

A REVERSÃO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

Pelo Dr. Pedro Vidal Matos ()*

SUMÁRIO:

1 – Introdução. 2 – Função e Âmbito de Aplicação da Reversão do Processo de Execução Fiscal. 3 – Pressupostos da Reversão do Processo de Execução Fiscal. 4 – Marcha Processual. 5 – Conclusões. 6 – Referências Bibliográficas.

1 — INTRODUÇÃO

No presente trabalho propomo-nos abordar um tema que consideramos de grande relevância prática mas que, um tanto surpreendentemente, é pouco tratado pela Doutrina: a reversão do processo de execução fiscal.

Com efeito, merecendo a matéria da responsabilidade tributária subsidiária, nomeadamente aquela dos administradores e responsáveis técnicos das pessoas colectivas, abundante tratamento doutrinal, é um tanto ou quanto estranho que a reversão permaneça em grande medida ao largo desse tratamento, pois que, se é inegável a importância do estudo da responsabilidade tributária subsi-

(*) Advogado.

diária, não terá menor relevância prática atentar no instituto graças ao qual a mesma processualmente se efectiva.

Importará pois, desde logo, começar por enquadrar o instituto em análise, densificando a sua função e âmbito de aplicação. Em seguida, debruçar-nos-emos sobre os pressupostos materiais e formais da reversão do processo de execução fiscal, para depois estudar com mais cuidado a marcha processual da reversão e, designadamente, os meios de reacção contra a mesma.

Uma última nota. Tentámos, tanto quanto nos foi possível, evitar a problemática da responsabilidade tributária subsidiária, desde logo por evidentes limitações quanto à extensão do texto, mas também por acreditarmos sinceramente que tal permite uma melhor análise do instituto processual objecto do nosso trabalho. Como veremos contudo, a conexão entre reversão fiscal e responsabilidade tributária subsidiária é incontornável, pelo que se torna inevitável abordar esta última, ainda que sempre no contexto da análise da reversão como instituto que a efectiva.

2 — FUNÇÃO E ÂMBITO DE APLICAÇÃO DA REVER-SÃO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

O processo de execução fiscal constitui o processo executivo especial com vista à cobrança coerciva das dívidas tributárias, a instaurar, por isso, sempre e quando se não verifique o pagamento voluntário destas ⁽¹⁾.

Todavia, pode suceder que aquele a quem foi, num primeiro momento, pedido que saldasse voluntariamente uma dívida tributária, não disponha de bens que permitam, pelo produto da sua

(1) Há mais dívidas passíveis de serem cobradas coercivamente através do processo de execução fiscal, como desde logo o artigo 148.º do CPPT admite e expressamente resulta do artigo 155.º do Código do Procedimento Administrativo. Todavia, o fito primordial deste processo é indubitavelmente a cobrança dos créditos tributários, sendo estes que, atenta a sua natureza, justificam a existência de um processo especial, estruturado de forma a permitir uma marcha processual mais simples e célere. Sobre a natureza do processo de execução fiscal, cfr., por todos, DUARTE MORAIS, Rui; "A Execução Fiscal"; Coimbra, 2005, Almedina; páginas 38 e seguintes; e PAIVA, Carlos: "O Processo de Execução Fiscal"; Coimbra, 2008, Almedina; páginas 161 e seguintes.

venda, assegurar a entrada do valor dessa dívida nos cofres da Fazenda Pública.

É para obstar que tais créditos tributários fiquem por satisfazer que legalmente se configura a existência de terceiros responsáveis pelo seu pagamento que, todavia e via de regra, apenas a título subsidiário responderão pelas dívidas em questão. É o que claramente resulta do artigo 22.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária ("LGT"): «*A responsabilidade tributária por dívidas de outrem é, salvo determinação em contrário, apenas subsidiária*».

A forma como esta responsabilidade tributária se efectiva, como inequivocamente se afirma no artigo 23.º, n.º 1, da LGT (2), é através da reversão do processo de execução fiscal instaurado contra o devedor originário (3). Trata-se assim, antes de mais, de um instituto fundado no princípio da economia processual (4), na medida em que evita a instauração de um novo processo executivo contra o responsável subsidiário, permitindo que aquele já instaurado contra o devedor originário passe a correr também (5) contra o responsável subsidiário.

(2) Nos termos do artigo 23.º, n.º 1, da LGT: «*A responsabilidade subsidiária efectiva-se por reversão do processo de execução fiscal*».

(3) Apesar de, como veremos, existirem situações de reversão do processo de execução fiscal cujo escopo não é a efectivação de qualquer responsabilidade tributária subsidiária, assumiremos como paradigma para o nosso estudo as situações em que tal sucede, representando estas inequivocamente o caso típico de aplicação do instituto em análise. Não deixaremos contudo, relativamente às situações marginais, de fazer referências apropriadas para que o trabalho peque o mínimo em falta de abrangência.

(4) Quer na sua vertente de economia de processos, quer na de economia de actos e formalidades. Sobre o princípio da economia processual, cfr. LEBRE DE FREITAS, José; "Introdução ao Processo Civil – conceito e princípios gerais"; Coimbra, 1996, Coimbra Editora, páginas 163 e 164.

(5) Dizemos também porque, em bom rigor, o responsável originário não deixa em momento algum de manter a sua qualidade de executado em sede do processo de execução fiscal, uma vez que, desde logo, nos casos em que o património do devedor originário não seja inexistente mas apenas insuficiente, a necessidade de excussão patrimonial prévia inerente à subsidiariedade da responsabilidade, assegurada pelo artigo 23.º, n.º 3, da LGT, obsta a que se considere que com a reversão o devedor originário deixou de se poder considerar executado. Por outro lado, se se apurar a existência, em momento superveniente à reversão, de património do devedor originário passível de execução, esta não deixará de ocorrer relativamente ao mesmo. Conclui-se pois que a reversão enquanto meio de efectivar a responsabilidade tributária subsidiária, mais do que consubstanciar uma simples modificação subjectiva da instância, opera de facto uma ampliação da mesma.

Mas, para além de possibilitar tal ganho em economia processual, a reversão do processo de execução fiscal ostenta vantagens não despiciendas em termos de eficácia. Com efeito, atenta a natureza subsidiária da responsabilidade que tipicamente se propõe efectivar, a insuficiência patrimonial do responsável originário consubstancia necessariamente uma condição prévia que importa verificar. Ora, a constatação dessa insuficiência ocorrerá precisamente em sede do processo de execução fiscal instaurado contra o responsável originário, pelo que faz todo o sentido que a efectivação da responsabilidade subsidiária ocorra também no âmbito deste ⁽⁶⁾.

Por outro lado, a opção legal pela reversão do processo de execução fiscal, em lugar da hipotética instauração de um novo processo executivo exclusivamente destinado ao responsável subsidiário, evita também a existência de processos subordinados e, em concreto, a possibilidade — que se admite remota — de uma eventual satisfação superveniente da dívida exequenda pelo responsável originário não ser imediatamente reconhecida no processo instaurado contra o responsável subsidiário, o que significaria a persistência perfeitamente inútil deste segundo processo ⁽⁷⁾.

Não obstante, não se ignora que a reversão do processo de execução fiscal apresenta igualmente desvantagens, nomeadamente em sede de defesa do responsável subsidiário. Com efeito, o responsável subsidiário é confrontado com a pretensão de cobrança da dívida tributária já em sede de execução fiscal, ao contrário do que sucede com os responsáveis originários, relativa-

⁽⁶⁾ Note-se que, mesmo nos casos de insolvência do devedor originário, assistindo-se, nos termos do artigo 180.º do CPPT, à sustação dos processos de execução fiscal pendentes e respectiva avocação pelo tribunal judicial competente, a insuficiência patrimonial acabará sendo de facto reconhecida em sede do processo de execução fiscal avocado. Com efeito, a existência de uma situação de insolvência, mesmo judicialmente declarada, não é bastante para concluir desde logo pela insuficiência patrimonial para a satisfação das dívidas fiscais objecto de execução.

⁽⁷⁾ O mesmo se diga quanto à eventual extinção do processo de execução fiscal originário por prescrição ou anulação da dívida tributária subjacente, realidades que, atenta a manifesta relevância para um eventual processo de execução instaurado contra o responsável subsidiário, sempre se imporia que fossem nele imediatamente conhecidas, o que facilmente se concebe poderia não ocorrer tratando-se de processos executivos distintos.

mente aos quais a citação em sede do processo de execução fiscal apenas ocorre esgotado que esteja o prazo de 30 dias tipicamente concedido para pagamento voluntário das dívidas tributárias. Disso decorre uma bem real compressão dos prazos para exercício do direito de defesa do responsável subsidiário por comparação àqueles concedidos aos responsáveis originários, relativamente aos quais o cômputo dos prazos de impugnação judicial ou reclamação graciosa apenas se inicia com o termo do prazo para pagamento voluntário e que, evidentemente, apenas serão confrontados com a pretensão de cobrança coerciva após este termo — apenas aí se iniciando o prazo para deduzir oposição à execução.

Tudo ponderado, parece contudo que as vantagens da reversão do processo de execução fiscal contrabalançam via de regra os seus inconvenientes, optando-se muito claramente por favorecer a eficácia do processo executivo fiscal. O que bem se compreende se se considerar que, as mais das vezes, a morosidade processual é a principal causa da frustração das pretensões de cobrança coerciva da Fazenda Pública ⁽⁸⁾.

Clarificada a função da reversão do processo de execução fiscal, uma análise do seu âmbito potencial de aplicação impõe um exame da extensão da responsabilidade subsidiária, já que aquele coincide tendencialmente com o âmbito da responsabilidade tributária a efectivar.

De acordo com o artigo 22.º, n.º 1, da LGT, a responsabilidade tributária abrange, «*nos termos fixados na lei*», a totalidade

(8) Precisamente nesse sentido, importa notar na reflexão sobre o instituto em causa encetada no Acórdão n.º 25037 do Supremo Tribunal Administrativo, de 06.02.2002: «*O instituto da reversão é exclusivo da execução fiscal, sendo desconhecido na execução comum, e traduz-se numa modificação subjectiva da instância, pelo chamamento, a fim de ocupar a posição passiva na acção, de alguém que não é o devedor que figura no título. [...] Ou seja, o legislador só consagrou o instituto da reversão da execução fiscal, como alteração subjectiva da instância executiva, para possibilitar que, por essa via, se cobrem, no mesmo processo executivo, as dívidas de impostos, mesmo de quem não ocupa, inicialmente, a posição passiva na execução, por não figurar no título executivo. O que se justifica em atenção à natureza da dívida e aos interesses colectivos em jogo (por isso que o legislador concebeu a execução fiscal como um meio mais expedito e célere do que o comum para a cobrança coerciva das dívidas fiscais), e à certeza e liquidez destas dívidas, atributos que não ornam, necessariamente, as dívidas não tributárias*».

da dívida tributária, os juros e demais encargos legais, cumprindo recordar que, nos termos do artigo 3.º, n.º 2, da LGT: «*os tributos compreendem os impostos, incluindo os aduaneiros e especiais, e outras espécies tributárias criadas por lei, designadamente as taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas*»⁽⁹⁾. Deste modo, as dívidas decorrentes de todas estas figuras hão-de em princípio considerar-se como consubstanciando dívidas tributárias⁽¹⁰⁾ e, como tal, serão passíveis de reversão, contando que relativamente a elas se verifiquem os necessários pressupostos objectivos e subjectivos que determinam a responsabilidade subsidiária, os quais adiante se abordarão.

Antes porém importa atentar na redução do âmbito da responsabilidade subsidiária que resulta do artigo 23.º, n.º 5, da LGT, nos termos do qual se determina que o responsável subsidiário ficará «*isento*»⁽¹¹⁾ de juros de mora e de custas se, citado para cumprir a dívida tributária principal, efectuar o respectivo paga-

⁽⁹⁾ Para uma análise mais aprofundada do conceito de tributo («*a prestação patrimonial estabelecida por lei a favor de uma entidade que tem a seu cargo o exercício de funções públicas, com o fim imediato de obter meios destinados ao seu financiamento*»), cfr., por todos, XAVIER, Alberto; "Manual de Direito Fiscal, Volume I"; Lisboa, 1974, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa; páginas 35 e seguintes.

⁽¹⁰⁾ Merecedora de alguma reflexão adicional é a aplicabilidade da LGT às taxas e demais contribuições financeiras, atenta a ressalva constante dos artigos 1.º, n.º 1, e 3.º, n.º 3, da LGT, aludindo este último ao há muito aguardado regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas, referido no artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP. Poder-se-á pois sustentar que a responsabilidade tributária referida no artigo 22.º, n.º 1, da LGT apenas compreende os impostos e não já aquelas outras espécies tributárias. No entanto, salvo melhor opinião, tal linha de raciocínio parece contrariar em demasia o facto de o legislador ter optado por se referir à responsabilidade tributária, sem qualquer limitação. Sobre esta problemática e concluindo em sentido inverso, cfr., por todos: LIMA GUERREIRO, António; "Lei Geral Tributária Anotada"; Lisboa, 2001, Editora Rei dos Livros; páginas 48, 128 e 129.

⁽¹¹⁾ Embora seja esta a terminologia legal, pensamos estar claramente perante uma dispensa de pagamento mais próxima da inexigibilidade do que da isenção. Com efeito, interpretamos esta dispensa de pagamento como sendo fundada na mora do credor na efectivação da responsabilidade subsidiária, não sendo exigível que o responsável subsidiário pelo pagamento da dívida exequenda suporte igualmente um acrescido que lhe não é imputável. Todavia, reconhece-se que o facto de esta dispensa de pagamento ocorrer apenas durante o decurso do (curto) prazo para a dedução de oposição transforma na prática esta disposição num estímulo ao pronto pagamento da dívida, o que não deixa de lhe conferir, em certa medida, traços de incentivo próprios das isenções.

mento no prazo de oposição. Tratando-se inequivocamente de uma redução do âmbito da responsabilidade tributária subsidiária, cumpre notar que a mesma se verifica apenas quando a reversão fiscal já ocorreu, não se podendo pois afirmar que se está verdadeiramente perante uma redução do âmbito da reversão. Com efeito, a reversão fiscal efectiva a responsabilidade tributária subsidiária também relativamente aos juros de mora e custas. Simplesmente, o âmbito desta última é reduzido, num momento posterior, em função do pagamento pelo responsável subsidiário.

Cumpra pois, atenta a conexão existente entre o âmbito da responsabilidade tributária subsidiária a efectivar e o âmbito da respectiva reversão fiscal, analisar os principais casos de responsabilidade tributária subsidiária, ainda que sem a preocupação de aprofundar ou problematizar a sua consagração legal, pelos motivos avançados em sede de introdução.

A situação mais comum de responsabilidade tributária subsidiária, tanto ao nível da sua efectivação pela Administração Tributária, como ao nível de discussão em sede judicial é a de responsabilidade dos membros de corpos sociais e responsáveis técnicos, prevista no artigo 24.º da LGT. Aí se consagra a responsabilidade subsidiária dos administradores ou gestores das pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados, ainda que o sejam somente de facto, pelas dívidas cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício das suas funções ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega haja terminado posteriormente, quando tiver sido por sua culpa que o património social se tornou insuficiente para a satisfação daquelas. Quanto às dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega haja terminado no período de exercício das suas funções, os administradores ou gestores serão responsáveis a título subsidiário pelas mesmas quando lhes for imputável a falta de pagamento ⁽¹²⁾.

Do mesmo modo se prevê no artigo 24.º da LGT a responsabilidade tributária subsidiária dos membros dos órgãos de fiscalização e revisores oficiais de contas — quando estes existam —,

⁽¹²⁾ Neste último caso, previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º da LGT, opera-se a inversão do ónus da prova, cabendo aos administradores ou gestores demonstrar não terem tido culpa no incumprimento da obrigação tributária.

aferindo-se a culpa na insuficiência patrimonial ou a imputabilidade da falta de pagamento em função do nexo de causalidade entre a dívida tributária e um incumprimento das funções de fiscalização. Em termos análogos, estatui-se ainda a responsabilidade subsidiária dos técnicos oficiais de contas quando estes violem os deveres de assunção de responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilística e fiscal ou de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos e se demonstre existir um nexo de causalidade entre essa violação e a dívida tributária ⁽¹³⁾.

Questão assaz polémica que se coloca no âmbito da responsabilidade subsidiária dos membros de corpos sociais e responsáveis técnicos é a possibilidade de os administradores ou gestores responderem subsidiariamente pelas multas e coimas aplicadas a pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados, prevista no artigo 8.º do Regime Geral das Infracções Tributárias ("RGIT"), em termos similares aos constantes no artigo 24.º da LGT ⁽¹⁴⁾. Quanto aos técnicos oficiais de contas, a existência de tal responsabilidade é também prevista relativamente às coimas devidas pela falta ou atraso de quaisquer declarações que devam ser apresentadas no período de exercício das suas funções, salvo quando o atraso ou a falta de apresentação lhes não seja ⁽¹⁵⁾, a qualquer título, imputável e comuniquem à Direcção-Geral dos Impostos, em trinta dias,

⁽¹³⁾ Sobre a responsabilidade dos membros dos órgãos de fiscalização, revisores oficiais de contas e técnicos oficiais de contas, salientando nomeadamente impender sempre sobre a Administração Tributária o ónus de provar o referido nexo de causalidade, cfr. LIMA GUERREIRO, António; "Lei Geral Tributária Anotada"; Lisboa, 2001, Editora Rei dos Livros, página 146.

⁽¹⁴⁾ Em síntese, prevê-se a responsabilidade subsidiária pelas multas ou coimas aplicadas a infracções por factos praticados no período de exercício de funções ou em momento anterior, ou quando a decisão de aplicação de coima seja contemporânea a esse exercício. Todavia, o regime do artigo 8.º do RGIT apresenta uma significativa diferença em matéria de ónus da prova dos pressupostos de responsabilidade, já que, em matéria de multas e coimas, este impende sempre e invariavelmente sobre a Administração Tributária.

⁽¹⁵⁾ A redacção da norma (o artigo 8.º, n.º 3, do RGIT) é particularmente infeliz, dela parecendo resultar que os técnicos oficiais de contas só seriam responsabilizáveis quando o atraso lhes não fosse imputável, quando é manifesto que o legislador pretendeu exactamente o oposto. Impõe-se pois o recurso a uma interpretação correctiva.

as razões que impediram o cumprimento de tais obrigações declarativas.

O problema que nesta sede se levanta decorre do disposto no artigo 30.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa (“CRP”), nos termos do qual «a responsabilidade penal é insusceptível de transmissão». Ora, parece que, não obstante a epígrafe do artigo 8.º do RGIT pretender que a responsabilidade prevista pelo mesmo se trata de uma responsabilidade «civil» por multas e coimas, estaremos face a um regime de duvidosa constitucionalidade. Com efeito, nenhuma dúvida restará que, perante a aplicação de uma sanção consubstanciada em pena de multa ou coima, caso não ocorra o pagamento voluntário da mesma nem se obtenha a respectiva cobrança coerciva, a exigência desse pagamento a terceiros configura uma situação de transmissão de responsabilidade penal ou contra-ordenacional. Quem de facto acaba sendo sujeito à sanção é o terceiro, em lugar da pessoa colectiva ou ente fiscalmente equiparado ao qual aquela foi aplicada.

A este respeito importa salientar que a intransmissibilidade da responsabilidade penal encontra justificação no carácter individual desta e nos fins específicos que justificam a aplicação de sanções: exclusivamente a prevenção especial e geral e não a obtenção de receitas. Ora, salvo melhor opinião, a construção de uma responsabilidade civil por dívidas de multas e coimas contraria expressamente tal postulado, transformando a aplicação de coimas e a condenação em multas numa forma de obtenção de receitas manifestamente inconstitucional, que viola o princípio da adequação e proporcionalidade na restrição dos direitos fundamentais, ínsito no artigo 18.º da CRP ⁽¹⁶⁾.

⁽¹⁶⁾ Nesse sentido, cfr. LOPES DE SOUSA, Jorge; SIMAS SANTOS, Manuel; “Regime Geral das Infracções Tributárias Anotado”; Lisboa, 2008, Áreas Editora; páginas 97 e 98. Ao nível jurisprudencial, à míngua de uma declaração de inconstitucionalidade com força obrigatória geral, cumpre referir os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo n.º 1105/06, de 02.05.2007, n.º 1057/07, de 27.02.2008, e n.º 31/08, de 28.05.2008. Note-se que não se refuta a possibilidade de a prática de infracções tributárias poder determinar, para além da aplicação de sanções penais ou contra-ordenacionais, uma responsabilidade civil por actos ilícitos. Simplesmente, a indemnização devida em função desta, quando devida, ocorrerá inequivocamente através da liquidação das dívidas tributárias em falta acrescidas de juros compensatórios e não graças à aplicação de multas ou coimas. Por

Independentemente do juízo de conformidade constitucional que a matéria mereça, voltando a focarmo-nos na matéria do nosso trabalho, em termos processuais temos as maiores dúvidas de que esta responsabilidade subsidiária por dívidas de multas e coimas seja passível de efectivação através da reversão do processo de execução fiscal. Desde logo, o artigo 23.º da LGT apenas parece ter aplicação quanto à responsabilidade tributária, a qual, como acima referido e nos termos do artigo 22.º, n.º 1, da LGT, não compreende multas e coimas, ainda que aplicadas em consequência da prática de infracções tributárias.

Por outro lado, o artigo 65.º do RGIT, que determina a cobrança coerciva das coimas aplicadas através do processo de execução fiscal não faz qualquer referência — como se imporia — à eventual reversão do mesmo como meio de efectivação da responsabilidade subsidiária pelo pagamento daquelas. Por último e decisivamente, mesmo que se admita a responsabilidade subsidiária configurada pelo artigo 8.º do RGIT, o cenário de imposição de uma sanção pecuniária que tal implica exigirá sempre que se assegurem, em momento anterior ao da cobrança coerciva, os direitos de audiência e defesa, por respeito ao disposto no artigo 32.º, n.ºs 1, 5 e 10, da CRP — como decorre do artigo 49.º do RGIT —, o que se mostra em nosso entender incompatível com um cenário de reversão da execução fiscal.

Tudo ponderado, parece ser de concluir que a efectivação da responsabilidade subsidiária por dívidas de multas ou coimas — de constitucionalidade, reitere-se, duvidosa — fica fora do âmbito potencial de aplicação do instituto da reversão do processo de execução fiscal.

Um outro conjunto de situações em que se encontra prevista a responsabilidade subsidiária surge no contexto da substituição tributária. Assim, nos termos do artigo 28.º, n.º 3, da LGT, o substituído tributário será subsidiariamente responsável por todas as

outro lado, não se afirme a necessidade desta responsabilidade subsidiária sob pena de impunibilidade dos membros de corpos sociais e responsáveis técnicos, uma vez que no artigo 6.º do RGIT se prevê a possibilidade de estes serem pessoal e directamente responsabilizados nos casos de actuação em nome de outrem, o que será bastante para afastar essa hipótese.

dívidas decorrentes de importâncias indevidamente não retidas na fonte sempre que essa retenção devesse assumir natureza liberatória⁽¹⁷⁾. Caso estejamos perante uma retenção que assuma meramente a natureza de pagamento por conta do imposto a pagar, será o substituto responsável subsidiário pelas dívidas decorrentes de importâncias indevidamente não retidas⁽¹⁸⁾.

Outra circunstância em que se prevê uma responsabilização a título subsidiário é aquela referente aos titulares de estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada, prevista no artigo 25.º da LGT, a qual ocorrerá quando, num cenário de insolvência, se constatar não ter sido observado o princípio da separação de patrimónios na gestão de tais estabelecimentos. Trata-se de uma responsabilidade subsidiária *sui generis*, na medida em que se não pode propriamente afirmar tratar-se de um caso de responsabilidade tributária por dívidas de outrem.

Com efeito, o que se prevê no regime de responsabilidade do titular do estabelecimento individual de responsabilidade limitada é a possibilidade de, relativamente a quaisquer dívidas fiscais do estabelecimento, responderem bens propriedade do seu titular mas não afectos ao estabelecimento. Por esse motivo, apesar de se poder considerar que os bens não afectos ao estabelecimento respondem subsidiariamente pelas dívidas deste, não estaremos perante um regime de responsabilidade subsidiária cuja efectivação implique a ampliação subjectiva da instância típica da reversão do processo de execução fiscal. Antes sim perante uma ampliação dos bens, do mesmo titular, passíveis de penhora e execução para satisfação da quantia exequenda e acrescido.

Importa ainda mencionar a existência de outros casos de responsabilidade tributária que se efectiva mediante a reversão do processo de execução fiscal. Desde logo, a reversão contra tercei-

⁽¹⁷⁾ Impendendo a responsabilidade tributária originária sobre o substituto.

⁽¹⁸⁾ Impendendo a responsabilidade tributária originária, nesse caso, sobre o substituído. Todavia, no caso particular previsto no artigo 103.º, n.º 4, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, tratando-se de rendimentos sujeitos a retenção que não tenham sido contabilizados nem comunicados como tal aos respectivos beneficiários, o substituto assumirá responsabilidade solidária pelo imposto não retido, juntamente com o substituído, e não já uma responsabilidade meramente subsidiária.

ros adquirentes de bens que se encontra prevista no artigo 157.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”). Trata-se aqui de situações em que existe uma dívida tributária garantida por privilégios mobiliários ou imobiliários especiais, existindo assim uma ligação particular entre aquela e determinados bens que se não quebra com a transmissão de propriedade destes para terceiros. Nesses casos, os adquirentes dos bens responderão subsidiariamente pelo pagamento de tais dívidas, ainda que apenas até ao montante dos bens em questão.

Outra situação de responsabilidade tributária subsidiária que se efectiva através da reversão do processo de execução fiscal é a dos funcionários que dolosamente hajam contribuído para a frustração do processo de execução fiscal, prevista no artigo 161.º do CPPT, ou indevidamente concedido moratórias ou suspenso o processo de execução fiscal, de acordo com o disposto no artigo 85.º, n.º 3, do CPPT.

Igualmente fundada numa ideia de não-cooperação para a satisfação das dívidas objecto de execução fiscal encontramos ainda a responsabilidade subsidiária dos liquidatários judiciais ou administradores da insolvência do responsável originário, prevista no artigo 181.º, n.º 2, do CPPT para os casos em que incumpram o dever de requerer em sede do processo de insolvência a avocação dos processos de execução fiscal, sendo de assinalar que esta responsabilidade existe mesmo nos casos de mera negligência.

Situação diferente e que em bom rigor não consubstancia uma situação de responsabilidade tributária subsidiária, mas sim originária, é a da reversão contra possuidores, prevista no artigo 158.º do CPPT. A reversão da execução fiscal permite nesta sede corrigir um processo de execução fiscal que foi indevidamente instaurado contra alguém que não é responsável originário pela dívida tributária, passando aquele a correr contra o efectivo responsável apenas com a detecção dessa falha⁽¹⁹⁾. Trata-se pois de uma situação bem elucidativa da não coincidência perfeita entre o campo de aplicação da reversão da execução fiscal e o âmbito da responsabilidade tributária subsidiária.

(19) Este é, então, um verdadeiro caso de modificação subjectiva da instância e não de mera ampliação da mesma.

Definida a função do instituto em análise e delimitado o seu campo de aplicação, importará em seguida analisar mais pormenorizadamente os seus pressupostos, tanto materiais como formais.

3 — PRESSUPOSTOS DA REVERSÃO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

Os pressupostos da reversão podem ser divididos em materiais e formais, consoante se revistam de natureza substantiva ou adjectiva.

Assim, constituindo um primeiro conjunto de pressupostos materiais, encontramos aqueles decorrentes da origem da responsabilidade que se pretende efectivar e que na realidade se confundem com os elementos determinantes dessa responsabilidade, como sejam a culpa na insuficiência patrimonial — no caso dos administradores ou gestores de pessoas colectivas —, o incumprimento das funções de fiscalização ou violação dos deveres profissionais — no caso dos membros dos órgãos de fiscalização, revisores oficiais de contas e técnicos oficiais de contas —, a inobservância do princípio de separação dos patrimónios — no caso dos titulares de estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada —, ou o incumprimento do dever de retenção — no caso dos substitutos tributários⁽²⁰⁾ —, para referir apenas os casos de responsabilidade subsidiária constantes dos artigos 24.º a 28.º da LGT.

Um segundo conjunto de pressupostos materiais decorre da subsidiariedade da responsabilidade a efectivar⁽²¹⁾, determinando o artigo 23.º, n.º 2, da LGT que a reversão depende da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários. No mesmo sentido, o artigo 153.º, n.º 2, do CPPT estatui que o «*chamamento à execução*» dos responsáveis

⁽²⁰⁾ No caso dos substituídos tributários, ainda que a sua responsabilidade possa apenas ocorrer quando o dever de retenção haja sido incumprido pelo substituto, aquela decorrerá em bom rigor, não do incumprimento deste dever, mas directamente das normas tributárias de incidência e sujeição que definem a dívida de imposto.

⁽²¹⁾ Apenas, evidentemente, quando a reversão ocorra no contexto da efectivação desta responsabilidade.

subsidiários depende da inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores ⁽²²⁾ ou da fundada insuficiência do respectivo património.

Podemos pois, sistematizando este segundo conjunto de pressupostos materiais, afirmar que só poderá haver reversão para efectivação da responsabilidade tributária subsidiária quando não existam bens do devedor originário ou os mesmos sejam previsivelmente insuficientes ⁽²³⁾ para satisfação da dívida exequenda e acrescido. Caso existam garantes, responsáveis solidários ou sucessores — estes últimos, evidentemente, num cenário de óbito do devedor originário —, a reversão contra os responsáveis subsidiários poderá apenas ocorrer se, além do mais, inexisterem bens daqueles ou se os que existam forem considerados insuficientes para satisfação da dívida exequenda e acrescido.

Passando à análise dos pressupostos formais da reversão, o primeiro com que nos deparamos, ao menos quando a reversão do processo de execução fiscal busque a efectivação da responsabilidade tributária subsidiária ⁽²⁴⁾, é o da citação prévia do devedor originário e o esgotamento do subsequente prazo para pagamento. Com efeito, não obstante a aparente falta de consagração legal expressa deste pressuposto, a necessidade de cumprimento do mesmo decorre da natureza subsidiária da responsabilidade a efectivar, sob pena de tratamento do responsável subsidiário como responsável principal. É pois imperativo que, antes da reversão, o devedor originário haja sido confrontado com a pretensão coerciva subjacente ao processo de execução fiscal ⁽²⁵⁾.

⁽²²⁾ Nos termos do artigo 29.º, n.º 2, da LGT, as obrigações tributárias originárias e subsidiárias transmitem-se em caso de sucessão universal por morte, sem prejuízo do benefício do inventário.

⁽²³⁾ Um juízo fundamentado de prognose a efectuar pelo órgão de execução fiscal, como determina a alínea b) do n.º 2 do artigo 153.º do CPPT.

⁽²⁴⁾ Na reversão contra possuidores prevista no artigo 158.º do CPPT, evidentemente, não é de forma alguma necessária a citação prévia do actual possuidor, fruidor ou proprietário.

⁽²⁵⁾ Ainda que essa interpelação do devedor originário possa, no limite e verificados que sejam os respectivos pressupostos legais, ocorrer através do recurso à citação edital. Jurisprudencialmente contudo, esta citação não tem sido encarada como necessária, sendo a este respeito de analisar o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 18999, de 28.06.1995. Todavia, nesse mesmo Acórdão foi proferido um voto de vencido sustentando posição inversa, à qual, pelos motivos referidos, aderimos por inteiro.

O segundo pressuposto formal para a reversão possa ocorrer é o da audição prévia do potencial responsável subsidiário ⁽²⁶⁾, prevista no artigo 23.º, n.º 4, da LGT, a efectuar nos termos do artigo 60.º da LGT. Assim se concretiza plenamente, em sede de reversão da execução fiscal, o princípio constitucionalmente consagrado da participação dos administrados nas decisões que os afectem, nos termos do artigo 267.º, n.º 5, CRP ⁽²⁷⁾.

Um terceiro pressuposto formal da reversão, bem menos evidente, é o da exigibilidade da dívida exequenda perante o potencial responsável subsidiário. Com efeito, nos termos do n.º 3, do artigo 48.º da LGT, a interrupção da prescrição relativamente ao devedor originário não é oponível ao responsável subsidiário se a citação deste ocorrer após o 5.º ano posterior ao da liquidação da dívida objecto de execução.

É pois bem possível que uma dívida objecto de execução fiscal e que ainda se mostre exigível do responsável originário — por haver existido uma qualquer causa de interrupção do prazo de prescrição —, não o seja já do responsável subsidiário. Nesses casos, a reversão do processo de execução fiscal não ocorrerá por inexigibilidade subjectiva da dívida ⁽²⁸⁾. É por este motivo que entende-

⁽²⁶⁾ Mais problemático é entender como necessária a audição prévia do anterior possuidor, fruidor ou proprietário, nos casos de reversão previstos no artigo 158.º do CPPT, uma vez que o artigo 23.º, n.º 4, da LGT parece apenas determiná-la nos casos de responsabilidade subsidiária. Todavia, atenta a natureza constitucional do direito de participação nas decisões e mesmo a sua concretização no artigo 60.º da LGT, impor-se-á uma interpretação extensiva do referido artigo 23.º, n.º 4, da LGT, postulando a audição prévia igualmente nestes casos.

⁽²⁷⁾ Sobre este direito de participação cumpre notar que: «A garantia da participação dos interessados na formação das decisões ou deliberações administrativas implica a sua intervenção no processo de formação das mesmas, ou seja, antes de serem tomadas, nomeadamente através da audição sobre o respectivo projecto. São inválidas as decisões tomadas sem que os interessados tenham sido chamados a pronunciarem-se sobre elas» — MOREIRA, Vital; GOMES CANOTILHO, José Joaquim; "Constituição da República Portuguesa Anotada"; Coimbra, 1993, Coimbra Editora; página 931.

⁽²⁸⁾ Os anteriores possuidores, fruidores ou proprietários, nos casos de reversão previstos no artigo 158.º do CPPT não beneficiarão deste regime. Não obstante, enquanto devedores originários, beneficiarão de pleno direito da garantia de certeza e segurança jurídica proporcionada pela prescrição (e caducidade), independentemente dos actos procedimentais ou processuais praticados face ao executado original, cujos efeitos por natureza lhes não serão oponíveis.

mos a exigibilidade perante o responsável subsidiário como um pressuposto específico da reversão, que não se confunde com a exigibilidade da dívida tributária em termos gerais ⁽²⁹⁾.

O quarto pressuposto formal identificado para que possa haver reversão do processo de execução fiscal será a declaração fundamentada dos pressupostos e extensão da reversão a que o artigo 23.º, n.º 4, da LGT faz referência. Esta declaração fundamentada consubstancia-se num acto materialmente administrativo, o despacho de reversão, que determina a reversão e no qual haverá, entre o mais, de ser ponderados os argumentos aduzidos em sede de participação na decisão, caso esse direito haja sido exercido ⁽³⁰⁾.

Vistos os pressupostos materiais e formais da reversão do processo de execução fiscal, cumprirá examinar, numa perspectiva dinâmica e prática, a marcha processual em que a mesma se enquadra, da audição prévia do potencial revertido à defesa do mesmo contra a pretensão de cobrança coerciva que se procura efectivar.

4 — MARCHA PROCESSUAL

Como referido no capítulo anterior, a reversão do processo de execução fiscal não pode ocorrer sem antes ser conferido aos então ainda meros potenciais revertidos o direito de participação na decisão através da sua notificação para audição prévia, como expressamente determina o artigo 23.º, n.º 4, da LGT.

Processualmente, a notificação dos potenciais revertidos seguirá o regime geral previsto no artigo 60.º da LGT, como decorre da remissão constante do *supra* mencionado n.º 4 do artigo 24.º da LGT. Assim, para o efeito e por força do disposto nos n.os 4, 5 e 6 do artigo 60.º da LGT, o órgão de execução fiscal deverá expedir, sob registo postal, uma notificação do projecto de reversão e sua fundamentação para o domicílio fiscal dos poten-

⁽²⁹⁾ A qual é condição de existência do próprio processo de execução fiscal, sendo aliás a prescrição de conhecimento oficioso, nos termos do artigo 175.º do CPPT.

⁽³⁰⁾ Como decorre do artigo 60.º, n.º 7, da LGT. Nesse sentido, cfr. o Acórdão n.º 1245/03 do Supremo Tribunal Administrativo, de 07.12.2005.

ciais revertidos, fixando como prazo para o exercício do direito em causa entre 8 e 15 dias.

Uma questão que se coloca nesta sede é a do conteúdo da notificação para o exercício da audição prévia e, concretamente, a da necessidade de nela se incluírem os elementos essenciais da liquidação que está na origem da dívida exequenda, compreendendo a fundamentação desta. Com efeito, sendo indiscutível, de acordo com o disposto no artigo 22.º, n.º 4, da LGT, que a ulterior citação deve conter tais elementos essenciais, poderia argumentar-se que os mesmos não poderiam deixar de constar já da notificação para efeitos de audição prévia.

Nada é referido, quer no artigo 22.º da LGT, quer no artigo 23.º da LGT, que possa sustentar tal linha de argumentação, devendo considerar-se ao invés que o direito de audição em questão concretiza o direito de participação na decisão de reversão e não nos actos de liquidação que estarão na origem da dívida exequenda⁽³¹⁾. Parece pois que, em sede de notificação para audição prévia, apenas o projecto de reversão e respectiva fundamentação terão que ser notificados aos potenciais revertidos.

Todavia, na maioria dos casos, a fundamentação do projecto de reversão terá forçosamente que incluir elementos relativos à liquidação que tipicamente não constarão do título executivo. Efectivamente, por exemplo, no caso dos administradores ou gestores, uma vez que a responsabilidade subsidiária a efectivar através da reversão — e desde logo a inversão ou não do ónus da prova da culpa que é seu pressuposto — depende do termo do prazo de pagamento da dívida tributária, não parece poder deixar de constar da fundamentação do despacho de reversão a indicação do termo do prazo de pagamento voluntário da dívida tributária objecto de execução. Por outro lado, pelo menos nos casos em que a reversão efectiva a responsabilidade subsidiária, a fundamentação do despacho de reversão não poderá deixar de fazer no mínimo referência à interpelação do devedor originário para o cumprimento da obrigação tributária e ao modo como a mesma se concretizou.

⁽³¹⁾ O que bem se compreende, pois o órgão de execução fiscal não tem, enquanto tal, poder para determinar a anulação dos actos tributários subjacentes à dívida exequenda.

Deste modo, parece ser de concluir que, não obstante inexistir uma obrigação de inclusão na notificação para o direito de audição dos elementos essenciais da liquidação na origem da dívida exequenda, a correcta fundamentação do projecto de reversão aponta claramente no sentido de pelo menos alguns desses elementos terem de facto que ser mencionados, exigência que pode muito bem ter satisfação através do envio da cópia da nota de liquidação com indicação da data e modo de notificação da mesma ⁽³²⁾.

Caso o órgão de execução fiscal, na notificação para o exercício de audição prévia do potencial revertido, omita algum dos elementos que legalmente dela devam constar, verificar-se-á uma situação de anulabilidade do acto de notificação, por preterição de formalidade essencial, a qual é passível de arguição através de reclamação judicial para o tribunal administrativo e fiscal competente, nos termos do artigo 276.º do CPPT ⁽³³⁾.

Situação diversa será a da falta por completo de notificação para o exercício do direito de audição. Neste caso, o revertido é confrontado com o acto de reversão aquando da citação do processo executivo e estar-se-á, não perante um mero vício do acto de notificação, mas sim ante um caso de anulabilidade do acto de reversão em si mesmo, porquanto este foi praticado sem a audição legalmente exigida do potencial revertido ⁽³⁴⁾.

⁽³²⁾ Até porque, se existem dúvidas quanto à necessidade da inclusão de tais elementos na notificação para exercício do direito de audição prévia, é inequívoca a obrigação dessa inclusão aquando da perspectivada citação da reversão, à luz do disposto no artigo 22.º, n.º 4, da LGT, pelo que o órgão de execução fiscal acabará sempre por ter que diligenciar a obtenção da informação em causa caso converta em definitivo o projecto de reversão.

⁽³³⁾ Cfr. Acórdão n.º 504/05 do Supremo Tribunal Administrativo, de 13.07.2005. A este respeito cumpre notar que o mecanismo previsto no artigo 37.º do CPPT, que perante uma notificação insuficiente confere o direito ao seu destinatário de requerer a notificação dos elementos em falta ou a passagem de certidão que os contenha, não se mostra apto a suprir a deficiente notificação para exercício de audição prévia, uma vez que, algo surpreendentemente, o prazo para este exercício não é interrompido com semelhante pedido, ao contrário do que sucede com os prazos para recurso à via judicial e, bem assim, com o prazo para apresentar reclamação graciosa.

⁽³⁴⁾ Quanto à forma de arguição desta anulabilidade do acto de reversão, remetemos para o que adiante se dirá em sede de reacção do acto de reversão, avançando apenas que ela poderá ser feita, ao menos em tese, quer através da reclamação judicial prevista no artigo 276.º do CPPT, quer como fundamento de oposição à execução, nos termos do artigo 204.º, n.º 1, alínea i), do CPPT.

Prosseguindo com o desenrolar da marcha processual, após o despacho de reversão, como acima antecipado, verificar-se-á a citação do revertido, como determina o artigo 160.º, n.º 1, do CPPT. Esta deverá ser via de regra efectuada por meio de citação pessoal, como expressamente prevê o artigo 191.º, n.º 3, do CPPT⁽³⁵⁾. Só quando não for conhecida a morada do revertido haverá lugar à citação edital, nos termos do artigo 192.º, n.º 2, do CPPT.

Quanto ao conteúdo da citação, nos termos do artigo 190.º, n.º 1, do CPPT, a mesma deverá desde logo conter cópia do título executivo ou, em alternativa, a indicação dos requisitos legais deste, constantes das alíneas *a)*, *c)*, *d)* e *e)* do n.º 1 do artigo 163.º do CPPT⁽³⁶⁾. Por outro lado, não poderá ainda a citação, nos termos do n.º 2 do referido artigo 190.º do CPPT, deixar de conter indicação do prazo para oposição, para pagamento ou para requerer pagamento em prestações ou dação em pagamento. Tratando-se da reversão de um processo de execução fiscal, a citação não poderá deixar de conter ainda a indicação dos pressupostos e extensão daquela, como expressamente se determina no artigo 23.º, n.º 4, da LGT.

Por fim e com especial relevo, importa referir que a citação dos responsáveis subsidiários revertidos não pode deixar de conter os elementos essenciais da liquidação ou liquidações objecto de reversão, incluindo a respectiva fundamentação, como inequivocamente dispõe o artigo 22.º, n.º 4, da LGT⁽³⁷⁾. Trata-se de uma exigência

⁽³⁵⁾ Apesar de designada de «pessoal», a citação ocorrerá via de regra mediante carta registada com aviso de recepção, atenta a remissão do n.º 1 do artigo 192.º do CPPT para o regime do artigo 233.º, n.º 2, do CPC, só se efectuando a citação através de contacto pessoal por funcionário da Administração Tributária no caso de frustração daquela, como decorre do artigo 239.º, n.º 1, do CPC.

⁽³⁶⁾ A saber: a menção da entidade emissora do título executivo ou promotora da execução, a data de emissão do título executivo, o nome e domicílio dos devedores e a natureza e proveniência da dívida e indicação por extenso do respectivo montante.

⁽³⁷⁾ Como decorre do artigo 36.º, n.º 2, do CPPT, e, bem assim, do artigo 39.º, n.º 8, do CPPT — o qual comina com a nulidade a respectiva falta —, os elementos essenciais das liquidações em causa são, para além da respectiva fundamentação, expressamente prevista no artigo 22.º, n.º 4, da LGT: a indicação do autor do acto, o sentido do mesmo e a sua data e, bem assim, a indicação daquele haver sido praticado no uso de delegação ou subdelegação de poderes. Tal inclusão dos elementos essenciais apenas é dispensada, nos termos do artigo 192.º, n.ºs 2 e 6, do CPPT, nos casos de citação edital, atenta a sua natureza eminentemente formal (cfr. nesse sentido o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 29/05, de 26.01.2005).

intrinsecamente ligada ao direito reconhecido aos responsáveis subsidiários, previsto igualmente no artigo 22.º, n.º 4, da LGT, de reclamar ou impugnar a dívida na origem do processo de execução fiscal e cujo pagamento lhes é exigido através da reversão⁽³⁸⁾.

Caso sejam omitidos na citação alguns dos elementos legalmente devidos, estar-se-á perante uma situação de nulidade da citação, se essa omissão puder prejudicar a defesa do revertido. Com efeito, o artigo 190.º, n.º 1, do Código de Processo Civil ("CPC"), aplicável subsidiariamente ao processo tributário por força da remissão operada pelo artigo 2.º, alínea e), CPPT, estatui que: *«sem prejuízo do disposto no artigo 195.º [falta de citação], é nula a citação quando não hajam sido, na sua realização, observadas as formalidades prescritas na lei»*, estipulando o n.º 4 do mesmo artigo que a arguição da nulidade *«só é atendida se a falta cometida puder prejudicar a defesa do citado»*⁽³⁹⁾. Quanto ao prazo de arguição da nulidade em causa, dispõe a primeira parte do artigo 198.º, n.º 2, do CPC, que *«o prazo para a arguição da nulidade é o que tiver sido indicado para a contestação»*, devendo pois entender-se tal prazo como o de trinta dias previsto para a dedução da oposição à execução e que deverá ser indicado na citação. Caso nenhum prazo seja indicado ou tenha havido lugar a citação edital, a arguição da nulidade em referência deverá ocorrer aquando da primeira intervenção no processo, como resulta do artigo 198.º, n.º 3, do CPC.

Quanto ao meio a utilizar para arguir a nulidade em referência, reconhece-se que, conceptualmente, tal arguição deveria ocorrer mediante apresentação de requerimento junto do órgão de

⁽³⁸⁾ Nesse sentido, cfr. Acórdão n.º 832/02 do Supremo Tribunal Administrativo, de 26.06.2002. Quanto aos casos em que a reversão não opere a efectivação da responsabilidade tributária subsidiária mas sim a responsabilidade originária pelo pagamento de um tributo – como no caso de reversão contra possuidores –, não obstante o artigo 22.º, n.º 4, da LGT se não referir aos mesmos, entendemos que será igualmente obrigatório que a citação contenha a indicação dos elementos essenciais da liquidação, incluindo a respectiva fundamentação, uma vez que é imperioso assegurar que o revertido possa, nos termos gerais, discutir a legalidade da dívida que lhe é exigida e essa informação não lhe terá sido transmitida anteriormente. Esta obrigação resultará assim, directamente, dos artigos 77.º da LGT e 36.º do CPPT.

⁽³⁹⁾ O que contudo sucederá na maioria dos casos, sobretudo se os elementos em falta forem referentes às liquidações na origem da dívida exequenda.

execução fiscal, do qual, em caso de indeferimento, caberia reclamação judicial nos termos do artigo 276.º do CPPT⁽⁴⁰⁾. Todavia, o princípio constitucional da tutela jurisdicional efectiva e mesmo o princípio da economia processual determinam que semelhante arguição possa ocorrer em sede de oposição à execução, enquadrando-se no fundamento da mesma previsto no artigo 204.º, n.º 1, alínea i), do CPPT⁽⁴¹⁾.

De facto, obrigar a que a arguição da nulidade da citação ocorra mediante requerimento a apresentar perante o órgão de execução fiscal, impedindo que a mesma se faça através da oposição à execução afigura-se susceptível de gerar como efeito perverso a impossibilidade de arguir o referido vício, uma vez que se estaria na prática a colocar o revertido perante a difícil escolha entre a apresentação de um requerimento autónomo e a apresentação de oposição à execução — estando o prazo para apresentação desta em curso. Ora, num cenário em que tal arguição através de requerimento autónomo não obtivesse acolhimento por parte do órgão de execução fiscal — ou, por maioria de razão, fosse considerada improcedente em sede de reclamação de tal decisão de não acolhimento para o competente tribunal administrativo e fiscal —, o revertido seria confrontado com tal decisão muito após a preclusão do prazo de oposição à execução.

Quer isto dizer que, entre deduzir oposição — ainda que na sequência de uma citação na qual hajam sido preteridas formalidades legais susceptíveis de prejudicar a sua defesa — ou apresentar requerimento autónomo destinado a simplesmente arguir tal nulidade, o revertido optará invariavelmente pela primeira das hipóteses avançadas, sob pena de correr o risco de ver o prazo para opo-

⁽⁴⁰⁾ Perfilhando essa posição, cfr. LOPES DE SOUSA, Jorge; “Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado, Volume II”; Lisboa, 2007, Áreas Editora; página 270. Cfr. também o Acórdão n.º 832/02 do Supremo Tribunal Administrativo, já referido.

⁽⁴¹⁾ A nulidade da citação, ao mesmo tempo que é susceptível de demonstração por documento, não envolve a apreciação da legalidade da dívida exequenda nem representa interferência em matéria de exclusiva competência do órgão de execução fiscal, cumprindo notar que o processo de execução fiscal se reveste, todo ele, de natureza judicial, nos termos do artigo 103.º da LGT. Neste sentido, embora constituindo jurisprudência minoritária, cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 22882/99, de 24.03.1999.

sição irremediavelmente precludido ⁽⁴²⁾. Quanto à possibilidade de recorrer ao mecanismo previsto no artigo 37.º do CPPT perante a citação incompleta no contexto da reversão do processo de execução, é sustentável defender uma resposta afirmativa, apesar do âmbito de aplicação do artigo apenas abranger os casos de «*comunicação ou notificação insuficiente*» — excluindo pois as citações —, caso os elementos em falta se reportem a actos materialmente administrativos como sejam as liquidações na origem da dívida exequenda ou o acto de reversão ⁽⁴³⁾.

Caso se esteja perante uma situação de falta de citação ⁽⁴⁴⁾ — e não de mera citação insuficiente —, a mesma deverá ser vista como nulidade insanável, se prejudicar — como em princípio prejudicará — a defesa do revertido. É o que resulta do artigo 165.º, n.º 1, alínea *a*), do CPPT. Semelhante nulidade, nos termos do n.º 4 do referido artigo 165.º do CPPT, é de conhecimento oficioso e é arguível mediante requerimento a apresentar em sede do processo de execução fiscal — passível de ulterior reclamação judicial nos termos do artigo 276.º do CPPT — até à extinção da execução ⁽⁴⁵⁾.

⁽⁴²⁾ Quanto à possibilidade de, em paralelo e simultaneamente, serem seguidas as duas linhas de reacção contra a citação nula, sempre se dirá que daí decorreria, em todo o caso, a inviabilidade da marcha processual da oposição à execução, por existência de uma questão prejudicial — a da nulidade da citação — cuja discussão não se operaria em sede da mesma. Desta sorte, também motivos de economia processual ditam que a questão da nulidade da citação deverá, como questão necessariamente prejudicial, ser discutida em sede de oposição à execução, não se vendo coerência em nem se concebendo vantagem em permitir a existência de dois meios de reacção — oposição à execução e reclamação de actos do órgão de execução fiscal — a utilizar simultaneamente em sede do mesmo processo de execução fiscal. Por seu turno, o artigo 208.º, n.º 2, do CPPT, ao garantir que, perante a petição de oposição à execução o órgão de execução fiscal dispõe de um prazo para revogar o acto que fundamente a oposição, assegura plenamente a intervenção deste em termos idênticos aos existentes num cenário de apresentação de requerimento autónomo com vista à arguição de nulidade passível de ulterior reclamação judicial.

⁽⁴³⁾ Cfr. LOPES DE SOUSA, Jorge; “Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado, Volume I”; Lisboa, 2006, Áreas Editora; página 339.

⁽⁴⁴⁾ Tal ocorrerá, não apenas quanto a citação seja por completo omitida, mas também, de acordo com o disposto no artigo 195.º do CPC (aplicável por força do disposto no artigo 2.º, alínea *e*), do CPPT), quando haja erro de identidade do citando, tenha sido indevidamente empregue a citação edital ou se demonstre que o destinatário da citação pessoal não chegou a ter conhecimento da mesma por motivo que não lhe seja imputável.

⁽⁴⁵⁾ Não obstante o artigo 165.º, n.º 4, do CPPT indicar o «*trânsito em julgado da decisão final*» como limite temporal para a arguição, dever-se-á interpretar correctiva-

Como último ponto a abordar relativamente à marcha processual conexas com a reversão do processo de execução fiscal importará evidentemente analisar os meios de reacção à disposição dos revertidos para discutir, quer a legalidade da dívida exequenda, quer a legalidade da reversão propriamente dita.

Começando pela discussão da legalidade da dívida na origem da execução fiscal, como acima referido, é conferida aos responsáveis subsidiários pelo artigo 22.º, n.º 4, da LGT a possibilidade de reclamar ou impugnar aquela «*nos mesmos termos do devedor principal*». Garante-se assim «*o acesso à justiça dos responsáveis [...] subsidiários, que dispõem do direito de reclamar ou impugnar a liquidação da dívida exequenda, mesmo quando esse direito já tenha precluído para o devedor principal*»⁽⁴⁶⁾. Nos termos do artigo 102.º, n.º 1, alínea c), do CPPT, os prazos para reclamar ou impugnar — respectivamente de 120 ou 90 dias — contar-se-ão a partir da citação do responsável subsidiário.

Não parecendo à partida levantar questões de maior, esta possibilidade de impugnar ou reclamar a dívida objecto de reversão merece contudo ser analisada com algum detalhe. Em primeiro lugar, importa ressaltar que a impugnação da dívida exequenda com fundamento, não na sua ilegalidade concreta, mas na sua ilegalidade abstracta ou absoluta⁽⁴⁷⁾, deverá ocorrer via dedução de oposição à execução e não através de impugnação judicial. Com efeito, sendo intolerável que os responsáveis subsidiários se vissem privados de invocar a ilegalidade absoluta da liquidação, nenhum motivo existirá para que tal não deva ocorrer, nos termos gerais, em sede de oposição à execução.

Situações contudo existirão em que os responsáveis subsidiários poderão discutir a legalidade da dívida exequenda em termos mais amplos do que aqueles que assistiram ao devedor principal.

mente a norma. Com efeito, apesar da natureza judicial do processo de execução fiscal, é inequívoco que a tramitação do mesmo pode ocorrer sem qualquer intervenção do tribunal e, bem assim, sem qualquer decisão final que deva transitar em julgado.

⁽⁴⁶⁾ Cfr. LIMA GUERREIRO, António; “Lei Geral Tributária Anotada”; Lisboa, 2001, Editora Rei dos Livros; página 127.

⁽⁴⁷⁾ Nos casos previstos como fundamento de oposição à execução nas alíneas a), e) e i) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT.

Estamos a pensar por exemplo num cenário de cobrança coerciva de uma dívida que tenha resultado da fixação por métodos indirectos da matéria colectável e relativamente à qual o devedor originário não solicitou a respectiva revisão através do procedimento próprio previsto nos artigos 91.º e seguintes da LGT. Nesses casos, e por força dessa omissão, o devedor originário encontra-se, por força do disposto no artigo 86.º, n.º 5, da LGT, privado de discutir em sede de impugnação a ilegalidade da dívida por erro na quantificação ou nos pressupostos da determinação indirecta da matéria colectável. Não obstante, o direito constitucional do revertido à tutela jurisdicional efectiva impõe que semelhante limitação não lhe seja oponível, devendo ser admitida a reclamação ou impugnação deste com total amplitude ⁽⁴⁸⁾.

Por outro lado, não obstante o referido artigo 22.º, n.º 4, da LGT ser omissivo quanto à mesma, não parece ser de afastar a possibilidade de os responsáveis subsidiários revertidos pedirem a revisão oficiosa dos actos de liquidação objecto de execução, nos termos do artigo 78.º, n.º 7, da LGT. Com efeito, apesar de esta norma aparentemente apenas conferir tal possibilidade ao «*contribuinte*», não existirão grandes dúvidas de que aos revertidos terá que ser reconhecida legitimidade para o efeito, nos termos do artigo 9.º, n.º 1, do CPPT — o qual expressamente inclui no conceito de contribuinte os substitutos e os responsáveis.

Por último, antes de nos centrarmos nos meios de reacção à ilegalidade da reversão, importará salientar ainda que os revertidos, enquanto executados, terão evidentemente direito a apresentar oposição à execução nos termos gerais, com fundamento na ileg-

⁽⁴⁸⁾ A única alternativa que se afigura constitucionalmente admissível, de permitir que o revertido apresente um pedido de revisão da matéria colectável, não parece poder coadunar-se com o facto de, aquando da reversão, existir já um acto de liquidação, estando o mecanismo da revisão da matéria colectável inequivocamente concebido para operar num momento em que aquele é ainda inexistente. Defendendo contudo tal posição, cfr. LOPES DE SOUSA, Jorge; “Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado, Volume I”; Lisboa, 2006, Áreas Editora; páginas 846 e 847. Sustentando a possibilidade de impugnação plena pelo revertido, solução que preconizamos, cfr. LIMA GUERREIRO, António; “Lei Geral Tributária Anotada”; Lisboa, 2001, Editora Rei dos Livros; páginas 390 e 391.

lidade da pretensão de cobrança coerciva da Administração Tributária por inexigibilidade da dívida objecto de execução.

No que diz respeito à ilegalidade da reversão, a questão que se coloca é de qual o meio de reacção face à mesma, se a reclamação judicial do acto do órgão de execução fiscal, prevista no artigo 276.º do CPPT, se a oposição à execução, com fundamento na ilegitimidade do revertido ou em qualquer outro, nos termos do artigo 204.º, n.º 1, alíneas *b*) e *i*), do CPPT.

Uma vez mais se reconhece que, conceptualmente, o meio de reacção contra ilegalidades do acto que decide reverter a execução fiscal — nelas se incluindo, como é óbvio, tanto os vícios formais do acto como os decorrentes da falta de preenchimento dos pressupostos materiais da reversão — que pareceria encontrar aplicação seria a reclamação prevista no artigo 276.º do CPPT. Com efeito, a reclamação judicial assume, nos termos do artigo 278.º, n.º 5, do CPPT, a natureza de processo urgente e a sua subida imediata — prevista no n.º 3 do artigo 278.º do CPPT para os casos de prejuízo irreparável decorrente da hipotética subida apenas a final, nos quais se enquadraria a reclamação, por ilegitimidade, apresentada pelo revertido — assegura a suspensão do processo de execução fiscal⁽⁴⁹⁾. Deste modo, a legitimidade ou ilegitimidade do revertido ganharia foros de incidente processual, não prosseguindo a execução sem antes existir decisão transitada em julgado sobre a matéria.

Constata-se todavia que o meio processual mais adequado à emissão de uma pronúncia jurisdicional sobre a legalidade do acto que determina a reversão é, de facto, a oposição à execução. Na verdade, a oposição à execução apresenta vantagens evidentes num cenário de reacção a uma reversão ilegal: não só o prazo para a sua apresentação, de trinta dias, é bem mais longo do que o de dez dias, previsto para a dedução de reclamação judicial, como apenas a oposição assegura a possibilidade de produção de prova testemu-

⁽⁴⁹⁾ Ainda que, insolitamente, o efeito suspensivo da reclamação apenas se encontre expressamente previsto na epígrafe do artigo 278.º do CPPT. O mesmo retira-se contudo, quer do próprio mecanismo de subida imediata aí previsto, quer sobretudo do efeito suspensivo conferido ao recurso jurisdicional de que é passível a decisão em primeira instância da reclamação judicial apresentada (e que resulta no artigo 286.º, n.º 2, do CPPT), sendo inconcebível que a apresentação de recurso suspenda a eficácia do acto reclamado num contexto em que essa suspensão se não verificasse já na pendência da reclamação.

nhal. Bastará atentar no facto de, na maioria dos casos, a questão *decidenda* da legalidade da reversão passar pela emissão de um juízo de culpa do revertido na insuficiência patrimonial do devedor originário, para reconhecer a essencialidade da inquirição de testemunhas à boa decisão da causa ⁽⁵⁰⁾.

Deste modo, impondo o artigo 97.º, n.º 2, da LGT a eleição do meio processual mais adequado para fazer valer em juízo o direito de impugnar, tanto a Doutrina ⁽⁵¹⁾ como a jurisprudência ⁽⁵²⁾ entendem que a reacção a ilegalidades do acto de reversão deverá ser feita através da oposição à execução, subsumindo-se aos fundamentos previstos nas alíneas *b)* e *i)* do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT. Acresce que, relativamente à ilegalidade da reversão por falta de preenchimento dos pressupostos da responsabilidade subsidiária, o teor literal do artigo 151.º, n.º 1, do CPPT, constitui mais um argumento no sentido da conclusão de que é a oposição à execução o meio idóneo para reagir contra a mesma.

Acceptando-se a sua eleição como meio processual mais adequado para reagir a ilegalidades do acto de reversão, a oposição à execução apresenta contudo um problema de relevo: a sua dedução não suspende, *per se*, a eficácia do acto de reversão, prosseguindo a execução para penhora de bens do revertido ⁽⁵³⁾. Essa suspensão será apenas lograda caso, nos termos do artigo 169.º, n.º 5, do CPPT, seja constituída garantia idónea à salvaguarda dos créditos

⁽⁵⁰⁾ Por outro lado, a própria recolha da prova documental necessária a uma defesa adequada dificilmente será viável no prazo de dez dias, tanto mais que o revertido, responsável subsidiário, não manterá tipicamente em seu poder documentos do devedor principal susceptíveis de, por exemplo, ilidir uma presunção de culpa que sobre ele impenda.

⁽⁵¹⁾ Cfr. LOPES DE SOUSA, Jorge; "Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado, Volume II"; Lisboa, 2007, Áreas Editora; páginas 650 a 652.

⁽⁵²⁾ Cfr., a título meramente exemplificativo, os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo n.º 25701, de 24.01.2001, n.º 25758, de 08.02.2001, n.º 1844/03, de 24.03.2004, e n.º 1100/04, de 06.04.2005.

⁽⁵³⁾ Tal apenas não ocorrerá caso a reversão tenha sido determinada com fundamento, não na inexistência, mas na mera insuficiência de bens do responsável originário (ao abrigo do disposto no artigo 153.º, n.º 2, alínea *a)*, do CPPT), caso em que, nos termos do artigo 23.º, n.º 3, da LGT, a execução se suspenderá após o termo do prazo para dedução de oposição com vista à completa excussão dos bens daquele. O problema persistirá, no entanto, após esta excussão.

da Fazenda Pública ⁽⁵⁴⁾, ou a mesma seja dispensada nos termos do artigo 52.º da LGT.

A este respeito, importa abordar uma questão de grande relevância prática: quais as consequências, para a oposição apresentada com vista à discussão da legalidade da reversão, do pagamento da dívida exequenda⁵⁵ pelo revertido. Em concreto, discute-se se tal pagamento deverá extinguir a execução fiscal nos termos gerais, de acordo com o disposto nos artigos 176.º e 264.º do CPPT, verificando-se assim uma inutilidade superveniente da lide. O revertido ver-se-ia pois, em tal situação, privado na prática de ver conhecida judicialmente a ilegalidade da reversão ⁽⁵⁶⁾. Como é bom de ver, o problema adensa-se atendendo à falta de efeito suspensivo da oposição à execução, a par do também já abordado incentivo ao pagamento da dívida no prazo para a oposição, existindo uma conjuntura que impele o revertido para o pagamento voluntário ⁽⁵⁷⁾.

Apesar de inexistir uma solução legal expressa para a questão, ela estará aparentemente resolvida graças ao disposto nos artigos 9.º e 96.º da LGT, nos termos dos quais resulta inadmissível, quer a renúncia tácita ao direito de impugnação ou recurso, quer qualquer prejuízo processual decorrente da utilização de regime

⁽⁵⁴⁾ Seja prestada voluntariamente pelo revertido, seja constituída oficiosamente pelo órgão de execução fiscal, através da penhora dos bens daquele.

⁽⁵⁵⁾ E acrescido, caso o pagamento não ocorra no prazo para oposição e não haja por isso lugar à dispensa de pagamento prevista no artigo 23.º, n.º 5, da LGT.

⁽⁵⁶⁾ O Tribunal Constitucional, todavia, no Acórdão n.º 154/2002, de 17.04.2002, considerou que semelhante entendimento não é passível de violar o direito do revertido a uma tutela jurisdicional efectiva, encarando por um lado o pagamento voluntário como um reconhecimento de responsabilidade, e, por outro, salientando que sempre assistiria àquele o direito a impugnar a dívida exequenda nos termos do artigo 22.º, n.º 4, da LGT. Não podemos deixar de tecer fortes críticas a tal jurisprudência, quer porque ignora que o pagamento pelo revertido pode significar apenas que este pretende evitar a penhora dos seus bens (e demais inconvenientes inerentes à qualidade de executado, como sejam a compensação de créditos ou, hoje em dia, a publicação do seu nome como devedor tributário) e não dispõe de meios económico-financeiros bastantes que lhe permitam prestar garantia idónea à suspensão do processo de execução fiscal, quer sobretudo por aparentemente desconhecer que a impugnação judicial não é o meio indicado à discussão da legalidade do acto de reversão.

⁽⁵⁷⁾ Acresce que, perante a inexistência de solução legal expressa do problema, a citação do revertido não conterà informação sobre tal possibilidade.

pagamento que preveja a concessão de benefícios ou vantagens especiais, como será o configurado no artigo 23.º, n.º 5, da LGT. Somos pois levados a concluir que o pagamento pelo revertido não acarreta como consequência a extinção do processo de execução fiscal, sempre e quando aquele haja apresentado — ou possa ainda apresentar — oposição à execução fiscal com vista à discussão da legalidade do acto de reversão ⁽⁵⁸⁾.

5 — CONCLUSÕES

Feita a análise que nos propusemos realizar, cumpre concluir salientando antes de mais a importância que a reversão do processo de execução fiscal assume como instituto que permite agilizar a cobrança coerciva das dívidas tributárias, combatendo a morosidade e os prejuízos dela decorrentes para a salvaguarda dos interesses patrimoniais da Fazenda Pública.

Não obstante, existirão pontos específicos da sua consagração legal merecedores de crítica e aperfeiçoamento legislativo. De facto, desde logo em matéria de audição prévia dos potenciais revertidos, não se encontra, quanto a nós, suficientemente garantida a transmissão a estes dos elementos necessários ao pleno conhecimento da dívida pela qual se projecta que possam responder. Impor-se-ia pois que, logo nesse momento, lhes fossem transmitidos os elementos essenciais da liquidação que está na origem da dívida exequenda.

Outro ponto que entendemos beneficiaria de alguma clarificação legal, pela importância prática de que se reveste, é o do meio de reacção contra a ilegalidade do acto de reversão. Com efeito, sem prejuízo de concordarmos com a opção pela oposição à execução como meio mais adequado para dirimir tal questão, são evidentes as insuficiências inerentes à aplicação de um meio processual desenhado em primeira linha para discutir a exigibilidade ou

⁽⁵⁸⁾ Cfr., precisamente nesse sentido, o Acórdão n.º 788/03 do Supremo Tribunal Administrativo, de 19.11.2003. Cfr. igualmente LOPES DE SOUSA, Jorge; “Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado, Volume II”; Lisboa, 2007, Áreas Editora; página 90.

legalidade de uma dívida em cobrança coerciva e não a legalidade de um acto materialmente administrativo com a complexidade e relevância da reversão do processo de execução fiscal. Paradigmático dessas insuficiências será o aflorado problema do pagamento da dívida pelo revertido, que no seu âmago revela bem a dificuldade sentida, por vezes mesmo pelos tribunais, em compreender as particularidades do instituto em análise.

Enfim, foi também esta necessidade de conhecer as especificidades da reversão fiscal que motivou o nosso trabalho, na certeza de que só a preparação e o estudo são aliados fiáveis de quem pugna pela boa aplicação do Direito e realização da Justiça, assumindo tanto maior preponderância quanto menos perfeitas sejam as normas escritas pelo legislador.

6 — REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- CABRITA NETO, Serena; "Introdução ao Processo Tributário"; Lisboa, 2004, Instituto Superior de Gestão
- CASALTA NABAIS, José; "Direito Fiscal"; Coimbra, 2006, Almedina
- DUARTE MORAIS, Rui; "A Execução Fiscal"; Coimbra, 2005, Almedina
- FREITAS DA ROCHA, Joaquim; "Lições de Procedimento e Processo Tributário"; Coimbra, 2004, Coimbra Editora
- LEBRE DE FREITAS, José; "Introdução ao Processo Civil — conceito e princípios gerais"; Coimbra, 1996, Coimbra Editora
- LEITE DE CAMPOS, Diogo; SILVA RODRIGUES, Benjamim; LOPES DE SOUSA, Jorge; "Lei Geral Tributária Comentada e Anotada"; Lisboa, 2003, Vislis
- LIMA GUERREIRO, António; "Lei Geral Tributária Anotada"; Lisboa, 2001, Editora Rei dos Livros
- LOPES DE SOUSA, Jorge; "Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado, Volume I"; Lisboa, 2006, Áreas Editora
- LOPES DE SOUSA, Jorge; "Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado, Volume II"; Lisboa, 2007, Áreas Editora
- LOPES DE SOUSA, Jorge; SIMAS SANTOS, Manuel; "Regime Geral das Infracções Tributárias Anotado"; Lisboa, 2008, Áreas Editora
- MOREIRA, Vital; GOMES CANOTILHO, José Joaquim; "Constituição da República Portuguesa Anotada"; Coimbra, 1993, Coimbra Editora
- PAIVA, Carlos; "O Processo de Execução Fiscal"; Coimbra, 2008, Almedina
- XAVIER, Alberto; "Manual de Direito Fiscal, Volume I"; Lisboa, 1974, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa

