



***Responsabilidade Fiscal Dos Gerentes E  
Administradores***

Andreia Filipa Rodrigues Silva

Dissertação de Mestrado em Direito e Prática Jurídica  
Especialidade em Direito Financeiro e Fiscal

Sob a orientação da Senhora Professora Doutora Paula Rosado  
Pereira

Lisboa, julho de 2025

*“O grau de civilização de uma sociedade pode ser julgado pela forma como trata os seus prisioneiros.”*

FIÓDOR DOSTOIÉVSKI,  
in *“Recordações Da Casa  
Dos Mortos”*

## **Agradecimentos**

Chegar ao fim desta dissertação representa muito mais do que a conclusão de um trabalho académico. Foi um percurso exigente, feito de esforço, dúvidas, noites longas e persistência. E seria impossível atravessá-lo sozinha.

Agradeço, antes de mais, à minha orientadora, Prof. Doutora Paula Rosado Pereira, pela orientação, pela clareza nos conselhos e pelo rigor científico que me guiou ao longo deste trabalho.

A todos os professores do Mestrado em Direito Fiscal da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, obrigado pelos conhecimentos partilhados, pela exigência formativa e pelas portas que ajudaram a abrir no pensamento jurídico.

Aos meus pais, que sempre me ensinaram a não desistir e a dar o melhor de mim, devo tudo. Foram o meu alicerce, mesmo quando o caminho parecia mais íngreme. A vossa confiança foi o meu maior apoio, sem as palavras de conforto da minha mãe, muito disto não seria possível.

Ao meu namorado, Pedro, por me ter “aturado” com paciência e carinho nos serões infundáveis, por cada chá preparado, por cada silêncio respeitado e por cada palavra de ânimo. Obrigada por nunca deixares que me perdesse do que realmente importa.

Aos meus colegas de trabalho, pela compreensão, pelo apoio, e sobretudo pelos momentos de parvoíce que tivemos - e que foram essenciais para não enlouquecer com a pressão da tese e do trabalho em simultâneo. Vocês sabem quem são, e sem esses instantes de leveza, gargalhadas e cumplicidade, este caminho teria sido muito mais difícil, este também a vocês se deve.

Aos amigos que ouviram desabafos, leram rascunhos ou apenas estiveram presentes: também este trabalho vos pertence. Obrigada por não terem deixado de estar, mesmo quando eu estive ausente.

E por fim, agradeço a mim mesma — pela coragem de continuar mesmo quando o cansaço era maior do que a motivação.

A todos, do fundo do coração, o meu muito obrigada.

## Resumo

A presente dissertação tem como objeto a responsabilidade tributária subsidiária no ordenamento fiscal português, com especial atenção à figura da reversão fiscal, prevista nos artigos 23.º e 24.º da Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário. Analisa-se a forma como a Administração Tributária imputa responsabilidade a gerentes, administradores e diretores, quer de direito, quer de facto, no contexto da execução fiscal, distinguindo os regimes jurídicos de culpa na criação da insuficiência patrimonial e da presunção de culpa pela omissão no pagamento de tributos devidos.

O trabalho segue uma metodologia jurídico-dogmática, apoiada na legislação vigente, na doutrina nacional e na jurisprudência dos tribunais tributários, com o propósito de clarificar os requisitos legais da reversão, a repartição do ónus da prova, os limites das presunções legais e os critérios para qualificar a gerência de facto.

Na fase final, discute-se o impacto prolongado da interrupção da prescrição das dívidas tributárias e a suspensão indefinida da execução fiscal, concluindo-se que é imperativo adotar uma interpretação restritiva, conforme à Constituição, em defesa da segurança jurídica, da tutela jurisdicional efetiva e do princípio da proporcionalidade.

**Palavras-chave:** Responsabilidade subsidiária; Reversão fiscal; Gerência de facto; Presunção de culpa; Prescrição tributária.

## **Abstract**

This dissertation focuses on the legal regime of subsidiary tax liability within the Portuguese tax framework, with particular emphasis on the mechanism of tax reversal established under Articles 23 and 24 of the General Tax Law (Lei Geral Tributária) and the Code of Tax Procedure and Process (CPPT). It explores the conditions under which tax authorities may hold directors, managers, and administrators—whether de jure or de facto—liable within the context of tax enforcement proceedings, with a specific distinction between fault for causing asset insufficiency and presumed fault for failing to pay due tax obligations.

Employing a legal-dogmatic method grounded in Portuguese law, doctrine, and case law from the tax courts, the study aims to clarify the legal thresholds for reversal, the allocation of the burden of proof, the scope of legal presumptions, and the evidentiary requirements for de facto management.

In its final part, the dissertation examines the long-lasting effects of interrupting the statute of limitations on tax debts and the resulting indefinite suspension of tax enforcement proceedings. It concludes that a restrictive and constitutionally aligned interpretation is necessary to uphold legal certainty, effective judicial protection, and the principle of proportionality.

**Keywords:** Subsidiary liability; Tax enforcement; De facto management; Presumption of fault; Tax debt limitation.

## Índice

<b>Capítulo I - Enquadramento da responsabilidade tributária no ordenamento jurídico português</b> .....	13
<b>1. A Relação Jurídica Tributária: Conceito, Caraterísticas e Elementos Fundamentais</b> .....	13
<b>2. Responsabilidade tributária: Conceito e Tipologias</b> .....	24
<b>3. A responsabilidade tributária subsidiária no processo de execução fiscal</b> .....	32
<b>3.1. Breve introdução ao processo de execução fiscal</b> .....	32
<b>3.2. Breve introdução à reversão fiscal</b> .....	36
<b>Capítulo II - A responsabilidade tributária dos gerentes e administradores de sociedades comerciais</b> .....	41
<b>1. O regime jurídico do artigo 24.º n.º 1 da Lei Geral Tributária (LGT)</b> .....	41
<b>2. A figura do gerente: distinção entre gerente de direito e gerente de facto</b> 48	
<b>3. O gerente de facto</b> .....	52
<b>4. A presunção de gestão e a sua relevância na responsabilização</b> .....	59
<b>Capítulo III - A reversão fiscal aplicada a gerentes e administradores</b> .....	63
<b>1. O âmbito objetivo da reversão fiscal</b> .....	63
<b>2. O âmbito subjetivo da reversão</b> .....	68
<b>3. Pressupostos da reversão fiscal</b> .....	69
<b>3.1. A fundamentação do despacho de reversão</b> .....	73
<b>3.2. Marcha processual da reversão</b> .....	77
<b>3.3. A insuficiência de bens do devedor originário</b> .....	82
<b>4. A responsabilidade por insuficiência do património social - alínea a), n.º 1, do artigo 24.º da LGT</b> .....	85

<b>5. A responsabilidade pela falta de pagamento – alínea b), n.º 1, do artigo 24.º da LGT</b> .....	91
<b>5.1. A presunção legal de culpa</b> .....	95
<b>5.2. A atuação culposa e ilícita do gestor</b> .....	99
<b>Capítulo IV – A problemática da prescrição e interrupção indefinida do processo de execução fiscal</b> .....	103
<b>1. A prescrição das dívidas tributárias</b> .....	103
<b>2. A contagem do prazo de prescrição: causas de suspensão e de interrupção</b> .....	107
<b>3. A imprescritibilidade das dívidas tributárias: a problemática constitucional da perpetuação dos efeitos da interrupção da prescrição</b> 111	
<b>3.1. O efeito duradouro da interrupção da prescrição: breve enquadramento</b> .....	111
<b>3.2. A irrelevância prática da aplicação subsidiária do regime previsto no n.º 1 do artigo 327.º do Código Civil</b> .....	115
<b>3.3. O Trânsito em Julgado na Execução Fiscal: Existência ou Ficção Jurídica?</b> .....	120
<b>3.4. A declaração em falhas será passível de ser igualada à decisão que põe termo ao processo?</b> .....	123
<b>4. Reflexões críticas e propostas de solução sobre a prescrição e interrupção indefinida do processo de execução fiscal</b> .....	127
<b>Conclusões</b> .....	131

## **Lista de abreviaturas e siglas**

Ac. - Acórdão

Al. - Alínea

Art. - Artigo

AT - Administração Tributária

AT - Autoridade Tributária e Aduaneira

CC - Código Civil

Cfr. - Conforme

Cit. - Citada

CPA - Código de Procedimento Administrativo

CPCI - Código de Processo das Contribuições e Impostos

CPT - Código de Processo Tributário

CPPT - Código do Procedimento e Processo Tributário

CRP - Constituição da República Portuguesa

CSC - Código das Sociedades Comerciais

Ed. - Edição

EOC - Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados

EROC - Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

Ex vi - Por força

In. - Instrução normativa

LGT - Lei Geral Tributária

N.º - Número

OEF - Órgão de Execução Fiscal

P. - página

proc. - Processo

RGIT - Regime Geral das Infrações Tributárias

ROC - Revisor Oficial de Contas

ss. - Seguintes

STA - Supremo Tribunal Administrativo

TCAN - Tribunal Central Administrativo Norte

TCAS - Tribunal Central Administrativo Sul

TOC - Técnico Oficial de Contas

v.g. – *verbi gratia*

## Introdução

A responsabilidade tributária constitui um dos pilares fundamentais da concretização do princípio da legalidade fiscal, consagrado no artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa. No contexto do Estado de Direito fiscal, a criação, liquidação e cobrança de tributos estão sujeitas a um quadro normativo claro, proporcional e conforme às garantias dos contribuintes.

Entre os diversos mecanismos de efetivação da responsabilidade fiscal, destaca-se a figura da responsabilidade subsidiária, que permite à Administração Tributária dirigir a execução contra terceiros, como administradores, gerentes ou outros responsáveis, quando o devedor principal não dispõe de património suficiente. Esta figura, designadamente na modalidade de reversão fiscal prevista nos artigos 23.º e 24.º da Lei Geral Tributária (LGT) e no artigo 153.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), revela-se juridicamente exigente, especialmente pelos efeitos gravosos que acarreta para os revertidos.

A presente dissertação propõe-se analisar, de forma sistemática e crítica, o regime jurídico da responsabilidade tributária subsidiária, com enfoque nas condições da reversão, nos critérios legais de imputação de responsabilidade e na distribuição do ónus da prova, tal como vêm sendo interpretados pela doutrina e pela jurisprudência dos tribunais tributários. Assume-se, desde logo, uma distinção entre os regimes previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 24.º da LGT, abordando-se ainda a controvérsia quanto à relevância da gerência de facto e à aplicação da presunção de culpa.

Uma atenção particular é dedicada à problemática da interrupção da prescrição das dívidas tributárias e à subsequente suspensão indefinida da execução fiscal. Tal situação suscita preocupações sérias do ponto de vista da segurança jurídica, da tutela jurisdicional efetiva e do princípio da proporcionalidade, impondo uma reinterpretação constitucionalmente conforme dos institutos da prescrição e suspensão.

Metodologicamente, recorre-se a uma abordagem jurídico-dogmática, sustentada na análise crítica da legislação vigente, da doutrina nacional relevante e da jurisprudência dos tribunais superiores, em especial do Supremo Tribunal Administrativo e dos Tribunais Centrais Administrativos. Pretende-se não apenas clarificar o regime jurídico aplicável, mas também formular propostas interpretativas que contribuam para a sua aplicação equilibrada, em respeito pelo princípio da legalidade e pelos direitos fundamentais dos contribuintes.

Com este estudo, ambiciona-se oferecer um contributo útil para o tratamento coerente, previsível e constitucionalmente fundado da responsabilidade subsidiária no âmbito da execução fiscal.

## Capítulo I – Enquadramento da responsabilidade tributária no ordenamento jurídico português

### 1. A Relação Jurídica Tributária: Conceito, Características e Elementos Fundamentais

#### a) Conceito

Embora o legislador não tenha definido expressamente um conceito de relação jurídica tributária, é consensual que o fenómeno tributário dá origem a um conjunto de relações jurídicas entre o sujeito ativo (normalmente o Estado ou outra entidade pública com competência tributária) e o sujeito passivo (contribuinte ou responsável tributário), numa posição de “tendencial paridade”<sup>1</sup>, ainda que assimétrica, no contexto de um Estado de Direito fiscal.

A relação jurídica tributária constitui, por isso, um instituto central do Direito Fiscal, sendo o mecanismo jurídico através do qual se concretiza a imposição legal de uma prestação tributária a cargo de um sujeito passivo, em virtude da verificação de um facto tributário previsto na norma de incidência. Esta relação é de natureza eminentemente pública, resultando da realização de um facto juridicamente relevante que gera, *ex lege*, a obrigação de pagar um tributo.

Trata-se de uma relação obrigacional, unilateral, legalmente imposta e de natureza não negocial, fundada exclusivamente na lei, o que a insere no quadro do princípio do Estado de Direito, aplicável também à atividade financeira do Estado.

Nos termos do artigo 103.º, n.º 1 da Constituição da República Portuguesa, “os impostos são criados por lei que determina a sua incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes”. Este preceito consagra o dever fundamental de

---

<sup>1</sup> “Aliás, a referida tendencial paridade materializa uma consequência evidente das recentes propensões de desestadualização do Direito em geral e de desadministratização (desconsideração da vontade administrativa) do Direito tributário em particular, constatando-se que muitos dos atos em matéria tributária já não são praticados por órgãos administrativos, mas sim pelos próprios contribuintes privados e até por terceiros, podendo mesmo falar-se numa privatização da relação tributária”. Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Almedina, Coimbra, 2017, p. 29

contribuir para as despesas públicas, funcionando como o fundamento axiológico-constitucional da relação jurídica tributária. A sua existência visa garantir a satisfação das necessidades financeiras do Estado, respeitando os princípios da legalidade, da capacidade contributiva, da igualdade e da justiça fiscal.

A relação jurídica tributária nasce, assim, com a verificação do facto tributário, produzindo efeitos jurídicos obrigacionais entre a entidade pública titular do crédito tributário e o contribuinte ou responsável tributário, numa estrutura que visa garantir a eficácia, a justiça e a previsibilidade na repartição das cargas públicas.

### **b) Características**

Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva, sustentam que a relação jurídica tributária deve ser entendida como um *“vínculo intersubjetivo emergente de um facto tributário enformado por normas jurídico tributárias”*<sup>2</sup>.

De acordo com esta doutrina, tal relação jurídica tributária apresenta três elementos estruturantes cumulativos: (i) um elemento relacional, (ii) um elemento genético e (iii) um elemento normativo. O elemento relacional traduz-se num vínculo intersubjetivo, isto é, numa relação entre duas ou mais pessoas ou entidades. O elemento genético corresponde ao facto tributário que dá origem à constituição da relação tributária. O elemento normativo consubstancia-se na submissão da relação jurídica ao *“regime normativo recortado pelo Direito Tributário, sendo este entendido como o conjunto de normas jurídicas (princípios e regras) disciplinadoras da criação e aplicação de tributos”*<sup>3</sup>.

A relação jurídica tributária distingue-se das demais relações pela sua estrutura e finalidade. Estruturalmente, apresenta um vínculo obrigacional complexo composto por três elementos fundamentais: os sujeitos (ativo e passivo), o objeto e o vínculo jurídico.

---

<sup>2</sup> Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva, Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária, cit., p. 34

<sup>3</sup> Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva, Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária, cit., p. 34 e 35

O sujeito ativo é a entidade com legitimidade para exigir um comportamento positivo ou negativo (objeto), previsto legalmente (vínculo). Enquanto ao sujeito passivo incumbe o dever de realizar esse comportamento.<sup>4</sup> O objeto da relação consiste no próprio conteúdo da prestação tributária, e o vínculo jurídico traduz a força normativa que impõe o cumprimento da obrigação.

Importa, ainda, analisar o vínculo jurídico nas suas dimensões subjetiva e objetiva. Na dimensão subjetiva, a relação pode configurar-se de forma bipolar (entre credor e devedor) ou multipolar, sempre que a lei admite a intervenção de terceiros através dos institutos da substituição tributária, sucessão e responsabilidade tributária. Na dimensão objetiva, coexistem diversas obrigações recíprocas e interdependentes, que dão origem à obrigação principal, nos termos do artigo 31.º, n.º 1 da LGT e obrigação acessória nos termos do artigo 31.º, n.º 2 da LGT.<sup>5</sup>

A última característica essencial da relação jurídica tributária reside na sua natureza publicista, a qual se reflete nas seguintes especificidades: i) “*caráter ex lege*”, ii) “*a indisponibilidade das posições jurídicas subjacentes*”, iii) “*a outorga ao sujeito ativo de especiais instrumentos de atuação*” e iv) “*o reconhecimento ao mesmo de um especial arsenal processual garantístico e sancionatório*”.<sup>6</sup>

A obrigação tributária tem, por natureza, um fundamento legal obrigatório, derivando diretamente da lei (obrigações *ex lege*) e não da vontade das partes (*inter partes*). Assim, o seu nascimento, desenvolvimento e extinção obedecem ao princípio da legalidade (artigo 103.º, n.º 2 da CRP e artigo 8.º da LGT).

Consequentemente, os sujeitos não têm liberdade para escolher a posição jurídica que assumem, dado que a atuação do sujeito ativo (AT) é vinculada e oficiosa (*ex officio*). Em virtude da intransmissibilidade de direitos *inter-vivos*, “*a Administração*

---

<sup>4</sup> Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva, Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária, cit., p. 37

<sup>5</sup> Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva, Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária, cit., p. 39

<sup>6</sup> Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva, Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária, cit., p. 41

*e os contribuintes não podem fazer pactos ou acordos entre si com a finalidade de os transferir ou alienar a terceiros”, bem como “não são admissíveis as dilações de prazos ou moratórias concedidas por ato de vontade”<sup>7</sup>.*

A propósito dos instrumentos de atuação da AT, Joaquim Freitas da Rocha enuncia:

*“- Os seus actos, na prática, gozam frequentemente de um privilégio (benefício) de execução prévia, na medida em que os meios impugnatórios interpostos pelos contribuintes não têm efeito suspensivo (a não ser que prestem garantia adequada);*

*- Os seus créditos gozam, em determinadas circunstâncias, de privilégio ou preferência no pagamento relativamente a outros (salários, dívidas a fornecedores, etc.)*

*- As suas certidões de dívida consideram-se título executivo, não necessitando de recorrer a Tribunal para obter uma sentença declaratória dizendo que os contribuintes estão em falta;*

*- As suas dívidas podem ser cobradas através de um processo de execução especial, distinto do aplicável às dívidas comuns;*

*- Esse processo de execução é célere (em regra, um ano de duração máxima).*

*- Para determinados efeitos criminais, os funcionários da ATA, no exercício das funções que nessa qualidade lhe sejam cometidas, consideram-se investidos de poderes de autoridade pública”<sup>8</sup>.*

Em suma, a relação jurídica tributária assume uma configuração própria e inconfundível no ordenamento jurídico, estruturada por elementos normativos, relacionais e factuais, sendo marcada pela sua natureza publicista e pela vinculação estrita ao princípio da legalidade, o que lhe confere especificidades que a distinguem de qualquer outra relação jurídica obrigacional.

---

<sup>7</sup> Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva, Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária, cit., p. 44 e 45

<sup>8</sup> Joaquim Freitas da Rocha, Lições de Procedimento e Processo Tributário, 6.ª Ed., Almedina, Coimbra, 2018, p. 23

### ***c) Elementos Fundamentais***

A relação jurídico-tributária estrutura-se em torno de quatro elementos essenciais: o facto constitutivo, os sujeitos, o conteúdo (ou objeto) e o facto extintivo. Segue-se a análise sucinta de cada um desses elementos:

#### **i. Facto constitutivo**

O facto constitutivo é o elemento que dá origem à relação jurídico-tributária, sendo condição *sine qua non* para a sua formação. Para que tal relação se constitua validamente, impõem-se duas exigências cumulativas:

1. A verificação de um facto real e concreto, situado no tempo e no espaço, designado tradicionalmente por facto tributário (em sentido estrito);
2. A existência de uma norma jurídica que preveja esse facto como gerador de efeitos tributários.<sup>9</sup>

Nos termos do artigo 36.º, n.º 1 da LGT, “*a relação jurídica tributária constitui-se com o facto tributário*”. Assim, a partir do momento em que ocorre o facto tributário – como por exemplo a obtenção de rendimentos ou lucros, a importação de bens, a transmissão de propriedade, ou a prestação de serviços – ou se verifica uma situação jurídica como a titularidade de um bem, surge a obrigação tributária correspondente e, com ela, a relação jurídico-tributária.

Importa, no entanto, salientar que o apuramento do tributo devido não se confunde com um ato de natureza meramente declarativa, nem constitui manifestação discricionária da vontade da AT. Pelo contrário, a liquidação do imposto está submetida aos princípios da legalidade e da tipicidade tributária, sendo o procedimento de apuramento orientado pelo princípio do inquisitório (artigo 58.º da LGT), mas com pleno respeito pelos direitos de defesa do sujeito passivo.

Neste contexto, o contribuinte não é um mero destinatário passivo da atuação da Administração, mas um sujeito com prerrogativas processuais reconhecidas, nomeadamente o direito à audiência prévia (nos termos do artigo 60.º da LGT) e o direito de impugnar atos tributários ilegais (artigos 99.º e seguintes do CPPT).

---

<sup>9</sup> Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, cit., p. 53

## ii. Sujeito ativo

O sujeito ativo da relação jurídico-tributária é a entidade titular do direito de crédito tributário, legitimada pela ordem jurídica para exigir o cumprimento da prestação tributária. Nos termos do artigo 3.º da LGT, na sua redação atual, a titularidade do crédito tributário pertence ao Estado, às Regiões Autónomas ou às autarquias locais, consoante a natureza do imposto e a competência tributária respetiva.

No caso dos impostos da competência do Estado, a titularidade é, na prática, exercida pela AT, entidade dotada de poderes legalmente conferidos para proceder à liquidação, fiscalização e cobrança dos tributos, tanto em sede voluntária como coerciva, nos termos dos artigos 55.º e seguintes da LGT e do RGIT.

A soberania tributária pertence, em primeira linha, ao Estado enquanto ente dotado de poder legislativo para criar tributos, sendo que, no plano infraestrutural, tal competência se manifesta através da atuação do Estado-legislador ou do Estado-administração, conforme se trate da criação da obrigação tributária ou da sua concretização operativa. Como afirmam Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva, a análise do sujeito ativo deve ser feita à luz do tipo de tributo em causa:

*“Com efeito, quando se está em falar de impostos, referência não pode deixar de ser feita ao Estado-legislador, particularmente à Assembleia da república ou ao Governo (munido de autorização legislativa). O mesmo se passa, como é sabido, em relação às contribuições especiais, em virtude da cláusula de equiparação prevista na LGT. Já se estiver a falar das taxas, a soberania tributária reside no Estado-legislador ou no Estado-Administração, desde que, bem entendido, seja respeitado o princípio da precedência de lei”<sup>10</sup>.*

Este entendimento reforça a importância do princípio da legalidade tributária consagrado no artigo 103.º, n.º 2 da CRP, que exige que a criação de tributos, bem como os seus elementos essenciais (incidência, taxa, benefícios fiscais, garantias,

---

<sup>10</sup> Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva, Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária, cit., p. 68 e 69

etc.), esteja prevista em lei formal aprovada pela Assembleia da República ou, nos termos do artigo 165.º, n.º 1, alínea i), mediante autorização legislativa ao Governo.

### **iii. Sujeito passivo**

O sujeito passivo da relação jurídico-tributária é a pessoa — singular ou coletiva —, o património ou mesmo uma organização de facto ou de direito, que, nos termos da lei, se encontra vinculada ao cumprimento da obrigação tributária, esta definição decorre expressamente do artigo 18.º, n.º 3 da LGT.

Nos termos legais, o sujeito passivo pode assumir diferentes modalidades, conforme a natureza da sua relação com o facto tributário:

- O sujeito passivo direto, também designado por contribuinte, é aquele que mantém uma ligação pessoal, direta e imediata com o facto tributário. Trata-se, em regra, da pessoa que pratica o ato ou se encontra na situação tipificada pela norma de incidência como geradora da obrigação tributária (por exemplo, quem auferir rendimentos sujeitos a IRS ou quem adquira bens sujeitos a IVA).
- O sujeito passivo indireto compreende um conjunto de pessoas ou entidades que, não obstante não possuírem essa relação direta com o facto tributário, são legalmente chamadas a cumprir obrigações tributárias que recaem, direta ou indiretamente, sobre terceiros. Nestes casos, o ordenamento jurídico atribui-lhes a qualidade de substitutos tributários ou responsáveis tributários, com fundamento em razões de eficácia, controlo ou garantia do interesse fiscal.<sup>11</sup>

A substituição tributária está prevista em diversos diplomas, como é o caso do CIRS (artigo 19.º, quanto às entidades que procedem à retenção na fonte), e implica que uma entidade retenha e entregue o imposto devido por outrem, ficando legalmente investida nessa função. Já a responsabilidade tributária (designadamente subsidiária ou solidária) pode derivar da atuação de representantes legais, membros

---

<sup>11</sup> Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva, Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária, cit., p. 77

de órgãos sociais ou terceiros que, nos termos do artigo 24.º da LGT ou do RGIT, sejam responsabilizados pelo incumprimento de obrigações tributárias.

Assim, o conceito de sujeito passivo não se esgota na figura do contribuinte, abrangendo também aquelas entidades que a lei associa funcionalmente à relação tributária, com vista à sua efetividade e segurança jurídica.

#### **iv. Conteúdo (objeto)**

A relação jurídica tributária caracteriza-se pela existência de um vínculo entre dois sujeitos: o sujeito ativo, normalmente o Estado ou outra entidade pública com competência tributária, que tem o direito de exigir uma prestação, e o sujeito passivo, a quem incumbe o dever jurídico de a cumprir. Essa prestação – enquanto obrigação tributária – constitui o conteúdo ou objeto da relação jurídica tributária.

Importa, todavia, distinguir duas aceções do objeto da relação jurídica: o objeto em sentido normativo e o objeto em sentido material, também referidos na doutrina como objeto imediato e objeto mediato, respetivamente.

Segundo Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva:

*“Embora a este respeito seja comum a referência a um objeto mediato e a um objeto imediato - quer tendo em vista a relação tributária, quer tendo em vista relações de diversa natureza -, entende-se que serão mais adequadas as expressões objeto em sentido normativo e objeto em sentido material, nos termos que a seguir se expõem:*

*- O objeto em sentido normativo será constituído pelos enlances jurídicos que integram a relação em causa, ou seja, o conjunto de direitos e vinculações que os respetivos sujeitos titulam ou aos que quais estão adstritos. Em termos muito genéricos, pode afirmar-se que se trata aqui das diferentes prestações tributárias que podem ser exigidas por um ou pelo outro (pagamento, reembolso, restituição, entrega de declarações, manutenção da contabilidade, prestação de informações, etc.);*

*- O objeto em sentido material é a coisa material ou tangível (o quid) sobre o qual incidem esses direitos e vinculações. Tratar-se-á, por exemplo, da*

*quantia em dinheiro que deve ser entregue, do livro de contabilidade que deve ser apresentado, da fatura que deve ser emitida, etc.”<sup>12</sup>*

Neste contexto, o conteúdo da relação jurídica tributária pode ainda ser classificado consoante a natureza da obrigação: principal ou acessória.

A obrigação principal corresponde a uma prestação positiva de dar (*dare*), normalmente de natureza pecuniária, visando a satisfação do crédito tributário por parte do sujeito ativo. Esta encontra-se prevista no artigo 31.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária (LGT), segundo o qual:

*“A obrigação principal consiste no pagamento do imposto e demais tributos legalmente devidos.”*

Por sua vez, a obrigação acessória decorre da lei tributária e compreende prestações de fazer ou não fazer, de natureza não pecuniária, que visam assegurar a liquidação, cobrança e fiscalização dos tributos. Estas obrigações, de índole instrumental, estão consagradas no artigo 31.º, n.º 2 da LGT, que estabelece:

*“A obrigação acessória compreende todas as prestações positivas ou negativas previstas na lei tributária, no interesse da realização da obrigação principal.”*

Não obstante a sua natureza acessória, podem ainda assumir uma forma pecuniária, designadamente quando se referem a deduções, reembolsos e restituições de tributos (artigo 30.º, n.º 1, alíneas c), d) e e), da LGT), ou à liquidação de juros de diversa natureza:

- Juros indemnizatórios (artigo 43.º, n.º 5 da LGT);
- Juros compensatórios (artigo 44.º, n.º 1 da LGT);
- Juros moratórios (artigo 102.º, n.º 2 da LGT).<sup>13</sup>

---

<sup>12</sup> Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva, Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária, cit., p. 77

<sup>13</sup> “No que diz respeito aos vínculos acessórios pecuniários – que, evidentemente se materializam em dinheiro -, dois subgrupos devem ser diferenciados: por um lado, os deveres que consistem em prestações tributárias propriamente ditas (embora, repita-se, acessórias) e, por outro lado, os juros”. Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva, Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária, cit., p. 121

Estas prestações, embora possam ter natureza pecuniária, não integram o núcleo da obrigação tributária principal, mas antes complementam ou asseguram a sua eficácia e execução.

#### **v. Facto extintivo**

A relação jurídica tributária segue, em regra, um ciclo lógico de constituição, desenvolvimento e extinção, sendo esta última determinada pela verificação de um facto extintivo, ou seja, de um evento jurídico que faz cessar os direitos e deveres das partes que nela intervêm.

A extinção da obrigação tributária pode ocorrer por iniciativa ou vontade do sujeito passivo, através do cumprimento voluntário das prestações devidas, designadamente:

- Pagamento da obrigação principal (artigo 31.º, n.º 1 da LGT);
- Realização das obrigações acessórias (artigo 31.º, n.º 2 da LGT);
- Compensação, nos termos do artigo 89.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT);
- Dação em cumprimento, prevista no artigo 837.º do CC, aplicável *ex vi* artigo 2.º da LGT.

Por outro lado, a extinção da obrigação tributária pode também ocorrer por factos jurídicos independentes da vontade do devedor, nomeadamente:

- Confusão, quando o sujeito ativo e o sujeito passivo se unem na mesma pessoa (artigo 867.º do CC);
- Remissão da dívida tributária, ou perdão da dívida pelo credor tributário, com respaldo no artigo 866.º do CC, devendo, contudo, ser admitida por norma legal expressa ou por ato administrativo conforme ao princípio da legalidade tributária (artigo 103.º, n.º 2 da CRP);
- Prescrição, nos termos do artigo 48.º da LGT, segundo o qual a dívida tributária prescreve, em regra, no prazo de 8 anos;
- Invalidação do ato tributário, por anulação administrativa ou judicial, nos termos dos artigos 135.º e seguintes do CPA e dos artigos 95.º e seguintes do CPPT.

Neste contexto, coloca-se a questão de como interpretar e aplicar as normas tributárias, quer se trate de regras, quer de princípios jurídicos.

O Direito Tributário é uma manifestação direta da Constituição, sendo a sua aplicação indissociável dos valores constitucionais fundamentais, tais como a igualdade, a justiça fiscal e a segurança jurídica, consagrados nos artigos 13.º, 103.º e 266.º da CRP.

A interpretação, elaboração e aplicação do Direito Tributário deve, pois, subordinar-se aos princípios constitucionais que regem o sistema fiscal, concretamente:

- O princípio da legalidade tributária (artigo 103.º, n.º 2 da CRP);
- O princípio da igualdade (artigo 13.º da CRP), que impõe tratamento fiscal equitativo;
- O princípio da justiça tributária, como corolário do Estado de Direito democrático (artigo 2.º da CRP);
- O princípio da segurança jurídica, que exige previsibilidade, estabilidade normativa e proteção da confiança legítima dos contribuintes (jurisprudência reiterada do Tribunal Constitucional, v.g. Acórdão n.º 399/2017)<sup>14</sup>.

A interpretação das normas tributárias deve, assim, respeitar não apenas critérios técnico-jurídicos de hermenêutica legal (artigos 9.º e 11.º do CC), mas também os fins materiais do sistema tributário e os valores constitucionais subjacentes, sem os quais a função redistributiva e a justiça fiscal perderiam efetividade.

---

<sup>14</sup> Acórdão do Tribunal Constitucional, de 12/07/2017, n.º 399/2017, in. <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20170399.html>, consultado em 03/02/2025

## **2. Responsabilidade tributária: Conceito e Tipologias**

### **a) Conceito**

A responsabilidade tributária consiste na imputação a um sujeito da obrigação de cumprir prestações tributárias, principais ou acessórias. Tal responsabilidade pode decorrer da titularidade originária da obrigação tributária (caso do sujeito passivo principal) ou resultar de uma imputação legal acessória (caso do sujeito passivo subsidiário ou responsável).

Nos termos do artigo 18.º da LGT, é sujeito passivo o contribuinte ou qualquer outra entidade legalmente obrigada ao cumprimento de prestações tributárias, principais ou acessórias. Esta definição permite desde logo concluir que a responsabilidade tributária não recai apenas sobre quem realiza o facto tributário - o sujeito passivo originário -, mas também pode ser imputada a terceiros, sempre que tal resulte de previsão legal expressa. A responsabilidade tributária pode, assim, assumir diferentes configurações, consoante a origem da obrigação e a posição que o sujeito assume na relação jurídica tributária.

A responsabilidade pode ser originária, quando atribuída ao contribuinte que pratica o facto tributário e sobre quem incide diretamente a obrigação legal de imposto. Neste caso, o vínculo jurídico-obrigacional decorre da própria verificação do facto gerador da obrigação tributária. Contudo, pode ser, ainda, derivada ou secundária, quando é atribuída a terceiros, que, embora não tenham praticado o facto tributário, são responsabilizados pela lei, de forma acessória, para efeitos de cumprimento da obrigação fiscal.

A responsabilidade tributária pode emergir diretamente da lei fiscal, que define expressamente quem está obrigado ao cumprimento das prestações tributárias. Pode também resultar de decisões judiciais ou administrativas, que reconheçam ou fixem essa responsabilidade em função das circunstâncias do caso concreto. Acresce ainda que pode fundar-se na prática de factos juridicamente relevantes em matéria tributária, os quais, à luz do ordenamento jurídico, justificam a imputação da

obrigação ao sujeito em causa, ainda que este não tenha praticado o facto tributário originário.

A atribuição de responsabilidade tributária visa salvaguardar o interesse público financeiro, assegurando que os tributos legalmente devidos são efetivamente cobrados, independentemente de quem os pratique ou cause a sua omissão. Este instituto encontra-se estruturado à luz de princípios constitucionais essenciais, designadamente o princípio da legalidade fiscal (artigo 103.º, n.º 2 da CRP), que exige que nenhuma prestação tributária seja criada ou exigida senão nos termos da lei, e o princípio da capacidade contributiva (artigo 104.º da CRP), segundo o qual a tributação deve atender à capacidade económica real dos contribuintes.

A responsabilidade tributária em si, encontra-se prevista nos artigos 22.º e seguintes da LGT e obedece às seguintes regras estruturantes: 1) abrange a totalidade da dívida tributária, os juros e demais encargos legais; 2) a responsabilidade do cônjuge do sujeito passivo é a que decorre da lei civil, sem prejuízo do disposto em lei especial 3) em regra, a responsabilidade por dívidas de outrem é subsidiária, ou seja, a responsabilidade solidária depende de previsão legal; e 4) responsáveis tributários (solidários ou subsidiários) podem reclamar ou impugnar a dívida que lhe seja imputada a responsabilidade e, para tanto, a notificação e a citação devem conter todos os elementos essenciais da sua liquidação, bem como sua fundamentação legal.

## **b) Tipologias**

A responsabilidade tributária assume diferentes modalidades, em função da origem da obrigação e da forma como o sujeito é chamado a assegurar o seu cumprimento.

### **i. Responsabilidade solidária**

A responsabilidade solidária em matéria tributária verifica-se quando os pressupostos do facto tributário se concretizam relativamente a mais de uma pessoa, ficando todos solidariamente obrigados ao cumprimento da obrigação tributária. Esta solução decorre do disposto no artigo 21.º, n.º 1 da LGT, segundo o qual há solidariedade sempre que “*os pressupostos do facto tributário se verificarem*”

*em relação a mais de uma pessoa, ficando todos solidariamente obrigados à satisfação da dívida”.*

Por outro lado, o n.º 2 do mesmo preceito estabelece que, no caso de liquidação de sociedades de responsabilidade ilimitada ou de outras entidades sujeitas ao mesmo regime, os sócios ou membros são solidariamente responsáveis, quer entre si, quer com a sociedade, pelo pagamento dos impostos devidos até ao encerramento da liquidação.

Importa ainda referir que, nos termos do artigo 497.º do CC, sempre que várias pessoas sejam responsáveis pela produção de um dano, a sua responsabilidade é solidária, existindo direito de regresso entre os responsáveis na proporção das respetivas culpas e das consequências que delas advieram, presumindo-se iguais as culpas, salvo prova em contrário.

Consequentemente, conforme disposto no artigo 524.º do CC, aquele que satisfaça ao credor a totalidade ou parte superior à sua quota-parte tem direito de regresso contra os demais codevedores, na medida da responsabilidade de cada um. Esta lógica de reequilíbrio interno entre responsáveis solidários é plenamente aplicável à responsabilidade solidária em matéria tributária, salvo disposição legal em sentido diverso.

Assim, a responsabilidade solidária tributária distingue-se por permitir que a AT possa exigir a totalidade da prestação a qualquer dos sujeitos solidários, independentemente da divisão interna da obrigação, sem prejuízo do subsequente direito de regresso entre os devedores.

## **ii. Responsabilidade subsidiária**

Em conformidade com o disposto no n.º 1 do art.º 23.º da LGT, a responsabilidade subsidiária concretiza-se através da reversão do processo de execução fiscal, sempre que a AT verifique que os bens do devedor originário são insuficientes para satisfazer a dívida exequenda e respetivos acréscidos.

Trata-se, pois, de um sujeito que não figura no título executivo, mas a quem a lei atribui legitimidade processual para ser chamado a responder pela dívida tributária.

Neste âmbito, nos termos do artigo 24.º da LGT o responsável subsidiário, uma vez citado por reversão, assume uma posição processual substancialmente idêntica à do devedor originário, sendo-lhe conferidas as mesmas garantias e faculdades de defesa no âmbito da execução fiscal.

A responsabilidade subsidiária, constitui a regra geral da responsabilidade tributária e como tal está sujeita a requisitos legais restritos, que se encontram definidos no artigo 23.º da LGT, a saber: 1) depende de infundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo da excussão; 2) se efetiva por reversão do processo de execução fiscal que poderá ficar suspensa até a completa excussão do património do executado, sem prejuízo da possibilidade de adoção das medidas cautelares adequadas nos termos da lei; 3) mesmo no caso de presunção legal de culpa, é precedida de audição do responsável (artigo 60.º da LGT) e 4) fica isento de custas e de juros de mora liquidados no processo de execução fiscal, se citado para cumprir a dívida constante do título executivo e efetuar o respetivo pagamento no prazo de oposição.<sup>15</sup>

Mais se refere que, nos termos da LGT, os responsáveis tributários subsidiários incluem: os administradores, diretores, gerentes e outras pessoas que exerçam de

---

<sup>15</sup> *“Esta reversão consiste num autêntico ato administrativo mediante o qual se opera uma alteração subjetiva das partes no processo executivo, ato esse absolutamente indispensável para os fins em causa, pois não existindo o mesmo, o credor tributário ver-se-ia obrigado a obter um título executivo contra os responsáveis subsidiários como modo de obrigar estes ao pagamento da quantia faltosa. Em todo o caso, tal recurso ao património de terceiros, só será admissível de um modo absolutamente subsidiário, o que quer dizer que apenas se pode efetivar se existir uma fundada insuficiência patrimonial do devedor direto e originário. Enquanto no património deste existirem bens suscetíveis de penhora, a reversão não se deve efetuar, afirmando-se a este propósito que os devedores subsidiários gozam de um privilégio de excussão prévia (do património do primeiro). Deste modo, pode afirma-se que a natureza executiva e a subsidiariedade são as notas mais marcantes do regime da responsabilidade tributária aqui em análise. Além disso, deve também salientar-se que o chamamento de devedores subsidiários ao pagamento de dívidas tributárias de outrem não pode ser efetuado com desrespeito pelos princípios da segurança jurídica e proteção da confiança, pelo que reversão é sempre precedida de audição daqueles”.* Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva, Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária, cit., p. 85

direito ou de fato a gestão em pessoas coletivas e entes fiscalmente e equiparados, bem como os membros de órgãos de fiscalização e revisores oficiais de contas das pessoas coletivas, desde que fique demonstrada que os mesmos não exerceram suas funções fiscalizadoras, dando causa a violação dos deveres tributários (artigo 24.º); os titulares de estabelecimentos individuais de responsabilidade, ficando sujeitos apenas os bens afetos a ele, porém, em caso de falência, todos os bens ficarão sujeitos, salvo se os referidos titulares provarem que observaram o princípio da separação patrimonial nas suas gestões (artigo 25.º).

### **iii. Responsabilidade dos corpos sociais**

O dever de diligência dos gerentes ou administradores de sociedades encontra-se consagrado no artigo 64.º do CSC, nos termos do qual aqueles devem atuar com a diligência de um gestor criterioso e ordenado, no interesse da sociedade, tendo sempre em consideração os interesses dos sócios, dos trabalhadores e, em geral, dos demais interessados.

Tal dever pressupõe o poder de controlar e determinar a vontade social, definindo o rumo, a estratégia e todas as opções relacionadas com a estabilidade, progresso ou sobrevivência da sociedade, exteriorizando essas opções através da prática de atos de gestão, como, por exemplo, a decisão de proceder ou não ao pagamento de dívidas tributárias. Havendo má gestão, estarão em causa atos suscetíveis de prejudicar trabalhadores, clientes e credores, com potenciais reflexos no cumprimento das obrigações fiscais.

A jurisprudência e a doutrina nacionais têm entendido que a responsabilidade tributária subsidiária dos gerentes ou administradores configura uma verdadeira responsabilidade extracontratual por facto ilícito, uma vez que reúne os pressupostos clássicos desta forma de responsabilidade: a prática de uma conduta, a ilicitude dessa conduta, a existência de dolo ou culpa, a verificação de um dano e a existência de nexo de causalidade entre a conduta e o dano verificado.

Assim, a violação grave dos deveres de diligência, consubstanciando a incapacidade para o exercício normal das respetivas funções, poderá determinar a

responsabilidade pessoal dos gerentes pelas dívidas tributárias não pagas pela sociedade. Esta responsabilidade, de natureza subsidiária, exige a demonstração dos pressupostos legais, nomeadamente a existência de culpa na falta de pagamento.

No que respeita ao regime de responsabilidade subsidiária previsto no artigo 24.º da LGT, importa ainda referir, conforme resulta do n.º 2 do Ofício-Circulado n.º 60058, de 17 de abril de 2008, da Direção de Serviços de Justiça Tributária<sup>16</sup>, que os administradores, diretores, gerentes e quaisquer pessoas que exerçam, ainda que apenas de facto, funções de administração ou gestão em pessoas coletivas ou entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado durante o período do exercício das respetivas funções, salvo se provarem que a falta de pagamento não lhes é imputável.

Por fim, refira-se que é considerado gerente de facto aquele que, atuando em nome da sociedade, pratica atos de gestão tendentes à concretização do objeto social, de forma reiterada e contínua, ainda que sem título formal de nomeação.

#### **iv. Responsabilidade dos membros dos órgãos de fiscalização e dos Revisores Oficiais de Contas**

A responsabilidade tributária dos membros dos órgãos de fiscalização e dos Revisores Oficiais de Contas (ROC) encontra-se prevista no n.º 2 do artigo 24.º da LGT, configurando-se como uma forma de responsabilidade subsidiária. Esta só pode ser efetivada desde que se demonstre que o incumprimento dos deveres tributários por parte da sociedade resultou de uma atuação negligente ou omissiva dos referidos sujeitos no exercício das suas funções de fiscalização.

No que respeita ao Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC), aprovado pela Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro (com as alterações introduzidas até à Lei n.º 99-A/2021, de 31 de dezembro), o artigo 52.º estabelece os deveres específicos dos ROC, enquanto profissionais dotados de competência técnica,

---

<sup>16</sup> Ofício-Circulado n.º 60058, de 17 de abril de 2008, da Direção de Serviços de Justiça Tributária, in [https://www.occ.pt/fotos/editor2/oficiocirculado\\_60058\\_2008pdf%20art%2024%20LGT.pdf](https://www.occ.pt/fotos/editor2/oficiocirculado_60058_2008pdf%20art%2024%20LGT.pdf), consultado a 10/02/2025

independência e deveres de integração. Entre esses deveres incluem-se: a emissão da certificação legal de contas, a elaboração de relatórios exigidos por lei e a subscrição do parecer ou relatório do órgão de fiscalização em que se integrem.

Os ROC são responsáveis por aferir se as demonstrações financeiras refletem de forma verdadeira e apropriada a situação da entidade, e se estão isentas de distorções materiais relevantes, quer por erro, quer por fraude. Na eventualidade de detetarem irregularidades, é seu dever comunicar essas situações à administração da empresa, sugerindo medidas corretivas. Caso tais medidas não sejam implementadas, devem os ROC refletir essa omissão na opinião emitida, alertando para os efeitos que daí possam decorrer.

Em virtude da relevância das suas funções no controlo interno e na fiabilidade da informação financeira, os membros dos órgãos de fiscalização e os ROC foram expressamente incluídos no regime de reversão da execução fiscal, nos termos do n.º 2 do artigo 24.º da LGT. Para que tal reversão seja admissível, é exigida a verificação de um nexo de causalidade entre o incumprimento das obrigações tributárias da sociedade e o comportamento omissivo ou culposo do membro do órgão de fiscalização. Caso o ROC tenha tido conhecimento de factos irregulares ou falsos e os tenha omitido ou não refletido adequadamente na certificação legal de contas, poderá ser responsabilizado subsidiariamente.

Compete à AT o ônus da prova, incumbindo-lhe demonstrar, através de meios legalmente admissíveis, que a violação dos deveres tributários por parte da pessoa coletiva resultou do incumprimento das funções de fiscalização atribuídas ao ROC ou ao membro do órgão de fiscalização. Sem essa demonstração, não pode operar validamente a reversão.

#### **v. Responsabilidade dos Contabilistas Certificados**

O regime de responsabilidade subsidiária dos contabilistas certificados por dívidas tributárias encontra-se previsto no n.º 3 do artigo 24.º da LGT. Esta norma estabelece que a responsabilidade subsidiária aplicável aos membros de órgãos de administração e fiscalização das sociedades se estende também aos contabilistas certificados, desde que a AT demonstre a violação dolosa dos deveres de assunção

de responsabilidade pela regularidade técnica nas áreas contabilística e fiscal, ou da responsabilidade pela assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e respetivos anexos.

Segundo Ivan Abreu<sup>17</sup>, a responsabilidade subsidiária dos contabilistas certificados depende da verificação cumulativa de dois requisitos: a existência de défice patrimonial da devedora originária e a violação imputável de deveres funcionais por parte do contabilista certificado. O défice patrimonial pode manifestar-se, conforme previsto no n.º 2 do artigo 153.º do CPPT, através da inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores ou da fundada insuficiência de bens, aferida com base no auto de penhora ou em outros elementos disponíveis ao órgão de execução fiscal.

Quanto ao segundo requisito, a responsabilidade do contabilista certificado resulta da violação dolosa de deveres profissionais, configurando uma forma de responsabilidade civil extracontratual por facto ilícito, fundada em culpa funcional.

Neste enquadramento, sempre que o TOC, atual contabilista certificado, não possa cumprir as obrigações fiscais por razões exclusivamente imputáveis ao cliente, deve, em primeiro lugar, salvaguardar a sua responsabilidade mediante declaração ou comunicação escrita dirigida ao próprio cliente. Em segundo lugar, deve comunicar ao Serviço de Finanças as razões do não envio das declarações fiscais, nos termos do n.º 3 do artigo 8.º do RGIT. Adicionalmente, deve, quando aplicável, requerer o reconhecimento de motivo justificado para a recusa de assinatura das declarações fiscais do cliente, nos termos do n.º 2 do artigo 72.º do Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados (EOC).

---

<sup>17</sup> Ivan Matias Abreu, *A responsabilidade tributária subsidiária dos contabilistas certificados*, 2019, Revista Contabilidade 233, Volume: 43-48, in <https://pt.calameo.com/read/0003249814756365fc961>, consultado a 10/02/2025

### **3. A responsabilidade tributária subsidiária no processo de execução fiscal**

#### **3.1. Breve introdução ao processo de execução fiscal**

Nos termos do disposto no artigo 103.º da CRP, *“o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades pública e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”*.

Daqui resulta que o processo de execução fiscal deve assegurar a celeridade e a economia processual, princípios que decorrem da natureza pública do crédito tributário e do superior interesse público associado à satisfação das necessidades financeiras do Estado.

A principal fonte de financiamento do Estado é a angariação de receitas tributárias.<sup>18</sup> O dever de pagar impostos, fundado no princípio da capacidade contributiva (artigo 104.º, n.º 1 da CRP), impõe a todos os cidadãos a obrigação de contribuir para o desenvolvimento do Estado e da sociedade. O seu incumprimento justifica a manifestação do poder coativo do Estado, através de um processo executivo de características próprias: o processo de execução fiscal.

A tributação constitui o instrumento fundamental de obtenção de recursos financeiros por parte do Estado, sendo através desta que obtém grande parte dos recursos financeiros necessários para custear as suas atividades. Está em causa o cumprimento de um dever fundamental que é o dever de pagar impostos em ordem à satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas, bem à justa repartição dos rendimentos e da riqueza.<sup>19</sup>

Como refere Maria d’Oliveira Martins, *“(…) cobrança de impostos toma como ponto de partida que se todos beneficiam da atividade financeira do Estado, o qual por natureza*

---

<sup>18</sup> José Casalta Nabais, *O dever fundamental de pagar impostos*, Reimpressão 2020, Almedina, Coimbra, 2020, p. 215 e ss

<sup>19</sup> Paulo Marques, Pedro Correia Gonçalves e Rui Marques, *Responsabilidade Tributária e Penal dos Gestores, Advogados, Contabilistas e Auditores*, Almedina, 2017

*não presta utilidades suscetíveis de exclusiva imputação individual, então todos devem contribuir para a cobertura das despesas originadas por essa atividade*<sup>20</sup>.

Nos termos do artigo 103, n.º 1 da LGT, *“O processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos de administração tributária nos atos que não tenham natureza jurisdicional”*. Com efeito, compete à AT praticar atos de natureza administrativa no âmbito do processo de execução fiscal, conforme decorre da alínea f) do n.º 1 do artigo 10.º do CPPT.

O artigo 149.º do CPPT define como órgão da execução fiscal (OEF) o serviço da AT competente para a prática dos atos processuais. Por seu turno, o artigo 150.º do CPPT estabelece a competência territorial do órgão periférico regional da área do domicílio fiscal do devedor, salvo designação diversa pelo dirigente máximo da AT, que poderá delegar competências no órgão periférico local da respetiva área de jurisdição. É o que se subsume do n.º 5 do citado artigo 150.º.

O processo de execução fiscal comporta em termos funcionais, uma vertente administrativa e uma vertente jurisdicional. Relativamente à prática de atos materialmente administrativos, de cariz não jurisdicional, a prática destes atos de tramitação que não comportam a composição de qualquer litígio, encontra-se reservada à AT. Logo, sempre que no processo de execução fiscal é suscitada uma questão que consubstancia um conflito de pretensões, este entra na esfera jurisdicional, ou seja, pertence aos Tribunais Tributários, respeitando a reserva de função jurisdicional consagrada no artigo 111.º da CRP.

Importa, pois, distinguir o Processo de Execução Fiscal e o Procedimento Administrativo Tributário. O primeiro pode-se definir como uma sucessão ordenada de atos, visando a obtenção de um determinado fim (neste caso, a cobrança coerciva de determinadas dívidas). Enquanto o segundo, destrincando o que se encontra no

---

<sup>20</sup> Maria D’Oliveira Martins, *Lições de Finanças Públicas e Direito Financeiro*, 4.º ed., Reimpressão 2021, Almedina, Coimbra, 2019, p. 94

artigo 103.º da LGT, caberá aos Tribunais Tributários a prática de atos de natureza jurisdicional<sup>21</sup>, ficando a cargo da AT os demais.<sup>22</sup>

Nos termos artigo 10.º, n.º 1, alínea f) do CPPT, compete à AT:

*“instaurar os processos de execução fiscal e realizar atos a estes respeitantes (...)”.*

Como reconhecido pelo Supremo Tribunal Administrativo, no acórdão de 23 de fevereiro de 2012, Proc. 059/12, o legislador pretendeu atribuir a *“(...) um órgão administrativo competência funcional para agir como agente ou operador auxiliar do juiz na realização da função executiva, praticando todos os atos inscritos nesse meio processual, tendo em vista a agilização do processo e a obtenção da maior eficácia na arrecadação de receitas do Estado, libertando o juiz de todos os atos que não envolvam uma função materialmente jurisdicional”.*

Apesar do processo de execução fiscal ser uma verdadeira ação judicial<sup>23</sup>, A elevada estruturação, desenvolvimento e organização administrativa da AT justificam que a cobrança coerciva das dívidas tributárias seja realizada predominantemente por esta entidade, sem prejuízo da natureza judicial do processo.

Tal não colide com o princípio da tutela jurisdicional efetiva, consagrado no artigo 20.º da CRP, como expressamente reafirmado no Acórdão n.º 80/2003 do Tribunal Constitucional, de 12 de fevereiro de 2003, que refere que *“Ao incluir-se este tipo de processo entre os processos de natureza judicial, apenas se pretende afirmar que os conflitos de interesses que dentro dele se suscitem – mesmo que sejam emergentes, não só da atuação das partes ou até de terceiros no processo, como também de qualquer decisão que nele seja tomada pela administração fiscal, relativamente aos atos para*

---

<sup>21</sup> Nomeadamente, a apreciação e decisão sobre os incidentes, os embargos, a oposição, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária e a reclamação dos atos praticados pelos órgãos de execução fiscal.

<sup>22</sup> Vide Acórdão do Tribunal Constitucional, de 12/02/2003, n.º 80/2003, disponível in <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20030080.html>, consultado a 13/02/2025

<sup>23</sup> Vide neste sentido Joaquim Freitas da Rocha, Lições de Procedimento e Processo Tributário, cit., p.339

*cuja prática a lei lhe atribui competência – serão sindicados, no próprio processo, sempre pelo juiz tributário.”*

E é entendível que assim seja, uma vez que a principal fonte de obtenção de receita do Estado é o dinheiro que advém da cobrança de tributos. Por isso, a atividade de cobrança (coerciva) de dívidas ao Estado está em constante desenvolvimento e proatividade, por forma a arrecadar cada vez mais receitas através da AT.

A participação da AT nos atos do processo de execução fiscal, encontra fundamento no disposto no artigo 103.º, n.º 3 da CRP, e no artigo 103.º, n.º 2 da LGT: “[o processo de execução fiscal tem natureza judicial,] sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos atos que não tenham natureza jurisdicional”.

Estamos, pois, perante uma verdadeira ação judicial, em que se impõe o respeito pelo limite da reserva jurisdicional<sup>24</sup> (ou reserva do juiz), isto é, apenas os tribunais podem praticar atos de natureza jurisdicional. Tal decorre também do princípio da separação de poderes (artigo 111.º CRP).

Deve-se ter ainda em apreço que há uma dupla natureza dos atos de execução, quer do ponto de vista subjetivo (da entidade que os praticou), quer do ponto de vista da sua finalidade.

Do ponto de vista subjetivo, distinguem-se os atos praticados pelos órgãos da AT (como a instauração da execução, a citação do executado e a penhora) e os atos praticados pelo Tribunal (como a decisão sobre a oposição à execução, embargos de terceiros.).

---

<sup>24</sup> Ínsito no artigo 202.º da CRP

Do ponto de vista da finalidade, distingue-se os atos de natureza administrativa<sup>25</sup>, que constituem verdadeiros atos administrativos<sup>26</sup> (ex.: decisão de reversão da execução contra responsável subsidiário) e atos de natureza jurisdicional, que envolvem a resolução de um litígio (ex.: reclamação da graduação de créditos).

José Casalta Nabais saliente que o Estado Fiscal *“não se apresenta, nem se pode apresentar, como contraposto ao Estado de direito, já que ele constitui, se não o único, pelo menos um dos mais genuínos e típicos suportes financeiros pelo qual passa a efetiva realização da ideia concretizada do Estado de direito”*<sup>27</sup>.

Por sua vez, Rui Duarte Morais refere que, *“(…) parece dar tradução a uma das dimensões do direito de acesso ao direito e aos Tribunais, consagrado no art.º 20.º da Constituição da República Portuguesa, em cujo âmbito se inclui o direito ao processo de execução como instrumento para a realização efetiva do direito, mas, também, o direito do executado à proteção perante uma execução injusta”*<sup>28</sup>.

Em suma, o processo de execução fiscal reflete uma articulação equilibrada entre a eficácia da cobrança de dívidas tributárias e o respeito pelas garantias de defesa do executado, constituindo uma expressão concreta do princípio do Estado de direito democrático.

### **3.2. Breve introdução à reversão fiscal**

O instituto da reversão fiscal consubstancia o chamamento à execução fiscal dos responsáveis subsidiários, mediante a verificação de qualquer das seguintes circunstâncias: *“a) inexistência de bens penhoráveis do devedor originário e seus sucessores; b) fundada insuficiência, de acordo com os elementos constantes do auto*

---

<sup>25</sup> Rui Duarte Morais refere, “a prática de atos de natureza administrativa acontece em todos os tipos de processos judiciais, porventura com maior relevo nos de execução (pense-se, p. ex. nas diligências de penhora). A especialidade do processo de execução fiscal consistiria, assim, apenas no facto de tais atos serem da competência (...) da administração fiscal, serem praticados por agentes administrativos externos ao Tribunal e não por funcionários destes”

<sup>26</sup> Artigo 148.º CPA, decisões que, no exercício de poderes jurídico-administrativos, visem produzir efeitos jurídicos externos numa situação individual e concreta

<sup>27</sup> José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 11.ª ed., Almedina, Coimbra, p. 133

<sup>28</sup> Rui Duarte Morais, *A Execução Fiscal*, Reimpressão da 2.ª ed., Almedina, 2010, p. 45

*de penhora e outros de que o órgão da execução fiscal disponha do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido.”, nos termos do artigo 153.º, n.º 2 do CPPT.<sup>29</sup>*

A reversão coloca-se, assim, quando instaurada a execução fiscal contra o devedor originário, este não possua meios para satisfazer a dívida ou, sendo penhorados bens, estes se revelem insuficientes para garantir a quantia exequenda e acrescidos. Verificando-se tal situação, ocorre uma alteração subjetiva da instância, responsabilizando-se o revertido pelo pagamento da dívida tributária.<sup>30</sup>

A este respeito, veja-se, a título de exemplo o Acórdão do TCA Sul, Processo n.º 633/13.5BESNT, datado de 22 de maio de 2019, que no seu sumário refere que *“O instituto da reversão é exclusivo da execução fiscal, sendo desconhecido na execução comum, e traduz-se numa modificação subjetiva da instância, pelo chamamento, a fim de ocupar a posição passiva na ação, de alguém que não é o devedor que figura no título.”*

A reversão fiscal consubstancia, assim, uma responsabilidade tributária subsidiária: uma vez demonstrada a insuficiência ou inexistência do património do devedor originário - normalmente uma pessoa coletiva -, torna-se necessário recorrer aos patrimónios de terceiros responsáveis, legalmente designados.

Segundo a doutrina, Tânia Meireles da Cunha refere que a reversão da execução fiscal é um *“ato tendente a obter o pagamento coercivo da dívida tributária”*<sup>31</sup>, enquanto Jesuíno Alcântara Martins e José Costa Alves, sustentam que a reversão *“coloca-se quando for instaurada uma execução fiscal contra o devedor originário e este não tiver*

---

<sup>29</sup> Vide ainda o artigo 23.º, n.º 2 da LGT, que refere que a reversão exigida por lei depende *“da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários”*

<sup>30</sup> Jesuíno Alcântara Martins e José Costa Alves, *Procedimento e Processo tributário: uma perspectiva prática*, Almedina, Coimbra, 2015

<sup>31</sup> Tânia Meireles da Cunha, *Da Responsabilidade dos Gestores de Sociedades perante os Credores Sociais: A Culpa nas Responsabilidades Civil e Tributária* (2ª Edição), Almedina, Coimbra, 2009

*meios para proceder ao pagamento da dívida*<sup>32</sup>, evidenciado que a sua aplicação se fundamenta no artigo 23.º da LGT e na alínea b) do n.º 2 do artigo 153.º do CPPT.

Estes autores salientam que, quando no momento da reversão não seja possível determinar a suficiência dos bens penhorados, em virtude de não se conhecer o montante a liquidar pelo responsável subsidiário, os efeitos da reversão ficam suspensos quanto a este, desde o termo do prazo de oposição até à completa excussão do património do executado, sem prejuízo da adoção de medidas cautelares.

De igual modo, sublinham que, antes da venda dos bens penhorados e do apuramento do respetivo produto, não é possível determinar com precisão o valor pelo qual a execução reverte contra os responsáveis subsidiários. Não obstante o disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 153.º do CPPT, a reversão da execução fiscal apenas deve ocorrer após a excussão do património do devedor originário, sob pena de violar o princípio da subsidiariedade.

Importa, ainda, compreender o fundamento jurídico da responsabilidade tributária subsidiária. O fundamento assenta na especial relação estabelecida entre o responsável subsidiário e o devedor originário, sendo aquele um sujeito secundário, chamado apenas a responder pela dívida se o principal devedor não cumprir.

A legitimidade passiva do revertido decorre da decisão de reversão proferida no âmbito do processo de execução fiscal, a qual pressupõe que a execução tenha sido instaurada inicialmente contra o devedor originário. A responsabilidade é verdadeiramente subsidiária, pois apenas é ativada na ausência de cumprimento por parte do devedor originário, nos termos previstos no artigo 23.º da LGT.

Nos termos legais, a reversão depende da demonstração da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários (benefício da excussão prévia), deve ser precedida da audição do responsável subsidiário

---

<sup>32</sup> Jesuíno Alcântara Martins e José Costa Alves, *Procedimento e Processo tributário: uma perspetiva prática*, Coimbra, Almedina, 2015

(artigo 60.º da LGT e 153.º, n.º 3 do CPPT), e confere ao revertido a faculdade de, pagando a dívida no prazo de oposição (30 dias após a citação), beneficiar da isenção de custas e juros de mora (artigo 23.º, n.º 5 da LGT).

Jesuíno Alcântara Martins e José Costa Alves criticam a prática, reiterada na execução fiscal, de proceder à reversão apenas após a aplicação do produto da venda dos bens penhorados, uma vez que tal atraso facilita a dissipação dos patrimónios dos responsáveis subsidiários, tornando os créditos fiscais de difícil ou impossível cobrança.

Estes autores defendem que a reversão deve ocorrer logo que o órgão de execução fiscal disponha de indícios bastantes quanto à insuficiência do património do executado originário e possa estimar, ainda que provisoriamente, o valor da responsabilidade dos revertidos.

Contudo, não se acompanha integralmente esta posição. Com efeito, na maioria dos casos, apenas após a venda dos bens penhorados será possível apurar o montante exato da dívida remanescente e, assim, do valor da responsabilidade subsidiária. Caso o órgão de execução fiscal pretenda garantir a cobrança coerciva antes da determinação desse valor, terá de justificar o fundado receio de dissipação do património dos revertidos e requerer a adoção de medidas cautelares, nos termos do artigo 214.º do CPPT.

Podemos assim concluir que a reversão fiscal constitui um mecanismo essencial no âmbito da execução fiscal, permitindo a efetivação da responsabilidade tributária subsidiária quando o património do devedor originário se revele inexistente ou insuficiente para a satisfação da dívida exequenda.

Nos termos do artigo 153.º do CPPT e do artigo 23.º da LGT, a reversão pressupõe não apenas a verificação da impossibilidade de cobrança junto do devedor originário, mas também o respeito pelas garantias de defesa dos responsáveis subsidiários, designadamente através da sua audição prévia.

A jurisprudência portuguesa, bem como a doutrina maioritária, reafirmam a natureza subsidiária da reversão e a necessidade de assegurar o princípio da excussão prévia, sem o qual se comprometeria a própria legalidade da execução fiscal.

Não obstante algumas críticas doutrinárias que defendem uma atuação antecipada da reversão para prevenir a frustração da cobrança, a solução mais conforme aos princípios da legalidade e da proteção dos contribuintes exige que apenas após a verificação da insuficiência do património do devedor originário se determine a responsabilidade dos revertidos salvo justificação de fundado receio de dissipação de bens que legitime a adoção de medidas cautelares.

Neste sentido, a reversão fiscal revela-se não apenas como um instrumento de reforço da eficácia da execução fiscal, mas também como uma expressão do equilíbrio necessário entre a tutela do interesse público na cobrança das receitas tributárias e a salvaguarda dos direitos dos contribuintes.

## Capítulo II - A responsabilidade tributária dos gerentes e administradores de sociedades comerciais

### 1. O regime jurídico do artigo 24.º n.º 1 da Lei Geral Tributária (LGT)

O artigo 24.º, n.º 1 da LGT, consagra a responsabilidade subsidiária dos membros dos órgãos de administração e gestão das pessoas coletivas e entes fiscalmente equiparados. Nos termos da norma: *“Os administradores, diretores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas coletivas e entes fiscalmente equiparados, são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si”*.

Este preceito visa assegurar que as obrigações tributárias das pessoas coletivas não sejam frustradas pela atuação negligente ou dolosa dos respetivos gestores. Trata-se de uma responsabilidade de natureza tributária, com fundamento no princípio da personalização da culpa, e não de uma desconsideração da personalidade jurídica.

A construção da norma deixa claro o propósito de imputar responsabilidade aos órgãos de administração e gestão de empresas devedoras ao fisco, partindo do entendimento de que estes são os responsáveis por determinar a vontade da pessoa coletiva. O património da pessoa coletiva está sujeito à administração, direção ou gestão das pessoas singulares, sendo o cumprimento das obrigações fiscais um reflexo direto das decisões por elas tomadas.

Deste modo, o regime em causa alarga o âmbito de responsabilização a todos os tributos, abrangendo também os administradores ou gerentes das cooperativas, empresas públicas e administradores nominais, mas excluindo as empresas singulares.<sup>33</sup>

A intenção do legislador é clara: garantir que os administradores não requeiem as obrigações fiscais em detrimento de outros credores, que por norma exercem maior

---

<sup>33</sup> Joana Patrícia de Oliveira Santos, *Responsabilidade dos corpos sociais e responsáveis técnicos*, in. *Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2006, p. 25

pressão sobre as empresas. O regime procura assegurar uma gestão prudente e responsável, em conformidade com os deveres legais e fiscais que impedem sobre os titulares dos órgãos sociais.<sup>34</sup>

Importa destacar que não se trata aqui de desconsideração da personalidade jurídica, mas sim da responsabilização direta dos representantes da pessoa coletiva, sendo estes solidariamente responsáveis entre si.<sup>35</sup> Com efeito embora nalgumas situações possa haver coincidência entre os sócios e os membros dos órgãos sociais, é crescente a tendência para que os gerentes ou administradores sejam pessoas distintas dos sócios ou acionistas (nomeadamente em sociedades por quotas ou anónimas).<sup>36</sup> Nestes casos, não se verifica qualquer razão para invocar a desconsideração da personalidade jurídica, uma vez que esta constitui um instituto autónomo, dirigido a reprimir abusos por parte dos sócios, enquanto a responsabilidade em apreço recai sobre os atos ou omissões culposos dos gestores.

A responsabilização dos administradores ou gerentes decorre, pois, das suas ações ou omissões enquanto titulares de funções de direção, que se revelem contrárias aos deveres que lhes incumbem. Já o instituto da desconsideração da personalidade jurídica é invocado em situações de abuso do modelo societário por parte dos sócios, para obtenção de benefícios pessoais à custa da sociedade e dos seus credores, contornando os limites normais da responsabilidade limitada.

No que respeita aos “entes fiscalmente equiparados” às pessoas coletivas, estamos perante entidades que, não sendo formalmente pessoas coletivas, se encontram sujeitas ao regime de tributação em sede de IRC, sendo por isso equiparadas para efeitos fiscais. Conforme resulta do artigo 2.º, n.º 1, alíneas b) e c) e n.º 2, do Código do IRC:

*“b) As entidades desprovidas de personalidade jurídica, com sede ou direção efetiva em território português, cujos rendimentos não sejam*

---

<sup>34</sup> José Casalta Nabais, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª ed., Almedina, Coimbra, 2003, p. 272

<sup>35</sup> Abílio Manuel de Almeida Morgado, *Ensaio sobre o regime do artigo 24.º da Lei Geral Tributária*, Almedina, Lisboa, 2006, p. 112

<sup>36</sup> Tânia Meireles de Cunha, *Da responsabilidade dos Gestores de Sociedades perante os Credores Sociais*, cit., p. 131

*tributáveis em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) ou em IRC diretamente na titularidade de pessoas singulares ou coletivas;*

*c) As entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direção efetiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS.*

*2- Consideram-se incluídas na alínea b) do n.º 1, designadamente, as heranças jacentes, as pessoas coletivas em relação às quais seja declarada a invalidez, as associações e sociedades civis sem personalidade jurídica e as sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial, anteriormente ao registo definitivo.”*

Estamos, pois, perante um conceito amplo, que inclui múltiplas realidades jurídicas, algumas das quais não personificadas.

Cumpra ainda referir que, nos termos do artigo 24.º, n.º 1 da LGT, a responsabilidade dos gestores ou administradores é subsidiária em relação à pessoa coletiva (devedor principal), sendo, porém, solidária entre os diversos responsáveis.<sup>37</sup> De forma simplificada, tal significa que a dívida fiscal não é originariamente do administrador, mas da sociedade em cujo órgão de gestão este participou. Apenas se o administrador tiver agido com culpa é que poderá ser chamado a responder subsidiariamente, passando a figurar como devedor da obrigação tributária, o que, em regra, não ocorreria enquanto pessoa singular.<sup>38</sup>

Com este regime, o legislador pretende não só garantir a cobrança de tributos, mas também penalizar os titulares de órgãos sociais que, pela sua conduta, violaram os deveres de gestão prudente, sensata e conforme aos interesses da pessoa coletiva.

Com efeito, em muitos casos o gestor opta por não cumprir as obrigações fiscais da empresa, priorizando outras despesas ou objetivos empresariais, o que conduz a uma gestão desorganizada e à conseqüente inviabilidade do cumprimento das

---

<sup>37</sup> Tânia Meireles de Cunha, *Da responsabilidade dos Gestores de Sociedades perante os Credores Sociais*, cit., p. 131 e 132

<sup>38</sup> José Luís Saldanha Sanches, *Ainda sobre a responsabilidade dos gerentes por dívidas da sociedade*, Fisco, Ano 2, n.º 18, 1990, p. 16

obrigações tributárias. Nestes casos, o legislador previu que, quando a pessoa coletiva se revele incapaz de satisfazer as dívidas fiscais com o seu património, os administradores sejam chamados a responder subsidiariamente, e sendo vários, solidariamente entre si.

Caso a pessoa coletiva não possua meio para satisfazer as dívidas tributárias, o encargo transfere-se para o responsável subsidiário. A solidariedade entre os vários responsáveis implica que qualquer um deles possa ser compelido a pagar a totalidade da dívida, podendo posteriormente exercer o direito de regresso contra os demais, na proporção do valor pago, nos termos do artigo 21.º da LGT.

Importa também salientar que a redação do artigo 24.º, n.º 1 da LGT, não exige apenas a qualidade de gerente de direito: *“não é suficiente a gerência de direito, sendo necessário que a ela se alie a gerência de facto”*.<sup>39</sup> Assim, além dos administradores formalmente designados, poderão igualmente ser responsabilizadas pessoas que, mesmo sem nomeação oficial, exerçam, funções típicas de gestão ou administração, com autonomia e habitualidade.<sup>40</sup>

A norma distingue dois regimes de responsabilidade nas suas alíneas a) e b), as quais definem alguns pressupostos da responsabilidade tributária dos gerentes ou administradores, sendo que a alínea a) estabelece a responsabilidade pelas *“dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da pessoa coletiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação”*. Já a alínea b) a responsabilidade será pelas *“dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento”*.

Alguns autores distinguem estas suas alíneas da seguinte forma:

---

<sup>39</sup> Tânia Meireles de Cunha, *Da responsabilidade dos Gestores de Sociedades perante os Credores Sociais*, cit., p. 133

<sup>40</sup> Joana Patrícia de Oliveira Santos, *Responsabilidade dos corpos sociais e responsáveis técnicos*, cit. p. 21

- Alínea a): responsabilidade fundada na criação da insuficiência patrimonial da empresa; o ónus da prova, de que o património da sociedade se tornou insuficiente para a satisfação da dívida por ato culposo do gestor, corre por conta da Autoridade Tributária.
- Alínea b): responsabilidade pela omissão no pagamento atempado do imposto, independentemente da existência de bens para o efeito;<sup>41</sup> o ónus da prova inverte-se contra o gerente, sendo ele quem tem de provar que não lhe é imputável a falta de pagamento, quer dizer, o gestor está obrigado a fazer prova de um facto negativo, poupando-se a AT a qualquer esforço probatório (presunção de culpa).<sup>42</sup>

Deste modo, enquanto na alínea a), do n.º 1, do artigo 24.º da LGT o facto ilícito que faz incorrer o gestor ou administrador em responsabilidade é a *“atuação conducente à insuficiência do património da sociedade”*, já na alínea b) este facto *“consubstancia-se na falta de pagamento da obrigação tributária”*.<sup>43</sup>

A diferença entre os regimes previstos na alínea a) e b) do n.º 1, do artigo 24.º da LGT reside, pois, no primeiro caso, na necessária diligência de quem exerce funções de administração ou gestão em guardar os meios financeiros para o pagamento das dívidas e, o segundo caso, a diligência quanto ao pagamento ou entrega dos montantes objeto das dívidas tributárias no momento em que termina o prazo legal para que aqueles se efetuem.<sup>44</sup>

Em qualquer caso, a insuficiência de património da sociedade para o pagamento das dívidas tributárias é elemento comum.

---

<sup>41</sup> Sofia de Vasconcelos Casimiro, *A responsabilidade dos gerentes, administradores e diretores pelas Dívidas tributárias das Sociedades Comerciais*, Almedina, Coimbra, 2000, p. 116

<sup>42</sup> Sofia de Vasconcelos Casimiro, *A Responsabilidade dos Gerentes e Diretores pelas Dívidas Tributárias das Sociedades Comerciais*, cit., p. 116

<sup>43</sup> Tânia Meireles da Cunha, *Da Responsabilidade dos Gestores de Sociedades Perante os Credores Socais*, cit., p. 146

<sup>44</sup> Abílio Manuel de Almeida Morgado, *Ensaio sobre o regime do artigo 24.º da Lei Geral Tributária*, cit., p. 116 a 117

Sendo certo que, não existe outro caminho para o gestor a não ser provar que não foi por sua culpa que o património da sociedade se tornou insuficiente para a satisfação da dívida tributária.<sup>45</sup>

Segundo jurisprudência dos Tribunais Administrativos, para afastar a responsabilidade subsidiária pelas dívidas de imposto cujo prazo legal de pagamento tenha expirado no período da gerência, o gestor deve demonstrar que a falta de pagamento não lhe é imputável. Em sede de oposição à execução fiscal, a dúvida quanto à verificação da culpa é valorada contra o oponente, nos termos da presunção legal.

Veja-se nesse sentido o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 29 de outubro de 2009, no processo n.º 228/07.2BEBRG: *“(…) é necessário demonstrar, para afastar a responsabilidade subsidiária pelas dívidas de imposto cujo prazo para pagamento terminou durante o período da administração dos gerentes ou administradores da sociedade, que tal falta de pagamento ou entrega não é da sua responsabilidade. Deste modo, é necessário demonstrar, em sede de oposição à execução, que a falta de fundos da sociedade devedora para pagar o IVA em falta não se deve a qualquer omissão ou comportamento censurável do gestor. Deve ser valorada contra o oponente a dúvida relativa à verificação de culpa dos gestores pela falta de pagamentos dos impostos devidos e cujo pagamento devia ter sido efetuado durante o período da sua gestão”*.

Para parte da doutrina, o regime previsto no artigo 24.º, n.º 1 estabelece uma distribuição equilibrada do ónus da prova: compete à AT demonstrar a culpa dos gestores relativamente às dívidas cujo facto gerador tenha ocorrido durante o exercício do cargo ou cujo prazo de pagamento tenha terminado após esse período; cabendo, por seu lado, aos gestores provar a ausência de culpa quanto às dívidas cujo prazo de pagamento expirou no decurso do seu exercício de funções.

---

<sup>45</sup> Sérgio Vasques, A responsabilidade dos gestores na Lei Geral Tributária, Lisboa, Fiscalidade, n.º1, ISG., 2000, disponível in [https://www.isg.pt/wp-content/uploads/2021/03/1\\_3\\_Sergio-Vasques-A-responsabilidade-dos-gestores.pdf](https://www.isg.pt/wp-content/uploads/2021/03/1_3_Sergio-Vasques-A-responsabilidade-dos-gestores.pdf), consultado a 17/02/2025, p. 58

De salientar que, de acordo com outras posições doutrinárias, não é a simples falta de pagamento que gera a responsabilidade tributária subsidiária do administrador, pois a dívida tributária pode não ter sido paga por motivos justificáveis ou até vir a ser satisfeita em sede de execução, ou seja, serem encontrados bens passíveis de penhora. Contudo, é a insuficiência de património que gera verdadeiramente a responsabilidade subsidiária nos termos dos artigos 23.º e 24.º e, em relação ao artigo 24.º, n.º 1, alíneas a) e b) da LGT, no que diz respeito ao objeto da prova verifica-se que, em ambas, está em causa a culpa na insuficiência de património.<sup>46</sup>

Alguns autores defendem que, tanto na alínea a) como na alínea b), está em causa a culpa na insuficiência de património. Outros entendem que apenas a alínea a) exige essa verificação, sendo a alínea b) autónoma, bastando a omissão do pagamento.<sup>47</sup>

É, contudo, pacífico que não se trata de uma responsabilidade pelo risco, mas de uma responsabilização fundada na atuação censurável do gestor, com fundamento em culpa, segundo o modelo do administrador medianamente diligente (*bónus pater familiae*).

Veja-se nesse sentido o que tem reiterado nas decisões do Tribunal Central Administrativo Sul:

*“A culpa afere-se em abstrato, pela diligência de um administrador ou gerente pressuposto medianamente diligente e respeitador das boas práticas comerciais (bónus pater familiae, na tradição jurídica), operando com a teoria da causalidade, segundo um processo lógico de prognose póstuma, por forma de averiguar se atuação daquele enquanto representante da sociedade originária devedora, concretizada quer em atos positivos quer em omissões, foi adequado à insuficiência do património societário para a satisfação dos créditos fiscais”<sup>48</sup>*

---

<sup>46</sup> Ramiro Cristóvão Pereira, *Da responsabilidade dos administradores pelas dívidas fiscais das sociedades: responsabilidade tributária subsidiária*, p. 97 a 98

<sup>47</sup> Tânia Meireles da Cunha, *Da Responsabilidade dos Gestores de Sociedades Perante os Credores Sociais*, cit., pág. 146

<sup>48</sup> Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 06/10/2009, n.º 03267/2009

De referir, ainda, que tanto a jurisprudência como a doutrina, têm sido uniformes na situação relativa à outorga de procuração a favor de terceiros, entendendo-se que o administrador ou gerente exerceu a gerência de facto, mesmo que não tenha tido qualquer intervenção pessoal na vida da sociedade, para além da nomeação de um procurador para o substituir. Por outro lado, nas situações em que o oponente era o único gerente da sociedade e a sua assinatura vinculava a mesma, é legítimo presumir-se – mediante presunção judicial baseada nas regras da experiência, nos termos do artigo 351.º do CC - o exercício continuado dos poderes de administração e representação de lhe estavam legalmente atribuídos.

Veja-se, também, o acórdão do STA, proferido no processo n.º 0824/11, datado de 11 de julho de 2012, onde se afirma que:

*“(i) O facto ilícito suscetível de fazer incorrer o gestor na responsabilidade prevista na alínea b) do n.º 1 do art.º 24.º da LGT não se consubstancia apenas na falta de pagamento da obrigação tributária, mas também numa atuação conducente à insuficiência do património da sociedade.*

*(ii) Para afastar a responsabilidade subsidiária por dívidas de impostos cujo prazo de pagamento terminou durante a gestão, o gestor tem que demonstrar que a devedora originária não tinha fundos para pagar os impostos e que a falta de meios financeiros não se deveu a qualquer conduta que lhe possa ser censurável”.*

Conclui-se, assim, que o artigo 24.º, n.º 1 da LGT estabelece um regime de responsabilidade subsidiária, assente na culpa, que visa responsabilizar os administradores e gestores que, pela sua atuação, conduzam à impossibilidade de cumprimento das obrigações tributárias, salvaguardando simultaneamente o princípio da autonomia patrimonial das pessoas coletivas.

## **2. A figura do gerente: distinção entre gerente de direito e gerente de facto**

As pessoas coletivas, como as sociedades, são entidades jurídicas criadas pela lei que não têm corpo físico nem vontade própria. Por isso, precisam de pessoas singulares

que as representem e atuem em seu nome, permitindo que estas entidades possam funcionar e participar nas relações jurídicas. Essa representação é essencial para que as sociedades possam tomar decisões, celebrar contratos e cumprir os seus deveres legais.

Em qualquer sociedade, sob o ponto de vista funcional, identificam-se três órgãos principais: órgão deliberativo, incumbido da tomada das decisões sociais, composto em regra, pelos sócios; o órgão de administração<sup>49</sup> e representação, responsável pela gestão das atividades da sociedade e pela sua representação perante terceiros; e o órgão de fiscalização, ao qual, compete a supervisão da *“atuação dos membros da administração”*.

Sendo o foco do presente capítulo o órgão de administração ou gerência, importa delimitar a sua função e enquadramento legal.

Como refere Paulo Marques, *“a administração ou gerência de uma sociedade comercial constitui um órgão que possibilita a atuação no comércio jurídico com terceiros, ou seja, envolve atos de exteriorização da vontade social”*<sup>50</sup>. Isto significa que o gerente tem um papel fundamental, pois é ele que liga a sociedade ao mundo exterior e que toma as decisões em nome desta.

A jurisprudência tem igualmente afirmado que a gerência é *“o órgão da sociedade que lhe permite atuar no comércio jurídico criando, modificando, extinguindo relações jurídicas com os outros sujeitos de direito”*<sup>51</sup>.

---

<sup>49</sup> António Menezes Cordeiro, concebe a administração como um direito potestativo, que *“traduz a permissão normativa que os administradores têm de decidir e de agir, em termos materiais e jurídicos, no âmbito de direitos e deveres da sociedade”*, in *Direito das sociedades I, Parte Geral*, 3.ª ed., Almedina, Coimbra, 2016, p. 848

<sup>50</sup> Paulo Marques, *A (ir) responsabilidade dos Gerente de Direito pelas Dívidas Tributárias*, *Revista do Direito das Sociedades*, n.º I/II, Ano V (2013), p. 286

<sup>51</sup> Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 25/05/2018, processo n.º 01116/11.3BEPRT, disponível in <https://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/5fa3530d2e0f9442802582d3002eabdd?OpenDocument>, consultado em 01/03/2025

A denominação do órgão de administração varia consoante o tipo societário adotado. Assim, nas sociedades em nome coletivo, nas sociedades por quotas e nas sociedades em comandita, o órgão ao qual compete a função de representação da sociedade, é denominado de gerência. Na primeira, todos os sócios, pessoas singulares, são em regra gerentes, podendo o contrato social dispor em sentido diverso; na segunda, gerência é composta por um ou mais gerentes, que devem ser pessoas singulares, podendo ou não ser sócios; na terceira, apenas os sócios comanditados podem exercer a gerência, salvo disposição contratual que permita a designação de sócios comanditários ou terceiros. Nas sociedades anónimas, o órgão designa-se conselho de administração, sendo os administradores pessoas singulares ou coletivas (neste caso, a pessoa coletiva deve indicar uma pessoa singular para o exercício efetivo das funções), sócios ou não sócios.

Nas cooperativas, o órgão de representação é o conselho de administração (ou direção), composto pelos respetivos diretores.

A referência legal a *“administradores, gerentes, diretores, de pessoas coletivas ou entes fiscalmente equiparados, ainda que somente de facto”*<sup>52</sup>, significa que a lei permite responsabilizar tanto os gerentes nomeados oficialmente como aqueles que, mesmo sem nomeação formal, exerçam as funções de um gerente.

Com base nesta norma, podemos distinguir três situações principais:

- a. Gerência de direito e de facto;
- b. Gerência de direito que não se exerça de facto;
- c. Gerência de facto sem nomeação formal.

Perante esta tripla tipologia, importa aferir em que medida os titulares de cada umas destas posições podem ser responsabilizados nos termos do regime legal aplicável.

Na primeira situação, trata-se de uma gerência simultaneamente de direito e de facto, ou seja, o sujeito foi legalmente nomeado e exerce efetivamente as funções de gestão. Esta hipótese integra-se claramente no âmbito de aplicação da norma.

---

<sup>52</sup> Cfr. artigo 24.º, n.º 1 da LGT

Na segunda hipótese, o sujeito é gerente de direito, mas não exerce, na prática, funções de gerência.

A jurisprudência tem sido pacífica no entendimento de que, para efeitos de responsabilidade subsidiária tributária, a gerência de facto é indispensável para o exercício efetivo das funções de gestão. Assim, não se admite a responsabilização de sujeitos que, embora formalmente designados, não tenham exercido materialmente a gerência.<sup>53</sup>

A doutrina, contudo, não é unânime: uma parte sustenta que o exercício efetivo das funções é condição necessária para responsabilização, interpretando a norma à luz do princípio da efetividade<sup>54</sup>; outra parte entende que também deve responder o gerente que, apesar de não exercer de facto, manteve-se inerte quanto à renúncia ou fiscalização da atividade societária, devendo ser responsabilizado pela sua omissão<sup>55</sup> - opinião que não colhemos.

---

<sup>53</sup> Veja-se nesse sentido o sumário do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no processo n.º 2970/12.7BELRS, de 04 de maio de 2023: “I- A responsabilidade subsidiária dos gerentes, por dívidas da executada originária, tem por pressuposto o exercício efetivo do cargo de gerente. II – A responsabilidade subsidiária prevista no n.º 1 do artigo 24.º da LGT exige a gerência efetiva ou de facto, ou seja, o efetivo exercício de funções de gerência, não bastando a mera gerência nominal ou de direito. III – A gerência de facto pressupõe que o gerente seja um órgão atuante da sociedade, administrando e representando a empresa, realizando negócios e exteriorizando a vontade social perante terceiros. IV – No caso dos autos, a assinatura de dois documentos pontuais pelo Recorrido, configuram a prática de atos isolados que, por si só, não são suficientes para formar a convicção do exercício da gerência da devedora originária no período a que se reporta a dívida exequenda.” Vide ainda: o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, proferido no processo n.º 00349/05.6BEBRG, de 11 de março de 2010.

<sup>54</sup> Destarte, João Miguel Primo Dos Santos Cabral, *A Responsabilidade Tributária Subsidiária do Administrador de Facto, em Estudos em Homenagem ao prof. Doutor Manuel Henrique Mesquita*, VOL I, Coimbra Editora, Coimbra, 2009, p. 254 e 255: “No entanto somos da opinião que a solução mais consentânea com o texto dos aludidos preceitos, correspondendo, por igual forma a uma opção inequívoca do legislador- passa pela exigência de um exercício efetivo de funções de administração pra logra a responsabilização do administrador nominal.” Ainda “(...) podemos hoje dizer que exige a administração de facto para poder responsabilizar o administrador, já o inverso não se verifica”.

<sup>55</sup> A defender essa posição temos Jorge Manuel Coutinho de Abreu e Elisabete Ramos, *Responsabilidade Civil dos Administradores e Sócios Controladores*, Miscelâneas n.º 3, Almedina, 2004

Por fim, quanto ao gerente apenas de facto – ou seja, que exerce de forma continuada e autónoma funções típicas da gerência, sem ter sido formalmente nomeado -, é pacífico o seu enquadramento no regime de responsabilidade, tendo a lei expressamente previsto esta figura com o intuito de prevenir fraudes e práticas evasivas.

Este regime mostra que o legislador preferiu um critério prático em vez de um critério apenas formal. O objetivo é responsabilizar quem realmente dirige a sociedade e não permitir que se escondam responsabilidades por trás de formalismos. Assim, garante-se que quem tem o poder de decisão também responde pelas suas consequências, sobretudo perante a administração fiscal.

### **3. O gerente de facto**

Como já foi referido, o legislador alargou a responsabilidade tributária aos administradores que exercem funções de administração de facto, não sendo necessário que o façam de forma formal ou legalmente designada para tal.

A motivação por detrás desta extensão reside na salvaguarda da boa-fé, na proteção da confiança dos terceiros e na prevenção de atos fraudulentos. Pretende-se evitar situações de evasão fiscal, nomeadamente quando o gerente não preenche todos os requisitos legais exigidos para o exercício da função, ou quando a designação é irregular, o mandato caducou ou a sua função de gestão nunca foi formalmente reconhecida, o que poderia levar o gerente a alegar não ser responsável pelas dívidas tributárias. Assim, a figura do "*gerente de facto*" foi consagrada, assegurando a responsabilização do indivíduo que, de facto, exerça funções de administração, ainda que de forma não oficial ou irregular.

Cumprе salientar que, ao contrário do que acontece no regime da responsabilidade tributária dos administradores, o Código Comercial, no seu regime de responsabilidade, não prevê expressamente a responsabilização dos administradores meramente de facto.

Contudo, quer a doutrina dominante quer a jurisprudência mais recente têm perfilhado o entendimento de que a responsabilidade tributária prevista no artigo 24.º da LGT se aplica a quem exerça efetivamente<sup>56</sup> as funções de administração ou gestão independentemente da sua designação<sup>57</sup> formal. A prática de atos reveladores do exercício de tais funções - como a assinatura de cheques, a contratação de trabalhadores, a direção da atividade empresarial, ou a vinculação da sociedade perante terceiros - tem sido interpretada como indício bastante de gerência efetiva. O gestor de facto pode ser, designadamente, alguém cuja nomeação seja irregular, que tenha continuado a exercer funções após ter sido formalmente destituído, ou aquele que, sem investidura legal, pratique de forma efetiva atos típicos das funções de administração societária. Alguns autores sustentam que deste modo exclui-se a responsabilidade dos gerentes meramente de direito (não de facto).

Neste sentido, Pedro Sousa e Silva sustenta que apenas podem ser responsabilizadas as pessoas que tenham exercido, de forma real e efetiva, as funções próprias da administração, mesmo que formalmente designadas. Como refere o autor, *“as pessoas que tenham sido formalmente designadas administradores ou gerentes, mas que, durante o período a que respeita o imposto, não tenham exercido real e efetivamente essas funções (praticando não só atos de representação externa da sociedade, perante clientes e fornecedores, mas também de direção da atividade, dando ordens aos funcionários), serão exoneradas desta responsabilidade, desde que o consigam provar”*.<sup>58</sup>

---

<sup>56</sup> Ramiro Cristóvão Pereira indica *“Administrador de facto é aquele que à margem da titularidade orgânica detém de facto as competências (ou parte delas) que a lei e o contrato da sociedade conferem ao órgão de administração, ainda que não exerça poderes de representação externa. Basta que tenha poderes de controle sobre a atividade da sociedade, determinando a concreta realização do objeto social”* (em: Da responsabilidade dos administradores pelas dívidas fiscais das sociedades: responsabilidade tributária subsidiária, Tese de Mestrado em Ciência Jurídico-Económicas, 2001, p. 78).

<sup>57</sup> Paulo de Pitta e Cunha e Jorge Santos referem que *“a orientação jurisprudencial caminhou no sentido de acolher uma aceção muito ampla e pouco exigente do conceito de gerência efetiva, de tal modo que esta só não se verifica nos casos em que os gerentes de direito não praticam absolutamente nenhum ato próprio dessas funções e que vincule a sociedade perante terceiros”*, (Responsabilidade Tributária dos Administradores ou Gerentes, Lex, Lisboa, 1999, p. 77).

<sup>58</sup> Pedro Sousa e Silva, *A Responsabilidade Tributária dos Administradores e Gerentes na Lei Geral Tributária e no Novo CPPT*, Revista da Ordem dos Advogados, Lisboa, Ano 60, 2000, p.

No mesmo sentido se pronuncia João Santos Cabral, ao defender que apenas poderá ser responsabilizado quem exerça funções de administração, mesmo que apenas de facto, com um grau suficiente de autonomia e continuidade. Sublinha que o administrador de facto deverá atuar com independência e com o consentimento da sociedade, ainda que tácito. Como refere o autor, *“podemos hoje dizer que se exige a administração de facto para poder responsabilizar quem exerça, ainda que somente de facto, funções de administração”*.<sup>59</sup>

A jurisprudência administrativa tem corroborado esta posição. Veja-se, por exemplo, o acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 11 de março de 2010 (proc. n.º 00349/05.6BEBRG), no qual se afirma que a mera titularidade formal do cargo é insuficiente para efeitos de reversão, sendo exigido o efetivo exercício da gerência.<sup>60</sup> E a gerência de facto pressupõe a prática de atos centrais da vida societária, como as

---

1446, refere que a responsabilização subsidiária prevista no artigo 24.º da LGT recai sobre quem, de facto, exerça funções de gerência, sendo irrelevante a ausência de uma nomeação formal.

No mesmo sentido, veja-se o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 27 de janeiro de 2004 (proc. n.º 06578/02), onde se afirmou que: *“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.”*

Com efeito, o legislador não exige que a administração seja exercida de forma contínua ou integral, bastando que se verifiquem atos concretos de vinculação da sociedade perante terceiros — expressão suficiente da prática de funções próprias da gerência de facto. Para efeitos de reversão tributária, o que releva é o exercício material de funções de gestão, independentemente da sua extensão ou da amplitude da intervenção na estrutura orgânica da empresa.

Neste enquadramento, o Supremo Tribunal Administrativo, no acórdão de 8 de março de 1995 (proc. n.º 018834), considerou que: *“Não exerce tal gerência de facto um membro da administração que apenas desempenha funções de diretor técnico-comercial, sem qualquer intervenção na gestão administrativa e financeira da sociedade, não participando nas reuniões da administração nem sequer sendo ouvido quanto às decisões ali tomadas.”*

Esta jurisprudência reforça a distinção entre a mera titularidade formal ou técnica de cargos e o exercício efetivo das funções de administração, critério essencial para a responsabilização ao abrigo do artigo 24.º da LGT.

<sup>59</sup> João Miguel Primo dos Santos Cabral, *A Responsabilidade Tributária Subsidiária do Administrador de Facto*, cit., p. 255.

<sup>60</sup> Do mesmo modo, veja-se o acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, em 07/04/2011 (proc. n.º 04506/11), onde se refere que: *“É entendimento unânime na doutrina e na jurisprudência que a responsabilidade ora tratada impende somente sobre os gerentes efetivos e que, uma vez verificada a gerência de direito ou nominal, dela se pode presumir a gerência de facto, pois a segunda traduz-se na execução da primeira — presunção de que quem é nomeado para um cargo o exerce, de facto, na realidade.”*

relações com fornecedores, clientes, instituições bancárias e trabalhadores, em nome e representação da sociedade.

A doutrina tem vindo, tendencialmente, a defender o chamado critério funcional como parâmetro para a identificação do gerente de facto. Este critério baseia-se na análise da atuação concreta do indivíduo, aferindo se exerce, de forma autónoma e continuada, atos típicos da administração. Já o critério formal, que assenta na verificação de irregularidades na designação ou ausência de legitimidade formal, tem sido considerado insuficiente, por não refletir necessariamente o exercício efetivo de funções de direção.<sup>61</sup>

É neste sentido que Tânia Cunha refere que *“A gerência de facto ocorre quando alguém – ainda que de modo esporádico e apenas em relação a um único pelouro da empresa – exterioriza de algum modo a representação da vontade social por meio de atos substantivos e materiais, vinculando a sociedade perante terceiros”*.<sup>62</sup>

Contudo, em sentido parcialmente divergente, pronunciou-se o Tribunal Central Administrativo Norte, no acórdão de 14 de janeiro de 2021 (proc. n.º 00576/14.5BEVIS), ao afirmar que *“A gerência de facto de uma sociedade comercial consiste no efetivo exercício de funções que lhe são inerentes e passam, nomeadamente, pelas relações com fornecedores, com clientes, com instituições de crédito e com os trabalhadores, tudo em nome e no interesse e representação da sociedade primitiva devedora. São os gerentes de facto quem exterioriza a vontade das sociedades nos seus negócios jurídicos, são eles quem manifesta a capacidade de exercício de direitos da sociedade, praticando atos que produzem efeitos na esfera jurídica desta.”*

Daqui resulta que, mesmo que um gerente de direito desempenhe determinadas funções comerciais, se não tiver uma intervenção plena e contínua na gestão administrativa e financeira da sociedade, não deverá ser responsabilizado subsidiariamente pelas dívidas tributárias da mesma. O critério determinante será,

---

<sup>61</sup> João Miguel Primo dos Santos Cabral, A Responsabilidade Tributária Subsidiária do Administrador de Facto, cit., p. 266-267

<sup>62</sup> Tânia Meireles da Cunha, *Da Responsabilidade dos Gestores de Sociedades Perante os Credores Sociais*, cit., p. 795.

pois, o exercício efetivo, autónomo e global das funções de administração, e não a mera prática episódica de atos isolados.

Embora a jurisprudência se revele amplamente uniforme no sentido de exigir, para efeitos de responsabilização tributária subsidiária, o exercício efetivo de funções de administração — não sendo suficiente a mera titularidade formal do cargo —, subsiste alguma doutrina que questiona a conformidade constitucional da responsabilização do gerente de facto. Em particular, tem-se invocado o eventual conflito com o princípio da segurança jurídica, consagrado no artigo 2.º da Constituição da República Portuguesa. Contudo, tal posição doutrinária permanece, até ao momento, sem acolhimento jurisprudencial nem consagração legislativa.

Ao introduzir no artigo 24.º, n.º 1 da LGT a expressão “*funções de administração ou gestão*”, o legislador pretendeu alargar o âmbito subjetivo da responsabilidade tributária subsidiária, de modo a abranger, de forma expressa, os casos de exercício efetivo de funções de gerência, ainda que sem investidura formal. Em termos interpretativos, a referência à “*gestão*” deve ser entendida como uma forma de densificar o conceito de gerência de facto, permitindo responsabilizar aqueles que, não sendo formalmente designados, pratiquem atos materiais típicos da direção ou administração societária.

A este respeito, Tânia Cunha entende que a introdução do termo “*gestão*” no artigo 24.º, n.º 1 da LGT não veio inovar o regime da responsabilidade tributária, porquanto se limita a refletir a realidade já abrangida pela figura do gerente de facto, não alterando substancialmente o seu âmbito de aplicação<sup>63</sup>.

Nos termos do artigo 64.º do CSC, os administradores estão vinculados ao cumprimento dos deveres de cuidado e de lealdade, devendo agir com diligência, competência e disponibilidade, no interesse da sociedade e dos respetivos sócios, ponderando também os interesses dos trabalhadores, credores e demais partes relevantes. Assim, o exercício de qualquer ato próprio da gestão, com repercussão

---

<sup>63</sup> Tânia Meireles da Cunha, *Da Responsabilidade dos Gestores de Sociedades Perante os Credores Sociais*, cit., p. 135

na vida jurídica da sociedade, é suscetível de consubstanciar uma atuação de gerência efetiva.

Paulo Pitta e Cunha e Jorge Costa Santos, referem que se deve fazer uma *“equiparação material ou funcional com os gerentes de direito que exerçam o respetivo cargo, de acordo com a qual se entenderá que apenas podem ser responsabilizadas as pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração, desde que estas envolvam a mesma amplitude e os mesmos poderes de gestão que caracterizam o exercício destas mesmas funções por gerentes ou administradores de direito”*<sup>64</sup>

Ou seja, defendem uma interpretação restritiva do artigo 24.º da LGT, salientando que a aplicação indiscriminada do regime pode levar à responsabilização de colaboradores técnicos ou funcionários sem verdadeiro poder de direção. Tal entendimento violaria o princípio da proporcionalidade, por alargar excessivamente o âmbito subjetivo da responsabilidade tributária.<sup>65</sup>

Já Pedro Sousa e Silva entende que só pode ser considerado gerente de facto quem exerça cumulativamente funções internas - perante os sócios - e externas - perante terceiros -, dado que a gerência de jure se caracteriza por ambas as vertentes.<sup>66</sup>

Por seu lado, João Miguel Primo Dos Santos Cabral define o administrador de fato como *“o individuo que na ausência de uma legitimação formal para atuar como administrador, tenha exercido, direta ou indiretamente, com total independência - substituindo ou colaborando com os administradores designados e com o consentimento da sociedade - e de forma tendencialmente continuada, funções de administração reservadas por lei ao administrador da sociedade”*<sup>67</sup>

---

<sup>64</sup> Paulo de Pitta e Cunha e Jorge Costa Santos, *Responsabilidade Tributária dos Administradores ou Gerentes*, cit., p. 80

<sup>65</sup> Paulo de Pitta e Cunha e Jorge Costa Santos, *idem*, p. 80

<sup>66</sup> Pedro Sousa Silva, *A Responsabilidade Tributária dos Administradores e Gerentes na Lei Geral Tributária e no Novo CPPT*, cit., p.1451 a 1452

<sup>67</sup> João Miguel Primo Dos Santos Cabral, *A Responsabilidade Tributária Subsidiária do Administrador de Facto em Estudos em Homenagem ao prof. Doutor Manuel Henrique Mesquita*, cit., p. 284 a285

A jurisprudência tem reafirmado que *“A gerência de facto, real e efetiva, constitui requisito da responsabilidade dos gerentes, não bastando, portanto, a mera titularidade do cargo, ou o que se designa por gerência nominal ou de direito. A mera nomeação (ou inscrição no registo) como gerente não constitui base factual bastante para se concluir pelo exercício efetivo da gerência.”*<sup>68</sup>

A figura do gerente de facto, tal como consagrada e interpretada no âmbito do artigo 24.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária, assume uma importância central na responsabilização tributária subsidiária. A jurisprudência e a doutrina maioritárias têm reconhecido que a mera titularidade formal do cargo não é suficiente para a reversão fiscal, exigindo-se o exercício real, autónomo e efetivo de funções de administração ou gestão.

A identificação do gerente de facto baseia-se, predominantemente, no critério funcional, valorizando-se os atos concretos praticados em nome e representação da sociedade, com relevância material para a sua direção. Atos como a contratação de trabalhadores, a assinatura de documentos com impacto fiscal, a celebração de contratos ou a direção da atividade empresarial são considerados indícios determinantes dessa atuação.

A responsabilização do gerente de facto, embora legalmente prevista, exige uma aplicação criteriosa e proporcional, de forma a não abranger colaboradores sem verdadeira capacidade de decisão. Por isso, a jurisprudência tem estabelecido como pressuposto essencial a existência de um poder decisório autónomo, bem como o consentimento da sociedade, ainda que tácito, quanto à atuação do administrador de facto.

Neste quadro, conclui-se que o instituto da gerência de facto constitui um instrumento essencial de eficácia da atuação tributária, permitindo responsabilizar

---

<sup>68</sup> Vide Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 15/09/2022, n.º 165/16.OBELRA; Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Norte, n.º 01942/10 e n.º 01944/10, ambos de 12/06/2014; Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 09/04/2014, n.º 0954/13; e Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, n.º 0944/10, de 02/03/2011

quem, na prática, dirige a sociedade, impedindo que a ausência de uma nomeação formal sirva de escudo à responsabilidade fiscal.

#### **4. A presunção de gestão e a sua relevância na responsabilização**

A evolução da jurisprudência portuguesa tem acompanhado a reflexão doutrinária em torno da diferenciação entre gerência de direito e gerência de facto, distinção essa com relevância decisiva no âmbito da responsabilidade tributária dos administradores e gerentes, designadamente no contexto da reversão fiscal prevista no artigo 24.º da LGT. A crescente profissionalização da gestão societária, particularmente nas sociedades por quotas e nas sociedades anónimas, tem conduzido a uma clara separação entre a titularidade do capital e a administração efetiva, com a nomeação de gestores profissionais externos ao universo dos sócios ou acionistas.

Neste quadro, assume especial relevo a figura da presunção de gestão, cuja análise deve distinguir cuidadosamente entre as diferentes naturezas das presunções legais e judiciais. A nomeação formal de um indivíduo para o cargo de gerente, devidamente registada, gera uma presunção legal de que o mesmo detém a gerência de direito, conforme resulta do disposto no artigo 11.º do CRC, que estatui que “*o registo por transcrição definitiva constitui presunção de que existe a situação jurídica, nos precisos termos em que é definida*”. Esta presunção, por ser legal, apenas pode ser afastada mediante prova documental bastante, nos termos gerais do artigo 350.º, n.º 2 do CC.

Contudo, a gerência de facto — caracterizada pelo exercício efetivo e continuado de funções de administração, independentemente da sua formalização — não decorre automaticamente da gerência de direito. A sua existência configura uma presunção judicial ou natural, baseada em máximas de experiência comum, e, como tal, é suscetível de ser ilidida por qualquer meio de prova, incluindo testemunhal.

A este propósito, o Tribunal Central Administrativo Sul tem reiterado, de forma consistente, a necessidade de prova concreta da prática de atos de gestão para que se possa afirmar a existência de gerência de facto. No acórdão proferido no processo n.º 04358/09, de 17 de novembro de 2011, afirmou que *“a presunção de gerência, resultante do registo da nomeação para esse cargo, é a da gerência de direito e não a da gerência de facto, presumindo-se esta, se provada aquela. A presunção da gerência decorrente do registo, sendo uma presunção legal, só por prova em contrário, no caso necessariamente documental, pode ser ilidida. A presunção do efetivo exercício da gerência porque meramente judicial, pode ser ilidida por qualquer meio de prova, incluindo a prova testemunhal”*.

Mais recentemente, no acórdão proferido no processo n.º 1173/14.0BELRS, de 10 de outubro de 2019, o mesmo tribunal reiterou que *“da nomeação para gerente (gerente de direito) de uma sociedade, resulta uma presunção natural ou judicial, baseada na experiência comum, de que o mesmo exercerá as correspondentes funções, por ser conatural que quem é nomeado para um cargo o exerça na realidade”*. Contudo, o tribunal reconheceu igualmente que esta presunção pode ser afastada sempre que se demonstre que o gerente designado não praticou quaisquer atos de administração ou representação da sociedade, tendo-se alheado completamente da sua atividade. Sublinhou-se, nesse sentido, que *“os comportamentos omissivos imputados ao gerente nomeado, de não dissolução e liquidação da sociedade e de não renúncia à mesma gerência, nenhum relevo podem ter, como não atos que são, para integrar o conceito positivo de gerência efetiva ou de facto, que pressupõe a prática de atos pelo gerente em nome e por conta da sociedade”*.

Deste modo, resulta claro que a responsabilidade tributária subsidiária, nos termos do artigo 24.º da LGT, apenas pode ser efetivamente imputada ao sujeito que, para além da titularidade formal do cargo, tenha exercido de facto funções de direção ou administração da sociedade. A identificação da gerência de facto, enquanto fundamento da reversão fiscal, exige uma análise rigorosa da realidade empresarial concreta e dos elementos probatórios disponíveis, sendo certo que a omissão de deveres formais (como a renúncia ao cargo) não basta, por si só, para sustentar essa qualidade.

Neste sentido, o entendimento prevalecente, tanto na doutrina como na jurisprudência, considera que é a gestão efetiva - enquanto expressão de poder de facto - que justifica a responsabilização subsidiária prevista na LGT. Contudo, José Casalta Nabais<sup>69</sup> coloca algumas reservas a esta leitura ao defender que o artigo 24.º *“alargou esta responsabilidade (...) aos administradores nominais”*, sugerindo que o legislador, ao utilizar a fórmula *“ainda que somente de facto”*, não pretendeu excluir a gerência de direito da possibilidade de responsabilização, mas sim assegurar que a gerência de facto não ficasse impune pela ausência de formalidade.

Deste modo, segundo esta corrente interpretativa, a norma visa alcançar todos aqueles que, independentemente da sua investidura formal, exerçam na prática funções de gestão ou administração, sem, todavia, afastar por completo a possibilidade de responsabilização dos gerentes apenas de direito, desde que estejam preenchidos os demais pressupostos legais – posição pela qual não pugnamos.

Em suma, a distinção entre gerência de direito e gerência de facto assume uma importância fulcral no domínio da responsabilidade tributária subsidiária. A jurisprudência tem seguido, de forma maioritária, uma linha restritiva, exigindo a demonstração da gestão efetiva para que se verifique a reversão fiscal ao abrigo do artigo 24.º da LGT. Esta interpretação garante uma maior objetividade e segurança jurídica, evitando responsabilizações meramente formais e sem suporte em comportamentos concretos.

Contudo, subsistem posições doutrinárias relevantes, que defendem uma leitura mais ampla da norma, admitindo a responsabilidade dos administradores apenas de direito, caso estejam reunidos os demais pressupostos legais. Esta divergência interpretativa reflete a tensão entre a necessidade de eficácia na cobrança coerciva e a exigência de justiça material na imputação da responsabilidade tributária.

---

<sup>69</sup> José Casalta Nabais, Manual de Direito Fiscal, cit., p. 269

Assim, a presunção de gestão, enquanto instrumento probatório e critério de imputação, deve ser aplicada com rigor, ponderando cuidadosamente a natureza dos atos praticados, o contexto societário concreto e os princípios da legalidade e da proporcionalidade que regem o direito fiscal.

## **Capítulo III - A reversão fiscal aplicada a gerentes e administradores**

### **1. O âmbito objetivo da reversão fiscal**

A questão que se pretende analisar neste ponto é a da incidência da reversão fiscal, isto é, sobre que tipo de dívidas pode recair a responsabilidade subsidiária dos gerentes e administradores.

Para esse efeito, importa, em primeiro lugar, proceder a um breve enquadramento do objeto da execução fiscal, uma vez que é este que delimita a natureza da dívida cuja responsabilidade pode vir a ser revertida.

Nos termos do artigo 148.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), constituem objeto da execução fiscal:

- a) os tributos, incluindo impostos aduaneiros, especiais e extrafiscais, taxas, demais contribuições financeiras a favor do Estado, adicionais, juros e outros encargos legais;
- b) as coimas e sanções acessórias pecuniárias, fixadas em decisões, sentenças ou acórdãos relativos a contraordenações tributárias, salvo quando aplicadas por tribunais comuns;
- c) as coimas e outras sanções pecuniárias decorrentes de responsabilidade civil, determinada nos termos do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT).

Adicionalmente, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo, podem ainda ser objeto de execução fiscal:

- a) outras dívidas ao Estado ou a outras pessoas coletivas de direito público, quando resultem de ato administrativo;
- b) reembolsos ou reposições devidas;
- c) custas, multas não penais e outras sanções pecuniárias fixadas em processo judicial.

Estabelecido este quadro, importa agora analisar o conteúdo da responsabilidade tributária dos membros dos corpos sociais.

Nos termos do artigo 22.º, n.º 1 da LGT, “a responsabilidade tributária abrange, nos termos fixados na lei, a totalidade da dívida tributária, os juros e demais encargos legais”. Não havendo disposição legal especial que delimite de forma diversa o conteúdo da responsabilidade dos gerentes e administradores, deve entender-se que esta norma é aplicável, por remissão direta.

Cumpra, assim, proceder à delimitação do conceito de dívida tributária para efeitos de reversão, por forma a compreender a extensão objetivo-material da responsabilidade dos membros dos corpos sociais.

Quando o legislador utiliza a expressão “dívida tributária”, pretende abranger apenas os impostos ou também as taxas e as contribuições?

Nos termos do artigo 3.º da LGT, o conceito de “tributos” compreende impostos, taxas e contribuições financeiras. Importa, por conseguinte, analisar cada uma destas figuras à luz da sua natureza jurídico-tributária.

Os impostos são prestações pecuniárias, coativas e unilaterais, exigidas por uma entidade pública com vista à obtenção de receita. É pacífico que estes se encontram abrangidos pela responsabilidade subsidiária, sendo, aliás, o exemplo mais comum da aplicação da reversão fiscal.

As contribuições, por seu turno, assumem natureza híbrida: embora revestindo carácter coativo, pressupõem uma contrapartida indireta, coletiva ou difusa, resultante de uma atuação pública que beneficia determinado grupo de sujeitos. O artigo 4.º, n.º 3 da LGT caracteriza as contribuições especiais como tributos fundados na obtenção, pelo sujeito passivo, de benefícios ou aumentos patrimoniais resultantes de obras públicas, criação ou ampliação de serviços, ou no especial desgaste de bens públicos. Não obstante esta definição, o próprio legislador termina por qualificar tais contribuições especiais como impostos, o que, desde logo, implica a sua inclusão no âmbito da responsabilidade tributária referida no artigo 22.º da LGT.

As taxas, ao contrário dos impostos, caracterizam-se pela bilateralidade: pressupõem uma contraprestação concreta e determinada por parte da entidade pública, ao contrário do imposto que se caracteriza pela unilateralidade.<sup>70</sup>

É precisamente essa característica que tem suscitado debate na doutrina sobre a sua inclusão ou exclusão do regime da responsabilidade subsidiária dos gerentes, parte dela defende que a norma se aplica apenas a impostos<sup>71</sup>, e outra parte defende que se aplica também a taxas<sup>72</sup>.

A este respeito, Sérgio Vasques tem defendido que a interpretação sistemática da LGT conduz à aplicação do regime de responsabilidade também às taxas. No entanto, esta posição não recolhe consenso, sendo criticada por não atender ao facto de que a obrigação de pagar uma taxa assenta numa lógica sinalagmática, distinta da que rege os impostos e as contribuições unilaterais.

Na mesma linha crítica, Isabel Marques da Silva salienta que, embora o preceito legal possa, à partida, parecer aplicável às taxas, a análise da autorização legislativa concedida ao Governo para aprovar a LGT revela que esta se limitava a abranger as taxas apenas naquilo que não fosse regulado por regime especial, o que não é o caso da responsabilidade tributária. Daí que, salvo manifestação legislativa inequívoca em sentido contrário, a responsabilidade dos membros dos corpos sociais não se deva estender às taxas.<sup>73</sup>

---

<sup>70</sup> Veja-se nesse sentido: Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal, Volume I*, Faculdade de Direito de Lisboa, Lisboa, 1974, p. 42-43, “*revestirem caracter sinalagmático, não uniliteral, o qual por seu turno deriva funcionalmente da natureza do facto constitutivo das obrigações em que se traduzem e que consiste na prestação de uma atividade publica ou na utilização de bens de domínio público ou na remoção de um limite jurídico á atividade dos particulares.*”

<sup>71</sup> Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, 4.<sup>a</sup> ed., Vislis Editores, 2012, p. 237.

<sup>72</sup> Sérgio Vasques, *A Responsabilidade dos gestores na Lei Geral Tributária*, Fiscalidade, janeiro, 2000, p. 63, “*A lei geral tributária traz consigo um alargamento da responsabilidade dos gestores. É que o regime excecional de responsabilização dos gestores previsto pelo Código de Processo Tributário valia apenas para “dívidas de contribuições e impostos”. “(...) nos termos da Lei Geral Tributária, contudo, (...) admite-se não só para as dívidas de contribuições e impostos, como também para as dívidas de taxas.*”

<sup>73</sup> Isabel Marques da Silva, *Considerações acerca da responsabilidade por dívidas e por informações tributárias de membros dos corpos sociais*, Direito e Justiça, Volume XVI, 2002, p. 275

Já a jurisprudência nacional tem maioritariamente entendido que a reversão fiscal ao abrigo do artigo 24.º da LGT se restringe aos impostos e às contribuições para a segurança social, excluindo, portanto, as taxas, na medida em que estas não assumem a natureza de verdadeira dívida tributária para efeitos de reversão.

Na categoria de *“demais prestações financeiras”*, podem incluir os juros. Os juros, *“são frutos civis, constituídos por coisa fungíveis, que representam o rendimento de uma obrigação de capital. São, por outras palavras, a compensação que o obrigado deve pela utilização temporária de certo capital”*.<sup>74</sup>

No que respeita aos juros, estes são prestações acessórias que acompanham a dívida principal, classificando-se em:

- a) juros compensatórios – devidos quando, por facto imputável ao sujeito passivo, se verifica atraso na liquidação do imposto ou na entrega de imposto retido ou a reter (artigo 35.º, n.º 1 da LGT);
- b) juros moratórios – devidos pela falta de pagamento do imposto no prazo legal (artigo 44.º, n.º 1 da LGT);
- c) juros indemnizatórios – devidos pela AT ao contribuinte, por cobrança indevida de tributo (artigo 43.º, n.º 1 da LGT).

Podemos definir os juros compensatórios como quantias pecuniárias devidas *“quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária”*, conforme descreve o artigo 35.º, n.º 1 da LGT. Os juros compensatórios e moratórios integram o conceito de dívida tributária nos termos do artigo 35.º, n.º 8 da LGT, estando expressamente abrangidos pela responsabilidade subsidiária, salvo se a dívida for paga voluntariamente nos termos legais.

Já os juros moratórios, *“são devidos juros de mora quando o sujeito passivo não pague o imposto devido no prazo legal”*, nos termos do artigo 44.º, n.º 1 da LGT, são

---

<sup>74</sup> João de Matos Antunes Varela, *Das Obrigações em geral*, 10.ª ed., revista e atualizada, Almedina, Coimbra, 2000, p. 870

concebidos pelo legislador como sanção pela inércia do obrigado tributário. Claro está, integram o âmbito objetivo material do regime.

Podemos concluir que temos duas situações que são separadas pelo legislador, uma na qual o responsável paga a dívida tributária no prazo fixado para pagamento voluntário ou para deduzir acusação, neste caso, será isento do pagamento de juros e outra situação em que não ocorre esse pagamento dentro dos limites deste prazo, ficando, portanto, sujeito a esse pagamento.

Por sua vez os juros indemnizatórios, por serem devidos pela Administração ao contribuinte, não integram o âmbito da dívida suscetível de reversão, nos termos do artigo 43.º, n.º 1 da LGT.<sup>75</sup>

Quanto aos encargos legais, incluem-se nomeadamente as custas processuais e despesas com a cobrança coerciva. Tal como sucede com os juros, também estes encargos podem ser afastados se o pagamento da dívida for realizado dentro do prazo legal para pagamento voluntário ou dedução de oposição, nos termos previstos nos artigos 22.º e 24.º da LGT.

Finalmente, o artigo 40.º, n.º 5 da LGT estabelece a ordem de imputação dos pagamentos efetuados no âmbito do processo de execução fiscal: em primeiro lugar, os juros moratórios, depois os demais encargos legais, seguindo-se a dívida tributária (incluindo juros compensatórios) e, por fim, as coimas.

Em face do exposto, conclui-se que o âmbito objetivo da responsabilidade dos gerentes e administradores, para efeitos de reversão fiscal, abrange os impostos, as contribuições com natureza unilateral, os juros compensatórios e moratórios, bem como os encargos legais associados à cobrança coerciva da dívida, desde que não seja realizado o pagamento dentro do prazo legal. Ficam, no entanto, excluídos os

---

<sup>75</sup>Como refere José Luís Saldanha Sanches, (in Manual de Direito Fiscal, 3ª ed., Coimbra Editora, Coimbra 2007, p. 267), “são uma obrigação quase-simétrica dos juros compensatórios. Sem qualquer função penalizante destinam-se a compensar o sujeito passivo pelos prejuízos sofridos com o cumprimento indevido de uma não existente ou erradamente qualificada obrigação tributária”

juros indemnizatórios e, segundo a maioria da doutrina e da jurisprudência, as taxas, por assentarem numa lógica contratual ou sinalagmática, alheia à natureza da responsabilidade tributária subsidiária consagrada no artigo 22.º da LGT.

## **2. O âmbito subjetivo da reversão**

Nos termos do artigo 24.º, n.º 1 da LGT, respondem subsidiariamente pelas dívidas tributárias da sociedade os responsáveis legais que exerçam funções de administração ou direção, mesmo que não detenham formalmente tal qualidade - ou seja, ainda que não sejam gestores de direito.

A norma legal em apreço consagra como elemento determinante o exercício efetivo de funções de administração, bastando, para efeitos de reversão, a verificação da gerência de facto, independentemente da existência de uma gerência formal ou de direito. Deste modo, a mera titularidade do cargo de gerente ou administrador, por si só, não é suficiente para que se opere a responsabilização tributária: é necessário o exercício concreto das funções correspondentes.

O sujeito passivo da reversão poderá ilidir a presunção legal de responsabilidade, demonstrando, em sede de oposição judicial, que não exerceu, de facto, qualquer função de gerência. Inversamente, poderá ser responsabilizado quem, sem ter sido formalmente designado como gerente ou administrador, exerceu, na prática, tais funções - designadamente, através da tomada de decisões com impacto na gestão da sociedade.

Embora o legislador não tenha elencado expressamente os atos constitutivos do exercício de funções de gerência, a jurisprudência dos tribunais superiores tem vindo a definir critérios objetivos, considerando relevantes os comportamentos que traduzam, mesmo que de forma ocasional ou não continuada, a atuação como gestor. São exemplos paradigmáticos: a contratação de trabalhadores, a negociação com instituições bancárias, a assinatura de contratos em nome da sociedade ou a representação da mesma perante terceiros.

Importa igualmente referir que a responsabilidade prevista no artigo 24.º da LGT assume natureza solidária, em caso de pluralidade de gerentes ou administradores, e é subsidiária em relação à da própria sociedade. Tal responsabilidade concretiza-se através do mecanismo da reversão, que pressupõe, em regra, a verificação prévia da insuficiência do património da sociedade para satisfazer a dívida tributária.

Por fim, o âmbito subjetivo de aplicação da norma abrange, para além dos administradores, diretores e gerentes das sociedades comerciais, todas as pessoas que exerçam, ainda que apenas de facto, funções de administração em sociedades civis, cooperativas, empresas públicas, bem como em quaisquer outras pessoas coletivas ou entes fiscalmente equiparados.<sup>76</sup>

### **3. Pressupostos da reversão fiscal**

A reversão fiscal constitui o mecanismo jurídico que permite a responsabilização subsidiária de terceiros pelas dívidas tributárias do devedor originário, nos termos do disposto nos artigos 23.º e 24.º da LGT e do artigo 153.º do CPPT.

Nos termos do artigo 153.º, n.º 2 do CPPT, “*o chamamento à execução dos responsáveis subsidiários depende da verificação da inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores ou da fundada insuficiência do respetivo património para satisfação da dívida exequenda e acrescidos*”. A reversão constitui, assim, um instrumento de efetivação da responsabilidade tributária subsidiária, dependente da verificação de pressupostos específicos, tanto de natureza material como formal.

#### **a) Pressuposto fundamental: a subsidiariedade**

A subsidiariedade da responsabilidade constitui o elemento nuclear da reversão fiscal. Só pode ser chamada à execução uma pessoa distinta do devedor originário -

---

<sup>76</sup> O artigo 2.º n.º 2 do CIRC, contém uma enumeração, não taxativa, dos entes fiscalmente equiparados a pessoas coletivas, a saber: heranças jacentes, Pessoas coletivas consideradas inválidas, Associações e sociedades civis sem personalidade jurídica, Sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial antes do seu registo definitivo.

o chamado revertido - quando se demonstre que os bens deste último são inexistentes ou manifestamente insuficientes para assegurar o pagamento da dívida. Tal como resulta do artigo 23.º, n.º 2 da LGT, *“a reversão depende da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários”*. O pressuposto da insuficiência patrimonial deve ser devidamente fundamentado pelo órgão de execução fiscal, com base em elementos objetivos do processo, designadamente o auto de penhora, a avaliação dos bens penhorados ou a ausência de bens suscetíveis de penhora.

Apesar de o artigo 153.º, n.º 2, alínea b) do CPPT prever que a reversão possa ter lugar com base na mera fundada insuficiência dos bens penhoráveis, a prática administrativa tem evidenciado alguma hesitação quanto ao momento mais adequado para a sua efetivação. Com efeito, muitas reversões só são promovidas após a venda dos bens penhorados e a aplicação do respetivo produto à dívida exequenda, momento em que se apura com rigor o valor remanescente e se torna possível quantificar a responsabilidade do revertido.

A doutrina, nomeadamente Martins e Alves<sup>77</sup>, tem criticado esta abordagem por considerar que um diferimento excessivo da reversão favorece comportamentos de dissipação patrimonial por parte dos responsáveis subsidiários. A reversão tardia, sobretudo quando promovida apenas após a excussão total do património do devedor originário, pode comprometer a eficácia da cobrança coerciva, dado que os revertidos têm, nesse intervalo temporal, oportunidade para alienar ou ocultar o seu património, tornando-o inatingível pela execução.

A solução mais adequada será, por conseguinte, proceder à reversão logo que o órgão da execução fiscal disponha de elementos suficientes que demonstrem a insuficiência dos bens do executado e, idealmente, tenha já uma ideia do valor a exigir aos responsáveis subsidiários. Para obviar ao risco de frustração da cobrança, poderá ainda o órgão da execução fiscal adotar medidas cautelares, nos termos do

---

<sup>77</sup> Jesuíno Alcântara Martins e José Costa Alves, *Procedimento e Processo tributário: uma perspetiva prática*, cit.

artigo 214.º do CPPT, nomeadamente o arresto dos bens do revertido, desde que haja fundado receio de dissipação.

De acordo com o n.º 3 do artigo 23.º da LGT, nos casos em que não esteja ainda determinado o montante da dívida a exigir ao revertido, os efeitos da reversão ficam suspensos desde o termo do prazo de oposição até à completa excussão do património do executado. Essa suspensão visa salvaguardar os direitos de defesa do revertido e garantir a legalidade do processo, mas não impede que, nesse período, se assegurem os meios necessários à garantia da cobrança.

### **b) Pressupostos materiais da reversão**

Os pressupostos materiais respeitam aos requisitos substantivos da responsabilidade subsidiária, sendo exigida, para além da verificação da insuficiência patrimonial, a existência de um fundamento jurídico próprio da responsabilidade do revertido. Neste domínio, a LGT estabelece diversos regimes específicos, consoante a natureza da função exercida pela pessoa revertida.

A título exemplificativo:

- Nos termos do artigo 24.º da LGT, os administradores, diretores e gerentes, mesmo que apenas de facto, respondem subsidiariamente pelas dívidas da sociedade, desde que se demonstre a existência de uma atuação culposa na produção ou agravamento da insuficiência patrimonial;
- O artigo 25.º da LGT regula a responsabilidade dos membros dos órgãos de fiscalização, Revisores Oficiais de Contas e Técnicos Oficiais de Contas, exigindo a verificação de violação dos deveres de fiscalização ou de atuação com negligência grave;
- O artigo 26.º prevê a responsabilidade dos titulares de estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada, sempre que haja inobservância do princípio da separação de patrimónios;
- Já o artigo 28.º estabelece a responsabilidade dos substitutos tributários, quando não procedam à retenção ou entrega do imposto devido.

Importa destacar que esta responsabilidade é, em regra, de natureza culposa, impondo-se a demonstração, por parte da AT, de uma conduta dolosa ou negligente que tenha contribuído para a situação de incobabilidade da dívida.

Paralelamente, o pressuposto material da subsidiariedade, como já referido, constitui um elemento adicional indispensável: mesmo que se verifique culpa na atuação do revertido, este apenas poderá ser chamado à execução caso o devedor originário não disponha de bens suficientes.

### **c) Pressupostos formais da reversão**

A reversão fiscal está ainda dependente do cumprimento de vários pressupostos formais, que se prendem com a observância das garantias processuais do revertido e com os princípios do processo tributário, designadamente os princípios do contraditório, da legalidade e da fundamentação.

#### **i) Audição prévia do revertido**

Nos termos do artigo 23.º, n.º 4 da LGT, a reversão deve ser antecedida da audição prévia do responsável subsidiário, nos termos previstos no artigo 60.º do mesmo diploma. Esta exigência constitui uma concretização do princípio do contraditório e do direito à participação dos interessados na formação dos atos administrativos, consagrado no artigo 267.º, n.º 5 da CRP.

A inobservância desta formalidade tem sido considerada, pela jurisprudência, causa de anulabilidade do despacho de reversão, por violação de um direito fundamental do revertido à sua defesa em sede administrativa.

#### **ii) Fundamentação do despacho de reversão**

O despacho que determina a reversão deve ser fundamentado, nos termos do artigo 23.º, n.º 4 da LGT e do artigo 268.º, n.º 3 da CRP. A fundamentação deve abranger os pressupostos de facto (por exemplo, a insuficiência patrimonial do devedor originário) e de direito (nomeadamente, o regime legal da responsabilidade subsidiária aplicável), bem como a extensão da responsabilidade imputada ao revertido.

### **iii) Exigibilidade da dívida perante o revertido**

Nos termos do artigo 48.º, n.º 3 da LGT, a interrupção da prescrição da dívida exequenda não é oponível ao responsável subsidiário quando ocorra após o 5.º ano posterior ao da liquidação do tributo. Assim, poderá suceder que a dívida continue exequível relativamente ao devedor originário, mas já se encontre prescrita em relação ao revertido. Nestes casos, a reversão não pode operar por falta de exigibilidade subjetiva da dívida.

### **iv) Citação do devedor originário**

Embora a lei não preveja expressamente este requisito, a doutrina e jurisprudência têm reconhecido que a citação prévia do devedor originário é condição necessária para que a reversão opere como responsabilidade subsidiária. A omissão dessa citação desvirtua o regime, transformando indevidamente o revertido em devedor principal.

Em conclusão, a reversão fiscal constitui um mecanismo essencial para a efetivação da responsabilidade tributária subsidiária, permitindo acautelar os interesses do Estado na cobrança coerciva de créditos fiscais. Todavia, a sua aplicação encontra-se condicionada ao cumprimento estrito de pressupostos legais, de natureza material e formal, cuja inobservância compromete a validade do próprio ato de reversão. A correta articulação desses requisitos - desde a verificação da insuficiência patrimonial do devedor originário à observância das garantias procedimentais do revertido - revela-se imprescindível não apenas para assegurar a conformidade da reversão com os princípios constitucionais da legalidade, do contraditório e da proporcionalidade, mas também para garantir a sua eficácia prática, sem descuidar a tutela dos direitos fundamentais dos responsáveis subsidiários.

### **3.1. A fundamentação do despacho de reversão**

A reversão da execução fiscal contra o responsável subsidiário constitui uma medida excecional e altamente restritiva no âmbito do processo de execução fiscal, dado que implica a responsabilização de terceiros pelas dívidas tributárias do devedor originário.

Nos termos do artigo 23.º, n.º 2 da LGT, a reversão pode ter lugar quando o património do devedor originário se mostre insuficiente para o pagamento da dívida, podendo então ser responsabilizado o responsável subsidiário.

A sua concretização faz-se através de despacho de reversão, proferido pelo órgão de execução fiscal competente, no âmbito da fase administrativa do processo de execução fiscal. Este despacho consubstancia um ato administrativo, ainda que praticado no seio de um processo judicial.

Este entendimento é pacificamente acolhido pela jurisprudência, conforme se extrai do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no processo n.º 1305/14.9BELRA, de 12/07/2017, onde se afirma expressamente que, embora inserido num processo judicial, o despacho de reversão é, em si mesmo, um ato administrativo, pelo que está sujeito às regras aplicáveis a esta categoria de atos, designadamente no que toca à sua fundamentação, conforme impõe artigo 120.º do CPA.

A exigência de fundamentação dos atos administrativos, e em especial, do despacho de reversão, constitui uma emanção direta do princípio do Estado de direito democrático (artigo 2.º da CRP) e está expressamente consagrado no artigo 268.º, n.º 3 da CRP, o qual reconhece aos administrados o direito a que os atos administrativos que os afetem sejam fundamentados, permitindo-lhes compreender as razões subjacentes à decisão da Administração. No domínio tributário, tal princípio é reforçado pelo artigo 77.º da LGT, o qual estabelece, no seu n.º 1, que os atos tributários carecem de fundamentação expressa, clara e congruente, permitindo ao destinatário conhecer os seus fundamentos e exercer, em plenitude, o seu direito de defesa.

Deste modo, a fundamentação do despacho de reversão não constitui um formalismo inútil, mas antes uma garantia essencial do contribuinte revertido, permitindo-lhe não só apreender os fundamentos da sua responsabilização, como também aferir da sua legalidade e, sendo o caso, reagir contra a decisão da AT

através dos meios processuais legalmente previstos, designadamente a oposição à execução fiscal, nos termos do artigo 204.º do CPPT.

O conteúdo da fundamentação deverá, por conseguinte, integrar:

- i) A exposição dos pressupostos de facto que justificam a responsabilização do revertido, incluindo:
  - A comprovação da qualidade em que se funda essa responsabilização (por exemplo, gerente ou administrador de facto ou de direito);
  - A demonstração do exercício efetivo de funções de gestão na sociedade devedora originária;
  - Os elementos que evidenciam a insuficiência de bens penhoráveis do devedor originário ou de outros responsáveis solidários.
- ii) A invocação dos fundamentos jurídicos, com a devida identificação das normas legais aplicáveis, nomeadamente os artigos 23.º e 24.º da LGT, bem como do tipo de responsabilidade atribuída (solidária ou subsidiária).
- iii) A indicação da extensão temporal da responsabilidade, quando aplicável, nos termos do artigo 23.º, n.º 4 da LGT, delimitando o período em que o revertido exerceu funções de administração ou gerência.

Nos casos em que a reversão assenta na presunção de culpa estabelecida no artigo 24.º, n.º 1, al. b), da LGT, basta que o despacho contenha a referência à norma aplicável, à qualidade do revertido e à insuficiência do património do devedor originário.

Contudo, tal presunção é *iuris tantum*, admitindo prova em contrário, pelo que o revertido poderá ilidir a presunção mediante demonstração de que não exerceu efetivamente funções de gestão ou que atuou com diligência.<sup>78</sup>

---

<sup>78</sup>Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Volume III, Anotado e Comentado*, Áreas Editora, 6.ª ed, 2011, p. 66 e ss

Quando a reversão é fundada na culpa efetiva do revertido, nos termos do artigo 24.º, n.º 1, al. a) da LGT, a fundamentação exige maior densidade, devendo o despacho expor de forma clara os factos que revelam essa culpa, bem como os elementos que ligam essa atuação culposa à insuficiência patrimonial da devedora originária.<sup>7980</sup>

Neste sentido, refere o Acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo, no processo n.º 487/15, de 17/06/2015, que a fundamentação formal do despacho de reversão se basta, em termos mínimos, com a indicação dos pressupostos legais e da extensão da responsabilidade, não sendo necessária, nessa sede, a discriminação exaustiva dos factos concretos. No entanto, tal entendimento não isenta a AT da obrigação de assegurar que, na prática, o revertido compreenda o conteúdo e alcance da imputação que lhe é feita.

Complementarmente, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no processo n.º 0642/12, de 14/02/2017, reafirma-se que a fundamentação jurídica é suficiente quando assente num quadro normativo cognoscível, desde que permita ao revertido conhecer a sua situação jurídica e os fundamentos da sua responsabilização, em respeito pelo princípio da transparência e da tutela jurisdicional efetiva.

Importa ainda sublinhar que a ausência ou insuficiência de fundamentação constitui vício de forma do ato administrativo, que determina a sua anulabilidade, nos termos do artigo 163.º do CPA. Neste quadro, veja-se o sumário do acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no processo 0511/14, de 22/04/2015:

*“No caso de a oposição ser julgada procedente com fundamento na falta de fundamentação do despacho de reversão, a decisão a proferir pelo tribunal deverá ser de anulação daquele ato e conseqüente absolvição do oponente da instância executiva por falta de legitimidade processual e não a extinção da execução quanto ao oponente (pois não foi feito qualquer juízo quanto ao mérito da matéria controvertida), de modo a não obviar à possibilidade*

---

<sup>79</sup> Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, Lei Geral Tributária Comentada e Anotada, cit., p. 223 e ss

<sup>80</sup> António Lima Guerreiro, Lei Geral Tributária anotada, Rei dos Livros, Lisboa, 2001, p. 133 e 134

*do órgão de execução fiscal proferir um novo ato de reversão, expurgado do vício que determinou a anulação do anterior ato, possibilidade que lhe assiste em virtude do motivo determinante da anulação ser de carácter formal.”*

Podemos assim dizer que, sendo julgada procedente a oposição à execução com fundamento na falta de fundamentação do despacho de reversão, a decisão judicial deve traduzir-se na anulação do ato e na absolvição do revertido da instância, não se extinguindo a execução quanto ao revertido, o que permite ao órgão de execução fiscal proferir novo despacho, corrigindo o vício formal identificado.

Assim, a fundamentação do despacho de reversão deve ser vista como elemento constitutivo e estruturante da validade do ato, sendo imprescindível para assegurar a transparência e legalidade da atuação administrativa, garantir o contraditório e a tutela jurisprudencial efetiva do revertido e permitir o controlo judicial da atuação da Administração Fiscal.

A sua inexistência ou deficiência compromete não só a validade do ato, mas também a eficácia da execução fiscal relativamente ao revertido, podendo determinar, em última instância, a sua absolvição da instância executiva, com as inerentes consequências processuais e patrimoniais.

### **3.2. Marcha processual da reversão**

A reversão na execução fiscal consubstancia-se num mecanismo através do qual se estende a responsabilidade tributária aos responsáveis subsidiários, quando estejam reunidos os pressupostos legais para tanto. Trata-se de uma figura dotada de natureza híbrida, com incidência substantiva e processual.

#### **3.2.1. Direito de audição prévia e projeto de reversão**

Nos termos do artigo 23.º, n.º 4 da LGT, a decisão de reversão apenas pode ser validamente proferida após a concessão do direito de audição prévia ao potencial revertido. A notificação para o exercício deste direito deve ser realizada nos termos

do artigo 60.º da LGT, por via postal registada, remetida para o domicílio fiscal do destinatário constante da base de dados da AT.

O conteúdo da notificação deve incluir o projeto de decisão de reversão e a respetiva fundamentação, devendo ser concedido ao interessado um prazo entre 8 a 15 dias para o exercício do direito de participação. Esta exigência decorre do princípio do contraditório (decorrente do artigo 20.º da CRP), enquanto garantia de defesa em sede administrativa.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo tem reiteradamente sustentado que a ausência de audição prévia constitui vício de forma, cominando a anulabilidade do ato de reversão, nos termos do artigo 163.º do CPA, aplicável por força do artigo 2.º da LGT.<sup>81</sup>

Embora não seja legalmente exigida a inclusão dos elementos essenciais da liquidação que está na origem da dívida exequenda, a prática administrativa tende a incluir tais elementos na fundamentação da reversão. Com efeito, o artigo 22.º, n.º 5 da LGT admite expressamente que, no âmbito da citação dos responsáveis subsidiários, estes possam reclamar ou impugnar a liquidação, o que pressupõe o conhecimento dos seus fundamentos.

A omissão dos elementos legalmente exigidos na notificação do projeto de reversão pode conduzir à sua anulabilidade, a arguir por meio de reclamação judicial, nos termos do artigo 276.º do CPPT. Caso não tenha existido qualquer notificação para o exercício do direito de audição, o vício torna-se mais grave, permitindo ao revertido reagir por duas vias: i) mediante reclamação judicial do ato, ao abrigo do artigo 276.º do CPPT; ou ii) mediante oposição à execução, com fundamento em violação do direito de audiência prévia (artigo 204.º, n.º 1, alínea i), do CPPT).

---

<sup>81</sup> Veja-se nesse sentido o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 04/10/2023, n.º 1102/12.6 BELRS, disponível em <https://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/2ae6f1d91034d69480258a4600550c55?OpenDocument>, consultado em 02/04/2025

### **3.2.2. Despacho de reversão e citação**

Concluído o exercício (ou decurso) do prazo para a audiência prévia, e proferido despacho de reversão, o revertido deverá ser citado nos termos do artigo 160.º, n.º 1 do CPPT. A citação deve ser pessoal (cfr. artigo 191.º, n.º 3, alínea b), do CPPT), podendo, em caso de desconhecimento do paradeiro ou impossibilidade de citação pessoal, ser efetuada por edital, nos termos do artigo 192.º, n.º 2 do mesmo diploma.

A citação deve conter, de acordo com o artigo 190.º do CPPT e com remissão para o artigo 163.º, n.º 1 do mesmo Código:

- cópia do título executivo ou indicação dos seus elementos essenciais (alíneas a), c), d) e e));
- indicação do prazo legal para deduzir oposição, efetuar o pagamento, requerer o pagamento em prestações ou propor dação em pagamento;
- fundamentos da reversão (artigo 23.º, n.º 4 da LGT);
- elementos essenciais da liquidação, incluindo a sua fundamentação (artigo 22.º, n.º 5 da LGT).

A falta de algum destes elementos essenciais poderá implicar a nulidade da citação, nos termos do artigo 191.º, n.º 1 do CPC, por remissão do artigo 2.º, alínea e), do CPPT, sempre que tal omissão prejudique a defesa do revertido (cfr. artigo 191.º, n.º 4 do CPC).

O prazo para arguir esta nulidade será o mesmo da oposição à execução, ou seja, 30 dias a contar da citação (artigo 203.º, n.º 1, do CPPT). Sendo a citação feita por edital ou omitindo-se a indicação do prazo, a nulidade deverá ser arguida com a primeira intervenção no processo, conforme o artigo 199.º, n.º 1 do CPC.

Se a citação não tiver ocorrido de todo, e essa omissão for suscetível de prejudicar a defesa do revertido, estaremos perante uma nulidade insanável (artigo 165.º, n.º 1, alínea a), do CPPT). Nos termos do artigo 165.º, n.º 4 do mesmo Código, trata-se de nulidade de conhecimento oficioso, podendo ser arguida até ao trânsito em julgado da decisão final.

### 3.2.3. Meios de reação do revertido

Os revertidos podem reagir tanto contra a dívida exequenda como contra a própria decisão de reversão. Importa distinguir ambos os planos:

a) Legalidade da dívida exequenda:

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4 da LGT, os responsáveis subsidiários podem reclamar ou impugnar a legalidade da dívida exequenda nos mesmos termos do devedor originário.

Os prazos são os seguintes:

- 120 dias para reclamação graciosa;
- 90 dias para impugnação judicial.

Ambos os prazos contam-se a partir da citação. Quando a ilegalidade for de natureza absoluta (por exemplo, falta de notificação da liquidação), esta poderá ser arguida em sede de oposição à execução (e não exclusivamente por impugnação judicial), conforme entendimento maioritário da jurisprudência administrativa.

O artigo 78.º, n.º 7 da LGT admite também que o revertido possa requerer a revisão oficiosa do ato de liquidação, ainda que o n.º 4 do artigo 22.º da LGT não o mencione expressamente. Esta interpretação resulta do artigo 9.º, n.º 1 do CPPT, que equipara os responsáveis subsidiários aos contribuintes para efeitos de exercício de direitos processuais.

b) Legalidade da reversão:

A legalidade da reversão pode ser sindicada através de:

- Reclamação judicial do despacho de reversão (artigo 276.º do CPPT);
- Oposição à execução com fundamento em ilegitimidade ou vício da reversão (artigo 204.º, n.º 1, alíneas b) e i), do CPPT).

A oposição apresenta vantagens práticas, designadamente ao nível probatório — com possibilidade de produção de prova testemunhal —, o que é especialmente relevante para apreciação da culpa do revertido na insuficiência patrimonial do

devedor originário. Adicionalmente, dispõe de um prazo mais alargado (30 dias), por contraposição aos 10 dias da reclamação.

Nos termos do artigo 97.º, n.º 2 da LGT, e considerando os princípios da efetividade e da tutela jurisdicional efetiva, a oposição à execução é o meio processual mais adequado para sindicar a legalidade da reversão, salvo em casos de manifesta irregularidade formal do ato que justifiquem o recurso à reclamação judicial.

Contudo, a dedução de oposição à execução não suspende automaticamente o processo executivo. A suspensão só ocorrerá mediante a prestação de garantia idónea (cfr. artigo 169.º do CPPT), ou se a mesma for dispensada, nos termos do artigo 52.º, n.º 4 da LGT.

Em conclusão, a reversão na execução fiscal, pela sua natureza híbrida e implicações patrimoniais relevantes, exige um rigoroso cumprimento das garantias procedimentais legalmente previstas, desde a notificação para audição prévia até à citação formal do revertido.

A omissão ou incorreção de formalidades essenciais, como a falta de fundamentação ou de notificação adequada, pode conduzir à anulabilidade ou mesmo nulidade do ato de reversão, sendo assegurados meios de reação como a reclamação judicial (artigo 276.º do CPPT) ou a oposição à execução (artigo 204.º, n.º 1, do CPPT).

A oposição constitui, na maioria dos casos, o meio mais eficaz de reação, permitindo a discussão de vícios substanciais e a produção de prova ampla, nomeadamente sobre a culpa na insuficiência patrimonial do devedor originário.

Todavia, a ausência de efeito suspensivo automático da execução, salvo mediante prestação de garantia, levanta dificuldades práticas à efetiva defesa do revertido, tornando especialmente relevante o equilíbrio entre a eficácia da cobrança e a salvaguarda dos direitos fundamentais do contribuinte.

### 3.3. A insuficiência de bens do devedor originário

Para além das exigências já enunciadas nos pontos anteriores, cumpre destacar que a reversão contra o devedor subsidiário apenas pode ocorrer quando se verifique a fundada insuficiência dos bens penhoráveis pertencentes ao devedor originário e, se for o caso, dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão prévia<sup>82</sup>.

Com efeito, nos termos do artigo 153.º, n.º 2 do CPPT, a reversão fiscal depende do preenchimento de, pelo menos, uma das seguintes condições: a inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores ou, a insuficiência de bens, de acordo com os elementos constantes do auto de penhora e outros que o órgão de execução fiscal disponha, do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido.

A primeira hipótese – inexistência absoluta de bens – não levanta grandes dificuldades interpretativas. Contudo, sublinha-se que esta inexistência deve ser

---

<sup>82</sup> Uma das expressões mais relevantes da natureza subsidiária da responsabilidade tributária dos gerentes ou administradores é precisamente o facto de, no âmbito da reversão fiscal, estes apenas poderem ser chamados a responder pelas dívidas tributárias da sociedade quando se verifique a insuficiência do património da devedora originária para a satisfação integral dos créditos fiscais. Esta exigência consubstancia o tradicional benefício de excussão prévia, expressamente consagrado nos artigos 23.º, n.ºs 2, parte final e 3 e no artigo 24.º, n.º 1 da LGT.

Este benefício traduz-se no direito do responsável subsidiário – neste caso, o gerente ou administrador – de recusar o cumprimento da obrigação tributária enquanto não tiver sido previamente excutido o património da sociedade devedora. Isto é, a reversão apenas poderá operar quando se demonstre que os bens da devedora originária são inexistentes ou manifestamente insuficientes para garantir a satisfação da dívida exequenda e seus acréscimos legais.

Assim, no contexto de uma reversão fiscal, se os gerentes ou administradores forem citados para o pagamento de dívidas fiscais da sociedade sem que tenha ocorrido a excussão total dos bens penhoráveis do património social, assiste-lhes o direito de invocar, em sede de oposição à execução fiscal, o benefício de excussão prévia, como fundamento de ilegitimidade ou vício do despacho de reversão.

Este entendimento encontra eco na jurisprudência reiterada dos tribunais tributários, que têm afirmado que a reversão sem demonstração da insuficiência patrimonial da devedora originária viola o disposto no artigo 153.º do CPPT, sendo suscetível de anulação. Trata-se de uma garantia legal que visa evitar a responsabilização prematura e indevida dos responsáveis subsidiários, em respeito pelos princípios da legalidade, da proporcionalidade e da tutela jurisdicional efetiva.

aferida com referência ao momento da reversão, sendo irrelevante a verificação posterior de bens que não eram detetáveis.

Acresce que a análise deve abranger todos os bens suscetíveis de penhora, incluindo direitos de crédito, rendimentos, participações sociais ou quaisquer ativos de natureza patrimonial, na posse do devedor originário ou seus sucessores.

Já na segunda hipótese – a fundada insuficiência de bens – exige um juízo prospetivo mais complexo. A lei não fornece um critério quantitativo exato para essa avaliação, remetendo o legislador, de forma intencionalmente aberta, para uma valoração casuística dos elementos disponíveis. A utilização do qualificativo “*fundada*” implica que não basta uma mera presunção genérica ou uma conclusão apressada por parte da AT: é necessário um juízo minimamente fundado, sustentado em dados objetivos, de que o património disponível não será suficiente para cobrir a dívida em execução e respetivos encargos.

Neste sentido, a jurisprudência tem vindo a densificar os contornos deste requisito. O Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Norte, no processo n.º 00887/17.8BEAVR, de 07/03/2024, esclarece que o órgão de execução fiscal está obrigado a realizar uma investigação diligente sobre a existência dos bens do devedor originário, bem como de eventuais responsáveis solidários. Só após essa averiguação exaustiva poderá concluir, com base em critérios objetivos, que o produto expectável da venda dos bens identificados é manifestamente insuficiente para cobrir o montante da dívida exequenda.

Mais ainda, o Supremo Tribunal Administrativo, no Acórdão proferido no processo n.º 01289/15.6BELRA, de 12/05/2021, reafirma que o juízo de “*fundada insuficiência*” deve ser sustentado em elementos de facto concretos que apontem para a inviabilidade da satisfação integral da dívida com o património do devedor originário. Não se exige um cálculo exato da insuficiência, mas impõe-se que subsistam indícios consistentes de que o património penhorável não será, com elevado grau de probabilidade, suficiente para garantir a cobrança coerciva da totalidade da dívida.

Importa referir que o CPPT não exige, para efeitos de reversão, que o património do devedor originário se encontre previamente excutido. A execução fiscal pode ser dirigida contra o responsável subsidiário sem que se tenha concluído a liquidação do património do devedor principal, desde que existam razões fundadas para considerar que os bens identificados não bastam para assegurar o pagamento integral. Assim, a dúvida quanto ao quantum exato da insuficiência patrimonial deve ser meramente residual, não podendo colocar em causa a constatação objetiva da manifesta insuficiência dos bens.<sup>83</sup>

Esta abordagem revela uma opção do legislador por um modelo de eficiência e celeridade no processo executivo fiscal, evitando que a reversão fique dependente do esgotamento formal do património do devedor originário, o que poderia comprometer a efetividade da cobrança tributária. Todavia, esta possibilidade deve ser sempre exercida com respeito pelos princípios da legalidade e da proporcionalidade, sob pena de a reversão se traduzir numa atuação arbitrária e lesiva das garantias do contribuinte.

Em suma, a reversão contra o responsável subsidiário, por motivo de fundada insuficiência de bens do devedor principal, exige:

- uma averiguação prévia e efetiva do património do devedor originário;
- a recolha de elementos concretos que sustentem o juízo de insuficiência;
- uma fundamentação clara no despacho de reversão, suscetível de controlo jurisdicional.

A omissão destes requisitos poderá conduzir à anulação da reversão, por violação do artigo 153.º do CPPT e do princípio da legalidade, conforme reiteradamente afirmado pela jurisprudência dos tribunais tributários superiores.

---

<sup>83</sup> Paulo Marques, *Responsabilidade Tributária dos Gestores e dos Técnicos Oficiais de Contas*, 1.ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2011, p. 73

#### **4. A responsabilidade por insuficiência do património social – alínea a), n.º 1, do artigo 24.º da LGT**

O artigo 24.º, n.º 1, alínea a), da LGT, na sua redação atual, constitui um instrumento jurídico de elevada relevância prática no contexto da tutela dos créditos fiscais do Estado. Esta norma estabelece um regime de responsabilidade subsidiária, de natureza subjetiva, dirigido aos administradores, gerentes ou diretores de pessoas coletivas que, por ação ou omissão culposa, tenham contribuído de forma relevante para a insuficiência do património da sociedade, impossibilitando o cumprimento das respetivas obrigações tributárias. Esta responsabilização, fundada na verificação de culpa concreta, visa assegurar a proteção do erário público contra comportamentos de gestão que resultem em evasão fiscal indireta através do esvaziamento do património societário.

Cumprido desde logo salientar que a estrutura normativa da alínea a), do n.º 1, do artigo 24.º da LGT permite abranger duas hipóteses distintas. Por um lado, os casos em que o facto tributário ocorre durante o exercício de funções do gestor, mas o vencimento da dívida tem lugar posteriormente, já após a cessação do cargo; por outro, as situações em que tanto o facto tributário como o vencimento da obrigação ocorrem após o termo das funções, sendo, no entanto, evidenciado que a atuação culposa do gestor, durante o período de exercício do cargo, contribuiu decisivamente para a situação de insuficiência patrimonial.

Este modelo legal veio clarificar e densificar o regime anterior, o qual se revelava lacunar e gerador de controvérsia interpretativa, tanto no plano doutrinal como jurisprudencial. A distinção entre a alínea a) e a alínea b) do artigo 24.º da LGT é, assim, essencial para delimitar os fundamentos e os pressupostos das diferentes modalidades de responsabilidade subsidiária. Enquanto a alínea b) respeita à responsabilidade pelo não pagamento de tributos vencidos durante o exercício de funções, a alínea a) reporta-se a uma atuação culposa que tenha provocado ou agravado a situação de insolvência da sociedade, independentemente do momento da constituição da dívida.

Parte da doutrina, como Tânia Meireles da Cunha, defende que esta segmentação normativa é fundamental para evitar uma leitura redutora da alínea a), que a descaracterizasse e a convertesse numa duplicação da alínea b). Esta doutrina sustenta que a razão da norma reside precisamente na imputação de responsabilidade àqueles que, embora já afastados do cargo, tenham deixado a empresa numa situação financeira irremediavelmente comprometida, sendo este o traço distintivo que confere autonomia jurídica à alínea a).<sup>84</sup>

Contudo, outros autores adotam um entendimento diverso, sustentando que a responsabilidade com base na culpa pela insuficiência do património social deve também abranger as dívidas vencidas durante o exercício da gerência, independentemente da coincidência com o momento da ocorrência do facto tributário. Este entendimento amplia o campo de aplicação da norma e aproxima-a de uma leitura funcional, mais centrada nas consequências da atuação do gestor do que na estrita cronologia dos factos.<sup>85</sup>

Neste enquadramento, Tânia Meireles da Cunha analisa a posição de António Guerreiro, que propõe uma distinção clara entre a responsabilidade fundada na degradação do património social, provocada por condutas omissivas ou comissivas do gestor, e a responsabilidade que resulta do simples incumprimento de obrigações tributárias. Para este autor, a censura que justifica a responsabilização tributária não deve emergir da mera existência da dívida, mas sim da conduta dolosa ou negligente que a tornou incobrável.

Perfilhamos a posição defendida por Tânia Meireles da Cunha, ao considerar que a leitura proposta por António Guerreiro esvaziaria de sentido útil a segunda parte da alínea a), que acabaria por ser absorvida pela alínea b), mais favorável à AT no plano do ónus da prova. Segundo a autora, nos casos em que os gestores exercem funções, quer no momento da ocorrência do facto tributário (nascimento da dívida fiscal),

---

<sup>84</sup> Isabel Marques Silva, *A Responsabilidade tributária dos corpos sociais, problemas fundamentais do Direito Tributário*, Vislis Editores, Lisboa, 1999, p. 132

<sup>85</sup> António Lima Guerreiro, *Lei Geral Tributária Anotada*, cit., p. 141

quer no termo do prazo de pagamento, a responsabilidade poderá reconduzir-se cumulativamente a ambas as alíneas.<sup>86</sup>

Diogo Leite de Campos propõe, numa linha interpretativa extensiva, que a responsabilidade consagrada na alínea a) abrange não apenas os factos tributários ocorridos durante o exercício de funções, mas também as dívidas vencidas fora desse período, desde que se demonstre que o comportamento do gestor concorreu para a insuficiência patrimonial. Esta leitura reforça a efetividade da norma e evita que os gestores se eximam à responsabilidade com base num argumento meramente formal relativo à data de cessação do cargo.<sup>87</sup>

Como refere o autor, “*os gerentes ou administradores também são responsáveis por dívidas tributárias da sociedade ou outro ente cujo facto gerador tenha ocorrido antes de iniciarem funções e que só se venceram depois de terminados as suas funções*”.<sup>88</sup>

Um aspeto central na aplicação prática desta norma reside na questão do ónus da prova. Isabel Marques da Silva sublinha a natureza subjetiva da responsabilidade prevista na alínea a), enfatizando que não opera qualquer presunção de culpa e que o ónus da prova recai inteiramente sobre a AT. Nos termos do artigo 74.º, n.º 1 da LGT e do artigo 342.º, n.º 1 do CC, compete à AT demonstrar os factos constitutivos da responsabilidade, nomeadamente: a existência da dívida; a insuficiência de bens da sociedade para a sua satisfação; a atuação culposa do gestor; e o nexo de causalidade entre essa atuação e a situação de insuficiência.<sup>89</sup>

Neste sentido, incumbe à AT fazer a prova da identificação do responsável subsidiário. Com base nos princípios consagrados no artigo 58.º da LGT, bem como nos princípios do interesse público e do inquisitório, recai sobre os serviços fiscais

---

<sup>86</sup> Tânia Meireles da Cunha, *Da Responsabilidade dos Gestores de Sociedades perante os Credores Sociais: A Culpa nas Responsabilidades Civil e Tributária*, cit., p. 141

<sup>87</sup> Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, cit., p. 147

<sup>88</sup> *Idem*

<sup>89</sup> Isabel Marques Silva, *A Responsabilidade tributária dos corpos sociais, problemas fundamentais do Direito Tributário*, cit., p. 126

o dever de realizar todas as diligências instrutórias necessárias à descoberta da verdade material.

É inequívoco que, na ausência de normas especiais ou de presunções legalmente estabelecidas, cabe à administração fiscal o ónus de demonstrar os pressupostos de facto da sua atuação, nomeadamente a existência dos factos tributários em que assenta a liquidação do tributo, que não tenham sido previamente declarados pelo contribuinte.<sup>90</sup>

Esta exigência probatória é particularmente exigente, requerendo da AT uma instrução minuciosa. Não basta alegar a qualidade de gerente ou administrador, nem a mera existência de dívida ou de insolvência da sociedade. Torna-se imperioso apresentar prova documental e factual que demonstre que foram as condutas do gestor que, de forma decisiva, originaram ou agravaram a impossibilidade de cumprimento da obrigação tributária. Essa prova poderá consistir, entre outros elementos, em relatórios de inspeção tributária, perícias contabilísticas, atas de órgãos sociais, correspondência societária e demais documentos relevantes.

A jurisprudência tem vindo a reafirmar estes critérios, exigindo que o despacho de reversão fundamente de forma clara, objetiva e circunstanciada os pressupostos da responsabilidade. Os tribunais administrativos superiores têm reiterado que não basta invocar a qualidade de gestor ou a existência de dívida, sendo imprescindível demonstrar a atuação concreta do responsável e os efeitos patrimoniais negativos dela decorrentes.

Entre os comportamentos típicos que integram a culpa relevante para efeitos da alínea a), incluem-se: a prática de gestão ruínosa; a dissipação de bens; a realização de atos de gestão contrários ao interesse da sociedade; a ocultação de documentos contabilísticos; a manutenção de contabilidade fictícia; a realização de operações financeiras temerárias; bem como a persistência em manter a atividade empresarial em condições económicas manifestamente insustentáveis.<sup>91</sup>

---

<sup>90</sup> António Lima Guerreiro, *Lei Geral Tributária anotada*, cit., p. 329

<sup>91</sup> Joana Patrícia de Oliveira Santos, *Responsabilidade dos Corpos Sociais*, cit., p. 39

A reversão da execução fiscal, prevista no artigo 23.º, n.º 4 da LGT, exige, neste quadro, a verificação cumulativa dos seguintes requisitos:

- i) A existência de dívida tributária vencida;
- ii) A insuficiência do património da devedora originária para a satisfação da dívida;
- iii) A prática, por parte do gestor, de atos ou omissões culposas que tenham contribuído para essa insuficiência;
- iv) O nexo de causalidade entre a atuação culposa e a situação de incumprimento.

A responsabilidade tributária em causa consubstancia, assim, uma forma de responsabilidade pessoal e subsidiária, que deve respeitar os princípios gerais do direito probatório, o princípio da presunção de inocência e o direito ao contraditório.

A AT deverá, por isso, desenvolver uma atividade instrutória diligente e tecnicamente fundamentada, sendo essencial o contributo dos serviços de inspeção tributária na recolha de elementos que sustentem juridicamente o despacho de reversão.

No plano da dogmática jurídica, tem-se apontado uma aproximação entre o regime da alínea a), do artigo 24.º da LGT, e o consagrado no artigo 78.º, n.º 1 do CSC, relativo à responsabilidade dos administradores perante os credores sociais. Este preceito estabelece que respondem os gestores que, por inobservância culposa de normas legais ou estatutárias, tenham provocado a insuficiência do património social, inviabilizando o cumprimento das obrigações da sociedade.

Tânia Meireles da Cunha defende que ambos os regimes partilham pressupostos materiais idênticos: atuação culposa, dano patrimonial e nexo de causalidade. A diferença reside sobretudo no mecanismo de atuação: enquanto no CSC a responsabilidade é acionada pelos credores através de ação judicial, no regime da

LGT a reversão pode ser promovida oficiosamente pela AT, no âmbito da execução fiscal.<sup>92</sup>

Joana Patrícia dos Santos, por seu turno, argumenta que a consagração da alínea a) no texto da LGT tem pleno fundamento e não constitui mera duplicação do regime societário, pois responde a exigências próprias do sistema fiscal, nomeadamente a necessidade de celeridade e eficácia na cobrança coerciva da dívida tributária. A autora defende que a reversão fiscal se justifica pela especificidade do interesse público subjacente, que distingue a posição do Estado da dos demais credores.<sup>93</sup>

Menezes Cordeiro reforça esta posição ao afirmar que, em ambos os domínios (civil e fiscal), a responsabilidade do gestor não pode assentar numa lógica de risco ou numa responsabilidade objetiva. Exige-se sempre prova efetiva da culpa e da violação de deveres legais específicos, sob pena de se admitir um modelo de imputação incompatível com os princípios fundamentais do Estado de Direito e da responsabilidade civil subjetiva que estruturam o ordenamento jurídico português.<sup>94</sup>

Em suma, a alínea a), do n.º 1, do artigo 24.º da LGT configura um regime jurídico autónomo, coerente e funcionalmente indispensável, destinado a responsabilizar gestores que, por comportamentos culposos, tenham comprometido a solvabilidade fiscal da sociedade que dirigiram. O seu correto enquadramento requer a articulação entre os princípios do direito tributário, da responsabilidade civil e do direito das sociedades comerciais, com vista a conciliar a eficácia da cobrança fiscal com a tutela dos direitos fundamentais dos contribuintes.

A sua aplicação adequada exige da AT não apenas rigor técnico-jurídico, mas também proporcionalidade e ponderação, respeitando o contraditório, a prova e a fundamentação substancial do ato de reversão. Só assim se assegura que este

---

<sup>92</sup> Tânia Meireles da Cunha, *Da Responsabilidade dos Gestores de Sociedades perante os Credores Sociais: A Culpa nas Responsabilidades Civil e Tributária*, cit., p. 141 a 142

<sup>93</sup> Joana Patrícia de Oliveira Santos, *Responsabilidade dos Corpos Sociais*, cit., p. 41 a 42

<sup>94</sup> António Menezes Cordeiros, *Código das sociedades comerciais anotado*, Almedina, Coimbra, 2009, p. 276

instrumento de responsabilidade subsidiária funcione como um mecanismo legítimo de combate à fraude e à evasão fiscal, em conformidade com os princípios da justiça tributária e da boa administração.

#### **5. A responsabilidade pela falta de pagamento – alínea b), n.º 1, do artigo 24.º da LGT**

A responsabilidade subsidiária dos administradores, gerentes ou gestores das pessoas coletivas pela falta de pagamento das dívidas tributárias encontra previsão legal na alínea b), do n.º 1, do artigo 24.º da LGT. Esta norma representa um dos instrumentos mais relevantes do sistema fiscal português no que toca à responsabilização de terceiros por dívidas tributárias, consagrando uma presunção de culpa baseada no critério temporal do exercício de funções de administração ou gestão à data do vencimento das obrigações tributárias.<sup>95</sup>

A *ratio legis* desta presunção prende-se com a necessidade de obviar às frequentes situações de insolvência das pessoas coletivas, nas quais a cobrança coerciva do crédito tributário junto do devedor originário se torna ineficaz ou impossível. Visa, pois, dotar a AT de um mecanismo de responsabilização eficaz, centrado nos responsáveis pela condução da atividade societária durante os períodos críticos da formação e do vencimento das obrigações fiscais.

Nos termos da norma em apreço, presume-se que a falta de pagamento de tributos cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado durante o exercício de funções de administração ou gestão é imputável ao titular do cargo. Esta presunção impõe ao gestor um ónus probatório inverso: cabe-lhe demonstrar que não lhe é imputável a omissão do cumprimento tributário. Ou seja, deverá fazer prova da ausência de culpa, sendo este um dos traços distintivos e mais polémicos da norma.<sup>96</sup>

A presunção legal estabelecida na alínea b) opera mediante a verificação de dois pressupostos cumulativos: (i) o vencimento da dívida tributária no decurso do

---

<sup>95</sup> Joana Patrícia de Oliveira Santos, *Responsabilidade dos Corpos Sociais*, cit., p. 30

<sup>96</sup> Joana Patrícia de Oliveira Santos, *Responsabilidade dos Corpos Sociais*, cit., p. 32

exercício de funções de administração, gestão ou gerência; e (ii) a inexistência de prova, por parte do gestor, de que a falta de pagamento não lhe é imputável. Deste modo, a responsabilidade só se afasta mediante uma atuação ativa do gestor, que deve provar que atuou com diligência, competência e boa-fé, e que adotou todas as medidas adequadas à satisfação da obrigação tributária.

A natureza desta presunção tem gerado ampla controvérsia na doutrina. Uns autores consideram tratar-se de uma presunção de culpa, afastável pela prova da inexistência denexo causal entre a conduta do gestor e a falta de pagamento. Outros sustentam que a norma opera como uma presunção de ilicitude, implicando a violação de um dever de gestão fiscal responsável. Portanto, imputação para estes autores seria sinónimo de culpa. Neste sentido temos, além de Sofia de Vasconcelos Casimiro, António Lima Guerreiro<sup>97</sup> e Nuno Sá Gomes.<sup>98</sup>

Em qualquer dos casos, é pacífico que a presunção não é absoluta e que admite prova em contrário, embora essa prova revista uma natureza particularmente exigente.

E, nesta linha de raciocínio, é necessário, para a existência de culpa, a violação de uma obrigação previamente estabelecida. E, nos termos da alínea b), do n.º 1, do artigo 24.º da LGT a lei exige apenas a falta de pagamento e a culpa do gestor nessa falta de pagamento, vale dizer, a atuação culposa do administrador nesse incumprimento do pagamento.

Sérgio Vasques, por exemplo, considera que esta presunção cria uma verdadeira *probatio diabolica*, exigindo ao gestor que demonstre não apenas a sua diligência, mas também que a falta de pagamento se deveu a circunstâncias externas ao seu controlo.<sup>99</sup>

---

<sup>97</sup> António Lima Guerreiro, *Lei Geral Tributária anotada*, cit., p. 142

<sup>98</sup> Nuno Sá Gomes, *Manual de Direito Fiscal*, 9.ª ed., Volume II, Rei dos Livros, Lisboa, 2000, p. 60 e 61

<sup>99</sup> Sérgio Vasques, *A Responsabilidade dos gestores na Lei Geral Tributária*, cit., p. 58

Tal configuração gera sérias reservas à luz dos princípios constitucionais da proporcionalidade, da presunção de inocência e do acesso ao direito e à tutela jurisdicional efetiva.

A jurisprudência, nomeadamente do Supremo Tribunal Administrativo e dos Tribunais Centrais Administrativos, tem procurado estabelecer critérios interpretativos que tornem a aplicação da norma compatível com os direitos de defesa dos contribuintes. Tem-se entendido que o gestor deve, para ilidir a presunção, apresentar elementos concretos que demonstrem que envidou todos os esforços razoáveis para evitar a situação de incumprimento, tais como: apresentação de planos de recuperação, tentativa de negociação com a AT, prova de inexistência de liquidez, ou demonstração da ocorrência de eventos de força maior.

A título exemplificativo, a prova de que a empresa sofreu um incêndio ou foi alvo de uma apropriação indevida de fundos por parte de um contabilista externo, pode ser considerada bastante para excluir a culpa do gestor. A inexistência de meios financeiros, por sua vez, pode afastar a responsabilidade se for demonstrado que a empresa enfrentava dificuldades económicas imprevistas e que o gestor atuou com diligência, tentando priorizar os pagamentos fiscais ou assegurando meios alternativos de financiamento.

Outro aspeto particularmente relevante prende-se com a distinção entre gerência de facto e gerência de direito. A responsabilidade prevista na alínea b) aplica-se indistintamente a ambos os tipos de gerência, desde que se comprove o efetivo exercício de poderes de direção e gestão. Assim, alguém que figure como gerente no registo comercial, mas que não exerça qualquer ato de administração pode, em tese, ser responsabilizado se não fizer prova de que não detinha o controlo efetivo da sociedade.

Neste contexto, Sofia Dias Martins distingue entre as situações de nomeação meramente formal – como ocorre por vezes entre cônjuges ou familiares, por razões

de conveniência ou confiança – e aquelas em que, embora não se exerçam funções visíveis, o gerente detém uma posição de comando material sobre a empresa.<sup>100</sup>

A doutrina penal, em particular através da teoria do domínio do facto e da comissão por omissão, tem influenciado esta perspetiva, permitindo a responsabilização de quem se abstém de atuar quando tinha o dever jurídico de o fazer.

A doutrina aponta, ainda, para a necessidade de diferenciar entre a culpa pela ausência de pagamento e a culpa pela criação das condições que a ela conduziram. Com efeito, a culpa pode derivar de atos anteriores ao vencimento da dívida, como o desvio de fundos, a realização de investimentos ruinosos ou a celebração de contratos lesivos para a empresa. Nestes casos, a responsabilidade do gestor decorre de uma conduta culposa que, ainda que não coincida temporalmente com o vencimento da dívida, está na sua génese causal.

O Supremo Tribunal Administrativo tem igualmente vindo a afirmar que a presunção estabelecida na alínea b) não afasta a necessidade de a Administração Fiscal cumprir o seu dever de fundamentação do despacho de reversão. Ou seja, a AT deve indicar concretamente os factos que levam à responsabilização do gestor, mesmo que se trate de factos indiciários, e não se pode limitar a uma invocação genérica da norma. Este dever de fundamentação é essencial para assegurar o exercício do contraditório e para garantir o controlo jurisdicional do ato tributário.

Por fim, importa assinalar que, apesar da rigidez aparente da norma, os tribunais têm vindo a reconhecer que a responsabilidade subsidiária prevista na alínea b) deve ser aplicada com proporcionalidade e justiça material. A análise do comportamento do gestor deve ser feita de forma contextualizada, tendo em conta as concretas circunstâncias económicas, sociais e empresariais da sociedade. Esta orientação visa impedir que a norma se transforme num mecanismo automático e

---

<sup>100</sup> Sofia Manuela Pereira Moura Dias Martins, *A responsabilidade tributária subsidiária e a reversão fiscal*, V Pós-Graduação em Direito Fiscal, Faculdade de Direito da Universidade do Porto, 2011, publicações. Online, disponível em <https://www.google.com/url?sa=t&source=web&rct=j&opi=89978449&url=https://cij.up.pt/download-file/856&ved=2ahUKEwiztM7ylOKNaxVZVaQEHaBGIkIQFnoECBcQAQ&usg=AOvVaw2hYgKRAhUqojnCeJcJ9U6t>, consultado em 08/04/2025, p. 12.

cego de responsabilização, violando princípios fundamentais do ordenamento jurídico.

Em suma, a alínea b), do n.º 1, do artigo 24.º da LGT consagra uma presunção de culpa do gestor pelo não pagamento de tributos vencidos durante o período de exercício de funções, sendo-lhe exigido que demonstre a ausência de imputabilidade. Trata-se de um regime que, embora funcionalmente adequado aos interesses de eficácia da cobrança tributária, impõe elevadas exigências probatórias ao gestor e deve, por isso, ser aplicado com ponderação, atendendo aos princípios da legalidade, da proporcionalidade, da boa administração e da justiça fiscal.

### **5.1. A presunção legal de culpa**

Tal como previamente exposto, o regime de responsabilidade subsidiária dos gestores, previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º da LGT, exige, para a sua verificação, não apenas a existência de uma obrigação tributária incumprida por parte da sociedade, mas também que esse incumprimento seja imputável ao gestor. Assim, o legislador estabeleceu um modelo de responsabilidade assente numa presunção legal de culpa, incumbindo ao gestor o ónus de demonstrar que o não pagamento da dívida tributária não lhe é imputável, procedendo, pois, à inversão do ónus da prova.

Esta presunção representa uma exceção ao princípio geral, consagrado no artigo 342.º, n.º 1 do CC, segundo o qual incumbe à parte que invoca um direito fazer prova dos factos constitutivos do mesmo. No entanto, nos termos do artigo 344.º do CC, o legislador pode estabelecer presunções legais que alteram a distribuição do ónus da prova. Conforme resulta ainda do artigo 349.º do mesmo diploma, as presunções legais são ilações que a lei retira de um facto conhecido para estabelecer um facto desconhecido.

Abílio Neto explica que, *“As presunções pressupõem a existência de um facto conhecido (base das presunções), cuja prova incumbe á parte que a presunção favorece e pode ser feita pelos meios probatórios gerais; provado esse facto (no caso das presunções legais) ou o julgador (no caso das presunções judiciais) a concluir dele*

*a existência de outro facto (presumido), servindo-se o julgador, para esse fim, de regras deduzidas da experiência de vida, das quais resulta que um facto é consequência típica de outro”.<sup>101</sup>*

Esta presunção legal de culpa do gestor tem gerado acesa controvérsia, sobretudo por se tratar de uma presunção inilidível por natureza negativa, ou seja, a prova de que um facto não ocorreu ou não lhe é imputável é de realização particularmente complexa, sendo, por isso, criticada por poder colidir com princípios constitucionais fundamentais como os da igualdade, da proporcionalidade e da verdade material.

Do ponto de vista de uma corrente doutrinal mais conservadora e orientada pela proteção do interesse fiscal do Estado, entende-se que a culpa do gestor deve ser presumida sempre que o termo do prazo legal para pagamento ou entrega do imposto ocorra durante o período em que este exerceu as suas funções. Tal presunção parte do pressuposto de que o gestor não poderia razoavelmente ignorar a existência da dívida tributária e, ao não a satisfazer, contribuiu, de forma dolosa ou negligente, para a sua permanência. Acresce que, nestas situações, se considera que o gestor, ao colocar a empresa numa situação de insuficiência patrimonial, lesa gravemente o erário público, e que para se exonerar da responsabilidade terá de fazer prova cabal da inexistência de culpa, designadamente quando existam indícios de comportamento doloso.

No entanto, esta conceção não é unânime. Uma linha doutrinal alternativa sustenta que não basta a simples existência de uma dívida tributária vencida para se concluir pela culpa do gestor. Segundo esta corrente, será sempre necessário identificar uma ação ou omissão concretamente censurável, que consubstancie uma violação de um dever legal específico. Em suma, a responsabilidade do gestor não pode assentar apenas na circunstância objetiva de a dívida não ter sido paga, mas sim num comportamento ilícito que lhe seja subjetivamente imputável.<sup>102</sup>

---

<sup>101</sup> Abílio Neto, *Código Civil Anotado*, 20.<sup>a</sup> ed., atualizada, Ediforum Edições Jurídicas, Lisboa, 2018, p. 309

<sup>102</sup> Sofia de Vasconcelos Casimiro, *A responsabilidade dos gerentes, administradores e diretores pelas dívidas tributárias das Sociedades Comerciais*, Almedina, Coimbra, 2000, p. 119 e 120.

Neste contexto, Sofia Casimiro tem defendido, com especial ênfase, que a obrigação tributária é exclusivamente imputável à sociedade, enquanto sujeito passivo dotado de personalidade jurídica própria, não podendo o gestor ser responsabilizado pelo simples facto de a sociedade não ter pago os seus tributos. Segundo esta autora, “*o ato ilícito praticado pelo gestor tem de ser, forçosamente, outro*”. Ou seja, não o mero incumprimento da obrigação de pagamento, mas sim a violação de um dever funcional de administração, tal como consagrado no artigo 64.º do Código das Sociedades Comerciais, que impõe ao gestor um dever de diligência, lealdade e cuidado no interesse da sociedade, tendo em conta os interesses dos sócios, dos trabalhadores e dos credores.

Para reforçar este quadro normativo, o legislador introduziu o artigo 32.º na LGT, consagrando expressamente um dever de “*boa prática tributária*”, que traduz um padrão de comportamento diligente e conforme aos deveres fiscais. Assim, a violação deste dever poderá constituir fundamento para a responsabilidade tributária do gestor, não pela obrigação de pagamento em si, mas pela omissão de atuação diligente exigida na gestão fiscal da sociedade.

Neste mesmo sentido, Joana Patrícia dos Santos salienta que o gestor não é o devedor tributário, e que a sua responsabilidade apenas emerge nos casos em que se demonstre que, por ação ou omissão culposa, impediu o pagamento da dívida por parte da sociedade. A autora propõe uma interpretação restritiva da alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º da LGT, entendendo que a “*falta de pagamento*” deve ser compreendida como “*comportamentos culposos do gestor que determinaram a impossibilidade de pagamento pela sociedade*”, independentemente da existência de património suficiente.<sup>103</sup>

Por seu turno, Casalta Nabais critica duramente o regime da presunção de culpa estabelecido na LGT, considerando que este consagra uma assimetria injustificada entre o Estado e os restantes credores. Segundo este autor, a exigência de diligência reforçada relativamente ao credor Estado, associada a uma sanção mais gravosa em

---

<sup>103</sup> Joana Patrícia de Oliveira Santos, *Responsabilidade dos Corpos Sociais*, cit., p. 34

caso de incumprimento, traduz-se numa violação dos princípios da igualdade e da proporcionalidade. Alerta ainda para o risco de este enquadramento normativo desencorajar pessoas qualificadas de assumirem funções de administração ou fomentar práticas evasivas, ainda que dentro da legalidade, com o intuito de evitar a imposição de responsabilidade tributária.<sup>104</sup>

A mesma autora, Joana Patrícia dos Santos, alerta igualmente para o estatuto de credor privilegiado da AT, na medida em que a dificuldade em ilidir a presunção de culpa é extrema. O conceito de “*falta de pagamento imputável*” apresenta uma forte indeterminação semântica, permitindo interpretações demasiado amplas, o que compromete a segurança jurídica e dificulta, em termos práticos, a prova de que o gestor atuou com a diligência exigida.<sup>105</sup>

Defende, por isso, que é necessário recorrer aos critérios gerais de exclusão da culpa ou da ilicitude, sendo fundamental demonstrar que, em face das circunstâncias concretas, o gestor adotou um comportamento alternativo lícito e adequado. Tal análise deve necessariamente articular-se com o dever de boa prática tributária, consagrado no artigo 32.º da LGT, cujo incumprimento poderá revelar uma atuação culposa.

Por fim, Sofia Casimiro reafirma que a responsabilidade prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º da LGT é inequivocamente de natureza civil, exigindo a existência de um ato culposo e ilícito do gestor. Não basta, portanto, a mera existência de uma dívida não paga, sendo imperioso que essa responsabilidade resulte de um comportamento funcional que viole um dever jurídico pré-estabelecido. A culpa, nesta dimensão, apenas assume relevância se integrada num contexto de ilicitude.<sup>106</sup>

Em suma, a responsabilidade dos gestores, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º da LGT, não decorre da prática de um facto gerador da obrigação tributária

---

<sup>104</sup> José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, cit., p. 279 e 280

<sup>105</sup> Joana Patrícia de Oliveira Santos, *Responsabilidade dos Corpos Sociais*, cit., p. 36

<sup>106</sup> Sofia de Vasconcelos Casimiro, *A responsabilidade dos gerentes, administradores e diretores pelas dívidas tributárias das Sociedades Comerciais*, cit., p. 149

principal, mas sim do incumprimento dos deveres funcionais de administração, com culpa, que tenham tido como efeito a impossibilidade de cumprimento das obrigações tributárias da sociedade. Assim, a atuação do gestor deve ser analisada à luz dos princípios da diligência e da boa administração fiscal, bem como da proteção do interesse público, sem descuidar a necessidade de garantir os direitos fundamentais dos particulares e a estabilidade das relações económicas e empresariais.

## **5.2. A atuação culposa e ilícita do gestor**

A responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes, nos termos do artigo 24.º da LGT, tem como pressuposto essencial a existência de uma atuação culposa e ilícita do gestor, conducente à impossibilidade de cobrança do crédito tributário junto da sociedade. O juízo de censura que fundamenta tal responsabilização há de assentar numa conduta omissiva ou comissiva, voluntária, violadora dos deveres legais ou contratuais que sobre o gestor impendem.

A ilicitude da conduta do gestor deve ser entendida em sentido amplo, como qualquer violação dos deveres legais ou contratuais que lhe incumbem enquanto representante da pessoa coletiva. Não se exige, necessariamente, a prática de um ilícito penal ou contraordenacional, bastando a violação de normas de proteção do crédito tributário ou de regras de gestão prudente, designadamente o dever de promover o pagamento tempestivo dos tributos devidos pela sociedade.

Neste sentido, Tânia Cunha defende uma leitura funcional da ilicitude, segundo a qual se deve considerar como ilícita toda a conduta que, por ação ou omissão, contribua para o não pagamento do tributo, ainda que, no momento da exigibilidade da obrigação, não existam bens no património societário. Importa, pois, recuar no tempo e apurar se, antes dessa data, a empresa possuía meios para cumprir, e se a atuação (ou inação) do gestor conduziu à sua delapidação. A ausência de bens no momento do vencimento da obrigação tributária não pode, por si só, servir de

escudo à responsabilidade, se esta ausência for consequência de condutas imputáveis ao gestor.<sup>107</sup>

A culpa é, por outro lado, elemento central e estruturante da responsabilização nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º da LGT, a qual exige que sejam imputadas ao gestor omissões ou atos culposos que tenham impedido o pagamento da dívida tributária. A doutrina, neste ponto, diverge quanto à natureza da culpa e ao regime probatório.

Para Sofia de Vasconcelos Casimiro<sup>108</sup>, a obrigação essencial do gestor é garantir o cumprimento das obrigações tributárias pela sociedade. A sua responsabilidade emergirá apenas se se demonstrar que a sua atuação, ou falta dela, impediu esse cumprimento. Ou seja, exige-se um nexos de causalidade funcional entre o comportamento do gestor e o resultado danoso, o que pressupõe a análise das circunstâncias concretas do caso.

Por seu turno, Sérgio Vasques<sup>109</sup> vai mais longe ao referir que a exigência probatória inverte-se nesta sede: não cabe à AT provar a culpa do gestor, mas sim a este demonstrar que não foi por sua culpa que o património da sociedade se tornou insuficiente. A norma em causa aproxima-se, assim, de uma presunção relativa de culpa, o que tem sido criticado por diversos autores por colocar o gestor numa posição de defesa desproporcionada.

No plano jurisprudencial, o Tribunal Central Administrativo Sul, no acórdão proferido no processo n.º 143/09.5BELRS, datado de 20 de abril de 2023, afirmou que:

*“A culpa aqui relevante é reportada à omissão da diligência exigível a um administrador/gerente de que cure do património da empresa por forma a assegurar que, desse património, se possam pagar os credores da*

---

<sup>107</sup> Tânia Meireles da Cunha, *Da Responsabilidade dos Gestores de Sociedades perante os Credores Sociais: A Culpa nas Responsabilidades Civil e Tributária*, cit., p.148

<sup>108</sup> Sofia de Vasconcelos Casimiro, *A responsabilidade dos gerentes, administradores e diretores pelas dívidas tributárias das Sociedades Comerciais*, cit., p. 120

<sup>109</sup> Sérgio Vasques, *A Responsabilidade dos gestores na Lei Geral Tributária*, cit., p. 58

*sociedade. Trata-se, assim, de um juízo, em termos de nexo de causalidade adequada de que o incumprimento, por parte do gerente, das disposições legais destinadas à proteção dos credores foi a causa ou foi determinante para a delapidação ou insuficiência do património social para a satisfação dos créditos sociais, sabido que aos administradores/gerentes é exigível uma postura responsável e ponderada, que corresponda a uma atuação que, de acordo com o exigível a um administrador criterioso colocado em idêntica situação e dentro da inerente discricionariedade que é própria do exercício de tais funções, se mostre, em princípio, como adequada ao alcance dos objetivos para que a pessoa coletiva se constituiu”.*

Esta jurisprudência consagra o critério do gestor criterioso, segundo o qual a atuação do administrador deve ser aferida à luz do que seria exigível a um gestor prudente e diligente colocado na mesma posição, com os mesmos meios e informação. Esta aferição tem subjacente uma componente de avaliação ex ante, evitando um julgamento meramente retrospectivo dos resultados da gestão.

A atuação culposa e ilícita do gestor revela-se, assim, em duas situações típicas: (i) quando, à data do vencimento da obrigação tributária, a empresa já não dispõe de bens suficientes para assegurar o pagamento, por força de condutas anteriores imputáveis ao gestor; e (ii) quando, existindo inicialmente meios bastantes, a inação ou atuação negligente do gestor conduz posteriormente à delapidação do património societário, inviabilizando a cobrança coerciva da dívida fiscal.

A prática judiciária e administrativa tem identificado um conjunto de comportamentos típicos suscetíveis de consubstanciar culpa:

- Distribuição de dividendos em prejuízo dos credores tributários;
- Alienação de ativos sem salvaguarda do cumprimento das obrigações fiscais;
- Inércia na cobrança de créditos relevantes da empresa;
- Submissão da empresa a um ciclo de endividamento insustentável;
- Incumprimento reiterado dos deveres declarativos e de pagamento de tributos, sem justificação plausível.

Estas condutas configuram, em regra, uma violação dos deveres de lealdade e diligência previstos nos artigos 64.º e 78.º do CSC, cuja transgressão pode fundamentar responsabilidade civil, comercial e tributária.

Joana Patrícia dos Santos alerta, com pertinência, alerta para os perigos de um regime de responsabilidade que admite presunções de culpa, sublinhando que, para que o artigo 24.º, n.º 1, alínea a), seja aplicado de forma coerente, a AT deve demonstrar que foi por culpa do gestor que o património social se tornou insuficiente. A autora considera este regime demasiado oneroso, sobretudo em contextos de crise empresarial estrutural, onde os gestores, ainda que diligentes, não conseguem evitar a degradação financeira da empresa.<sup>110</sup>

Defende, por isso, um regime mais equilibrado, próximo da responsabilidade subjetiva contratual, em linha com o artigo 78.º do CSC. Tal regime salvaguardaria simultaneamente os interesses do Estado e os direitos fundamentais dos gestores, evitando responsabilizações excessivas que possam desincentivar a assunção de funções de direção em empresas em situação de dificuldade.

Em síntese, a atuação culposa e ilícita do gestor, enquanto pressuposto da sua responsabilização tributária subsidiária, não pode ser presumida de forma automática nem desvinculada da análise concreta da conduta e do contexto empresarial. A responsabilidade do gestor deve fundar-se na demonstração de uma conduta pessoalmente censurável, com eficácia impeditiva do cumprimento da obrigação tributária, respeitando-se os princípios estruturantes do direito sancionatório, nomeadamente o princípio da culpa, da proporcionalidade e da presunção de inocência.

---

<sup>110</sup> Joana Patrícia de Oliveira Santos, *Responsabilidade dos Corpos Sociais*, cit., p. 42

## **Capítulo IV – A problemática da prescrição e interrupção indefinida do processo de execução fiscal**

### **1. A prescrição das dívidas tributárias**

O dever de pagar tributos emerge da relação jurídica tributária, a qual se constitui com a verificação do facto tributário, nos termos do artigo 36.º, n.º 1 da LGT, ou da relação jurídica contributiva, esta última traduzindo-se num vínculo obrigacional entre o sistema previdencial e os sujeitos passivos - trabalhadores, entidades empregadoras e trabalhadores independentes.

No seio do ordenamento tributário, os institutos da caducidade e da prescrição assumem especial relevância no contexto da cobrança e arrecadação de receitas públicas, ainda que não devam ser confundidos. Ambos operam como limites temporais à atuação da AT, mas situam-se em fases distintas do ciclo tributário e regem-se por normativos autónomos, com inspiração na dogmática civilística, mas adequadamente adaptados à especificidade do Direito Fiscal.

A caducidade refere-se ao prazo de que dispõe a AT para liquidar o tributo, ou seja, para quantificar e formalizar a obrigação tributária. Trata-se de um prazo de natureza substantiva, de ordem pública e insuscetível de modificação pelas partes, configurando uma limitação temporal ao poder de autotutela da Administração. Importa, aqui, reconhecer o papel crescente da autoliquidação - regime em que é o sujeito passivo quem determina o montante do imposto -, sem que tal interfira na lógica da caducidade, enquanto limite legal ao exercício do poder tributário.

Já a prescrição opera numa fase subsequente - a da cobrança -, funcionando como uma exceção que obsta à exigibilidade da obrigação tributária já vencida. Tal não significa, porém, que a liquidação tenha necessariamente ocorrido: a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo tem reiteradamente reconhecido que a prescrição pode verificar-se mesmo na ausência de liquidação, conforme resulta, entre outros, do Acórdão de 22/10/1997, processo n.º 021813, onde se refere que *“o início do seu prazo [prescricional] está reportado ao facto tributário”*.

Esta distinção sublinha a separação entre duas realidades: a legalidade da liquidação e a exigibilidade da obrigação. A prescrição, centrando-se nesta última, não se relaciona com a validade formal do ato tributário, mas com a permanência, no tempo, da possibilidade de o Estado exercer coercivamente o seu direito de crédito.

Conceitualmente, a prescrição surge como uma causa extintiva da obrigação tributária, operando *ex lege* e de forma automática, independentemente de qualquer declaração ou manifestação de vontade dos sujeitos envolvidos. Tal distingue-a de outras formas de extinção, como o pagamento, a compensação ou a anulação administrativa. O seu efeito fundamental é a extinção da obrigação por decurso do prazo legalmente fixado, conforme preceituado no artigo 48.º da LGT e no artigo 175.º do CPPT.

A inexistência de uma definição legal clara da prescrição tributária obriga ao recurso à doutrina e à jurisprudência. Freitas Pereira identifica uma ligação indissociável entre prescrição e cobrança coerciva, sustentando que a prescrição consubstancia uma limitação temporal imposta à AT.<sup>111</sup>

Por seu turno, Saldanha Sanches afirma que *“a prescrição é a extinção de uma obrigação vencida em consequência do decurso de um prazo, quer da obrigação que existiria quando se tivesse verificado o cumprimento pontual dos deveres de cooperação e dos deveres de prestação pecuniária, quer da obrigação tributária existente depois da contagem de juros compensatórios e de juros de mora”*<sup>112</sup> - abrangendo tanto a obrigação originária como aquela acrescida de juros compensatórios e de mora.

José Casalta Nabais entende classifica a prescrição como um dos modos de extinção da obrigação tributária, lado a lado com o cumprimento. Sublinha a sua função garantística, fundada na inércia prolongada do credor e no interesse da segurança

---

<sup>111</sup> Manuel Henrique de Freitas Pereira, *Fiscalidade*, 4.<sup>a</sup> ed., Almedina, 2011, p. 311

<sup>112</sup> José Luís Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, cit., p. 261 a 262

jurídica, refletindo a ideia de que o direito não protege quem dorme sobre os seus direitos (*vigilantibus non dormientibus iura subveniunt*).<sup>113</sup>

Em termos práticos, a ausência de diligência por parte da Administração, aliada à morosidade dos mecanismos de resolução de litígios fiscais, acarreta prejuízos assinaláveis para o contribuinte, frequentemente compelido a suportar, durante décadas, uma obrigação fiscal acompanhada de acréscimos moratórios. Esta realidade configura, em muitos casos, uma violação do direito a uma decisão em prazo razoável e mediante processo equitativo, consagrado no artigo 20.º, n.º 4 da CRP, e uma possível colisão com o princípio da proporcionalidade previsto no artigo 266.º, n.º 2 da CRP.

A jurisprudência tem vindo a reconhecer a prescrição como exceção perentória, passível de ser arguida em sede de impugnação judicial, mesmo que não se dirija contra o ato de liquidação, mas sim contra a obrigação em si. Assim se decidiu no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no processo n.º 00179/03, de 14 de outubro de 2003 que: *“Constituindo a prescrição uma exceção perentória, em que o facto relevante (decorso de determinado prazo) dá origem à extinção do efeito jurídico inicialmente pretendido (cumprimento da obrigação tributária), nada obsta a que possa ser invocada em impugnação, atacando não o ato formal de liquidação mas a obrigação tributária, independentemente de esta ter dado azo ou não a uma liquidação.”*

Cumprir recordar que a natureza imperativa do prazo de prescrição se coaduna com o princípio da indisponibilidade dos direitos tributários, conforme estabelecido nos n.ºs 2 e 3 do artigo 36.º da LGT.

Como defendem Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, “nenhum elemento da relação tributária pode ser alterado por vontade das partes; nem o objeto da obrigação; nem os juros; nem o prazo de pagamento; etc. A isto se opõe o princípio de legalidade dos impostos e o princípio da legalidade da atividade

---

<sup>113</sup> José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 4.ª ed., Almedina, 2006, p. 291

administrativa. A vontade das partes, quer da administração, quer dos contribuintes, não releva juridicamente enquanto tal. Uma vez preenchidos os pressupostos de facto, nasce a obrigação estreitamente vinculada. Mesmo no âmbito de conceitos indeterminados, está-se perante o seu preenchimento em obediência à lei e não aos interesses das partes”<sup>114</sup>.

A natureza oficiosa da prescrição, imposta pelo artigo 175.º do CPPT, revela a prevalência do interesse público na estabilidade jurídica e na previsibilidade das relações entre a AT e os contribuintes. A prescrição não visa apenas proteger o contribuinte contra a inércia administrativa, mas também reforçar a confiança nas instituições e na certeza jurídica, elementos centrais do Estado de direito fiscal.<sup>115</sup>

Por fim, não se pode esquecer que, sendo a prescrição um instrumento de tutela do contribuinte, encontra-se sujeita ao princípio da legalidade tributária, consagrado no artigo 103.º, n.º 2 da CRP. Tal princípio exige que todas as garantias dos contribuintes sejam fixadas por lei, pelo que não é admissível qualquer regime prescritivo que não tenha suporte legislativo formal.

Em síntese, a prescrição não pode ser vista como um mero expediente técnico de encerramento de dívidas. Ela cumpre múltiplas funções: protege o contribuinte contra abusos, obriga a AT à diligência, confere estabilidade às relações tributárias e salvaguarda os princípios constitucionais da legalidade, proporcionalidade e segurança jurídica. Trata-se, pois, de um instituto com expressão substancial na arquitetura do direito fiscal, refletindo o equilíbrio entre o imperativo da arrecadação e a garantia dos direitos dos contribuintes.<sup>116</sup>

---

<sup>114</sup> Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, cit., p. 297

<sup>115</sup> Jorge Lopes de Sousa, *Sobre a prescrição da Obrigação Tributária – Notas Práticas*, 2.ª ed., Áreas Editora, 2010, p. 18

<sup>116</sup> Serena Cabrita Neto, *A prescrição da obrigação tributária in Prescrição da obrigação tributária*, Centro de Estudos Judiciários, 2019, disponível em [www.cej.mj.pt](http://www.cej.mj.pt), p. 85

## 2. A contagem do prazo de prescrição: causas de suspensão e de interrupção

Como anteriormente referido, a prescrição surge no contexto da cobrança coerciva da dívida tributária, operando como causa extintiva da obrigação exequenda. Uma vez verificada, extingue-se o processo de execução fiscal, por falta de objeto, atenta a conversão da obrigação civil em mera obrigação natural.<sup>117</sup>

A questão central que ora se coloca consiste em determinar quando se verifica a prescrição das dívidas tributárias objeto de cobrança coerciva através do processo de execução fiscal, devendo para o efeito atentar-se ao disposto no artigo 48.º, n.º 1 da LGT. Nos termos deste preceito, *“as dívidas tributárias prescrevem, salvo o disposto em lei especial, no prazo de oito anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, exceto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efetuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respetivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário”*.

O legislador optou por um critério tripartido quanto ao início da contagem do prazo prescricional, solução que, não obstante procurar adequar-se às especificidades de cada tipo de imposto, acarreta uma certa complexidade e eventual incongruência sistemática. Tal multiplicidade de pontos de partida suscita dificuldades na sua aplicação prática, exigindo, pois, particular atenção por parte do intérprete.

Antes de se analisarem as causas legais de suspensão e de interrupção, importa delimitar os respetivos conceitos, sendo de relevar que a LGT não regula expressamente os efeitos de tais causas. Nestes termos, impõe-se o recurso subsidiário ao regime do Código Civil, nos termos da alínea d) do artigo 2.º da LGT.

---

<sup>117</sup> Serena Cabrita Neto e Carla Castelo Trindade, *Contencioso Tributário II – Processo, Arbitragem e Execução*, Almedina, 2017, p. 701

Nos termos dos artigos 318.º e seguintes do CC, as causas de interrupção da prescrição são, por natureza, instantâneas, com a consequência de inutilizarem todo o tempo anteriormente decorrido, fazendo correr novo prazo a partir do ato interruptivo “*para a prescrição todo o tempo decorrido anteriormente, começando a correr novo prazo a partir do ato interruptivo*” (cfr. o n.º 1 do artigo 326.º do CC).

Ao passo que as causas suspensivas determinam que o prazo não corra enquanto o facto suspensivo se mantiver, pelo que têm um efeito duradouro (cfr. o artigo 318.º do CC). Já as causas de suspensão produzem um efeito duradouro, paralisando a contagem do prazo enquanto subsistirem (cfr. artigo 318.º do CC). Dada a omissão da LGT quanto aos efeitos jurídicos específicos destas figuras, aplica-se supletivamente o direito civil, sem prejuízo da disciplina especial que a própria LGT estabelece no que respeita à identificação das causas relevantes em sede fiscal.<sup>118</sup>

De acordo com o disposto no artigo 49.º, n.º 1 da LGT, são vários os factos cuja ocorrência determina a interrupção da prescrição, a saber: a citação<sup>119</sup>, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo.

Por outro lado, o artigo 49.º, n.º 4 da LGT elenca as causas de suspensão do prazo de prescrição, pelo que face à letra da lei, o prazo prescricional suspende a sua contagem (i) pelo pagamento de prestações legalmente autorizadas, (ii) enquanto não haja decisão definitiva ou transitada em julgado, que ponha termo ao processo, nos casos de reclamação, impugnação, recurso ou oposição, quando determinem a suspensão da cobrança da dívida, (iii) desde a instauração, até ao trânsito em julgado, da ação de impugnação pauliana intentada pelo Ministério Público, (iv) pelo período de impedimento legal à realização da venda de imóvel afeto a habitação própria e permanente, (v) na pendência de reclamação a que se refere o artigo 276.º

---

<sup>118</sup> Serena Cabrita Neto e Cláudia Reis Duarte, *O Regime da Contagem da Prescrição no Direito Tributário – Certeza e Segurança Jurídicas*, in Org. Paulo Otero, Fernando Araújo, João Taborda da Gama – Estudos em Memória do Prof. Doutor José Luís Saldanha Sanches, Volume V., Coimbra Editora, Coimbra, 2011, p. 417 a 444

<sup>119</sup> Para Jesuíno Alcântara Martins e José Costa Alves, *Procedimento e Processo Tributário, Almedina*, 2015, p. 414, qualquer forma de citação – de entre as previstas no artigo 191.º do CPPT – é suscetível de ocasionar a interrupção do prazo de prescrição.

do CPPT quando desta resulte a impossibilidade de praticar atos coercivos no respetivo processo de execução, e, por fim, (vi) até ao termo do prazo de suspensão e cessação de efeito a que se refere o n.º 3 do artigo 169.º do CPPT.

Nos termos do artigo 49.º, n.º 5 da LGT, a prescrição suspende-se igualmente desde a instauração de inquérito criminal até ao respetivo arquivamento ou trânsito em julgado da sentença.

Importa, neste ponto, sublinhar - conforme defendem Jesuíno Alcântara Martins e José Costa Alves - que, nos casos de apresentação de meios de reação, a sua mera interposição não basta para provocar a suspensão do prazo de prescrição. Tal efeito apenas se verifica se tiver sido prestada garantia, nos termos do artigo 52.º da LGT e dos artigos 169.º e 199.º do CPPT, ou se tiver sido deferido pedido de dispensa de garantia.<sup>120</sup>

No que respeita à reversão contra responsáveis solidários ou subsidiários, por insuficiência patrimonial do devedor originário, dispõe o artigo 48.º, n.ºs 2 e 3 da LGT que as causas de suspensão e interrupção da prescrição aproveitam igualmente aos responsáveis revertidos. Contudo, é feita uma reserva expressa: a interrupção da prescrição operada quanto ao devedor originário não aproveita ao responsável subsidiário, caso a sua citação ocorra no quinto ano posterior ao da liquidação do tributo - sendo este um limite temporal relevante para efeitos de contagem autónoma do prazo de prescrição.<sup>121</sup>

Face ao exposto, para responder à questão acima colocada - isto é, quando se verifica a prescrição em matéria tributária e a conseqüente extinção do processo executivo tributário - importa, desde logo, perceber qual a natureza da dívida

---

<sup>120</sup> Jesuíno Alcântara Martins e José Costa Alves, *Procedimento e Processo Tributário*, cit., p. 415 a 416

<sup>121</sup> De notar que a jurisprudência tem entendido que “*se a citação do responsável subsidiário pela dívida exequenda tiver ocorrido para além do 5º ano posterior ao ano da liquidação, mas antes do 8.º ano a contar do início da prescrição os efeitos da interrupção derivam da sua própria citação produzem-se em relação a ele*” (veja-se, a título de exemplo, o Ac. do TCAS de 11/02/2021, proferido no proc. n.º 582/09.1BELRS, determinado na prática que o artigo 48.º, n.º 3 da LGT seja lei morta).

exequenda, porquanto os prazos prescricionais diferem em função da mesma. Consequentemente, importa determinar o termo inicial do prazo prescricional e, bem assim, perceber se ocorreu alguma causa de interrupção ou suspensão da contagem do prazo. Com efeito, verificando-se a prescrição da dívida exequenda, tal é, nos termos *supra* expostos, de conhecimento oficioso, propiciando a extinção do processo de execução em razão da falta do seu objeto.

A verificação da prescrição da dívida exequenda, por constituir questão de ordem pública, é de conhecimento oficioso (cfr. artigo 175.º do CPPT), determinando a extinção do processo executivo, por ausência de objeto legítimo.

Com efeito, nos termos do regime vigente, a citação do contribuinte ou a dedução de qualquer dos meios de reação referidos no artigo 49.º, n.º 1 da LGT interrompe o prazo de prescrição, que recomeça a correr *ex novo*, inutilizando-se o prazo anteriormente decorrido. O novo prazo será, em regra, o prazo ordinário de oito anos, salvo regime especial.

Contudo, o momento em que se verifica o reinício da contagem do prazo de prescrição suscita significativa controvérsia, desde logo em face da redação do artigo 49.º da LGT. A conjugação das regras relativas à interrupção e suspensão do prazo prescricional revela-se particularmente complexa, exigindo uma interpretação cuidada e sistemática do regime legal.

Entre as diversas questões que se colocam, destaca-se, pela sua relevância prática e impacto processual, a seguinte: qual o efeito jurídico da interrupção operada pela citação no processo de execução fiscal?

Será duradouro – como entende a jurisprudência do STA – ou apenas instantâneo?

Sendo certo que a posição jurisprudencial assumida tem, porém, sido alvo de críticas pela doutrina, por configurar uma subversão do regime legal da interrupção previsto no Código Civil, cuja aplicação supletiva se impõe na ausência de norma fiscal em sentido contrário.

Afigura-se, assim, indispensável que o legislador clarifique de forma inequívoca os efeitos temporais da interrupção por citação, por forma a garantir segurança jurídica e previsibilidade na contagem do prazo de prescrição das dívidas tributárias.

### **3. A imprescritibilidade das dívidas tributárias: a problemática constitucional da perpetuação dos efeitos da interrupção da prescrição**

#### **3.1. O efeito duradouro da interrupção da prescrição: breve enquadramento**

Depois de analisadas as questões relativas à prescrição e identificadas as principais causas interruptivas do respetivo prazo, cumpre agora abordar o cerne do presente capítulo: os efeitos da ocorrência de factos interruptivos que, na prática, podem originar uma tendencial imprescritibilidade das dívidas tributárias.

Tal imprescritibilidade, ainda que meramente potencial, configura-se, à luz dos princípios da segurança jurídica e da tutela da confiança legítima, consagrados no artigo 2.º CRP, como problemática e, numa primeira leitura, incompatível com os fundamentos do Estado de direito.

A delimitação do regime da prescrição das obrigações tributárias impõe a articulação entre normas tributárias e disposições de direito civil, sendo estas apenas convocáveis a título subsidiário, quando inexistam soluções específicas no direito tributário e desde que não contrariem a natureza indisponível e pública do crédito tributário (cf. artigo 2.º, alínea d), da LGT).

O regime jurídico da prescrição das dívidas tributárias tem sido objeto de sucessivas alterações legislativas, quer quanto ao *dies a quo* do prazo prescricional, quer quanto às causas de suspensão e interrupção. Apesar das intenções do legislador em clarificar o regime, a complexidade normativa tem originado interpretações divergentes e, por vezes, contraditórias, num domínio que deveria primar pela simplicidade e previsibilidade, dada a sua natureza garantística.

Historicamente, o CPCI e o CPT previam a execução e a instauração da execução como causas interruptivas do prazo de prescrição. Com a entrada em vigor da LGT, em 1 de janeiro de 1999, tais causas deixaram de estar expressamente previstas, tendo sido a citação para a execução fiscal introduzida como facto interruptivo pela Lei n.º 100/99, de 26 de julho.

A redação original do artigo 49.º, n.º 1, da LGT elencava várias causas de interrupção do prazo de prescrição. Todavia, com a Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro (LOE para 2007), deu-se uma inflexão significativa. Esta norma revogou o então n.º 2 do artigo 49.º da LGT, que previa a conversão da interrupção em suspensão nos casos em que o processo executivo estivesse parado por mais de um ano, por motivo não imputável ao contribuinte.

Simultaneamente, foi introduzido o n.º 3 do artigo 49.º da LGT, segundo o qual a interrupção da prescrição ocorre apenas uma vez, com o primeiro facto interruptivo. Esta inovação visou evitar a repetição indefinida de efeitos interruptivos e garantir maior segurança jurídica.

Contudo, como se analisará infra, a tendência para a imprescritibilidade persiste, não por força da LGT, mas pela aplicação subsidiária, e indevida, de normas de direito civil, em especial quando não existe, no direito tributário, um prazo máximo de prescrição.

A consagração legal da interrupção única não eliminou, todavia, a ambiguidade interpretativa. Neste contexto, surgem duas interpretações distintas:

1. A primeira, sufragada pelo Supremo Tribunal administrativo, defende que a citação para a execução fiscal tem simultaneamente efeitos interruptivos (instantâneos) e suspensivos (duradouros), por via da aplicação do regime civil (327.º, n.º 1 do CC).
2. A segunda entende que o regime da prescrição é integralmente regulado pela LGT e pelo CPPT, não se justificando a aplicação subsidiária do Direito Civil à matéria de prescrição tributária. Donde, por consequência, à interrupção da

prescrição (pela citação) não se lhe acrescentando a suspensão da sua contagem, verificar-se-ia apenas o efeito instantâneo da prescrição.

A jurisprudência maioritária do STA adere à primeira tese, o que, na prática, conduz a uma situação de imprescritibilidade. A dívida só prescreverá se, por hipótese rara, a AT não conseguir citar o devedor no prazo de oito anos após a ocorrência do facto tributário (cfr. artigo 48.º, n.º 1, da LGT). Ora, tal cenário é altamente improvável, sobretudo considerando a atual automação da instauração dos processos executivos e da emissão das citações.

A doutrina e a jurisprudência têm defendido que os meios tutelares previstos no artigo 49.º, n.º 1, da LGT - reclamação graciosa, recurso hierárquico, impugnação judicial e pedido de revisão oficiosa - interrompem a prescrição com efeitos duradouros, até ao trânsito em julgado da respetiva decisão. Esta posição assenta na aplicação do artigo 327.º, n.º 1, do CC, disposição que, no nosso entender, não deve ser convocada no contexto da execução fiscal.

Distinga-se, todavia, duas hipóteses distintas:

- (i) Quando a interrupção resulta da apresentação de um meio tutelar pelo contribuinte;
- (ii) Quando decorre da citação no processo de execução fiscal.

Jorge Lopes de Sousa defende que a interrupção tem natureza duradoura, por se referir ao processo e não ao ato isolado de apresentação da peça processual. O prazo recomeçaria, assim, após o trânsito em julgado da decisão final<sup>122</sup>.

No segundo caso - citação - o mesmo autor sustenta idêntico entendimento, sustentando que o prazo apenas recomeça após o termo da execução, por via da aplicação do artigo 327.º, n.º 1, do CC. Esta posição tem sido corroborada pela jurisprudência superior, segundo a qual o prazo só recomeça com o trânsito em julgado da oposição à execução ou da impugnação da legalidade da dívida.

---

<sup>122</sup> Jorge Lopes de Sousa, *Sobre a prescrição da Obrigação Tributária - Notas Práticas*, cit., p. 14 e ss

Mais recentemente, tem-se defendido que o termo relevante é a declaração de falhas (cfr. artigo 272.º do CPPT), o que, além de discutível, não nos merece adesão.

A verdade é que, perante o silêncio da LGT quanto ao conceito e aos efeitos da interrupção, se tem recorrido ao direito civil, nos termos da alínea d) do artigo 2.º da LGT. Como referem Serena Cabrita Neto e Carla Castelo Trindade, o Código Civil, enquanto repositório dos princípios gerais, tem servido de base à jurisprudência para integrar lacunas.<sup>123</sup>

Com efeito, o artigo 326.º, n.º 1, do CC dispõe que a interrupção inutiliza o prazo anterior, iniciando-se novo prazo com o facto interruptivo. O regime civil distingue claramente entre os efeitos da interrupção (mero reinício do prazo) e os da suspensão (mera paralisação, com reaproveitamento do tempo decorrido). A interpretação que defende um efeito duradouro da interrupção, além de carecer de suporte literal na LGT, contraria a teleologia da norma.

Se o legislador pretendesse atribuir à interrupção um efeito duradouro, tê-lo-ia afirmado expressamente, como o fez no artigo 327.º do CC. No caso da reclamação graciosa, por exemplo, a LGT limita-se a atribuir-lhe efeito interruptivo, nada referindo quanto à sua duração.

Aliás, essa interpretação gera incoerência sistemática, pois anula a utilidade do n.º 4 do artigo 49.º da LGT, que consagra a suspensão da prescrição quando seja prestada garantia ou deferido pedido de dispensa da mesma, enquanto o meio contencioso estiver pendente. Se a interrupção durasse até à decisão final, essa suspensão tornar-se-ia redundante.

Serena Cabrita Neto e Cláudia Reis Duarte sublinham, com razão, que *“a interpretação da ‘interrupção duradoura’ levaria, por exemplo, a que, uma vez*

---

<sup>123</sup> Serena Cabrita Neto e Carla Castelo Trindade, *Contencioso Tributário I – Procedimento, Princípios e Garantias*, Almedina, 2017, p. 257

*verificada uma causa interruptiva, não tivesse relevância qualquer causa suspensiva posterior enquanto a interrupção não deixasse de produzir efeitos”.*<sup>124</sup>

A tese da interrupção duradoura - apesar de dominante na jurisprudência - subverte o carácter garantístico do instituto da prescrição e é suscetível de ofender o princípio da legalidade, constitucionalmente consagrado.

Tal entendimento apenas seria aceitável se o ordenamento jurídico previsse, paralelamente, um prazo máximo de prescrição das dívidas tributárias, o que não sucede.

A situação é particularmente grave no que respeita à citação, que, a nosso ver, apenas produz um efeito interruptivo instantâneo, sem que daí decorra qualquer suspensão do prazo.

### **3.2. A irrelevância prática da aplicação subsidiária do regime previsto no n.º 1 do artigo 327.º do Código Civil**

Jorge Lopes de Sousa refere que “*as obrigações tributárias são uma modalidade de obrigações, pelo que às prestações tributárias devem aplicar-se supletivamente as regras gerais das obrigações, previstas no CC*”<sup>125</sup>. Embora não se discorde do autor, a verdade é que essa aplicação não está isenta de reservas, pois as regras previstas no domínio civilístico foram pensadas e delineadas para um tipo de relação jurídica de natureza distinta da relação jurídica tributária, cujos direitos e obrigações dela emergentes acabam por revestir particularidades a que importa atender.

Com efeito, o autor entende que o regime vigente atualmente na LGT determina que vigore a tese do efeito duradouro da interrupção, perdurando os efeitos interruptivos até que se dê o trânsito em julgado do processo em que se verificou o facto interruptivo (cfr. o n.º 1 do artigo 323.º do CC).

---

<sup>124</sup> Serena Cabrita Neto e Cláudia Reis Duarte, *O Regime da Contagem da Prescrição no Direito Tributário – Certeza e Segurança Jurídicas*, cit., p. 428

<sup>125</sup> Jorge Lopes de Sousa, *Sobre a prescrição da Obrigação Tributária – Notas Práticas*, cit., p. 18

No entanto, não conseguimos entender a existência de qualquer lacuna em matéria de interrupção do prazo de prescrição, determinante da aplicação subsidiária do n.º 1 do artigo 327.º do CC e, em consequência, do efeito duradouro da interrupção do prazo prescricional.

A definição aventada pela LGT no que respeita ao conceito de interrupção, plasmada no artigo 49.º do referido diploma, resulta da disposição civilística sobre o tema - por aplicação das regras de interpretação jurídica, que determinam que sempre que das normas fiscais se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados com o mesmo sentido daquele que têm nesses ramos de direito (cfr. o n.º 2 do artigo 11.º da LGT) -, que é, nada mais, nada menos, que o artigo 326.º do CC. Uma vez que a própria LGT prevê a interrupção da prescrição, sem ir mais além, incumbe ao intérprete procurar o seu significado noutra ramo do direito em que o conceito radica (o direito civil). Porém, mais do que isso é ultrapassar injustificadamente os limites das regras jurídico-interpretativas, até porque ao aplicar-se subsidiariamente o disposto no n.º 1 do artigo 327.º do CC, está a transpor-se para o domínio do processo tributário um efeito que foi rigorosamente pensado para processos de outra índole (privatística), que não se confundem nem em que a lógica subjacente a um e a outro é idêntica.

De resto, sempre se diga que se era intenção do legislador atribuir um efeito duradouro à interrupção do prazo prescricional, então deveria tê-lo feito expressamente, ao nível da legislação tributária. E mais: se à citação, enquanto causa interruptiva do prazo prescricional, está associado um efeito duradouro, resultaria desprovida de sentido a previsão de um efeito suspensivo nos casos em que é apresentada oposição à execução. A oposição à execução implicará, à partida, a precedência da citação para o processo de execução fiscal, pelo que acompanhamos de perto a declaração de voto emitida por Ana Paula Lobo no processo n.º 0639/1761, plasmada no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 21/06/2017, quando refere que (sublinhado nosso):

*“No direito tributário a citação não causa nenhuma suspensão do prazo de prescrição, apenas o interrompe - art.º 49.º, n.º 1 da LGT. Da conjugação*

*do n.º 1 com o n.º 4 do art.º 49.º da Lei Geral Tributária pode também confirmar-se que assim é, pois, se a oposição no processo tributário só pode ocorrer em processo executivo depois da citação, e se a citação fosse facto interruptivo duradouro, o que era igual a ser interruptivo + suspensivo, para que era necessário dizer que a oposição acompanhada de garantia determinava a suspensão do prazo de interrupção até ao termo do processo se ele já estivesse suspenso, até esse mesmo momento desde a citação que a antecede? (...) Só faz sentido suspender um prazo que está em curso e não um prazo que está suspenso e só faz sentido dizer que se não suspende um prazo que está em curso – caso não seja prestada garantia, ao deduzir oposição – e não que se não suspende um prazo suspenso.”*

Não se justifica, pois, a aplicação analógica do artigo 327.º, n.º 1 do CC, desde logo porque a prescrição integra a matéria das garantias dos contribuintes e, como tal, está sujeita ao princípio da legalidade. Ademais, não pode “*ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso*” (cfr. o n.º 2 do artigo 9.º do CC). A aplicação subsidiária do artigo 327.º, n.º 1 do CC consiste, verdadeiramente, na adoção de uma solução que não só não tem correspondência com o texto da lei, como certamente está, em nossa opinião, bastante longe daquela que foi a intenção e espírito do legislador, especialmente face à ausência de qualquer lacuna que justificasse o respetivo preenchimento por essa via.

Conclui-se, portanto, que os factos interruptivos previstos no artigo 49.º da LGT têm a virtualidade de interromper a contagem do prazo, porquanto é esse o seu intuito, mas que o (novo) prazo se reinicia logo a partir da ocorrência do facto interruptivo, conforme plasmado no artigo 326.º, n.º 1 do CC.

Veja-se que o artigo 327.º, n.º 1 do CC, regula o efeito duradouro da prescrição “*se a interrupção da prescrição resultar de citação [...] o novo prazo de prescrição não começa a contar enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo*”. Ou seja, não corre (não se conta) o prazo de prescrição, enquanto durar o

processo de execução fiscal. Obsta-se ao início da contagem do novo prazo enquanto o processo executivo não findar.

Esta jurisprudência é passível de severas críticas e reservas, aliás, nos vários votos vencidos da Juíza Conselheira Dra. Ana Paula Lobo (por exemplo, no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, no processo n.º 01437/18.4, de 13/03/2019). Estas reservas podem ser divididas em: literais-lógicos; teleológicos; e de âmbito estritamente fiscal.

O legislador fiscal foi claro e exaustivo na regulação do instituto da prescrição da obrigação tributária: descreveu pormenorizadamente todas as situações de interrupção e suspensão da prescrição no foro fiscal; e ainda, na identificação dos casos interruptivos e simultaneamente suspensivo do prazo de prescrição (artigo 49.º, n.º 4, al. b), da LGT). E se nada disse em relação à eventual suspensão da prescrição na sequência da citação (e do processo executivo) – foi seguramente porque quis, por sua livre opção, a não suspensão da prescrição, em consequência da citação (e do processo executivo).

Neste sentido, não existe aqui qualquer omissão ou lacuna: o legislador não se esqueceu; disse exatamente o que queria e como queria regular; se quisesse conferir efeito suspensivo duradouro ao processo de execução fiscal, na sequência da citação, tê-lo-ia dito de forma expressa como regulou aliás, a situação homóloga, de suspensão do prazo em contestações administrativas e judiciais, na sequência dos antecedentes atos interruptivos da prescrição (artigo 49.º, n.º 4, al. b), da LGT).

Sendo a citação indissociável ao processo de execução fiscal, ora não seria crível que o legislador fiscal a não tivesse regulado expressamente, mas por remissão para o regime do Direito Civil, quando teve o cuidado de descrever exaustivamente outras situações homólogas, que não são tão frequentes – sobretudo em matéria de tão grande relevância para a segurança da relação tributária.

O efeito duradouro da suspensão da prescrição sobre o processo de execução fiscal tem natureza geral e abrangente, aplicável a todos os casos tributários, assim sendo,

a solução legal perfilhada pela jurisprudência chega ao resultado ilógico de redundância e desnecessidade de previsão dos demais casos de interrupção e suspensão da prescrição, porque irrelevantes, já se estariam contidos na causa geral (citação e prossecução do processo executivo), com contornos materiais tão ou mais favoráveis para o credor tributário.

Se com a citação, ocorresse a interrupção da prescrição imediatamente seguida da suspensão enquanto durar o processo de execução fiscal, se assim fosse, não havia necessidade da lei (artigo 49.º da LGT) regular quaisquer outras situações de interrupção e suspensão da prescrição, porque desnecessárias, pois incluir-se-iam naquela situação mais abrangente, na inclusão da hipótese legal e no prolongamento temporal da estatuição.

Ademais, os regimes de prescrição do Direito Civil e do Direito Fiscal não são equiparáveis, e por isso, não se podem aplicar acriticamente as suas dimensões civis na esfera tributária, na falta de remissão expressa.

Desde logo, na execução fiscal, o credor (Estado) tem um conjunto de prerrogativas legais de cobrança do seu crédito muito superiores ao que sucede com o credor civil. Pelo que, as regras da prescrição do Direito Civil só se poderiam aplicar ao Direito Tributário, depois de se concluir que essa remissão não buliria com a especificidade da relação e prescrição no âmbito tributário. E perante a natureza do poder conferido à AT, na cobrança dos seus créditos, não faz sentido chegar a um resultado interpretativo que conclua pela imprescritibilidade da obrigação fiscal, sobretudo quando a prescrição da obrigação tributária visa a tutela da segurança jurídica do devedor.

Por fim, as regras fiscais que regulam a prescrição estão sujeitas ao princípio da legalidade e da tipicidade em matéria tributária, por se inserirem nas “garantias dos contribuintes”. Incluem-se na reserva relativa de competência da Assembleia da República, assim, a matéria da suspensão dos prazos de prescrição está submetida ao princípio da legalidade tributária de reserva de lei formal consagrado no artigo 103.º, n.º 2 da CRP.

A matéria da prescrição em sede tributária tutela a segurança jurídica dos cidadãos e a estabilidade da relação tributária, vetor com dimensão constitucional, porque subsumido no princípio do Estado de Direito Democrático positivado no artigo 2.º da CRP.

Assim, a aplicação, ao domínio tributário, da regra do direito civil (artigo 327.º, n.º 1) que impõe o efeito duradouro da suspensão da prescrição tributária, se e enquanto durar o processo de execução fiscal, viola:

- (i) O princípio da legalidade (artigo 165.º e 103 da CRP), porque tal imposição não está coberta por lei expressa e determinada da Assembleia da República, em matéria de reserva (relativa) da Assembleia da República<sup>126</sup>;
- (ii) O princípio da Segurança Jurídica (artigo 2.º e 18.º da CRP) na medida em que ofende, de forma direta, desadequada e desproporcional entre o conteúdo essencial da segurança jurídica na relação tributária, ao advogar a imprescritibilidade das obrigações tributárias.

Apesar das críticas apontadas, não é crível que o Supremo Tribunal Administrativo inverta a sua jurisprudência nos próximos anos, desde logo porque a maior parte destes argumentos já foi tido em conta, mas não atendidos, na tomada da decisão pelo Supremo, como se dá nota nos votos de vencido da Veneranda Conselheira Dra. Ana Paula Lobo.

### **3.3. O Trânsito em Julgado na Execução Fiscal: Existência ou Ficção Jurídica?**

Parece-nos inconcebível, atenta a natureza do próprio processo de execução fiscal a aplicação do artigo 327.º, n.º 1 do CC. Esta norma pressupõe a existência de uma decisão transitada em julgado que ponha termo ao processo, para que o prazo de prescrição se reinicie – o que, no contexto da execução fiscal, se revela juridicamente inadequado.

---

<sup>126</sup> Acórdão do Tribunal Constitucional, de 05/07/2010, n.º 133/10, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20100133.html>, consultado a 20/04/2025

A causa interruptiva da prescrição em análise – nomeadamente, a alegada equiparação da declaração em falhas ao trânsito em julgado da decisão que extingue o processo – não tem natureza jurisdicional. Trata-se, antes, de um ato administrativo da competência da AT, não envolvendo a prolação de qualquer decisão judicial.

Assim, é juridicamente incorreto falar em “*trânsito em julgado da decisão que ponha termo ao processo*” nos termos do artigo 327.º, n.º 1 do CC, pois tal figura simplesmente não existe no processo de execução fiscal. O trânsito em julgado pressupõe, por definição, a intervenção de um Tribunal e a estabilização de uma decisão judicial. Ora, o órgão de execução fiscal não é – nem pode ser – considerado um tribunal, ainda que de primeira instância.

Nos termos do artigo 103.º, n.º 1 da LGT, a AT encontra-se impedida de praticar atos jurisdicionais no âmbito da execução fiscal, precisamente por se tratar de um processo com natureza substancialmente administrativa. A própria citação, prevista no artigo 35.º, n.º 2 do CPPT, é um ato meramente comunicativo, destinado a dar conhecimento ao executado da instauração do processo executivo, ou a chamar, pela primeira vez, a pessoa interessada ao processo – sem natureza jurisdicional.<sup>127</sup>

Deve aqui convocar-se o artigo 9.º, n.º 3 do CC, no qual se impõe uma interpretação sistemática e teleológica da norma, bem como as palavras de Rui Marques, que adverte: “*não se pretendendo que a citação, sendo um acto instantâneo e não um “processo”, tenha um efeito duradouro sobre a interrupção do prazo de prescrição. Bastando-se com a inutilização de todo o prazo decorrido anteriormente, o que, diga-se, já não é pouca coisa.*”<sup>128</sup>

---

<sup>127</sup> Joaquim Freitas da Rocha, *Sobre a natureza jurídicas dos atos praticados em execução fiscal*, in *Execução Fiscal*, Centro de Estudos Judiciários, 2019, disponível em [www.cej.mj.pt](http://www.cej.mj.pt), p. 52, refere que “*este ato comunicativo de feição individual [citação] é, também ele, amiúde efetuado por via automática e eletrónica, com pouca intervenção de vontade ao nível da modelação do conteúdo – e aqui se aproximando dos atos de mero trâmite, embora assumam uma importância crucial no desenrolar de toda a tramitação executiva*”.

<sup>128</sup> Rui Marques, *O estranho caso das dívidas fiscais nunca prescritas: a interrupção pela citação*, in *Revista da Ordem dos Advogados*, Lisboa, A. 76, janeiro a dezembro de 2016, p. 286

Admitindo-se, apenas em abstrato, a tese do efeito duradouro da interrupção, importa recordar que o prazo de prescrição determina o período durante o qual a AT pode exercer a cobrança coerciva da dívida tributária, ou seja, enquanto a dívida se mantiver exigível. Uma vez verificado o seu pagamento ou a sua anulação – cf. artigo 176.º do CPPT – cessa a exigibilidade e extingue-se a obrigação tributária, desaparecendo o seu objeto. Nessa medida, não faria qualquer sentido reiniciar a contagem de um prazo prescricional que pressupõe a existência de uma obrigação exequível. O instituto da prescrição só se justifica enquanto subsistir uma dívida tributária juridicamente exigível.

Ora, se o CPPT prevê de forma expressa as situações que determinam a extinção do processo de execução fiscal e da correspondente obrigação tributária, qual seria a lógica de aplicar uma norma – o artigo 327.º, n.º 1 do CC – pensada para realidades em que a dívida pode subsistir após o encerramento do processo executivo, o que não sucede no caso da execução fiscal?

É, pois, forçoso concluir que a figura do trânsito em julgado não tem aplicação no processo de execução fiscal. Este extingue-se com o pagamento, a anulação da dívida ou outras causas legalmente previstas, não havendo qualquer intervenção jurisdicional a estabilizar decisões suscetíveis de adquirir força de caso julgado. Como afirmam Jesuíno Alcântara Martins e José Costa Alves: *“após o termo do processo de execução fiscal não se coloca mais a questão da prescrição”, porquanto “a prescrição da dívida é uma causa de extinção do processo de execução fiscal”*<sup>129</sup>

Ademais, se se admitisse que o fim do processo marcaria o reinício da contagem do prazo prescricional, tal equivaleria a atribuir à AT o poder de definir, discricionariamente, o momento em que pretende retomar essa contagem. Tal solução conduziria a uma inadmissível incerteza jurídica e permitiria a manutenção indefinida da interrupção da prescrição, o que redundaria numa subversão do próprio instituto, tornando-o refém da inércia da AT, que assim retiraria proveito da sua omissão em prejuízo das garantias dos contribuintes.

---

<sup>129</sup> Jesuíno Alcântara Martins e José Costa Alves, *Procedimento e Processo Tributário*, cit., p. 424

Tratar-se-ia, portanto, de uma solução conceptualmente inaceitável, à luz dos princípios estruturantes do direito fiscal, nomeadamente da segurança jurídica, da legalidade e da proteção da confiança.

#### **3.4. A declaração em falhas será passível de ser igualada à decisão que põe termo ao processo?**

A AT tem vindo a sustentar que a declaração em falhas no processo de execução fiscal deve ser equiparada à decisão que põe termo ao processo, para efeitos do disposto no artigo 327.º, n.º 1 do CC. Tal entendimento tem sido sufragado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA), que tem afirmado, de forma reiterada, que:

*“Embora o julgamento em falhas no processo executivo fiscal se trate de um arquivamento provisório, trata-se, inequivocamente, de uma decisão que põe termo ao processo o qual só prosseguirá nas específicas situações previstas no referido artº 274º do CPPT as quais se prefiguram como hipotéticas e indeterminadas temporalmente.”<sup>130</sup>*

Neste sentido, a jurisprudência tem considerado que a decisão que põe termo ao processo, para efeitos do artigo 327.º, n.º 1 do CC, é, no contexto do processo de execução fiscal, a declaração em falhas prevista no artigo 272.º do CPPT.

Nos termos deste preceito, o processo será declarado em falhas “quando, em face de auto de diligência, se verificar” uma das situações previstas nas alíneas do n.º 1 do artigo 272.º do CPPT, designadamente: (i) falta de bens penhoráveis do executado, dos seus sucessores ou responsáveis solidários ou subsidiários; (ii) não ser conhecido o executado e não ser possível identificar o prédio nos casos de tributos incidentes sobre a propriedade imobiliária; ou (iii) o devedor do crédito penhorado encontrar-se ausente em parte incerta e não existirem outros bens penhoráveis. Perante a verificação de uma destas circunstâncias, que consubstanciam uma

---

<sup>130</sup> Cfr. o Ac. proferido pelo STA, de 05/04/2017, n.º 0304/17, disponível em <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/0a085802c5bf7ca18025811b002e369a>, consultado a 01/05/2025

situação objetiva de insuficiência patrimonial, deverá a AT declarar o processo em falhas, suspendendo-se, por isso, todas as diligências coercivas.

Contudo, cumpre salientar que a declaração em falhas não extingue o processo de execução fiscal, nem equivale a uma decisão jurisdicional com força de caso julgado. Ao invés, configura uma suspensão provisória do processo, que poderá ser reativado a qualquer momento, caso se verifique a existência superveniente de bens penhoráveis. A tramitação executiva poderá, pois, retomar-se sem necessidade de nova citação, bastando que se verifique qualquer uma das circunstâncias previstas no artigo 274.º do CPPT.

De igual modo, importa sublinhar que a declaração em falhas não está contemplada no elenco taxativo do artigo 176.º do CPPT, que elenca as causas legalmente reconhecidas para a extinção do processo executivo. Esta omissão legislativa é reveladora: se o legislador não considerou a declaração em falhas como forma de extinção do processo, não pode esta ser artificialmente tratada como decisão com eficácia de caso julgado para efeitos de prescrição.

A leitura da AT e do STA conduz, no entanto, a uma conclusão materialmente inadmissível: a de que o prazo de prescrição se encontra suspenso por um período indefinido, dependente unicamente da vontade da AT, que detém o poder de “ressuscitar” o processo em qualquer momento, sem controlo jurisdicional efetivo, e mesmo sem ter promovido, de forma diligente, quaisquer atos de cobrança coerciva durante longos períodos de tempo. Esta conceção atribui à AT um poder arbitrário e ilimitado sobre o prazo de prescrição, o que se revela incompatível com os princípios constitucionais que regem a relação jurídico-tributária.

Ademais, surge aqui um paradoxo jurídico de relevo: se a AT considera que a declaração em falhas equivale a uma decisão com efeitos suspensivos da prescrição, então estará a reconhecer, implicitamente, que renunciou temporariamente ao exercício do seu direito de cobrança, sem extinguir o crédito, o que colide com o princípio da indisponibilidade do crédito tributário, consagrado no artigo 30.º da LGT.

Jesuíno Alcântara Martins e José Costa Alves, que seguimos de perto, referem que “a defesa desta posição [a aplicação da disposição civilística em matéria tributária, por referência ao processo de execução fiscal], conduz à existência de um direito ilimitado e absoluto do credor tributário, sem qualquer limite temporal para a preclusão do direito à exigibilidade do crédito, o que representa a violação de princípios fundamentais de um Estado de direito”.<sup>131</sup>

O STA tem sido perentório na adoção desta posição, conforme se depreende da leitura de alguns acórdãos seus, como o Acórdão proferido no processo n.º 01682/22.8BELRS, de 07-06-2023, sendo que, neste capítulo, o Tribunal Constitucional, pronunciou-se favoravelmente às interpretações até então feitas, v.g. nesse sentido o Acórdão n.º 351/2021, no processo n.º 910/2020, de 27/05/ 2021.

A nosso ver, e em sintonia com a doutrina maioritária, importa reafirmar que a interrupção do prazo de prescrição tem, em regra, natureza instantânea, como decorre do artigo 326.º, n.º 1 do CC. Assim, verificado o facto interruptivo, como a citação no processo de execução fiscal, o prazo reinicia-se de imediato, não podendo o seu curso ser suspenso sine die por efeito de um ato administrativo que não se traduz numa decisão de mérito jurisdicional.

Mesmo admitindo, por hipótese, a aplicação do artigo 327.º, n.º 1 do CC ao processo de execução fiscal – o que fazemos com fundadas reservas – essa aplicação só poderia ser razoavelmente sustentada nos casos em que o executado tenha promovido um meio judicial que efetivamente impeça o normal curso da execução, como seja uma oposição à execução, uma impugnação judicial da dívida ou a interposição de uma providência cautelar. Apenas nestas situações se justifica o diferimento da contagem do novo prazo, por se encontrar o processo judicial pendente e o credor impedido de prosseguir coercivamente a cobrança

Aceitar, como pretende a AT, que a mera citação interrompe o prazo até à declaração em falhas, mesmo que tal declaração apenas ocorra vários anos depois e sem

---

<sup>131</sup> Jesuíno Alcântara Martins e José Costa Alves, *Procedimento e Processo Tributário*, cit., p. 424

intervenção do executado, significa transformar a prescrição num instrumento irrelevante e sem efeito útil, tornando tendencialmente imprescritíveis as dívidas tributárias. Esta consequência colide frontalmente com o artigo 49.º da LGT, bem como com os princípios constitucionais da legalidade, da segurança jurídica e da proteção da confiança, consagrados na CRP.

Em linha com o que defendemos, refere Rui Marques, que se afigura *“mesmo inconstitucional (art. 204.º, da Constituição), por violação do princípio da segurança e da confiança jurídica (...), da garantia fundamental do direito de defesa e proteção jurisdicional efetiva (...) e dos princípios constitucionais da justiça, igualdade, proporcionalidade e interesse público (...), a norma do n.º 1 do art. 327.º do CC, na interpretação segundo a qual o efeito interruptivo do prazo prescricional, com a citação do executado, não cessa com até ao termo do processo de execução fiscal”*<sup>132</sup>

A prevalecer esta orientação, abrir-se-ia a porta à eternização das dívidas fiscais, desvirtuando totalmente o instituto da prescrição e promovendo um desequilíbrio inaceitável entre a AT e o contribuinte. Tal violaria, ainda, o direito a um processo equitativo consagrado no artigo 6.º, parágrafo 1.º da Convenção Europeia dos Direitos Humanos, permitindo que o contribuinte ficasse indefinidamente sujeito a uma dívida, com acréscimos de juros de mora e demais encargos decorrentes de uma atuação administrativa morosa, ineficiente e, muitas vezes, inerte.

Note-se que à luz do mencionado princípio da segurança jurídica e da tutela da confiança legítima, ao contribuinte deve ser possível *“conduzir, planificar e conformar autónoma e responsabilmente a sua vida”*<sup>133</sup>, sendo que essa necessidade deve assumir uma importância reforçada quando em causa estejam tributos, os quais interferem com a propriedade privada do contribuinte.

Como observa Jorge Miranda, no que concerne à interpretação conforme à CRP:

---

<sup>132</sup> Rui Marques, *O estranho caso das dívidas fiscais nunca prescritas: a interrupção pela citação*, cit., p. 297

<sup>133</sup> José Joaquim Gomes Canotilho, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7.ª ed., Almedina, 2003, p. 257 e ss

*“Trata-se, antes de mais, de conceder todo o relevo, dentro do elemento sistemático da interpretação, à referência à Constituição. Com efeito, cada disposição legal não tem somente de ser captada no conjunto das disposições da mesma lei e no conjunto da ordem legislativa; tem outrossim de se considerar no contexto da ordem constitucional (...).”<sup>134</sup>*

À luz desta orientação hermenêutica, resulta com clareza que a interpretação propugnada pela AT e acolhida pelo STA e, mais recentemente, pelo Tribunal Constitucional, viola os princípios estruturantes do Estado de Direito Democrático, erodindo os pilares fundamentais da prescrição tributária enquanto garantia essencial do contribuinte. Impõe-se, pois, uma reflexão crítica e uma reinterpretação do regime, sob pena de se consagrar, na prática, uma imprescritibilidade incompatível com os valores constitucionais e com a própria essência do sistema tributário português.

O princípio da segurança jurídica revela-se, por conseguinte, absolutamente inconciliável com situações que permanecem indefinidamente em aberto no ordenamento jurídico, em especial quando, como sucede no domínio tributário, estão em causa interesses patrimoniais dos contribuintes, cuja estabilidade económica e previsibilidade financeira ficam gravemente comprometidas pelo arrastamento temporal, desproporcionado e incerto, dos processos de execução fiscal.

#### **4. Reflexões críticas e propostas de solução sobre a prescrição e interrupção indefinida do processo de execução fiscal**

Como já referido, a interrupção e suspensão da prescrição nos termos do artigo 49.º da LGT, conjugadas com o artigo 175.º do CPPT, tem sido objeto de controvérsia doutrinal e jurisprudencial, nomeadamente quanto ao seu efeito duradouro e à possibilidade de gerar uma suspensão indefinida do processo de execução fiscal.

---

<sup>134</sup> Jorge Miranda, *Manual de Direito Constitucional*, Tomo II, 3.ª ed., Coimbra Editora, 1991, p. 263

Na prática, verifica-se que certos atos meramente formais (como a citação ou a penhora) operam uma interrupção com efeitos renovadores do prazo de prescrição, muitas vezes sem um avanço substancial no processo. Tal situação levanta dúvidas quanto à conformidade constitucional deste regime, em face dos princípios da segurança jurídica, da tutela jurisdicional efetiva e da proporcionalidade consagrados nos artigos 2.º, 20.º e 103.º da CRP.

A perpetuação da execução fiscal por via da interrupção e da suspensão, muitas vezes baseadas em atos de eficácia duvidosa ou realizados sem contraditório, conduz a uma situação de indefinição temporal que fere os direitos dos contribuintes. Este mecanismo permite, na prática, que execuções fiscais se mantenham em aberto por décadas, sem que se verifique qualquer diligência útil com vista à cobrança efetiva do crédito tributário.

Tal configuração, embora aparentemente legal, subverte o espírito da norma sobre a prescrição, que visa justamente limitar temporalmente o poder de cobrança coerciva do Estado.

A ausência de limites materiais ou substanciais à renovação do prazo de prescrição cria um desequilíbrio injustificável entre os poderes da Administração e as garantias do sujeito passivo, em contradição com a exigência de proporcionalidade imposta pelo artigo 18.º, n.º 2 da CRP.

Coloca-se, assim, a questão de saber se o processo pode permanecer indefinidamente “suspense de facto”, sem que a AT seja obrigada a adotar qualquer iniciativa útil, mantendo o executado sob a ameaça constante de uma dívida ativa e de eventuais constrangimentos patrimoniais. A resposta, em nome da segurança jurídica e da tutela jurisdicional efetiva, só pode ser negativa. A ausência de promoção ativa do processo, por período prolongado, deve ter consequências jurídicas, designadamente a extinção da execução por inércia administrativa, tal como já sucedeu anteriormente.

Por outro lado, importa refletir sobre os casos em que não existem bens penhoráveis identificados, mas nos quais a AT se abstém de declarar formalmente a situação como “*em falhas*”. Esta omissão, por vezes deliberada, impede que o prazo de prescrição recomece a correr, perpetuando o estado de suspensão indefinida. Com efeito, nos termos do artigo 272.º do CPPT, é a declaração de insuficiência patrimonial que permite o reinício da contagem do prazo. A não emissão desta declaração torna-se, assim, um instrumento de bloqueio processual, o que contraria frontalmente a ratio do regime da prescrição.

É necessário, por isso, que se reconheça um dever positivo da AT de declarar a insuficiência patrimonial sempre que estejam preenchidos os pressupostos legais - isto é, após diligências efetivamente tentadas e frustradas para localizar bens penhoráveis. Não pode a Administração furtar-se à prática de tal ato com base em estratégias de gestão do processo. A não emissão injustificada da declaração em falhas deverá ser sindicável jurisdicionalmente e, nos casos em que ocorra inércia prolongada, poderá justificar a extinção do processo executivo com fundamento no abuso de direito ou violação dos deveres de impulso processual (cfr. artigo 58.º da LGT e art. 266.º, n.º 1 da CRP).

A inércia da AT, em particular após a interrupção do prazo de prescrição, deve ainda ser objeto de uma resposta mais exigente. Seria constitucionalmente adequado que o legislador estabelecesse um prazo acessório - por exemplo, cinco anos - após o qual, na ausência de diligências úteis, a execução caducasse, independentemente de trânsito em julgado de qualquer decisão. Esta solução encontraria apoio no princípio da proibição do excesso e no dever de celeridade administrativa, previstos no artigo 266.º da CRP, e teria como objetivo sancionar condutas passivas da Administração que sacrificam desproporcionadamente os direitos do executado.

A nível de Direito comparado, encontra-se no Direito alemão (Abgabenordnung – AO) uma abordagem mais equilibrada. Nos termos do § 231 da AO, o prazo de prescrição da cobrança coerciva (Vollstreckungsverjährung) não é indefinido: após a prática de um ato executivo, a prescrição pode ser interrompida, mas volta a correr por prazo determinado - normalmente cinco anos - e pode extinguir o direito do

Estado mesmo que o processo ainda esteja formalmente pendente. Existe, portanto, um verdadeiro limite material ao poder de cobrança, que impede a eternização das execuções e garante previsibilidade aos cidadãos. Além disso, a jurisprudência alemã tem reconhecido que a Administração deve promover diligências eficazes e documentadas, sob pena de perder o direito à cobrança.

Importaria, assim, ponderar a transposição destes princípios para o ordenamento jurídico português, através de uma revisão do CPPT que estabeleça, por exemplo, (i) um prazo máximo de suspensão por inatividade, (ii) a obrigatoriedade legal de declarar falhas quando verificada a inexistência de bens, e (iii) a caducidade da execução após período prolongado de inércia, sem necessidade de despacho judicial definitivo.

Em suma, o atual regime, continua a permitir situações de execuções perpetuadas artificialmente, comprometendo a função garantística da prescrição. Urge, por isso, que a doutrina, a jurisprudência e, sobretudo, o legislador intervenham para restabelecer o equilíbrio entre a eficácia da cobrança e os direitos fundamentais dos contribuintes, assegurando que o tempo, no processo executivo fiscal, não seja uma arma da Administração, mas uma medida da sua responsabilidade.

## Conclusões

- A. A responsabilidade tributária é uma manifestação concreta do dever fundamental de contribuir, previsto no artigo 103.º, n.º 1 da CRP, e consubstancia-se numa relação jurídica obrigacional de natureza pública.
- B. A responsabilidade tributária subsidiária surge como instrumento de tutela da eficácia do sistema fiscal, permitindo a cobrança coerciva da dívida quando o devedor originário é incapaz de a satisfazer.
- C. O artigo 24.º da LGT constitui o núcleo normativo da responsabilidade subsidiária dos administradores, prevendo dois regimes:
- A título de culpa na criação da insuficiência patrimonial (al. a));
  - Por dívidas vencidas no exercício do cargo, com presunção legal de culpa (al. b)).
- D. A doutrina e a jurisprudência qualificam esta responsabilidade como subsidiária, pessoal e solidária, embora dependa da verificação cumulativa de pressupostos materiais e formais.
- E. A insuficiência patrimonial da devedora originária é pressuposto comum a ambas as alíneas e deve estar devidamente comprovada.
- F. A reversão constitui o meio processual próprio para imputar a responsabilidade tributária subsidiária no processo executivo, exigindo, nos termos do artigo 23.º da LGT e do artigo 153.º do CPPT:
- A demonstração da insuficiência do devedor originário;
  - A prova da qualidade de gestor (de direito ou de facto);
  - A existência de culpa nos termos do artigo 24.º da LGT.
- G. O procedimento de reversão tem natureza constitutiva e exige a audição prévia do revertido, sob pena de nulidade do despacho de reversão (artigo 60.º da LGT).

- H. A reversão antecipada (isto é, antes da venda dos bens penhorados ao devedor originário) deve ser encarada como excepcional e fundamentada, sob pena de violação do princípio da subsidiariedade.
- I. A responsabilidade do gerente de facto exige a demonstração do exercício real, autónomo e habitual de funções de administração, conforme jurisprudência reiterada dos tribunais administrativos.
- J. A dissertação sustenta que a prova da gerência de facto não pode assentar em presunções baseadas unicamente em relações familiares ou na simples inexistência de renúncia formal.
- K. A figura do gerente de direito, por si só, não basta para fundar responsabilidade, exigindo-se demonstração de culpa concreta e efetiva.
- L. A presunção legal de culpa prevista na al. b) do n.º 1 do artigo 24.º da LGT não ilide a obrigação da AT de comprovar a data da gerência e a coincidência com a data de vencimento das dívidas.
- M. A responsabilidade subsidiária depende da existência de uma atuação culposa e não pode fundar-se em meras inações ou ausência de diligência sem nexos com o não pagamento.
- N. A jurisprudência recente (v.g. STA e TCAS) tem vindo a reforçar a exigência de fundamentação material, afastando entendimentos excessivamente formalistas da responsabilidade subsidiária.
- O. A dissertação evidencia a falta de uniformidade na jurisprudência administrativa, sobretudo quanto à presunção de culpa e à exigência de demonstração do nexo causal.

- P. Defende-se a necessidade de uma atuação mais exigente dos tribunais quanto à verificação dos pressupostos legais da reversão, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade e ao artigo 103.º, n.º 2 da CRP.
- Q. O último capítulo dedica-se à análise crítica do efeito duradouro da interrupção da prescrição, com foco nas suas implicações práticas e constitucionais.
- R. Demonstra-se que, na prática, a conjugação entre atos interruptivos e a ausência de impulso processual útil leva a uma suspensão *ad eternum* da execução fiscal, gerando situações de insegurança intolerável.
- S. Esta prática compromete o direito fundamental à segurança jurídica (artigo 2.º da CRP), o princípio da confiança legítima e a efetividade da prescrição tributária enquanto limite objetivo à atuação do Estado.
- T. A jurisprudência, apesar de reconhecer o problema, não tem imposto limites temporais efetivos, permitindo que execuções se arrastem por décadas sem solução final.
- U. A dissertação defende, com base em doutrina e valores constitucionais, que o efeito interruptivo deve ser interpretado de forma restritiva, exigindo-se:
- Que os atos tenham conteúdo material e impulsionem efetivamente o processo;
  - Que exista um limite temporal máximo à repetição sucessiva de interrupções.
- V. É também criticada a ausência de tutela judicial efetiva dos revertidos quando o processo executivo se encontra em estado latente, sem desenvolvimento, por tempo indefinido.
- W. A suspensão indefinida da execução fiscal representa uma distorção do próprio conceito de processo, violando o artigo 20.º da CRP, por ausência de prazo razoável para a obtenção de decisão.

- X. Em termos finais, sustenta-se que a aplicação da responsabilidade tributária subsidiária, tal como vem sendo praticada, carece de reequilíbrio, tanto ao nível normativo como jurisprudencial.
  
- Y. É necessário reafirmar os princípios da legalidade estrita, da proporcionalidade e da justiça fiscal, impondo à Administração um ónus argumentativo sério, sob pena de banalização do instituto da reversão.
  
- Z. A efetividade da prescrição deve ser reconhecida como expressão do princípio da segurança jurídica, devendo os tribunais rejeitar interpretações que a tornem puramente ilusória.
  
- AA. A presente dissertação pretende contribuir para uma aplicação constitucionalmente conforme da responsabilidade subsidiária e para a contenção da execução fiscal dentro dos limites do Estado de Direito.

## Lista Bibliográfica

Abreu, J. M. C. & Ramos, E. (2004). Responsabilidade civil dos administradores e sócios controladores. Coimbra: Almedina

Antunes Varela, J. de M. (2000). Das obrigações em geral (10.<sup>a</sup> ed. rev. e atualiz.). Coimbra: Almedina

Casimiro, S. V. (2000). A responsabilidade dos gerentes, administradores e diretores pelas dívidas tributárias das sociedades comerciais. Coimbra: Almedina

Cabral, J. M. P. dos S. (2009). A responsabilidade tributária subsidiária do administrador de facto. In Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Manuel Henrique Mesquita (Vol. I). Coimbra: Coimbra Editora

Cabrita Neto, S. & Castelo Trindade, C. (2017). Contencioso tributário I – Procedimento, princípios e garantias. Coimbra: Almedina

Cabrita Neto, S. & Castelo Trindade, C. (2017). Contencioso tributário II – Processo, arbitragem e execução. Coimbra: Almedina

Cabrita Neto, S. & Reis Duarte, C. (2011). O regime da contagem da prescrição no direito tributário – Certeza e segurança jurídicas. In P. Otero, F. Araújo & J. Taborda da Gama (Orgs.), Estudos em memória do Prof. Doutor José Luís Saldanha Sanches (Vol. V). Coimbra: Coimbra Editora

Cabrita Neto, S. (2019). A prescrição da obrigação tributária. In Prescrição da obrigação tributária. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários. Disponível em [www.cej.mj.pt](http://www.cej.mj.pt)

Canotilho, J. J. G. (2003). Direito constitucional e teoria da constituição (7.<sup>a</sup> ed.). Coimbra: Almedina

Carvalho Martins, A. (1999). Responsabilidade dos administradores ou gerentes por dívidas de impostos (2.<sup>a</sup> ed.). Coimbra: Coimbra Editora

Cunha, T. M. da (2001). A culpa dos gerentes, administradores e diretores na responsabilidade por dívidas de impostos. Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, LXXVII. Coimbra: Coimbra Editora

Cunha, T. M. da (2009). Da responsabilidade dos gestores de sociedades perante os credores sociais: A culpa nas responsabilidades civil e tributária (2.<sup>a</sup> ed.). Coimbra: Almedina

Cunha, T. M. da (2005). O momento da reversão da execução fiscal contra os responsáveis subsidiários. Ciência e Técnica Fiscal, (416), 127-162. Lisboa: Inspeção-Geral de Finanças

Dias Martins, S. M. P. M. (2011). A responsabilidade tributária subsidiária e a reversão fiscal. In V Pós-Graduação em Direito Fiscal, Faculdade de Direito da Universidade do Porto. Disponível em: <https://cij.up.pt/download-file/856>

Freitas da Rocha, J. & Flores da Silva, H. (2017). Teoria geral da relação jurídica tributária. Coimbra: Almedina

Freitas da Rocha, J. (2018). Lições de procedimento e processo tributário (6.<sup>a</sup> ed.). Coimbra: Almedina

Freitas da Rocha, J. (2019). Sobre a natureza jurídica dos atos praticados em execução fiscal. In Execução Fiscal. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários. Disponível em [www.cej.mj.pt](http://www.cej.mj.pt)

Leite Campos, D., Rodrigues, B. S. & Sousa, J. L. de (2012). Lei Geral Tributária comentada e anotada (4.<sup>a</sup> ed.). Lisboa: Vislis Editores

Lima Guerreiro, A. (2001). Lei Geral Tributária anotada. Lisboa: Rei dos Livros

Marques da Silva, I. (1999). A responsabilidade tributária dos corpos sociais – Problemas fundamentais do direito tributário. Lisboa: Vislis Editores

Marques da Silva, I. (2002). Considerações acerca da responsabilidade por dívidas e por informações tributárias de membros dos corpos sociais. Direito e Justiça, XVI

Marques, P. (2013). A (ir)responsabilidade dos gerentes de direito pelas dívidas tributárias. Revista de Direito das Sociedades, V(I/II)

Marques, P., Gonçalves, P. C. & Marques, R. (2017). Responsabilidade tributária e penal dos gestores, advogados, contabilistas e auditores. Coimbra: Almedina

Marques, P. (2012). Responsabilidade tributária dos gestores e dos técnicos oficiais de contas – A reversão do processo de execução fiscal. Coimbra: Coimbra Editora

Marques, P. (2011). Responsabilidade tributária dos gestores e dos técnicos oficiais de contas (1.<sup>a</sup> ed.). Coimbra: Coimbra Editora

Marques, R. (2016). O estranho caso das dívidas fiscais nunca prescritas: a interrupção pela citação. Revista da Ordem dos Advogados, 76

Martins, J. A. & Alves, J. C. (2015). Procedimento e processo tributário. Coimbra: Almedina

Martins, J. A. & Alves, J. C. (2015). Procedimento e processo tributário: Uma perspetiva prática. Coimbra: Almedina

Martins, M. D'.O. (2019). Lições de finanças públicas e direito financeiro (4.<sup>a</sup> ed., reimp. 2021). Coimbra: Almedina

Menezes Cordeiro, A. (2009). Código das sociedades comerciais anotado. Coimbra: Almedina

Menezes Cordeiro, A. (2016). Direito das sociedades I – Parte geral (3.<sup>a</sup> ed. ampl. e atualiz.). Coimbra: Almedina

Miranda, J. (1991). Manual de direito constitucional (Tomo II, 3.<sup>a</sup> ed.). Coimbra: Coimbra Editora

Morais, R. D. (2010). A execução fiscal (reimp. da 2.<sup>a</sup> ed.). Coimbra: Almedina

Morgado, A. M. A. (2006). Ensaio sobre o regime do artigo 24.<sup>o</sup> da Lei Geral Tributária. Lisboa: Almedina

Nabais, J. C. (2006). Direito fiscal (4.<sup>a</sup> ed.). Coimbra: Almedina

Nabais, J. C. (2019). Direito fiscal (11.<sup>a</sup> ed.). Coimbra: Almedina

Nabais, J. C. (2003). Manual de direito fiscal (2.<sup>a</sup> ed.). Coimbra: Almedina

Nabais, J. C. (2020). O dever fundamental de pagar impostos (Reimp. 2020). Coimbra: Almedina

Neto, A. (2018). Código civil anotado (20.<sup>a</sup> ed. atualizada). Lisboa: Ediforum Edições Jurídicas

Pereira, M. H. F. (2011). Fiscalidade (4.<sup>a</sup> ed.). Coimbra: Almedina

Pereira, R. C. (2001). Da responsabilidade dos administradores pelas dívidas fiscais das sociedades: responsabilidade tributária subsidiária. Lisboa: Novas Edições Académicas. (Tese de Mestrado em Ciências Jurídico-Económicas, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa)

Pitta e Cunha, P. & Santos, J. C. (1999). Responsabilidade tributária dos administradores ou gerentes. Lisboa: Lex

Saldanha Sanches, J. L. (1990). Ainda sobre a responsabilidade dos gerentes por dívidas da sociedade. Fisco, II (18)

Saldanha Sanches, J. L. (2007). Manual de direito fiscal (3.<sup>a</sup> ed.). Coimbra: Coimbra Editora

Sá Gomes, N. (2000). Manual de direito fiscal (9.<sup>a</sup> ed., Vol. II). Lisboa: Rei dos Livros

Santos, J. P. O. (2006). Responsabilidade dos corpos sociais e responsáveis técnicos. In Pinto, R. (Coord.), Estudos de direito fiscal. Coimbra: Almedina

Silva, P. S. e. (2000). A responsabilidade tributária dos administradores e gerentes na Lei Geral Tributária e no Novo CPPT. Revista da Ordem dos Advogados, 60. Lisboa

Sousa, J. L. de (2011). Código de procedimento e de processo tributário – Anotado e comentado (Vol. III, 6.<sup>a</sup> ed.). Lisboa: Áreas Editora

Sousa, J. L. de (2010). Sobre a prescrição da obrigação tributária – Notas práticas (2.<sup>a</sup> ed.). Lisboa: Áreas Editora

Vasques, S. (2000). A responsabilidade dos gestores na Lei Geral Tributária. Fiscalidade, 1. Lisboa: ISG. Disponível em: [https://www.isg.pt/wp-content/uploads/2021/03/1\\_3\\_Sergio-Vasques-A-responsabilidade-dos-gestores.pdf](https://www.isg.pt/wp-content/uploads/2021/03/1_3_Sergio-Vasques-A-responsabilidade-dos-gestores.pdf)

Vasques, S. (2000). A responsabilidade dos gestores na Lei Geral Tributária. Fiscalidade, jan. 2000

Xavier, A. (1974). Manual de direito fiscal (Vol. I). Lisboa: Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa