP), emerge o direito ao contraditório, que assegura ao autor e ao réu a possibilidade de apresentar não só “*as razões de facto e de direito que sustentam a sua posição antes do tribunal decidir questões que lhe digam respeito, mas também de deduzir as suas razões, oferecendo provas, controlar as provas do adversário e tomar posição sobre o resultado de umas e outras*”²²⁵.

O direito à prova e ao seu acesso integram por isso o direito ao contraditório. Ao longo de todo o processo, as partes devem ter igual hipótese de acesso a todos os “*elementos (factos, provas, questões de direito) que se encontrem em ligação com o objeto da causa e que em qualquer fase (...) apareçam como potencialmente relevantes para a decisão*”²²⁶. Nenhuma das partes poderá ser colocada numa posição desfavorável, em termos de meios de defesa comparativamente com a parte contrária.

Em matéria de produção de prova, cabe referir, que nem todos os tipos de processo, admitem a possibilidade de apresentação de todos os meios de prova permitidos pelo Direito, e em algumas situações, podem inclusivamente existir limitações quantitativas de prova, o que não se entende por inconstitucional, desde que não contrarie as exigências de proporcionalidade.

Circunscrevendo ao processo tributário, nele vale o princípio da universalidade dos meios de prova admitidos pelo Direito: são permitidos todos aqueles que o Direito admite.

A AT pode munir-se de todos eles (art. 72º da LGT e art. 155º do CPPT), obtidos na fase de instrução do procedimento, e fazer-se valer de presunções legais, que invertam o ónus da prova quando a situação o justifique desde que não imponham ónus excessivos à contraparte e não contendam com o princípio da proporcionalidade (art. 18º, n.º 2 da CRP), sob pena de se gerar uma situação de indefesa possível de lesar o “núcleo essencial” do direito fundamental ao processo equitativo.

Num verdadeiro espelhamento do direito ao processo equitativo, do art. 20, n.º 4, da CRP, o direito ao procedimento equitativo integra: o direito de ser notificado, o direito à

²²⁵ MEDEIROS, Rui e MIRANDA, Jorge – cit. 221, p.324.

²²⁶ Freitas, Lebre de - cit. por MEDEIROS, Rui e MIRANDA JORGE, cit. 221, p. 324.

“igualdade de armas” no procedimento, o direito de acesso ao processo administrativo, o direito ao contraditório, o direito à fundamentação dos atos, o direito a uma decisão em prazo razoável, atendendo à complexidade do processo e dos interesses em jogo.

O art. 55º da LGT acolhe esta ideia do justo procedimento tributário, vinculando a AT na sua atividade ao princípio de justiça. É obrigada a garantir a justiça do procedimento e da própria decisão, que deve ser tomada de acordo com os princípios da igualdade (arts. 13º e 266º, n.º 2 da CRP e art. 55º da LGT) e imparcialidade (art. 266º, n.º 2 e art. 9º do CPA, ex vie 2º CPPT e art. 55º da LGT).

A igualdade de armas, a que já fizemos menção relativamente ao processo, deve igualmente ser observada, no que toca à prova obtida na fase instrutória e à posição das partes no procedimento. Não pode a AT beneficiar de privilégios probatórios, capazes de colocar em causa o direito ao contraditório em sede de audiência prévia ainda no decurso do próprio procedimento, ou de algum modo restringir a tutela jurisdicional efetiva dos contribuintes, ao impor ónus que restrinjam o seu direito de defesa no processo.

À luz do exposto, jamais será permitido à AT, por razões de comodidade, a pretexto da prossecução do interesse público, recorrer a presunções que invertam o ónus da prova, de forma desadequada e desproporcionada, que coloquem o contribuinte numa posição de fragilidade, por excessiva dificuldade em apresentar contraprova, comprometendo o seu direito ao contraditório na fase processual. A CRP, com a previsão do art. 20º, n.º 4, proíbe, toda e qualquer situação de indefesa.

O herdeiro da dívida tributária pela qual o *de cuius* iria responder tem de estar em “igualdade de armas” com a AT, e independentemente de se decidir a reversão com base numa presunção de culpa, como sucede nas situações da al. b), do n.º 1, do art. 24º da LGT, não pode o herdeiro, à luz da CRP, estar condicionado no exercício do seu direito fundamental ao processo equitativo, por dificuldades em ilidir essa presunção.

Pensemos agora: se já para o responsável subsidiário é de extrema dificuldade ilidir esta presunção, demonstrando que não teve culpa na inexistência ou insuficiência de património da sociedade para pagar a dívida tributária, o que dizer-se em relação ao herdeiro que se vê habilitado para uma execução fiscal cuja reversão foi posterior à morte do *de cuius*?

6.4 Do Princípio da Proporcionalidade

O princípio da proporcionalidade, também chamado por princípio da proibição do excesso, é um *princípio normativo da ordem constitucional portuguesa*²²⁷, o que desde logo, se extraí do art. 18º, nº 2 da CRP. Outras normas constitucionais também o indicam, designadamente o art. 19º, nº 4 no que toca à opção, declaração e execução do estado de sítio ou de emergência; o art. 272º, nº 1 relativamente à tipicidade das medidas de polícia e o art. 266º, nº 2, referente à atuação da Administração Pública.

Atualmente surge como base de todo o Estado de Direito, mas a sua génese remonta à Antiguidade, ao tempo de Platão em que a igualdade estava relacionada com a ideia de proporção, e à época de Aristóteles em que se falava numa “proporção da justiça” inerente ao conceito de justiça em si

O campo de aplicação deste princípio prende-se com conflitos de bens jurídicos, quaisquer que eles sejam, e não apenas a direitos, liberdades e garantias, o que significa estar perante “*vários interesses conflitantes, cuja relação é preciso determinar, implicando o sacrifício por parte de um dos titulares desses interesses em conflito. O princípio da proporcionalidade constitui assim um princípio conformador entre interesses conflitantes*”²²⁸.

A vinculação da atividade administrativa ao princípio da proporcionalidade que se estipula no art. 266º, nº 2 da CRP, no art. 7º do CPA e nos 55º da LGT, 46º do CPPT e 7º do RJGIT especificamente para a AT, é também ela influenciada pelo DUE e pela CEDH.

A ideia de proporcionalidade envolve um juízo entre a atuação da Administração Pública, as circunstâncias do caso concreto e os fins que se pretendem alcançar ou interesses a proteger e as respetivas consequências. Tem subjacente os conceitos de: adequação, necessidade e razoabilidade, subjacentes à “fórmula de Jellinek”, que formulam os três subprincípios nos quais o princípio da proporcionalidade se desdobra: o princípio da conformidade ou adequação, o princípio da necessidade e o princípio da razoabilidade ou

²²⁷ CANOTILHO, Gomes, *Direito Constitucional...*, p.263.

²²⁸ CUNHA, Tânia Meireles da– cit. 51, p. 211.

da proporcionalidade *strito senso*. Basta que um deles não se encontre verificado, para se estar diante de uma violação do princípio da proporcionalidade.

Explicitando brevemente cada destes subprincípios, o subprincípio da conformidade ou adequação, refere que qualquer medida a adotar para realização do interesse público, deve ser adequada, apta a prosseguir os fins visados, i. e., a decisão tomada deve permitir a aproximação ao resultado pretendido, qualquer que seja o fim a alcançar, independentemente dos méritos correspondentes. O subprincípio da necessidade, também denominado da exigibilidade determina a exigência de prova da necessidade da medida visada para a obtenção do fim pretendido e da inexistência de outra medida igualmente apta para alcançar o fim que se quer realizar, mas menos onerosa para o cidadão. Trata-se de uma necessidade relativa, que implica verificar se poderia ter sido adotado outro meio igualmente eficaz e menos desvantajoso. Por último há que aplicar o subprincípio da proporcionalidade *strito senso*, ou a *justa medida*, através de uma ponderação que permite avaliar de um lado a importância dos benefícios ou a premência dos fins que se pretendem alcançar com a medida restritiva e do outro lado, a gravidade do sacrifício que se impõe com a restrição.

O princípio da proporcionalidade, como dispõe o art. 18º, n.º 1 da CRP, vincula todos os poderes públicos: legislativo, político, administrativo e judicial.

Da vinculação da Administração Pública ao princípio da proporcionalidade, tal como prevista no art. 266º, n.º 2 da CRP, resulta um dever de não afetar os direitos ou interesses legítimos dos cidadãos em termos não adequados e desproporcionados aos objetivos a realizar.

O princípio da proporcionalidade baliza toda a intervenção da Administração Pública, limitando as decisões restritivas ou lesivas das posições jurídicas legalmente protegidas dos cidadãos, ao estritamente necessário e tendo sempre em conta as circunstâncias concretas. Indica a justa medida de ponderação entre interesses públicos e privados, impedindo que estes sejam lesados arbitrariamente, indicando quando é legítima a sua restrição e sua exata medida. Funciona como um critério para que se harmonize interesses conflitantes em cenários cuja satisfação integral de ambos não é possível.

Este princípio é tão mais importante consoante a margem de discricionariedade da Administração Pública. Os subprincípios da adequação e necessidade são de todo relevantes como balizadores de restrições aos direitos e interesses legalmente protegidos

dos cidadãos e o subprincípio da proporcionalidade *strito senso* adquire especial relevância, quando está em causa a Administração prestadora ou quando há lugar à prática de atos com consequências na esfera patrimonial dos cidadãos. O próprio ato decisório no exercício de poderes discricionários tem sempre como parâmetro a proporcionalidade, em face do conflito com a boa administração (art. 5º do CPA).

Mais ainda, é do critério de proporcionalidade que o juiz se serve, para delimitar o mérito e a legalidade do agir administrativo, em matéria de atos da Administração Pública com conteúdo discricionário.

Mesmo o legislador está vinculado ao princípio da proporcionalidade quando cria as leis ou regulamentos destinados à Administração Pública, princípio esse que vai servir como parâmetro para fiscalização da constitucionalidade. Por outro lado, deve conceder uma margem de discricionariedade decisória, permitindo-lhe adaptar, balancear qual a melhor solução a adotar em face das circunstâncias factuais concretas: existem zonas do poder administrativo em que a lei não pode ser pré-determinada, havendo necessidade de conceder uma livre margem de decisão administrativa, sob pena de uma violação do princípio da separação de poderes (art. 113º da CRP).

Estritamente no campo do procedimento tributário, o princípio da proporcionalidade é “*um verdadeiro critério de escrutínio, controle*”²²⁹. Orienta toda atuação a AT e determina a sua juridicidade, constituindo um princípio material de toda a sua atividade, cfr. se prevê no art. 55º da LGT, e se concretiza no art. 46º do CPPT.

O escrutínio da conduta da AT na sua relação com os contribuintes, não tem como parâmetro apenas a juridicidade, mas também a proporcionalidade: “*não basta apenas uma atuação conforme a lei, exige-se uma atuação adequada (proporcional) aos interesses em jogo*”²³⁰.

A AT não pode no procedimento adotar atos que imponham obrigações ou ónus desnecessários, desadequados e desproporcionais aos obrigados tributários, capazes de colidir com qualquer dos subprincípios que integram o princípio da proporcionalidade.

Quando o interesse sacrificado seja o do contribuinte, esse sacrifício tem necessariamente de ser adequado à prossecução do interesse público (arrecadação do tributo), o menor

²²⁹ MORAIS, Rui Duarte – cit. 115, p. 18.

²³⁰ *Idem.*

sacrifício possível, e sempre na justa medida, ou seja, os resultados a obter têm de ser manifestamente superiores à lesão dos direitos e interesses legítimos do contribuinte.

O princípio da proporcionalidade delimita o dever de colaboração (art. 58º da LGT), para com a AT imposto ao contribuinte. Este só pode ser exigido, mesmo nos procedimentos de inspeção, *“quanto ao esclarecimento dos factos relevantes para a instrução e decisão do procedimento e que sejam do conhecimento da pessoa a quem se pede a colaboração, e não exista forma menos onerosa para o obter”*.²³¹

Conjugado com o princípio da eficiência, a AT deve abster-se da prática de atos procedimentais, quando em função das circunstâncias do caso concreto, não existam razões de interesse público que o justifiquem, ou quando conduzam a um resultado manifestamente injusto, casos em que deve respeitar os direitos e interesses legítimos dos contribuintes, limitando-se ao estritamente necessário para prosseguir os fins que pretenda alcançar. De igual modo, está a AT obrigada a preterir quaisquer formalidades ou expedientes inúteis que possam tornar o procedimento desnecessariamente moroso.

Num campo tão sensível como o Direito Tributário, atendendo à especial vinculação da AT à lei, o princípio da proporcionalidade enquanto critério conformador tem extrema importância no âmbito normativo. As normas tributárias são em grande parte influenciadas pelas opções políticas e administrativas, pelo que é necessário ponderar à luz de um juízo de proporcionalidade, se certas normas relacionadas com a prova, sob pretexto da prossecução do interesse público, não serão violadoras deste princípio ao impor ónus cujo cumprimento é manifestamente impossível²³².

Ao conjugar o art. 20º, n.º 4 da CRP com o princípio da proporcionalidade, facilmente se percebe uma proibição, aplicável tanto no processo como no procedimento tributário, de ónus de prova desadequados e desproporcionados. Não vale uma lógica de os “fins justificam os meios”.

Pese embora a possibilidade da AT recorrer a presunções legais (art. 73º da LGT, e art. 350º do CC) para fazer prova do seu direito a tributar como a presunção que consta da al. b), do n.º 1 do art. 24º da LGT, que tanto nos tem ocupado, nunca poderá fazê-lo em violação das exigências constitucionais de proporcionalidade. Este recurso a uma presunção tem de ser necessário, adequado e na justa medida do fim que se visa

²³¹ CAMPOS, Diogo Leite, RODRIGUES Benjamim Silva e SOUSA, Jorge Lopes de - Cit. 40, p. 448.

²³² MORAIS, Rui Duarte – cit. 115, p. 19.

prosseguir, passando nos testes da necessidade, da adequação e da proporcionalidade *strito sensu*.

A presunção de culpa da al. b), do n.º 1 do art. 24º da LGT, entende-se apta ao fim realizado e necessária. Permite a cobrança célere da dívida tributária para fazer face às despesas inerentes ao Estado Social, atendendo às dificuldades da AT na prova da culpa do gestor. Já o sacrifício que é imposto ao herdeiro do responsável subsidiário, decidida a reversão após a morte do mesmo e sendo aquele habilitado para a execução fiscal, que se vê confrontado com uma presunção de culpa de extrema dificuldade de prova em contrário, podendo inclusivamente ser alguém sem qualquer ligação à sociedade, suscita sérias dúvidas quanto às exigências de proporcionalidade *strito sensu*, em confronto com o interesse público.

6.5 Dos princípios da igualdade e da imparcialidade

Corolários do princípio da justiça, os princípios da igualdade (art. 11º da CRP e art. 55º da LGT) e da imparcialidade (art. 55º da LGT) impõem, respetivamente, à AT um tratamento igual de todos os contribuintes em idêntica situação, proibindo-se qualquer discriminação, e uma decisão imparcial, motivada pelo interesse público suportada por critérios objetivos e lógicos.

No entendimento de DIOGO LEITE DE CAMPOS²³³, o princípio da igualdade (art. 11º da CRP e art. 55º da LGT) em Direito Tributário tem uma dupla vertente: a igualdade de tratamento e a igualdade no procedimento.

No que toca à igualdade de tratamento, todos os contribuintes são iguais perante a lei, a qual jamais deverá conduzir a qualquer tratamento discriminatório em função do sexo, raça, idade, ascendência, língua, religião, origem, instrução, situação socio económica, ideologia, convicções políticas. Para além disso, o sistema fiscal tem como objetivo a igualdade tributária, alicerçada no princípio da capacidade contributiva, consagrado no art. 103º, n.º 1 da CRP.

Esta esta ideia de igualdade, reflete-se no procedimento, na exigência de igualdade de armas entre os contribuintes e a AT, em reflexo do direito fundamental ao justo procedimento, que advém do direito fundamental ao processo equitativo.

Quanto ao princípio da imparcialidade, este impõe que a AT decida com fundamento no interesse público, e não em interesses privados, decisão essa que deve ser tomada mediante uma ponderação com base em critérios objetivos, lógicos e transparentes. Da mesma forma, estando adstrita à descoberta da verdade, deve todas as diligências tomar nesse sentido, mesmo que essa verdade seja contrária aos seus interesses patrimoniais.

A decisão de reversão da execução fiscal, deve observar estes princípios, não se fundamentando meramente num critério patrimonial que possa colocar o herdeiro habilitado para o processo, numa posição desigual à contraparte.

²³³ CAMPOS, Diogo Leite de, RODRIGUES Benjamim Silva e SOUSA, Jorge Lopes de - cit. 40, p. 400.

7. Da alegada inconstitucionalidade material da norma do art. 29º, n.º 2 da LGT, nos casos em que a responsabilidade tributária assenta na presunção de culpa da al. b), do n.º 1, do art. 24º da LGT

Com a morte do responsável subsidiário, a dívida tributária vai-se transmitir aos seus herdeiros, por força do art. 29º, n.º 2 da LGT e dos princípios do Direito das Sucessões, ínsitos nos arts. 2024º, 2025º e 2038º, estando a responsabilidade limitada ao princípio *inter vivos hereditatis*, mesmo que o *de cuius*, já se encontre falecido aquando da decisão de reversão do processo de execução fiscal.

Assim o é para os casos subsumíveis à al. a) do n.º 1 do art. 24º, em que a AT tem de fazer a prova da culpa do gestor como nos casos subsumíveis à al. b), em que se faz valer de uma presunção de culpa.

A decisão da reversão tem por base os pressupostos materiais e formais, analisados nos pontos 4.1 e 4.2. Se relativamente aos restantes pressupostos não se levantam problemas, quanto ao chamamento do herdeiro do responsável subsidiário, mesmo quando este falece antes de ser decidida a reversão, o mesmo já não se pode dizer, em relação ao pressuposto da culpa do gestor na insuficiência ou inexistência de património da sociedade para pagamento da dívida tributária.

Da análise atenta do art. 24º, n.º 1 da LGT, facilmente se depreende que nas situações da al. a) não se levantam quaisquer dúvidas da constitucionalidade da transmissão *mortis causa* das dívidas tributárias subsidiárias aos herdeiros do responsável subsidiário. Já nos casos da al. b), questões se levantam, uma vez que o herdeiro se irá deparar com uma presunção que eventualmente não conseguirá ilidir, por dificuldade de acesso a meios de prova que o permitam fazer, comprometendo a sua defesa. Será que está assegurada a justiça material? Mais: não se estará a transmitir pelo 29º, n.º 2 da LGT a sanção aplicada ao *de cuius* ao seu herdeiro e com isso violar o princípio da intransmissibilidade das penas do art. 30º, n.º 3 da LGT?

Adiante, iremos dar resposta a estas questões, que tanto motivaram todo o nosso estudo.

7.1. Da violação do direito fundamental ao processo equitativo e do princípio da proporcionalidade

Do princípio da justiça, como anteriormente exposto, resulta o direito fundamental à tutela jurisdicional efetiva plena e o direito fundamental ao processo equitativo. Este último exige que as partes no processo estejam em igualdade de armas, não podendo ser concedidos privilégios probatórios especiais a qualquer uma delas, que possam colocar a contraparte numa posição processual desfavorável, bem como determina o direito ao contraditório, proibindo situações de indefesa.

Desta forma, em sede de processo tributário, apesar das prerrogativas de autoridade da AT, não lhe pode ser concedida uma posição processual privilegiada, relativamente ao recorrido, passível de comprometer os seus meios de prova e conseqüentemente o seu direito de defesa.

Decidida a reversão da execução contra o gestor, e verificando-se que este faleceu, a responsabilidade tributária vai-se transmitir por morte, aos seus herdeiros, por força do art. 29º, n.º 2 da LGT e dos princípios do Direito das Sucessões, mesmo estando limitada às forças da herança.

Quando essa decisão de fundamenta na al. a), do n.º 1 do art. 24º da LGT, não se suscitam problemas de contrariedade à CRP, mesmo que o gestor tenha falecido antes da decisão de reversão. Nesses casos, o ónus da prova da culpa do gestor, é da AT, pelo que sendo decidida a reversão e já falecido o responsável subsidiário, o herdeiro ao ser chamado à execução é sempre confrontado com as provas da culpa do *de cuius*, apresentadas pela AT, que pode contrariar, estando em plenas condições de exercer o seu direito ao contraditório, e em igual posição no processo.

Já na al. b), a questão torna-se mais complexa atendendo ao recurso pela AT a uma presunção de culpa, o herdeiro habilitado para o processo, vai ter de provar que o *de cuius* não teve culpa na ausência ou insuficiência de património da sociedade para pagamento da dívida.

O herdeiro pode ser alguém sem qualquer ligação à sociedade, e por isso sem qualquer conhecimento dos atos do giro societário e sem acesso a meios de prova que lhe permitam ilidir a presunção. Pode inclusivamente tratar-se de um menor ou nascituro. Nestas

hipóteses será praticamente impossível conseguir munir-se de prova em contrário, ficando numa situação de indefesa, a assistir impotente à execução dos bens herdados se não pagar a dívida, situação contrária o direito ao contraditório que integra o direito fundamental ao processo equitativo.

A presunção de culpa da al. b), do n.º 1, do art. 24º da LGT, nesta situação, transforma-se numa presunção inilidível, desde logo proibida pelo Direito Fiscal pelo art. 73º da LGT. Aceitar a sua aplicação ao herdeiro do responsável subsidiário, quando o *de cujus* falece antes de decidida a reversão, seria atribuir à responsabilidade tributária a natureza de responsabilidade objetiva desde logo contrária à CRP.

A AT tem o dever de descoberta da verdade material, daí ser-lhe permitido fazer-se valer de todos os meios provas permitidos pelo Direito, incluindo presunções que invertem o ónus da prova quando esta se afigura complexa, atendendo ao facto do procedimento e do processo tributário terem como fundamento o interesse público.

Contudo, sublinha-se, essa permissão não é um “cheque em branco” para a concessão de uma posição processual superior à da parte contrária. A igualdade de armas tem de estar verificada, o que não se passa porque coloca-se o herdeiro numa posição de crassa fragilidade no processo que compromete a sua defesa e claramente privilegia a AT. Esta facilmente obtém uma decisão favorável aos seus interesses.

Onde está a justiça material nos casos assinalados? Não está. Com a violação da igualdade de armas e do direito ao contraditório, o herdeiro do responsável subsidiário vê restringido o seu direito fundamental ao processo equitativo, naquilo que é o seu “núcleo essencial”.

As decisões da AT têm de ser imparciais e justificadas por razões de interesse público, razão pela qual deve proceder a todas as diligências necessárias para a descoberta da verdade material, mesmo que esta se revele contrária aos seus interesses patrimoniais. A AT não é meramente instrumental, pelo que a decisão de reversão não pode ser tomada a pensar única e exclusivamente na cobrança da receita. Tem de ter em conta o respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes.

Ora, a AT está numa posição muito cómoda no processo. Beneficia da presunção, decide a reversão não tendo qualquer trabalho em descobrir a verdade dos factos, e o herdeiro do revertido nada pode fazer. Prevalece a instrumentalidade em face da justiça material.

De um lado temos a prossecução do interesse público, do outro o direito fundamental ao processo equitativo. Numa ponderação entre bens jurídicos constitucionalmente protegidos cabe fazer um balanceamento de acordo com critérios de proporcionalidade, de acordo com o art. 18º, n.º 2 da CRP, para se aferir se a conduta da AT é a mais adequada, sacrificando o mínimo possível os direitos dos contribuintes, e se o resultado obtido é manifestamente superior ao sacrifício que lhes é imposto.

Mesmo que se afigure adequada a inversão do ónus da prova, com o recurso a uma presunção porque permite mais fácil e rapidamente reverter a execução fiscal e arrecadar a obrigação tributária para a prossecução do interesse público, e necessária face às dificuldades em obter prova da culpa do *de cuius*, é duvidoso que passe no teste da proporcionalidade *strito sensu*. Face ao interesse público que se visa proteger, colocar o herdeiro numa situação em que não vai conseguir ilidir a presunção de culpa por não ter acesso a prova em contrário, gera uma situação de indefesa lesiva do “núcleo essencial” do direito ao processo equitativo, não proporcional ao bem que se visa proteger.

Resulta imediatamente uma outra conduta da AT desconforme à CRP: não está a respeitar o princípio da proporcionalidade inscrito no seu art. 18º, n.º 2, pelo qual se deve reger, enquanto entidade da Administração Pública segundo o 266º, n.º 2 da CRP e o art. 55º da LGT.

O interesse público não pode ser fundamento de uma violação total de direitos fundamentais constitucionalmente protegidos, nem de uma atuação da AT desconforme à CRP, que claramente prevê no art. 266º, n.º 2, a subordinação de toda a Administração Pública aos princípios da justiça e da proporcionalidade.

Nem o dever fundamental de pagar impostos pode justificar uma conduta da AT em violação de direitos fundamentais dos contribuintes, e de princípios constitucionais que sustentam o próprio Estado Fiscal²³⁴.

O legislador permite com a norma do 29º, n.º 2 da LGT, que a transmissão de dívidas tributárias aos herdeiros do responsável subsidiário, quando a reversão é decidida após a

²³⁴ Os deveres fundamentais, pela relação com os direitos fundamentais, vão estar sujeitos à mesma disciplina desde. Como tal, existem limites quanto ao seu âmbito material e quanto ao seu conteúdo, designados limites imanentes, que impedem condutas dos poderes públicos lesivas dos princípios estruturantes de todo o sistema jurídico constitucional, e do núcleo essencial dos direitos fundamentais dos cidadãos. O dever fundamental de pagar imposto vê um dos seus limites no respeito pelos direitos, liberdades e garantias dos contribuintes, aquando da atuação dos poderes públicos. CASALTA, Nabais, cit. 174, p. 121-125.

sua morte, viole princípios constitucionais que estruturam o Estado de Direito: o princípio da justiça, subjetivado no direito ao processo equitativo e o princípio da proporcionalidade, pelo que a norma em questão está ferida de inconstitucionalidade material.

7.2. Da violação do princípio da intransmissibilidade das penas

Outra questão que levantamos, e esta, quer o *de cuius* tenha falecido antes ou depois de ter sido revertida a execução fiscal, contra si, é se a transmissão *mortis causa* da dívida tributária não violará o princípio da intransmissibilidade das penas, consagrado no art. 30º, n.º 3 da CRP.

Este princípio contém duas implicações: a primeira, a proibição da transferência voluntária, legal ou forçada da responsabilidade penal ou sancionatória para um terceiro, que não o próprio condenado; a segunda, a sua extinção com a morte do condenado²³⁵.

No âmbito de sanções patrimoniais este princípio tem particular importância. Nos dias de hoje, é indiscutível apesar da transmissão *mortis causa* das dívidas do *de cuius* aos seus herdeiros, não serem para eles transmitidas dívidas resultantes de coimas ou outras sanções pelas quais o falecido era responsável.

Na linha do que admitimos supra²³⁶, a responsabilidade tributária tem natureza de responsabilidade civil extracontratual por factos ilícito, e como tal, reveste-se de uma função sancionatória cujo objetivo é dissuadir o gestor do incumprimento do dever da boa prática tributária, sob ameaça de execução do seu património se a sociedade incumprir a obrigação tributária por culpa sua²³⁷.

Uma sanção só pode ser aplicada àquele que comete o facto ilícito. Logo, deve-se sancionar o gestor porque foi ele que exerceu efetivamente essa função e no seu exercício incumpriu o dever de boa prática tributária, não agiu como um bom pai de família ao contribuir para a ausência ou insuficiência de património da sociedade para pagamento da dívida. É o comportamento do gestor que se visa dissuadir e corrigir.

O seu herdeiro não exerceu as funções de gestão. Só herdou a dívida. Não incumpriu qualquer dever de boa prática tributária, nem teve culpa na falta de património da sociedade para cumprir a obrigação. Não se pretende dissuadir nenhum comportamento futuro do herdeiro nem se pode reabilitar uma conduta que por ele não foi praticada..

²³⁵ MEDEIROS, Rui e MIRANDA, Jorge – cit. 221, p. 496.

²³⁶ V. ponto 3.3.

²³⁷ SOUSA, Jorge Lopes de – cit. 44, p. 69, em nota de rodapé e CARDOSO, Costa da - *Curso de Direito Fiscal*. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 1972, p. 300.

Posto isto, atribuída à responsabilidade tributária uma função sancionatória, está-se a transmitir ao herdeiro a sanção aplicada ao responsável subsidiário, o que contraria o art. 30º, n.º 3 da CRP, pelo que a norma do 29º, n.º 2 da LGT, mais uma vez, está ferida de inconstitucionalidade material.

Conclusão

Com a morte do *de cuius* transmite-se a totalidade das situações jurídicas ativas e passivas aos seus sucessíveis, quer sejam herdeiros ou legatários, como se prevê no art. 2024º CC. Apenas se exclui de transmissão *mortis causa*, qualquer relação jurídica que se extinga com a morte do seu titular, em função da sua natureza ou por força da lei. Por outro lado, o art. 2068º do CC prevê a responsabilidade da herança pelos encargos e dívidas do falecido, que pela aceitação passam a integrar a esfera jurídica dos seus sucessores. Estes ocuparão a posição de devedor do *de cuius*.

A herança constitui um património global que abarca não só a propriedade dos bens como todo o conjunto de situações jurídicas ativas e passivas que integravam a esfera patrimonial do *de cuius* no momento de sua morte, e que com a sucessão passam a integrar o património dos seus sucessores.

O ativo deste património autónomo que é a herança responde por todas essas situações jurídicas passivas, não se confundido com o património pessoal de cada um dos herdeiros, até à integral liquidação e partilha, conservando os herdeiros em relação à herança todos os direitos e obrigações que tinham para com o falecido, à exceção daqueles que se extinguiram com a sua morte, art. 2074º, n.º 1 do CC. Desta forma, vão responder por todos os encargos da herança, incluindo quaisquer dívidas não excluídas pelo art. 2025º do CC, se bem que no limite das forças da herança.

O Direito Fiscal prevê a transmissão *mortis causa* de dívidas tributárias no art. 29º, n.º 2 da LGT, numa exceção ao princípio da intransmissibilidade das obrigações tributárias. A possibilidade desta transmissão também se retira das normas do Direito das Sucessões, aplicáveis subsidiariamente, e opera independentemente de ser uma obrigação tributária originária ou subsidiária, se bem que, como admite a Jurisprudência, dentro do limite das forças da herança.

O responsável subsidiário constitui uma das categorias de sujeito passivo, sendo aquele que pela especial relação que tem com o devedor originário - a sociedade que gere - vai responder subsidiariamente pelas suas dívidas tributárias verificadas determinados pressupostos. A sociedade é o sujeito passivo *strito senso* porque é em relação a ela que se verificou o facto tributário constitutivo da obrigação de pagamento do tributo, a qual

irá incidir sobre a sua capacidade contributiva e não sobre a do responsável subsidiário. Este só responderá à custa do seu património pessoal pela dívida da sociedade após esta ser executada e se verificar que o seu património é inexistente ou insuficiente para pagamento da obrigação tributária exequenda, segundo o art. 23º, n.º 2 da LGT, através da reversão do processo de execução fiscal inicialmente instaurado contra a devedora originária.

Estamos assim, perante dois momentos relevantes: um primeiro momento referente ao âmbito temporal do art. 24º, n.º 1 da LGT, em relação ao qual vai ser verificada a existência dos pressupostos materiais da responsabilidade tributária subsidiária e que determina o momento de constituição da obrigação tributária do gestor pela dívida da sociedade, e um segundo momento, quando se instaura a reversão, com a emissão pela AT do despacho que a decide, a partir do qual se torna possível de uma forma mais célere e expedita, em nome do interesse público, a cobrança coerciva da dívida tributária ao responsável subsidiário. Este jamais poderá ser executado antes de ocorrer a reversão, processo que efetiva a sua responsabilidade pela dívida.

Para que se constitua a responsabilidade tributária subsidiária, têm cumulativamente de se observar os seguintes pressupostos que constam dos arts. 23º, n.º 2 e 24º n.º 1 da LGT: a gestão ainda que somente de facto, a inexistência ou insuficiência de património do devedor originário para pagamento da dívida e a culpa do gestor nessa ausência ou insuficiência patrimonial.

Compete à AT o ónus da prova da culpa do gestor, pela regra geral do art. 74, n.º 1 da LGT, quando o facto constitutivo da dívida se tenha verificado no período do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, cfr. al. a) do n.º 1 do art. 24º da LGT. Mas já no caso do prazo legal de pagamento ou entrega de a obrigação tributária ter terminado no período do exercício do mandato do gestor, a que alude a al. b) do mesmo art., opera uma presunção de culpa, que inverte o ónus da prova contra o gestor, que terá de fazer prova de um facto negativo, demonstrando não ter tido culpa. Esta presunção constitui uma *diabólica probatio*, de crassa dificuldade em ser ilidida, que segundo a Jurisprudência, só é viável com a apresentação da sociedade à insolvência.

Além destes pressupostos materiais, existem pressupostos formais para que se efetive a responsabilidade tributária subsidiária através da reversão: a notificação ao potencial

responsável subsidiário do projeto de decisão devidamente fundamentado para que exerça o direito de audiência prévia, o despacho da AT que decide a reversão acompanhado da liquidação da obrigação em nome do devedor originário e fundamentado com as razões de facto e de direito que levaram a AT a decidir daquela maneira e não de outra, bem como a citação do responsável subsidiário.

A decisão de reversão e a citação do revertido tornam possível reverter a execução fiscal verificada anteriormente a responsabilidade subsidiária pelos outros pressupostos. Contudo não a constituem, só a tornam possível na prática ao permitir a cobrança coerciva da dívida exequenda ao revertido.

Analisada a posição do responsável subsidiário e os pressupostos da responsabilidade tributária subsidiária, foi possível concluir na linha de alguma Doutrina e Jurisprudência, ter aquela natureza de responsabilidade civil extracontratual por factos ilícitos, carecendo da demonstração dos respetivos pressupostos: facto, ilicitude, culpa, dano e nexos de causalidade. Por lhe atribuímos esta natureza, entendemos ter a responsabilidade tributária subsidiária uma função sancionatória.

Quanto à transmissão *mortis causa* das dívidas tributárias do responsável subsidiário, após o nosso estudo, concluímos que com a morte daquele, cfr. expressamente se prevê no art. 29º, n.º 2 da LGT e pelo Direito das Sucessões, subsidiariamente aplicável, tais dívidas vão ser transmitidas aos seus herdeiros, ainda que estes por elas respondam segundo o princípio *inter vivos hereditatis*.

Esta transmissão opera independentemente da obrigação estar liquidada. A liquidação apenas quantifica o montante do tributo pelo qual o *de cuius* iria responder não sendo condição para a formação da obrigação tributária. Esta, segundo o art. 36º, n.º 1 da LGT, constitui-se com o facto tributário, i. e., com o exercício das funções de gestão, e incumprimento por sua parte do dever de boa prática tributária (art. 32º da LGT), no âmbito temporal a que alude o art. 24º, n.º 1 da LGT. Estando já constituída, falecido o responsável subsidiário, e havendo ou não ainda a liquidação a obrigação tributária por que iria responder, transmite-se com a sua morte aos seus herdeiros.

É o momento em que se constitui a obrigação tributária subsidiária que concluímos estar subjacente à transmissão da responsabilidade tributária aos herdeiros do gestor mesmo quando a reversão só tenha sido decidida após o seu falecimento. O despacho que decide a reversão e a citação do responsável subsidiário apenas permitem efetivar a

responsabilidade subsidiária, constituindo o *de cuius* na qualidade de revertido, ao permitir reverter a execução contra si, tornando possível a cobrança coerciva da dívida à conta do seu património. No entanto, ele constituiu-se como responsável subsidiário e logo como sujeito passivo, num momento anterior ao da decisão de reversão: quando violou com culpa o dever de boa prática tributária, contribuindo para a insuficiência ou ausência de património na sociedade para pagamento do tributo por que originariamente ela era responsável, momento a que aludem a al. a) ou a al. b) do n.º 1 do 24º da LGT.

A reversão apenas efetiva a responsabilidade tributária subsidiária, permite que opere na prática, mas não a constitui. Essa constituição está condicionada à verificação do facto a que alude o art. 24º, n.º 1 da LGT.

Relativamente à legitimidade processual dos herdeiros, conclui-se, não obstante a falta de previsão expressa do art. 153º do CPPT, ser admitida através do incidente de habilitação, quer o responsável subsidiário tenha falecido, antes ou depois de decidida a reversão, numa interpretação extensiva da norma. Ressalva-se que os herdeiros não são revertidos e que em caso algum ocorre uma reversão *per saltum*. Os herdeiros são habilitados para o processo de execução fiscal.

A reversão da execução contra o responsável subsidiário encontra-se justificada, à luz do dever fundamental de pagar impostos e do princípio da eficiência, que determina uma eficaz e célere cobrança da receita fiscal para prossecução do interesse público. Este só pode ser satisfeito havendo receita que permita a subsistência do Estado Social, daí a urgência em assegurar que o Estado consiga reaver qualquer crédito tributário. Mesmo o devedor originário não tendo património suficiente para pagar a dívida, ainda assim há um outro recurso: cobrá-la coercivamente à custa do devedor subsidiário, e se este falecer à custa da sua herança, chamando os seus herdeiros ao processo.

É permitido à AT para verificar a responsabilidade tributária subsidiária e posteriormente reverter a execução fiscal, recorrer a todos os meios de prova permitidos pelo Direito, não fosse ela responsável pela descoberta da verdade material, mesmo que contrária aos seus interesses patrimoniais, o que se justifica pela sua atuação em prol do interesse público.

Confrontada com sérias dificuldades na prova da culpa do gestor e em face das exigências de fundamentação, é-lhe permitido pela lei, recorrer à presunção de culpa da al. b), do nº 1, do art. 24º da LGT, facilitando o processo de reversão contra o gestor, que vê o ónus da prova inverter-se contra si.

Se já para o próprio responsável subsidiário esta presunção de culpa configura uma prova diabólica, para os seus herdeiros muito mais. Nas situações da al. a) não se levantam quaisquer problemas porque a prova dos factos constitutivos da responsabilidade tributária subsidiária depende da AT, mas já na al. b), quando a reversão é decidida e se verifica que o responsável subsidiário já faleceu, sendo habilitado o herdeiro para o processo, este vê-se confrontado com a necessidade de ilidir uma presunção de culpa.

Ainda que lhe seja assegurado o direito de audiência prévia, este herdeiro pode ser alguém que não tem qualquer ligação à sociedade, pode mesmo ser um menor ou um nascituro, e como tal, não tem acesso a qualquer prova da falta de culpa do *de cuius* na insuficiência ou ausência de património da sociedade para pagamento da obrigação tributária. Fica assim numa posição desfavorável em termos de defesa comparado com a AT, e vê comprometido o seu direito fundamental ao contraditório, vendo-se a braços com uma execução que não poderá evitar.

A AT está numa posição processual privilegiada e muito cómoda, arrecadando a dívida de alguém que não se conseguiu defender e violando claramente a igualdade de armas, nada fazendo para descobrir a verdade material dos factos, e tomando uma decisão favorável aos seus intuits patrimoniais, de todo parcial.

Esta violação do princípio da igualdade e da imparcialidade, espelhados na violação da igualdade de armas, reconduzem-se, juntamente com a violação do direito ao contraditório, numa clara violação do direito fundamental ao processo equitativo e da tutela jurisdicional efetiva, que mais não são que uma subjetivação do princípio da justiça, ao qual a AT está vinculada por força do art. 266º, n.º 2 da CRP.

Concluimos ainda, que esta presunção de culpa com que o herdeiro se confronta, falecendo o responsável subsidiário antes de decidida a reversão, ao inverter o ónus da prova, impõe-lhe um sacrifício desmesurado e desproporcionado. O uso de presunções tem de respeitar o princípio da proporcionalidade nas suas três vertentes: adequação, necessidade e proporcionalidade *strito senso*. Ainda que as duas primeiras se justifiquem, o mesmo não se pode dizer quanto à terceira. Ao ver comprometida a sua defesa, o herdeiro vê-se confrontado com uma presunção praticamente inilidível, e por isso não admitida no Direito Fiscal. Seria como admitir uma responsabilidade subsidiária objetiva, contrária ao art. 18º, n.º 2 da CRP.

Num confronto entre bens constitucionalmente protegidos há que atender na restrição de um deles, ao seu núcleo fundamental. O interesse público não pode justificar uma lesão total do direito fundamental ao processo equitativo. Esta presunção impõe um ónus desproporcional aos herdeiros do responsável subsidiário comprometendo em larga medida este direito constitucionalmente protegido.

Na sua atuação, a AT está vinculada à lei, à CRP, ao interesse público e ao respeito pelos direitos fundamentais dos contribuintes. Não pode ser uma entidade meramente instrumental, movida exclusivamente por motivos patrimoniais e por uma lógica de “fins justificam os meios”. Tem de assegurar que a sua conduta está de acordo com a juridicidade e que não lesa as posições jurídicas legalmente protegidas dos contribuintes.

Não cremos ser aceitável à luz da CRP, na qual se prevê um Estado Fiscal, no contexto de um Estado de Direito Democrático, alicerçado no princípio da dignidade da pessoa humana, arrecadar receita fiscal lesando princípios jus fundamentais do ordenamento jurídico constitucional, como os princípios da justiça e da proporcionalidade, e violando um direito constitucionalmente protegido tão basilar como o direito ao processo equitativo.

Por outro lado, quer o responsável subsidiário tenha falecido antes da decisão de reversão ou depois dela, atendendo à nossa conclusão pela natureza de responsabilidade civil extracontratual da responsabilidade tributária subsidiária, e como tal à sua função sancionatória, entendemos, que a transmissão da dívida tributária aos herdeiros do responsável subsidiário, viola o princípio da intransmissibilidade das penas, do art. 30º, n.º 3 da CRP. Com a responsabilidade tributária visa-se sancionar o gestor pelo incumprimento do dever de boa prática tributária. Ao transmitir-se essa responsabilidade aos herdeiros, estes estão a ser sancionados por um facto ilícito e culposo que não praticaram.

Pelo exposto, concluimos que a norma do art. 29º, n.º 2 da LGT, na parte em que prevê a transmissão *mortis causa* das obrigações tributárias subsidiárias, enferma de inconstitucionalidade material por violação do direito ao processo equitativo (art. 20º, n.º 4 da CRP), por violação do princípio da proporcionalidade (art. 18º, n.º 2 da CRP) e do princípio da intransmissibilidade das penas (art. 30º, n.º 3 da CRP), quando permite que se transmitam as dívidas do responsável subsidiário alicerçadas com base na presunção da al. b), o n.º 1 do art. 24º da LGT, e este falece antes de contra si ser decidida a reversão

do processo de execução fiscal, razão pela qual deve ser desaplicada pelos tribunais em sede de fiscalização concreta da constitucionalidade.

Bibliografia

ABREU, Jorge Manuel Coutinho – *Curso de Direito Comercial*. Coimbra: Almedina, 2002, vol. II.

ALBUQUERQUE, Ruy de e CORDEIRO, António Menezes – Da Responsabilidade Fiscal Subsidiária: A Imputação aos Gestores dos Débitos Empresas à Previdência e o art. 16º do Código de Processo e das Contribuições e Impostos. *CTF*. Lisboa. Nºs 334 – 336 (1986).

ALVES, Amélia Ascensão – *Responsabilidade Tributária*. Massamá: Edimarta, 2008.

AMARAL, Diogo Freitas de – *Direito Administrativo*. Ed. Coimbra: Almedina, vol. II.

- O Princípio da Justiça no Art. 266º da Constituição. *Estudos em Homenagem ao Prof. Dr. Rogério Soares*. Coimbra: Coimbra Editora, 2001, pp. 685 e ss.

ANDRADE, João Costa da – Responsabilidade Fiscal dos Gerentes e Administradores – A Culpa Jurídico Tributária, *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*. Vol. LXXX. Coimbra (2004).

ANDRADE, José Carlos Vieira de - *Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. 5ª ed. Coimbra: Almedina, 2012.

- Interesse Público, *Dicionário Jurídico da Administração Pública*. Lisboa. 1993, vol V.

ASCENSÃO, José Oliveira - *Direito Civil – Sucessões*. 5ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2000.

BARBOSA, Mafalda Miranda - Reflexões em torno da responsabilidade civil: teleologia e teleonomologia em debate. *BFCDUC*, vol. LXXXI (2005).

BARREIRA, Rui – A Responsabilidade do Gestores de Sociedades por Dívidas Fiscais. *Fisco*. Nº 16 (1990).

BORDALO, Madeira Abílio – *Antologia de Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo e do Tribunal Central Administrativo*. Coimbra: Almedina. Nº 2 (1999).

CABRAL, Nazaré Costa – Contribuições para a Segurança Social, natureza, aspetos de regime e de técnica e perspectivas de evolução num contexto de incerteza. *Cadernos do IDEFF*. N.º 12 (2010) pp.81 e ss.

CABRAL, Nazaré Costa e MARTINS, Guilherme D' Oliveira - *Finanças Públicas e Direito Financeiro – Noções Fundamentais*. Lisboa: AAFDL Editora, 2013.

CAMPOS, Diogo Leite de, RODRIGUES, Benjamim Silva e SOUSA, Jorge Lopes de - *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, 4ª ed. Lisboa: Encontro da Escrita, 2012.

CANOTILHO, J.J. Gomes - *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª ed. 12ª reimp. Coimbra: Almedina, 2013.

CARLOS, Amélia Barradas – Meios de reação à preterição do direito de audiência prévia em situações de reversão. *Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal*. N.º 30, ISG, Lisboa, outubro-dezembro (2008),

CARVALHO, Ruben Anjos de, e PARDAL, Rodrigues Francisco - *Código de Processo das Contribuições e Impostos, Anotado e Comentado*. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 1963, vol. I.

CASIMIRO, Sofia de Vasconcelos - *A Responsabilidade dos Gerentes, Administradores e Diretores pelas Dívidas Tributárias das Sociedade Comerciais*. Coimbra: Almedina, 2000.

CASTRO, Anselmo - *Ação Executiva Singular Comum e Especial*. Coimbra: Coimbra Editora, 1970.

CORDEIRO, António Menezes – *Da Responsabilidade dos Administradores das Sociedade Comerciais*. Lisboa: Lex, 1997.

- *Tratado de Direito Civil Português*. Reimpressão da 1ª ed. do tomo II da parte II, 2010, tomo VIII

CORTE -REAL, Carlos Pamplona - As Garantias dos Contribuintes. *CTF*. N.º 147 (1986).

- Breve Panorâmica do Direito Sucessório Português
Direito Sucessório: Linhas Gerais Sobre os Aspetos Substantivos e Fiscais. *CTF* (1981).

- *Curso de Direito das Sucessões*. Lisboa: Quid Juris, 2012.

COSTA, José Manuel Cardoso da – *Curso de Direito Fiscal*. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 1972.

COURINHA, Gustavo Lopes - *Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*. Coimbra Almedina, 2019.

CUNHA, Paulo de Pitta e Santos, Jorge Costa – *Responsabilidade Tributária dos Administradores ou Gerentes*. Lisboa: Lex, 1999.

CUNHA, Tânia Meireles da - *Da Responsabilidade dos Gestores de Sociedades Perante os Credores Sociais: a Culpa nas Responsabilidades Civil e Tributária*. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2004.

DOURADO, Ana Paula – A Responsabilidade Tributária dos Gerentes: Pressupostos. *Fisco*. Nº 57 (1993), pp 36 e ss.

- *Direito Fiscal – Lições*. Coimbra: Almedina, 2018.

- Substituição e Responsabilidade Tributária. *CTF*. Nº 391 (1998), pp. 29 e ss.

FAVEIRO, Vítor António Duarte - *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português: Introdução ao Estudo da Realidade Tributária: Teoria Geral do Direito Fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora: 1984, vol. I.

- *O Estatuto do Contribuinte: A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*. Coimbra: Coimbra Editora, 2002.

FERNANDEZ, Elizabeth, Arresto Sine Culpa? O Caso do Devedor Subsidiário ainda não Revertido - Ac. do TCA Sul de 21.05.2013 Proc. 6620/13. *Cadernos de Justiça Tributária*. Nº 2 (outubro-dezembro 2013).

FRANCO, António L. de Sousa – *Finanças Públicas e Direito Financeiro*. 4ª ed. 7ª reimpressão. Coimbra: Almedina, 1999, vol. II.

FREITAS, José Lebre de – *A Ação Executiva à Luz do CPC de 2013*. 7ª ed. Gestlegal, 2017.

GUERREIRO, António Lima – *Lei Geral Tributária Anotada*, Rei dos Livros, 2001.

GONÇALVES, Pedro Correia, MARQUES, Paulo e MARQUES, Rui – *A Responsabilidade Tributária e Penal dos Gestores, Auditores, Advogados, Contabilistas e Auditores: Impostos, Crime e Castigo*. Reimp. Coimbra. Almedina: 2018.

JANUÁRIO, Mário – A questão sucessória dos tributos e das penas dentro da responsabilidade tributária subsidiária fiscal. *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*. N.º 102, Lisboa, setembro 2008.

LEITÃO, Luís Menezes – *Direito da Insolvência*. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2017.

LIMA, Pires e VARELA, João Antunes – *Código Civil Anotado*. 4ª ed. reimpressão. Coimbra: Coimbra Editora, 2010, vol. I.

MARQUES, Paulo – *A Responsabilidade dos Gestores e do Técnicos Oficiais de Contas: a Reversão do Processo de Execução Fiscal*. 1ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2011.

- ver GONÇALVES, Pedro Correia.

MARTINS, Elisabete Louro – *O Ónus da Prova no Direito Fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora, 2010.

MARTINS, Guilherme D' Oliveira – Ver CABRAL, Nazaré Costa.

MEDEIROS Rui e MIRANDA, Jorge, - *Constituição Portuguesa Anotada*. 2ª ed., revista atualizada e ampliada. Lisboa: Universidade Católica, 2017, vol I e II.

MIRANDA, João – A Ordem de Reversão no Processo de Execução Fiscal contra administradores e gerentes de sociedades: ato inserido em processo judicial ou em procedimento administrativo executivo, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*. IDEFF, N° 2 (junho de 2008).

MORAIS, Rui Duarte – *A Execução Fiscal*. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2006.

- *Manual de Procedimento e Processo Tributário*. Coimbra: Almedina, 2012.

MORGADO, Abílio - Responsabilidade Tributária: Ensaio sobre o Regime do art. 24º da Lei Geral Tributária. *CTF*. Centro de Estudos Fiscais. (janeiro/junho 2005).

NABAIS, José Casalta - *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contributo para a Compreensão do Estado Fiscal Contemporâneo*. 4ª reimp. Coimbra: Almedina, 2015.

- A Constituição Fiscal Portuguesa e alguns dos seus desafios in *Estudos em homenagem ao Prof. Doutor Armando Manuel Marques Guedes*. Coimbra Editora, Coimbra, 2004.

- *Direito Fiscal*. 5ª ed. Coimbra: Almedina, 2009.

OTERO, Paulo - *Direito do Procedimento Administrativo*. Coimbra: Almedina, 2016.

PACUAL, Luis Alberto Malvarez - La Funcion Tributária en el Marco del Estado Social y Democrático de Derecho. *REDF*. Nº 109/110 (2001)

PAIXÃO, José da Silva – Ver SOUSA, José Alfredo

PINHEIRO, Jorge Duarte – *O Direito das Sucessões Contemporâneo*. 2ª ed. Lisboa: AAFDL Editora, 2017.

PINTO, Rui – *A Ação Executiva*. Lisboa: AAFDL Editora, 2018.

PIRES, José Maria Fernandes et al. – *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*. Coimbra: Almedina, 2015.

PRATA, Ana (com a colaboração de Jorge Carvalho) - *Dicionário Jurídico*. 4ª ed. atualizada e aumentada. Coimbra: Almedina, 2005, vol. I.

RANGEL, Rui Manuel de Freitas – *O Ónus da Prova no Processo Civil*. 3ª ed. Coimbra: Almedina, 2006.

ROCHA, Ana Paula – *A Transmissão mortis causa de Dívidas Tributárias – Em Especial no Âmbito da Responsabilidade Tributária Subsidiária*. Porto: Escola de Direito do Porto da Universidade Católica Portuguesa, 2011. Dissertação de Mestrado, disponível em

ROCHA, Joaquim Freitas da – *Lições de Procedimento e Processo Tributário*. 6ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2018.

SANCHES, J.L. Saldanha – Ainda Sobre a Responsabilidade dos Gerentes pelas Dívidas da Sociedade. *Fisco*. Nº 18 (1990).

- Interesse Público e Princípio da Legalidade Fiscal: a propósito da representação do Estado no Tribunais Fiscais – *Revista Jurídica*, AAFDL, N.º 7 (1986).

- *Manual de Direito Fiscal*. 3ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

- O Ónus da Prova no Processo Fiscal. *CTF*. Lisboa. Nº 151 (1981).

SANCHES, Saldanha e BANDEIRA Rui – Culpa no Incumprimento e Responsabilidade dos Gerentes. *Fisco*. Nº 70-71 (2005).

SANTOS, Manuel Simas e SOUSA, Jorge Lopes de - *Regime Geral das Infrações Tributárias Anotado*, 3ª ed. 2008.

SERRA, Adriano Paes da Silva Vaz – *Provas (Direito Probatório Material)*. Lisboa: Livraria Petrony, 1962.

SILVA, Germano Marques – *Curso de Direito Penal II*. 5ª Ed. Verbo, 2011.

SILVA, Isabel Marques da - A Responsabilidade Tributária dos Corpos Sociais in *Problemas Fundamentais de Direito Tributário*. Lisboa: Vislis, 1999.

SOARES, Rogério – *Interesse Público, Legalidade e Mérito*. Coimbra, 1955.

SOUSA, Jorge Lopes de - *Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado e Comentado*. 6ª ed. Áreas, 2011, vol. III.

SOUSA, José Alfredo e PAIXÃO, José da Silva - *Código de Processo das Contribuições e Impostos, Comentado e Anotado*, 2ª ed. Coimbra: Almedina, 1986.

– *Código de Processo Tributário, Comentado e Anotado*. 4ª ed. Coimbra: Almedina, 1998.

SOUSA, Marcelo Rebelo de – *Lições de Direito Administrativo*. Lisboa: Lex, 1999, vol. I.

TEIXEIRA, António Braz – *Princípios de Direito Fiscal*. 3ª ed. Coimbra: Almedina, 1990, vol I.

TEIXEIRA, Castro Pedro – *Responsabilidade dos corpos sociais e dos responsáveis técnicos*. Porto: Faculdade de Direito da Universidade do Porto. Trabalho para o III curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal.

TELLES, Galvão – *Direito das Sucessões. Noções Fundamentais*. 6ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1991

VASQUES, Sérgio – *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina, 2011.

- A Responsabilidade dos Gestores na Lei Tributária. *Fiscalidade*. (2001)

VIEIRA., José Alberto – *Direitos Reais*. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2016.

Léxico: Dicionário de Português Online, disponível em <https://www.lexico.pt/efetivar>

Legislação

Código Civil, aprovado pelo DL n.º 47344/66 de 25 de novembro, disponível em: http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=775&tabela=leis .

Código Penal, aprovado pelo DL n.º 48/95, de 15 de março, disponível em: https://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=109&tabela=leis

Código de Procedimento e Processo Tributário, DL n.º 433/99, de 26 de outubro, disponível em: http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=256&tabela=leis.

Código de Procedimento Administrativo, aprovado pelo DL n.º 4/2015, de 7 janeiro, disponível em: https://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=2248&tabela=leis.

Código de Processo Civil, aprovado pela Lei n.º 41/2013, de 26 de junho, disponível em https://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=1959&tabela=leis

Código dos Regimes Contributivos do Sistema Providencial de Segurança Social, aprovado pela Lei n.º 110/2009, de 16 de setembro, disponível em: www.seg-social.pt.

Constituição da República Portuguesa, aprovada pelo Decreto de 10 de abril de 1976, disponível em: http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=4&tabela=leis .

Lei Geral Tributária, aprovada pelo DL n.º 398/98, de 17 de dezembro, disponível em:
https://dre.pt/web/guest/pesquisa/search/191558/details/normal?p_p_auth=Mbr7wB69.

Regime Geral das Infrações Tributárias, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de junho, disponível em:
https://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?tabela=leis&nid=259&pagina=1&ficha=1

Regime Geral das Taxas, aprovado pela Lei n.º 53/2006, de 29 de dezembro, disponível em:
https://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=1995&tabela=leis&so_milo=

Documentos Oficiais

DIREÇÃO GERAL DOS SERVIÇOS DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA. Direção Geral das Contribuições e Impostos – *Ofício-Circulado 1675. 1995/04/17.*

- *Ofício-Circulado 60058. 2008/04/17.*

- Instrução dos Processos de Oposição à Execução- *Ofício-Circulado 4673/95. 1995/10/16.*

Jurisprudência

Ac. do TC n.º 129/09

Ac. do TC n.º 437/2011

Ac. do STA de 14/10/1992, proc. n.º proc. 14526

Ac. do STA, de 18/01/95, proc. n.º 18303

Ac. do STA de 15/11/1995, proc. n.º 12124

Ac. do STA de 11/12/2002, proc. n.º 01486/02

Ac. do STA de 02/03/2005, proc. n.º 921/04.

Ac. do STA de 02/05/2007, proc. 1105/06

Ac. do STA de 05/05/2007, proc. n.º 01105/06

Ac. do STA de 03/12/2008, proc. n.º 0475/08.

Ac. do STA de 30/09/2009, proc. 0329/09.

Ac. do STA, de 23/06/2010, processo n.º 304/10.

Ac. do STA de 13/04/2011, proc. n.º 087/2011

Ac.do STA de 07/09/2011, proc. n.º 493/11

Ac. do STA de 17/10/2011, proc. n.º 01222/17

Ac. do STA de 27/10/2010, proc. 0328/10.

Ac. do STA de 16/01/2012, proc. n.º 312/12

Ac. do STA de 10/07/2013, proc. n.º 0341/13

Ac. do STA de 12/03/2014, proc. n.º 01674/13

Ac. do STA de 29/10/2014, proc. n.º 9025/13

Ac. STA, de 03/06/2015, proc. n.º 01025/14

Ac. do STA de 24/02/2016, proc. n.º 0611/15

Ac. do STA de 08/07/2020, proc. n.º 0109/13.

Ac. do TCAS de 19/01/1999, proc. 00412/97

Ac. do TCAS de 27/01/2004, proc. n.º 06578/02.

Ac. do TCAS de 11/03/2003, processo n.º 7384/02

Ac. do TCAS de 19/04/2005, proc. n.º 483/05.

Ac. do TCAS de 11/07/2007, processo n.º 1735/07.

Ac. do TCAS de 16/06/2009, proc. 3215/09.
Ac. do TCAS de 6/10/2009, proc. n.º 03267/09.
Ac. do TCAS de 11/03/2011, proc. n.º 03337/09.
Ac. do TCAS de 31/10/2013, proc. 06732/13.
Ac. do TCAS de 25/10/2005, proc. n.º 00583/05.
Ac. TCAS, de 12/06/2014, proc. 07634/14.
Ac. do TCAS de 03/03/2016, proc. 07199/13.
Ac. do TCAS de 25/05/2017, proc. 09447/16.
Ac. do TCAS de 12/07/2017 proc. 1305/14.9BELRA
Ac. do TCAS de 11/04/2019, proc. 2259/12.1 BELRS.
Ac. do TCAS de 22/05/2019, proc. n.º 1393/11.0 BELRS

Ac. do TCAN de 26/06/1997, proc. n.º 041627
Ac. do TCAN de 16/09/2004, proc. n.º 286/04.
Ac. TCAN de 06/11/2008, proc. 00152/07.
Ac. do TCAN de 18/01/2010, proc. 00550/06.5
Ac. do TCAN de 11/03/2010, proc. 00349/05.
Ac. TCAN de 18/04/2018, proc. n.º 109/13.0BEBJA.
Ac. do TCAN de 29/04/2021, proc. n.º 01594/06.2BEVIS.

Ac. TRC, de 24/04/2007, processo n.º 279/04.9 TBOFR-B.C1

Todos disponíveis em www.dgsi.pt.

Lisboa, aos dez dias do mês de maio de 2022

Ass: _____

(Sofia Oliveira)