

O instituto da reversão do processo de execução fiscal

Dissertação de Mestrado

Catarina Mafalda Bizarro Domingos Silva

Mestrado em

Ciências Económicas e Empresariais



O instituto da reversão do processo de execução fiscal

Dissertação de Mestrado

Catarina Mafalda Bizarro Domingos Silva

Orientadores

Prof. Doutor Gualter Manuel Medeiros do Couto

Prof.^a Doutora Maria Luísa Silva Rocha

Dissertação submetida como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Ciências Económicas e Empresariais, com especialização em Finanças e Contabilidade.



RESUMO

A presente dissertação iniciar-se-á com a descrição do instituto da reversão do processo de execução fiscal, tendo como objetivo estudar todo o mecanismo da reversão fiscal em processo de execução fiscal nas empresas com dificuldade em regularizar as suas dívidas tributárias.

É de salientar que quando o património do devedor originário não for suficiente para cobrir as dívidas tributárias da devedora originária (empresas), haverá lugar à reversão da dívida contra os responsáveis subsidiários da empresa em questão, principalmente na pessoa dos administradores e gerentes, através do chamamento destes à execução fiscal, sendo efetivado pela reversão do processo de execução fiscal, no caso de fundada insuficiência de bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão, conforme n.º 2 do art.º 153.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), que tem de ser entendido à luz do preceituado no n.º 1 e n.º 2 do art.º 23.º e no n.º 1 do art.º 24.º da Lei Geral Tributária (LGT).

É importante assinalar o facto de que a responsabilidade tributária subsidiária, prevista no art.º 24.º da LGT, pela sua natureza e pelo seu fim, tem maior ocorrência contra administradores, diretores ou gerentes das empresas.

A lei faculta ao responsável subsidiário vários meios para que possa exercer a sua defesa num processo de reversão fiscal por dívidas inicialmente instauradas contra a devedora originária, (cf. n.º 4 do art.º 22.º da LGT), nomeadamente, a oposição à execução (cf. art.º 203.º e ss. do CPPT), o incidente de embargos de terceiros (cf. art.º 167.º do CPPT) e a reclamação das decisões do órgão da execução fiscal (art.º 68º a 77º do CPPT).

Palavras-chave: Processo de Execução Fiscal, Reversão, Responsáveis Subsidiários, Gerência de Facto e de Direito; Meios de Reação.

ABSTRACT

This dissertation will begin with the description of the institute of reversal of the tax foreclosure process, aiming to study the entire mechanism of tax reversal in tax foreclosure process in companies with difficulty in regularizing their tax debts.

It should be noted that when the original debtor's assets are not sufficient to cover the tax debts of the original debtor (companies), there will be a reversal of the debt against the subsidiary responsible of the company in question, mainly in the person of the administrators and managers, through the call of these to the tax foreclosure, being effected by the reversal of the tax foreclosure process, in the case of founded insufficiency of seized assets of the main debtor and joint and several liable persons, without prejudice to the benefit of the foreclosure, as per paragraph 2 of article 153. ° of the Tax Procedure and Process Code (CPPT), which must be understood in the light of the provisions of paragraph 1 and paragraph 2 of article 23 and paragraph 1 of article 24. ° of the General Tax Law (LGT).

It is important to highlight the fact that subsidiary tax liability, provided for in article 24 of the LGT, due to its nature and purpose, is more common against company directors, directors, or managers.

The law provides the subsidiary responsible with various means so that they can defend themselves in a tax reversal process for debts initially filed against the original debtor, (cf. no. 4 of art. 22 of the LGT), namely, the opposition to enforcement (cf. art. 203 and ss. of the CPPT), the incident of embargoes by third parties (cf. art. 167 of the CPPT) and the complaint of the decisions of the tax enforcement body (arts. 68th to 77th of the CPPT).

Keywords: Tax Enforcement Process, Reversal, Subsidiary Responsible, Fact and Law Management; Means of Reaction.

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho à memória de meus pais.

AGRADECIMENTO

O presente trabalho traduz a conclusão de uma etapa importante do meu percurso académico e, como tal, não poderia deixar de manifestar o meu agradecimento a todos os que me acompanharam e ajudaram a cumprir com mais um dos objetivos a que me propus.

Um particular agradecimento aos meus orientadores, a Prof^a Doutora Luísa Maria Silva Rocha e o Prof. Doutor Gualter Manuel Medeiros do Couto, por toda a disponibilidade, apoio e aperfeiçoamento oferecido ao longo da elaboração desta dissertação.

Um agradecimento à minha família, em especial às minhas filhas, a quem foram retiradas muitas horas da minha presença, que me ajudaram incondicionalmente e me incentivaram para continuar.

Por fim, o agradecimento especial a todos os colegas e amigos que deram o seu contributo.

ÍNDICE

RESUMO	i
ABSTRACT	ii
DEDICATÓRIA.....	iii
AGRADECIMENTO	iv
LISTA DE ABREVIATURAS.....	vi
CAPÍTULO I – INTRODUÇÃO.....	1
CAPÍTULO II – PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL.....	3
2.1 Âmbito da execução fiscal.....	3
2.2 Natureza do processo	4
2.3. Legitimidade dos executados	4
2.4. Citação do executado	5
2.5. Penhora de bens	5
2.6. Extinção do processo de execução fiscal.....	6
CAPÍTULO III – REVERSÃO FISCAL.....	7
3.1 A Reversão do processo de execução fiscal.....	7
3.2. Pressupostos da reversão da execução fiscal	8
3.3. A fundamentação do despacho de reversão	10
3.3.1 A insuficiência dos bens do devedor originário	11
3.3.2. Gerência de direito e gerência de facto – relação com o ónus da prova.....	12
3.3.3. A interpretação do n.º 1 do Art.º 24.º da LGT.....	13
3.4. Responsabilidade Tributária.....	15
3.5. Responsabilidade Solidária	16
3.6. Responsabilidade Subsidiária	16
3.6.1. Responsabilidade dos corpos sociais.....	17
3.6.2. Responsabilidade dos membros dos órgãos de fiscalização e dos Revisores Oficiais de Contas.....	17
3.6.3. Responsabilidade dos Contabilistas Certificados	18
3.7. Marcha processual da reversão no processo de execução fiscal	19
3.7.1. Notificação para Audição prévia	19
3.7.2. Citação do executado por reversão.....	22
3.7.3. Penhora	25
3.8. Meios de reação	27
3.8.1. Oposição judicial	27
3.8.2. Reclamação Graciosa/Impugnação Judicial	29
3.8.3. Reclamação das decisões do Órgão de Execução Fiscal.....	29
3.8.4. Pagamento	30
3.8.5. Pagamento em prestações.....	30
3.8.6. Dação em pagamento	31
3.9. Suspensão da execução fiscal	31
3.10. Reversão nos processos de insolvência	32
CAPÍTULO IV – CONCLUSÃO.....	34
REFERÊNCIAS	36

LISTA DE ABREVIATURAS

AT – Autoridade Tributária
AT – Administração Tributária
art.º – artigo
CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa
CC – Contabilistas Certificados
CPA – Código do Procedimento Administrativo
CPC – Código Processo Civil
CPPT – Código de Procedimento e do Processo Tributário
CRP – Constituição da República Portuguesa
CSC – Código das Sociedades Comerciais
Dec. – Decreto
DL – Decreto Lei
DSGCT – Direção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários
EOROC – Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Conta
LGT – Lei Geral Tributária
n.º – número
n.ºs – números
PEF – Processo de Execução Fiscal
PER – Processo Especial de Revitalização
RERE – Regime Extraconjugal de Recuperação
RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias
ROC – Revisores Oficiais de Conta
OEF – Órgão da Execução Fiscal
Proc. – Processo
STA – Supremo Tribunal Administrativo
TCAN – Tribunal Central Administrativo Norte
TCAS – Tribunal Central Administrativo Sul
TOC – Técnico Oficial de Contas
TRC – Tribunal da Relação de Coimbra
UC – Unidade de Conta

CAPÍTULO I – INTRODUÇÃO

A presente dissertação tem como objeto de estudo a descrição do instituto da reversão do processo de execução fiscal, com vista à obtenção do grau de Mestre em Ciências Económicas e Empresarias, com especialização em Finanças e Contabilidade, na Universidade dos Açores.

Em cenário atual vivem-se momentos de constantes mudanças provocando uma instabilidade financeira no dia-a-dia das empresas. Em consequência dessa instabilidade financeira, a maioria das empresas apresenta dívidas tributárias entre outras dívidas. Dívidas, essas, que as empresas não conseguem regularizar, quer por má gestão, que leva à insuficiência de tesouraria, quer por carência de património, ficando as mesmas inaptas para solverem as dívidas existentes, nomeadamente com o Estado, com os fornecedores, ou com outro tipo de credores, levando-as eventualmente a entrar em processo de insolvência.

Verificando a falta de pagamento das dívidas tributárias, por inexistência ou fundada insuficiência de bens penhoráveis da empresa, a responsabilidade terá de ser exigida a alguém culpado pela diminuição do património da sociedade, pois as dívidas terão de ser regularizadas. A reversão tem por fim a regularização de impostos por meio do processo de execução fiscal, sendo revertidas as dívidas contra alguém com legitimidade processual para o pagamento das mesmas, nomeadamente os administradores e gerentes da empresa.

É objetivo deste trabalho estudar a origem da reversão fiscal e todo o seu mecanismo em processo de execução fiscal, detalhando em primeiro lugar uma noção de processo de execução fiscal para o seu melhor enquadramento.

A metodologia proposta será apresentar uma definição de processo de execução fiscal e reversão fiscal, a sua relação, qual a sua função e âmbito de aplicação e, quais os seus pressupostos.

Esta dissertação é composta por quatro capítulos distintos, designadamente o capítulo de introdução, processo de execução fiscal, reversão fiscal e, por fim, a conclusão.

O capítulo II trata do Processo de Execução Fiscal, dando a noção do seu âmbito para o seu melhor enquadramento com o tema Reversão.

O capítulo III alude a Reversão Fiscal, onde são mencionados os seus pressupostos, a fundamentação do despacho de reversão, os tipos de responsabilidades enquadrado no âmbito deste processo, a marcha processual da reversão, menciona também os meios de

reação à disposição do revertido, a suspensão executiva e a reversão em processos de insolvência. Por fim, o capítulo IV é uma breve Conclusão final de todo o trabalho.

CAPÍTULO II – PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

Neste capítulo pretende-se descrever uma breve noção do processo de execução fiscal, dado que o tema principal a desenvolver é o instituto da reversão do processo de execução fiscal, e por existir uma ligação entre a reversão e o processo de execução fiscal, também são descritas algumas fases do processo de execução fiscal, nomeadamente o âmbito da execução fiscal, a sua natureza, a legitimidade dos executados, a citação do executado, a penhora de bens, e a extinção do processo de execução fiscal.

2.1 Âmbito da execução fiscal

De acordo com as normas do art.º 148.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), é objeto da execução fiscal a cobrança coerciva de dívidas ao Estado, elencadas na alínea a) do seu n.º 1, onde se incluem tributos, incluindo impostos aduaneiros, especiais e extrafiscais, taxas, demais contribuições financeiras a favor do Estado, adicionais cumulativamente cobrados, juros e outros encargos legais. Na respetiva alínea b), são referidas as coimas e outras sanções acessórias pecuniárias fixadas em decisões, sentenças ou acórdãos relativos a contraordenações tributárias, salvo quando aplicadas por tribunais comuns, e ainda, conforme alínea c) do referido n.º 1, as coimas e outras sanções pecuniárias decorrentes da responsabilidade civil determinada nos termos do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT).

Poderão ser igualmente cobradas mediante processo de execução fiscal, nos casos e termos expressamente previstos na lei:

- (i) outras dívidas ao Estado e a outras pessoas coletivas de direito Público que devem ser pagas por força de ato administrativo, conforme exposto na alínea a) do n.º 2 do supracitado artigo;
- (ii) reembolsos ou reposições, como prevê a alínea b) do n.º 2, e ainda nos termos da respetiva alínea c);
- (iii) as custas, multas não penais e outras sanções pecuniárias fixadas em processo judicial.

Podem também ser cobradas, através do processo de execução fiscal, as dívidas de propinas, como prestações pecuniárias devidas a instituições de ensino superior público, conforme sancionado por despacho do Sr. Diretor-Geral, através do ofício-circulado 60093/12, de 30 de novembro, da Direção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários.

2.2 Natureza do processo

O processo de execução fiscal tem natureza judicial, conforme citado pelo n.º 1 do art.º 103.º da Lei Geral Tributária (LGT), sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos atos que não tenham natureza jurisdicional, dado que subsistirão atos neste processo que os procedimentos serão realizados pela administração tributária, como referido na alínea f) do n.º 1 do art.º 10.º do CPPT, em que atribui à administração tributária a competência para instaurar os processos executivos e realizar os atos a estes respeitantes, salvo os previstos no n.º 1 do art.º 151.º do CPPT e alínea n) do n.º 1 do art.º 97.º do CPPT.

O art.º 149.º do CPPT define como órgão da execução fiscal (OEF) o serviço da administração tributária competente para praticar os atos que legalmente devam ocorrer no processo de execução fiscal. O art.º 150.º do mesmo código determina a competência territorial do órgão periférico regional da área do domicílio fiscal do devedor como sendo o serviço da administração tributária competente para a execução fiscal, salvo se o dirigente máximo da administração tributária não tenha designado outro órgão. Mas, pode ainda o dirigente máximo do órgão periférico regional delegar essas competências no órgão periférico local da sua área de competência territorial. É o que se subsume do n.º 5 do citado art.º 150.º.

Podemos dizer que o processo de execução fiscal comporta duas fases, a da função jurisdicional e a não 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 administração tributária. Logo, sempre que no processo de execução fiscal é suscitada uma questão que consubstancia um conflito de pretensões, este entra na esfera jurisdicional.

2.3. Legitimidade dos executados

Segundo o n.º 1 do art.º 153.º do CPPT, podem ser executados no processo de execução fiscal os devedores originários dos tributos e demais dívidas suscetíveis de cobrança através do processo de execução fiscal, os sucessores daqueles e ainda os garantes que se tenham obrigado como principais pagadores nos termos da garantia prestada. Também, no processo de execução fiscal, podem ser executados os chamados responsáveis subsidiários (sua definição e quem pode ser considerado como tal, será tratado no capítulo II - Reversão Fiscal), cujo chamamento à execução fiscal ocorrerá quando se verificarem

os pressupostos enunciados no n.º 2 do art.º 153.º do CPPT, em articulação com as disposições do art.º 23.º da LGT.

A legitimidade dos responsáveis subsidiários resulta de ter sido contra eles ordenada a reversão da execução fiscal, de acordo com o n.º 3 do art.º 9.º do CPPT. Ainda, podem ser executados no processo de execução fiscal, terceiros adquirentes de bens (art.º 157.º CPPT), possuidores, fruidores ou proprietários de bens à data dos factos (art.º 158.º CPPT), os funcionários com intervenção no processo de execução fiscal (art.º 161.º CPPT) e administradores de insolvência (n.º 6 do art.º 223.º CPPT).

2.4. Citação do executado

Nos termos do n.º 2, do art.º 35.º do CPPT a citação é o ato destinado a dar conhecimento ao executado de que foi proposta contra ele determinada execução ou a chamar a esta, pela primeira vez, pessoa interessada. Portanto, instaurada a execução fiscal e após o respetivo registo, mediante despacho a proferir na ou nas certidões de dívida ou na relação destas, o OEF ordenará a citação do executado. A citação tem de ser sempre acompanhada de uma nota indicativa dos meios e prazos de que o executado dispõe para tutela e defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos.

Assim, a citação tem de comunicar ao executado qual o prazo de que ele dispõe para deduzir oposição judicial à execução, para requerer o pagamento em prestações ou a dação em pagamento de bens móveis ou imóveis, conforme art.º 189.º do CPPT. O prazo em que o executado tem para reagir é de 30 dias a contar da citação e decorre dos n.ºs 2 e 3 do art.º 189 e n.º 1 do art.º 203.º do CPPT.

2.5. Penhora de bens

Em processo de execução fiscal, logo que findo o prazo posterior à citação do executado, não ocorrendo o pagamento integral da quantia em dívida, ou seja, deduzida oposição ou requerido o pagamento em prestações, e seja prestada garantia idónea, o OEF procede à penhora de bens pertencentes ao executado, de acordo com o exposto nos artigos 215.º ao artigo 236.º do CPPT.

Nos termos do art.º 217.º do CPPT, a penhora de bens é feita nos bens previsivelmente suficientes para o pagamento da dívida exequenda e do acrescido, não obstante todo o património do executado responder pela dívida. De salientar que apenas quando o produto dos bens penhorados for insuficiente para pagamento da execução, esta prossegue para penhora de outros bens.

2.6. Extinção do processo de execução fiscal

O processo de execução fiscal tem várias formas de se extinguir. Extingue-se por pagamento da totalidade da quantia exequenda e do acrescido. A forma de pagamento pode ser voluntária, por conta da dívida ou coerciva. Ocorre o pagamento voluntário quando o executado solicita o documento para efetuar o pagamento integral da dívida.

Nos termos do n.º 2 do art.º 264.º do CPPT, sem prejuízo do andamento do processo, o executado pode efetuar qualquer pagamento por conta da dívida, desde que a entrega não seja inferior a um quarto da unidade de conta (UC=102,00 euros em 2022), observando-se, neste caso, o disposto nos n.ºs 2 a 6 do art.º 262.º. Existe pagamento coercivo no seguimento de uma penhora ou de uma venda judicial de bens penhorados ao executado e o produto dessa penhora ou venda é utilizado para pagamento da dívida (artigos 259.º, 261.º, 262.º e 263.º todos do CPPT).

Neste capítulo descreveu-se as fases do processo de execução fiscal, nomeadamente: o âmbito da execução fiscal, a sua natureza, a legitimidade dos executados, a citação do executado, a penhora de bens, e a extinção do processo de execução fiscal.

CAPÍTULO III – REVERSÃO FISCAL

Este capítulo tem como objetivo a realização de um enquadramento teórico sobre a reversão fiscal, sendo desenvolvidos os tópicos mais relevantes desta matéria, tais como, o conceito, objetivo e os pressupostos da reversão fiscal, a fundamentação do despacho de reversão, a insuficiência dos bens do devedor originário, a gerência de direito e de facto, a interpretação do n.º 1 do Art.º 24.º da LGT, a responsabilidade tributária, a solidária, a subsidiária, a marcha processual, os meios de reação, a suspensão e a reversão nos processos de insolvência.

3.1 A Reversão do processo de execução fiscal

O instituto da reversão fiscal tem subjacente o chamamento à execução fiscal dos responsáveis subsidiários, mediante a verificação de determinadas circunstâncias, segundo Martins e Alves (2015), e as jurisprudências do Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS), proferida no processo n.º 07634/14, datado de 12-06-2014, assim como do TCAS, de 10-07-2015, no processo n.º 8792/15. Conforme legislação vigente, existem várias situações em torno das quais gira a reversão do processo de execução fiscal, nomeadamente, a reversão contra os membros de corpos sociais e responsáveis técnicos como indicado no art.º 24.º da Lei Geral Tributária, contra terceiros adquirentes de bens, conforme enunciado no art.º 157.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, contra possuidores bens definido no art.º 158.º do CPPT, em caso de substituição tributária conforme art.º 159.º do CPPT, e ainda contra os funcionários previsto no art.º 161.º do CPPT.

As normas relativas ao instituto da reversão constam dos artigos 157.º a 161.º do CPPT. Segue-se, todavia, o enquadramento nas normas do art.º 23.º da Lei Geral Tributária, fazendo articulação dos normativos dos artigos 23.º e 24.º da LGT com as normas dos artigos 153.º e 160.º do CPPT. O n.º 2 do art.º 153.º do CPPT prescreve que o chamamento à execução fiscal depende da verificação de qualquer uma das circunstâncias seguintes:

- Inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores;
- Fundada insuficiência, de acordo com o os elementos constantes do auto de penhora e outros de que o órgão da execução fiscal disponha, do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido.

A questão da reversão coloca-se quando for instaurada uma execução fiscal contra o devedor originário e este não tiver meios para proceder ao pagamento da dívida ou, então,

ainda que tenham sido penhorados bens ao executado e, subseqüentemente vendidos, o produto da venda dos bens mostrar-se insuficiente para extinguir a execução. Se o produto da venda dos bens penhorados não for suficiente para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, o processo continuará os seus termos até integral execução dos bens do executado e/ou dos responsáveis solidários e subsidiários.

A reversão consiste no chamamento dos responsáveis subsidiários à execução e pode configurar situações de alguma gravidade quando acionada contra os administradores, diretores, gerentes que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou de gestão em sociedade, cooperativas e empresas públicas, de acordo com o art.º 24.º da LGT. A reversão fiscal é feita no próprio processo executivo do devedor originário, não havendo instauração de um novo processo executivo em nome do responsável subsidiário, o que torna o processo de reversão menos complexo, evitando-se processos subordinados, assim como, em termos de celeridade processual. Reporta-se ao acórdão proferido pelo Tribunal da Relação de Coimbra (TRC) de 23 de setembro de 2014, no processo n.º 1982/12.5TBMGR-B.C1, “Quando o devedor principal (a sociedade) não pague as dívidas tributárias e não tenha bens suficientes, dá-se a reversão que, por razões de economia processual, permite-se que o processo executivo pendente contra o devedor originário possa continuar contra o responsável subsidiário, evitando-se a instauração de novo processo executivo.”

Portanto, a instauração do processo executivo dá-se uma única vez, inicialmente, contra o devedor originário e, posteriormente contra o responsável subsidiário, não necessitando de uma nova instauração do processo executivo, havendo como que uma gestão de tempo e de formalidades, sendo considerado uma vantagem deste processo de reversão.

3.2. Pressupostos da reversão da execução fiscal

De acordo com o n.º 2 do art.º 153.º 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*, de acordo com os elementos constantes do auto de penhora e outros de que o órgão da execução fiscal disponha, do património do devedor para satisfação da dívida exequenda e acrescidos. Neste sentido, Martins e Alves (2015) consideram que quando tenham sido penhorados os bens do devedor originário, e caso o valor atribuído a estes bens no auto de penhora se afigure insuficiente para pagamento integral da dívida exequenda e acrescidos, tendo em conta o disposto no art.º

23.º da LGT e na alínea b) do n.º 2 do art.º 153.º do CPPT, o órgão da execução fiscal deverá proceder de imediato à reversão da execução fiscal contra os responsáveis subsidiários. Estes autores ressaltam também que caso no momento da reversão não seja possível determinar a suficiência dos bens penhorados para pagamento integral da dívida, por não estar definido com precisão o montante a pagar pelo responsável subsidiário, os efeitos da reversão ficarão suspensos em relação ao responsável, desde o termo do prazo de oposição até à completa excussão do património do executado, sem prejuízo da adoção de medidas cautelares.

Para além disso, Martins e Alves (2015), salientam que antes de ocorrer a venda dos bens penhorados e do apuramento do produto da venda a aplicar na execução, não será possível conhecer o montante ou valor pelo qual a execução reverte contra os responsáveis subsidiários, ou seja, o montante a pagar por estes. Isto, acrescentam, pese embora o disposto na alínea b) do n.º 2 do art.º 153.º do CPPT, que estabelece que a fundada insuficiência será aferida de acordo com os elementos constantes do auto de penhora. Assim, dificilmente uma reversão da execução fiscal contra responsáveis subsidiários é efetuada antes da venda dos bens do executado – da excussão do património – não resultará na suspensão do processo de execução fiscal em relação ao revertido, tendo em conta que será necessário a excussão do património do executado originário para a determinação quer da suficiência dos bens penhorados, quer do montante a pagar pelo responsável subsidiário.

Martins e Alves (2015), criticam o facto de, na prática, muitas vezes a reversão apenas ter lugar após a aplicação do produto da venda dos bens penhorados, na medida em que, em rigor, só após este momento será possível aferir com precisão o montante da dívida a pagar pelos responsáveis tributários. Com efeito, salientam que na “esmagadora” maioria destes casos, proceder à reversão da execução fiscal neste momento equivale a contribuir para a frustração de créditos, isto é, para que os créditos se tornem incobráveis em virtude da sua indisponibilidade superveniente, na medida em que os responsáveis subsidiários terão tempo para “colocar os seus bens em «posição jurídica» inatingível pela penhora”.

A melhor solução será a reversão da execução fiscal contra os responsáveis subsidiários, quando o órgão da execução fiscal tenha conhecimento da fundada insuficiência do património do executado originário e do montante a pagar pelos responsáveis subsidiários. Via de regra, isto só será possível após a aplicação do produto da venda dos bens penhorados. Se pretender garantir a cobrança coerciva das dívidas com o património dos responsáveis subsidiários, previamente ao conhecimento do montante a

pagar por estes, o órgão da execução fiscal poderá, se julgar fundado receio da sua dissipação, requerer o arresto dos bens, nos termos do art.º 214.º do CPPT.

3.3. A fundamentação do despacho de reversão

A reversão da execução fiscal contra o responsável subsidiário é decidida por despacho proferido pelo OEF que dirige a fase administrativa do processo de execução fiscal. Nesse sentido, a jurisprudência do TCAS, no processo n.º 07634/14, determina que o despacho de reversão, embora proferido num processo de natureza judicial, tem a natureza de ato administrativo, conforme consta do art.º 120.º do CPA, pelo que são de considerar em relação a ele as exigências legais próprias deste tipo de atos, designadamente, no que concerne à fundamentação, de acordo com o n.º 3 do art.º 268.º da Constituição da República Portuguesa (CRP) e n.º 4 do art.º 23.º e art.º 77.º da LGT.

Esclarece o acórdão proferido pela secção do contencioso tributário do Supremo Tribunal Administrativo, no âmbito do processo n.º 0458/13, que o n.º 4 do art.º 23.º da LGT determina que a reversão tem de ser fundamentada nos seus pressupostos e com referência à sua extensão temporal da responsabilidade subsidiária que está a ser efetivada, não se impondo, porém, que dele contem os factos concretos nos quais a AT fundamenta a alegação relativa ao exercício efetivo das funções do gerente ou administrador revertido. Como vem afirmando a jurisprudência do STA, no processo n.º 087/14, que se deve considerar fundamentado de direito um ato de reversão da execução fiscal quando ele se insere num quadro jurídico-normativo perfeitamente conhecível. Desta forma, o responsável subsidiário, através da fundamentação do ato de reversão, deve ter condições de perceção acerca das razões de facto e de direito que levaram a AT a determinar pela sua responsabilização pelas dívidas do devedor originário e ainda lhe deve ser dado a perceber quais os respetivos meios de defesa. De acordo com acórdão do STA, no processo 0872/11, a falta de fundamentação não se confunde com a falta de comunicação dos fundamentos. Aquela constitui um vício suscetível de determinar a anulação do ato que dela padeça. A suficiência da fundamentação tenha de ser analisada em função do que está declarado no despacho de reversão e não apenas em relação ao que consta do ato de citação.

Portanto, ainda no que diz respeito à fundamentação do despacho de reversão, deverá conter a indicação dos pressupostos de facto em que determina a decisão da reversão, designadamente: os fatos que levam a concluir que aquele contra quem se profere o despacho de reversão tem a qualidade em que assenta a responsabilidade subsidiária,

inclusivamente o exercício de facto da atividade de gerência ou administração e dos factos que levam a concluir pela insuficiência de bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários.

3.3.1 A insuficiência dos bens do devedor originário

Para que o instituto da reversão fiscal aconteça tem de estar preenchida uma das seguintes hipóteses, as quais se encontram previstas no n.º 2 do art.º 153.º do CPPT: 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 inexistência de bens dispensa grandes considerações, contudo, é importante ter presente que esta ausência de património deve ser aferida no momento da reversão. Ainda, relativamente à fundada insuficiência de bens, torna-se necessário encontrar um critério para demonstrar que se verifica a situação de carência patrimonial que legitima a reversão, isto porque a lei utiliza a expressão «fundada insuficiência», sem, porém, fornecer critérios seguros que orientem o órgão de execução fiscal na formulação do juízo sobre a previsível insuficiência do património do devedor originário para satisfação da dívida exequenda e acrescidos.

Esclarece o acórdão TCA Sul, de 19-09-2017, proferido no processo n.º 626/10.4BESNT, que primeiramente, o órgão de execução fiscal está vinculado a fazer uma investigação aprofundada sobre a existência de bens no património do devedor originário ou dos eventuais responsáveis solidários, mas apesar disso, pode prognosticar-se que o produto da venda dos penhoráveis ou penhorados não chega para liquidar a totalidade da dívida exequenda. Sendo ainda esclarecido no acórdão TCA Sul, de 19-09-2017, proferido no processo n.º 526/11.0BELLE, que, o juízo de fundada insuficiência deve ter como base a recolha de elementos de facto que permitam concluir que o património do devedor originário suscetível de penhora não é bastante para garantir o pagamento da dívida exequenda e do acrescido.

Deste modo, resulta da lei que a reversão em execução fiscal pode ser decidida contra os responsáveis, mesmo sem o património do devedor originário ainda estar excutido, bastando que existam fundadas razões para se poder concluir que os bens penhorados ao devedor originário sejam insuficientes para pagar a totalidade da dívida, não se exigindo o cálculo com absoluta exatidão dessa mesma insuficiência patrimonial. A dúvida sobre o quantum a pagar pelo responsável subsidiário deve constituir uma dúvida residual em

termos de manifesta insuficiência patrimonial do devedor originário ou solidário. Isto significa que o órgão de execução fiscal deve aferir à priori a insuficiência de bens do devedor principal e dos responsáveis solidários, permanecendo somente a dúvida sobre o exato montante dessa mesma insuficiência (Marques, 2011).

3.3.2. Gerência de direito e gerência de facto – relação com o ónus da prova

Para efeitos de responsabilidade subsidiária, nos termos do n.º 1 do art.º 24.º da LGT, não pode o aplicador do direito esquecer que é pressuposto de responsabilidade subsidiária o exercício de facto da gerência, cuja prova impende sobre a Autoridade Tributária (AT), enquanto entidade que ordena a reversão da execução fiscal, conforme explanado no acórdão TCAS, de 08-10-2020, Proc. 2630/15.7BEALM, o acórdão TCAS, de 18-06-2013, Proc. n.º 06565/13 e o acórdão TCAS, de 27-11-2012, Proc. n.º 05979/12.

A gerência é, por força da lei e salvo casos excepcionais, o órgão da sociedade criado para lhe permitir atuar no comércio jurídico, criando, modificando, extinguindo, relações jurídicas com outros sujeitos de direito. Estes poderes não são restritos a alguma espécie de relações jurídicas; compreendem tantas quantas abranja a capacidade da sociedade (cf. objeto social).

O gerente goza de poderes representativos e de poderes administrativos face à sociedade. A distinção entre ambos radica no seguinte: se o ato em causa respeita às relações internas entre a sociedade e quem a administra, situamo-nos no campo dos poderes administrativos do gerente. Pelo contrário, se ato respeita às relações da sociedade com terceiros, estamos no campo dos poderes representativos. Por outras palavras, se o ato em causa tem apenas eficiência interna, estamos perante poderes de administração ou gestão. Se o ato tem eficácia sobre terceiros, verifica-se o exercício de poderes de representação, conforme acórdão TCAS, de 08-02-2018, Proc. n.º 351/09.9BECTB.

A lei não define, precisamente, em que é que se consubstanciam os poderes de gerência, mas, em face do preceituado nos artigos 259.º e 260.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), parece dever entender-se que serão típicos atos de gerência aqueles que se consubstanciam na representação da sociedade perante terceiros, tal como aqueles através dos quais a sociedade fique juridicamente vinculada e que estejam de acordo com o objeto social, conforme escrito no acórdão TCAS, de 08-05-2012, Proc. n.º 05392/12. Nos termos do art.º 64.º do CSC, encontra-se consagrado o dever de diligência dos gerentes, administradores ou diretores de uma sociedade, nos termos do qual estes devem

atuar com a diligência de um gestor criterioso e ordenado, no interesse da sociedade, tendo em conta os interesses dos sócios e dos trabalhadores, conforme acórdão TCAS, de 31-10-2013, Proc. n.º 06732/13. Define o acórdão TCAS, de 20-01-2022, proferido pela 2.ª Secção – Contencioso Tributário, no âmbito do Proc. n.º 00209/10.9BEBRG, que a gerência de facto de uma sociedade consiste no efetivo exercício das funções que lhe são inerentes e que passam, nomeadamente, pelas relações com os fornecedores, com os clientes, com as instituições de crédito e com os trabalhadores, tudo em nome, no interesse e em representação dessa sociedade. Para que se verifique a gerência de facto é indispensável que o gerente use, efetivamente, dos respetivos poderes, que seja um órgão atuante da sociedade tomando as deliberações consentidas pelo pacto social, administrando e representando a empresa realizando negócios e exteriorizando a vontade social perante terceiros.

Pressupõe-se o poder de controlar e determinar a vontade social, definido o seu rumo a estratégia e tudo o que se relaciona com a sua estabilidade, progresso ou sobrevivência de forma a exteriorizar as suas opções, como por exemplo, as de pagar, ou não pagar as dívidas tributárias. Conforme resulta do n.º 1 do art.º 342.º do Código Civil (CC) e do n.º 1 do art.º 74.º da LGT, é aquele que invoca um direito que tem que provar os respetivos factos constitutivos, pelo que, será a AT a quem, enquanto exequente, competirá demonstrar a verificação dos pressupostos que lhe permitam reverter a execução fiscal contra gerentes da sociedade originária devedora e, entre eles os respeitantes à existência da gestão de facto, assim como o vertido no acórdão TCAS, de 14-10-2021, Proc. 1270/10.1BELRS.

Não há uma presunção legal que imponha a conclusão de que quem tem a qualidade de gerente de direito exerceu a gerência de facto, na ausência de contraprova ou prova em contrário. No entanto, o facto de não existir uma presunção legal sobre esta matéria de facto, no exercício dos seus poderes de cognição nessa área, não possa utilizar presunções judiciais que entender, com base nas regras da experiência comum, conforme acórdão Tribunal Central Administrativo Norte (TCAN), de 21-06-2018, Proc. 01602/13.0BEBRG.

3.3.3. A interpretação do n.º 1 do Art.º 24.º da LGT

Com referência ao regime de responsabilidade subsidiária, prevista no art.º 24.º da LGT, e de acordo com o entendimento da AT vertido no n.º 2 do Ofício Circulado n.º 60058 de 2008-04-17, da Direção de Serviços de Justiça Tributária, importa referir que

relativamente à sujeição, os administradores, diretores e gerentes e outras pessoas coletivas ou entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si. Assim, para determinar o que podem vir a ser responsabilizados, será importante analisar o art.º 24.º da LGT, visto que faz referência a duas situações previstas nas duas alíneas do seu n.º 1. Tudo isto porque a lei menciona diferentes ligações temporais entre o período da gerência e os vários momentos pelos quais ocorre a obrigação do imposto até ao seu vencimento. Portanto, as alíneas a) e b) têm ligações temporais diferentes. A alínea a) do n.º 1 do art.º 24º da LGT, representa a responsabilidade dos gerentes em funções no período que ocorreu o facto constitutivo, assim como no período após aquele período, mas sempre antes do término do prazo legal de pagamento. Portanto, consegue-se distinguir dois casos de responsabilização relativamente ao exercício de funções em dois períodos distintos. A primeira parte da alínea a), do n.º 1 do Art.º 24.º da LGT, diz respeito à responsabilidade do gerente/administrador culpado pela diminuição do património societário se o responsável 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, competindo à Administração Fiscal fazer a prova de que foi por culpa sua que o pagamento não se efetuou. Por outras palavras, nas situações em que o gestor exerce, efetivamente, as suas funções e é no decurso desse exercício que se forma o facto tributário ou se inicia o prazo para o pagamento, mas antes que tal prazo se esgote, o gestor cessa as suas funções, 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 Fazenda Pública, conforme alínea a), do artigo 24.º, da LGT. Se é no decurso do exercício efetivo do cargo societário de gerente que se esgota o prazo para o pagamento do imposto, não vindo ele a acontecer, ou seja, o pagamento não se efetuou no prazo devido, o ónus da prova inverte-se contra o gerente, sendo ele quem tem de provar que não foi imputável a falta de pagamento, quer dizer, o gestor está obrigado a fazer prova de um facto negativo, poupando-se a Fazenda Pública a qualquer esforço probatório, conforme alínea b), do referido artigo. Na alínea b), do n.º 1 do art.º 24.º da LGT, consagra-se, portanto, uma presunção de culpa, pelo que a Administração Fiscal está dispensada de a provar. Ao abrigo de qualquer dos regimes examinados é pressuposto da responsabilidade subsidiária o exercício de facto da gerência, cuja prova impende sobre a Fazenda Pública, enquanto entidade que ordena a reversão da execução.

A jurisprudência e doutrina, têm vindo a ser uniformes na situação referente a procuração passada 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 empresa, para além de nomeação de um procurador para o substituir. Por outro lado, em situações em que o oponente era o único gerente da empresa e que a sua assinatura obrigava a mesma, será legítimo presumir (presunção judicial baseada nas regras da experiência – art.º 351.º do C. Civil) o exercício continuado dos poderes de administração e representação de que era titular face à mesma sociedade.

Conforme acórdão do STA, proferido no processo n.º 0824/11, datado de 11-07-2012, em que se diz 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”.

3.4. Responsabilidade Tributária

Quanto aos sujeitos da relação tributária nos temos no art.º 18.º da LGT há dois sujeitos, o sujeito ativo e o sujeito passivo, do lado do sujeito ativo há um direito, do lado do sujeito passivo um vínculo. O sujeito passivo está sempre vinculado a uma determinada obrigação. O sujeito ativo por definição, é a entidade de direito público, não tem de ser necessariamente o Estado, nem necessariamente o Estado Central, pode ser uma outra entidade pública, ainda pode ser uma entidade pública de natureza diferente (natureza institucional). O sujeito ativo da relação tributária é a entidade de direito público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, quer diretamente, quer através de representante, conforme n.º 1 do art.º 18.º da LGT, e o sujeito passivo é a pessoa singular ou coletiva, o património ou a organização de factos ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação, ou seja, como contribuinte direto, substituto ou responsável, de acordo com o n.º 3 do art.º 18.º da LGT. Ainda existe à cerca do sujeito ativo e do sujeito passivo uma definição dada pelo Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), onde nos diz a jurisprudência referente ao processo

n.º 137/2012-T, de 10/06/2014, que o “(...) O sujeito ativo da relação tributária é a entidade de direito público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, quer diretamente quer através de representante.” Anterior ainda a esta, existe a decisão do CAAD, jurisprudência processo n.º 12/2011-T, de 27/02/2012, vem nos dizer “(...) o sujeito passivo da relação fiscal é todo e qualquer pessoa singular ou coletiva, a quem a lei imponha o dever de efetuar uma prestação tributária, seja a prestação de imposto, sejam as prestações correspondentes às múltiplas e diversificadas obrigações acessórias.”

3.5. Responsabilidade Solidária

A responsabilidade solidária tem lugar, quando os pressupostos do facto tributário se verificarem em relação a mais de uma pessoa, caso em que, todos são solidariamente responsáveis pelo cumprimento da dívida tributária, em conformidade com o n.º 1 do art.º 21.º da LGT. Acresce ainda, por outro lado, de acordo com o n.º 2 do art.º 21.º da LGT, no caso de liquidação de sociedade de responsabilidade ilimitada ou de outras entidades sujeitas ao mesmo regime de responsabilidade, os sócios ou membros são solidariamente responsáveis, com aquelas e entre si, pelos impostos em dívidas. Como dito pelo art.º 497.º do Código Civil (CC), se forem várias as pessoas responsáveis pelos danos, é solidária a sua responsabilidade e o direito de regresso entre os responsáveis existe na medida das respetivas culpas e das consequências que delas advieram, presumindo-se iguais as culpas das pessoas responsáveis. Assim, pelo art.º 524.º do CC o devedor que satisfazer o direito do credor além da parte que lhe competir tem direito de regresso contra cada um dos codevedores, na parte que a este compete.

3.6. Responsabilidade Subsidiária

Em conformidade com o n.º 1 do art.º 23.º da LGT a responsabilidade subsidiária efetiva-se por reversão do processo de execução fiscal, sempre que o OEF verifique que os bens do devedor originário são insuficientes para o pagamento da dívida exequenda e acrescidos, isto é, trata-se de alguém que não figura no título executivo, mas a quem a lei atribui legitimidade processual para o pagamento das mesmas. Portando, segundo o art.º 24.º da LGT o responsável subsidiário é chamado à execução fiscal numa posição em tudo idêntica à do devedor originário.

3.6.1. Responsabilidade dos corpos sociais

É no art.º 64.º do CSC que se encontra consagrado o dever de diligência dos gerentes ou administradores da sociedade, nos termos do qual estes devem atuar com a diligência de um gestor criterioso e ordenado, no interesse da sociedade, tendo em conta os interesses dos sócios e dos trabalhadores. Pressupõe o poder de controlar e determinar a vontade social, definindo o seu rumo e estratégia e tudo o que se relaciona com a sua estabilidade, progresso ou sobrevivência de forma a exteriorizar as suas opções, como, por exemplo, as de pagar, ou não pagar as dívidas tributárias. Portanto, havendo uma má gestão, vão estar em causa atos prejudiciais para com os seus trabalhadores, clientes e credores. No que respeita à jurisprudência e à doutrina, consideram que estamos perante uma responsabilidade tributária extracontratual por factos ilícitos, uma vez que a responsabilidade tributária subsidiária reúne os pressupostos daquela e que são: a conduta do agente, ilicitude da conduta, o dolo ou a mera culpa, o dano e o nexo de causalidade entre o dano e a conduta. Portanto, caso haja violação grave dos deveres dos gerentes e a sua incapacidade para o exercício normal das respetivas funções, sucederá a responsabilidade pela sua má conduta.

Com referência ao regime de responsabilidade subsidiária prevista no art.º 24.º da LGT, conforme consta no n.º 2 do Ofício-Circulado n.º 60058 de 2008-04-17, da Direção de Serviços de Justiça Tributária, importa referir que relativamente à sujeição, os administradores, diretores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas coletivas ou entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si, 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.

Contudo, é gerente de facto quem, atuando em nome de uma sociedade, pratica atos tendo em vista a concretização do objeto social daqueles, de uma forma reiterada e contínua.

3.6.2. 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, consagrado no n.º 2 do art.º 24.º da LGT, é uma responsabilidade subsidiária, aplicada aos membros dos órgãos de fiscalização e revisores oficiais de

contas (ROC), desde que se demonstre que a violação dos deveres tributários da sociedade resultou do incumprimento das suas funções de fiscalização.

No que respeita ao Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Conta (EOROC), o art.º 52.º elenca os deveres específicos dos ROC, enquanto profissionais competentes, independentes e com integração, tais como, elaborar documentos de certificação legal de contas, elaborar quaisquer outros relatórios decorrentes de exigência legal, subscrever o relatório e ou parecer do órgão de fiscalização em que se integra. Este é responsável sempre que determinar se as demonstrações financeiras representam ou não uma imagem verdadeira e apropriada da empresa, bem como se estão isentas de distorções materiais relevantes provocadas por fraudes ou erros. Na eventualidade de serem detetados erros ou fraudes na auditoria efetuada, é obrigação do revisor, comunicar estes à administração da empresa indicando sugestões de correção, sempre informando, caso as medidas não sejam adotadas, e os possíveis efeitos na opinião a ser emitida.

Portanto, devido à importância das suas funções e da sua opinião no funcionamento da empresa, foi este órgão de fiscalização também incluído na reversão de execução fiscal. É necessário que exista, para a reversão ocorrer, uma relação casual entre o incumprimento por parte da empresa e a atuação do membro do órgão de fiscalização, pois caso, o revisor oficial de contas tenha conhecimento de algo que não seja correto, deverá ser revelado por este e não ocultado na certificação das contas da entidade que for por este auditada. O ónus da prova cabe à administração fiscal, cabendo a esta demonstrar que a violação dos deveres tributários das pessoas coletivas resultou do incumprimento das suas funções de fiscalização, com base em provas admissíveis por lei.

3.6.3. Responsabilidade dos Contabilistas Certificados

O regime de responsabilidade subsidiária dos contabilistas certificados por dívidas tributária encontra-se prevista no n.º 3 do art.º 24.º da LGT, o qual determina que a responsabilidade prevista neste artigo se aplica aos mesmos, desde que, a administração tributária demonstre a violação dolosa dos deveres de assunção de responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilísticas e fiscal ou de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos.

Segundo Abreu (2019), a lei condiciona a responsabilidade subsidiária dos contabilistas certificados à verificação de dois requisitos: *deficit* patrimonial da devedora originária e violação de deveres funcionais que sejam imputáveis ao contabilista certificado. Aquele deficit patrimonial pode manifestar-se de duas formas, as quais se

encontram previstas no n.º 2 do art.º 153.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário: a inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores e a fundada 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 satisfação da dívida exequenda e acrescido. Relativamente ao segundo requisito, o contabilista certificado vê a sua responsabilidade pela violação das normas que impõem o cumprimento da obrigação por facto ilícito assente em culpa funcional, isto é, em responsabilidade civil extracontratual.

Neste enquadramento, sempre que o TOC não possa, por razões exclusivamente imputáveis ao cliente, cumprir as obrigações fiscais, deve, em primeiro lugar, salvaguardar perante o próprio cliente a sua responsabilidade, através de declaração ou comunicação escrita; em segundo lugar, deve comunicar ao Serviço de Finanças as razões do não envio das declarações fiscais, nos termos do n.º 3 do art.º 8.º do Regime Geral das Infrações Tributárias. Quando aplicável, deve também solicitar, nos termos do n.º 2 do art.º 72.º do Estatuto, o reconhecimento de motivo justificado para recusa de assinatura das declarações fiscais do cliente.

3.7. Marcha processual da reversão no processo de execução fiscal

Neste subcapítulo apresentam-se os vários meios da marcha processual da reversão em processo de execução fiscal, a reversão contra o responsável subsidiário: em primeiro lugar é elaborado o projeto de reversão através do despacho de reversão e respetiva notificação para audição prévia, prosseguindo com o desenrolar da marcha processual após o despacho de reversão com a citação do executado por reversão, assim como os vários meios de reação do revertido e, por fim, a penhora dos bens pessoais do revertido.

3.7.1. Notificação para Audição prévia

A reversão do processo de execução fiscal, conforme o n.º 4 do art.º 23.º da LGT, passa a depender da notificação do direito de audição do(s) potencial(ais) responsável(eis) subsidiário(s), nos termos do art.º 60.º da LGT. Assim, para o efeito e por força do disposto nos n.ºs 4, 5 e 6 do art.º 60.º da LGT, a Administração Tributária deverá, mesmo nos casos de presunção legal de culpa, expedir sob carta registada, uma notificação do projeto de despacho de reversão e sua fundamentação, devendo ser clara, suficiente, congruente e contemporânea da decisão (matéria de facto e de direito) para o domicílio fiscal dos responsáveis subsidiários para que possam exercer o direito de audição, se

assim entenderem, oralmente ou por escrito, no prazo fixado de 15 dias, podendo a administração tributária alargar este prazo até o máximo de 25 dias em função da complexidade da matéria.

Em sede de notificação para audição prévia deve ainda, constar da notificação para o exercício do direito de audição, os pressupostos da reversão, a identificação do devedor originário, o(s) tributo(s) da dívida e o(s) período(s) de tributação, a identificação dos responsáveis subsidiários, em função da ocorrência do facto constitutivo, o termo do prazo de pagamento, ou entrega da prestação tributária e, por fim, o período do exercício do cargo. Dentro do prazo do exercício do direito de audição, o responsável subsidiário poderá fazer as alegações que possam afastar a responsabilidade pessoal, nomeadamente, não ser o gerente de facto, mas apenas de direito, alegar o princípio da execução prévia, se a empresa ainda tiver património que não tenha sido penhorado e vendido pela Administração Tributária, confirmar se os impostos se encontram de facto em dívida e caso não se verifique prestar essa informação. No exercício do direito de audição, os responsáveis subsidiários podem pronunciar-se sobre os seus pressupostos, sobre a sua extensão, a informação acerca das quantias porque responde cada um deles, bem como requerer diligências complementares e juntar documentos.

Lê-se no acórdão TCAN, de 08/05/2008, Proc. n.º 01376/04.6BEPRT que, tendo o responsável subsidiário aduzido razões que contrariam o seu chamamento à execução, a AT é obrigada a ponderar essas razões e traduzi-las no despacho de reversão. Significa o exposto que o despacho de reversão deve ser fundamentado e numa situação destas expor os motivos que levaram a afastar as razões em contrário do responsável. Não o fazendo, ou limitando-se a concluir que o responsável nada carrou de novo para os autos, deve o despacho ter-se por insuficientemente fundamentado o que o torna anulável. Conforme emerge no acórdão TCAS, de 11-10-2018, Proc. n.º 1600/17.5BELRA, a não apreciação dos elementos novos invocados pelos interessados constitui vício de forma, ou seja, a insuficiência de fundamentação do despacho de reversão é equiparável à falta de fundamentação que poderá conduzir à anulação da decisão do procedimento.

Segundo Matos (2008), uma 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 ato de reversão aquando da citação do processo executivo e estar-se-á, não perante um mero vício do ato de notificação, mas sim ante um caso de anulabilidade do ato de reversão em si mesmo, portanto este foi praticado sem a audição legalmente exigida do potencial revertido. A notificação ao responsável subsidiário efetuada por carta registada,

estabelece a lei que a mesma se presume efetuada no 3.º dia posterior ao do registo ou no 1.º dia útil seguinte a esse, quando esse dia não seja útil, conforme o n.º 1 do art.º 39.º do CPPT.

O ofício circulado n.º 60 088 de 19-04-2012, da Direção de Serviços de Justiça Tributária, refere na sua alínea a) - A presunção do n.º 1 do art.º 39.º do CPPT, de que as notificações por carta registada se presumem feitas no 3.º dia posterior ao do registo ou no 1.º dia útil seguinte quando aquele seja dia não útil, só pode funcionar nos casos em que a carta não seja devolvida, como se pressupões no n.º 2, em que apenas se admite a possibilidade de ilidir a presunção demonstrando que a notificação ocorreu em data posterior à presumida e já não quando a notificação não tiver ocorrido. Com efeito, nesta situação, quando a carta vem devolvida, a consequência lógica que a lei deduz do registo da carta, ou seja, que se presume que demora três dias a ser posta ao alcance do destinatário, deixa de poder ser feita. Menciona ainda, na alínea c) do referido ofício circulado, que as únicas normas que regulamentam os efeitos da devolução da notificação, são os n.ºs 5 e 6 do art.º 39.º do CPPT, os quais se referem exclusivamente à devolução de carta registada com aviso de receção e não à devolução da carta registada sem aviso de receção. Assim, e não contendo o art.º 39.º do CPPT uma resposta relativamente aos efeitos decorrentes da devolução da carta registada simples, a jurisprudência do STA, numa interpretação desta norma em conformidade com a garantia constitucional da notificação prevista no n.º 3 do art.º 268.º da Constituição da República Portuguesa, defende, pelo menos no que se refere aos particulares, que se deve aplicar o regime que está previsto para a forma de notificação com aviso de receção, pois em ambas as formas de notificação o conflito de interesses é semelhante, divergindo apenas quanto ao meio de provar a receção efetiva, pelo que devem ter semelhante tratamento quanto a carta registada é devolvida.

Deste modo, no caso de notificação efetuada por carta registada, nos termos do disposto no n.º 3 do art.º 38.º do CPPT, e caso a mesma venha devolvida, deve ser aplicado o regime do n.º 5 e 6 do art.º 39.º do CPPT. Nestes casos, a notificação tem de ser sempre repetida, nos termos do n.º 5 do art.º 39.º do CPPT, no prazo de 15 dias seguintes à devolução, proceder ao envio de nova carta registada com aviso de receção para o domicílio do revertido.

3.7.2. Citação do executado por reversão

A citação, de acordo com o n.º 2 do art.º 35.º do CPPT, é definida como o ato destinado a dar a conhecer ao executado de que foi proposto contra ele determinada execução ou chamar a esta, pela primeira vez, pessoa interessada, devendo revestir a modalidade de citação pessoal no caso de efetivação de responsabilidade subsidiária, nos termos do n.º 3, do art.º 191.º do CPPT. Podendo, nos termos do n.º 4 do art.º 35.º do CPPT, ser promovido por qualquer funcionário da administração tributária, no exercício das suas funções. Assim, o sócio-gerente, na qualidade de responsável subsidiário é citado de que é executado por reversão, nos termos do n.º 1 do art.º 160.º do CPPT. Portanto, a citação tem como objetivo dar a conhecer ao responsável subsidiário, que contra ele foi revertida uma execução, dando ao revertido o prazo de 30 (trinta) dias para intervir no processo para se defender, conforme acórdão do TCA Sul, de 18-09-2012, proferido no Proc. n.º 05924/12.

Para Paiva (2016), deve-se considerar a citação como um dos atos mais importantes no desenvolvimento da tramitação, nomeadamente, a partir da citação ocorrerá a intervenção do revertido. Desde logo, o responsável subsidiário, após ser citado da reversão, pode optar por pagar, dentro do prazo da oposição (trinta dias), ficando isento de custas e de juros liquidados no processo de execução fiscal, nos termos do n.º 5 do art.º 23.º da LGT. Realizado o pagamento no prazo acima referido, o processo de execução fiscal continua contra o devedor originário para pagamento dos acrescidos, tais como, os juros de mora e as custas. Poderá ainda, o responsável subsidiário, no referido prazo, deduzir de Oposição Judicial à execução com base nos fundamentos prescritos no art.º 204.º do CPPT, podendo ainda nos termos do n.º 5 do art.º 22.º da LGT, a contar da data da citação apresentar Reclamação Graciosa ou deduzir Impugnação judicial, com base nos fundamentos previstos no art.º 99.º do CPPT, e nos prazos estabelecidos nos art.º 70.º e 102.º CPPT, que no caso dos responsáveis subsidiários, se encontra plasmado no n.º 4 do art.º 22.º da LGT e para requerer a dação em pagamento, nos termos do art.º 201.º do CPPT, e que o pedido de pagamento em prestações pode ser requerido até à marcação da venda, de acordo com os n.ºs 1, 3 a 8 do art.º 189.º do CPPT e n.º 1 do art.º 203.º do CPPT. Contudo, dentro do atual quadro legal, a citação pessoal tem um outro efeito, ao qual se deve dar o devido relevo, que é, o de ser um dos fatores interruptivos da prescrição, ao abrigo do n.º 1 do art.º 49.º da LGT.

De acordo com Matos (2008), quanto ao conteúdo da citação, nos termos do n.º 1 do art.º 190.º do CPPT, a mesma deverá desde logo conter cópia do título executivo ou, em

alternativa, a indicação dos requisitos legais deste, constante das alíneas a), c), d) e e) do n.º 1 do art.º 163.º do CPPT, designadamente, a menção da entidade emissora do título executivo ou promotora da execução, data de emissão do título executivo, nome e domicílio dos devedores e a natureza e proveniência da dívida e indicação por extenso do respetivo montante. Por outro lado, não poderá ainda a citação, nos termos do n.º 2 do referido art.º 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 n.º 4 do art.º 23.º 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 objetos de reversão, incluindo a respetiva fundamentação, como inequivocamente dispõe o n.º 4, do art.º 22.º da LGT. Trata-se de uma exigência intrinsecamente ligada ao direito reconhecido aos responsáveis subsidiários, previsto igualmente no n.º 5, do art.º 22.º da LGT, e reclamar ou impugnar a dívida na origem do processo de execução fiscal e cujo pagamento lhes é exigido através da reversão.

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 o n.º 1 do art.º 190.º do Código de Processo Civil (CPC), efeito, aplicável subsidiariamente ao processo tributário por força da remissão operada pela alínea e) do art.º 2.º do 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»*. Quanto ao prazo de arguição da nulidade em causa, dispõe a primeira parte do n.º 2 do art.º 198.º 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 n.º 3 do art.º 198.º 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 OEF, do qual, em caso de indeferimento, caberia reclamação judicial nos termos do art.º 276.º do CPPT, conforme acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo de 17 de outubro de 2012, no Proc. n.º 0952/12. Todavia, o princípio constitucional da tutela jurisdicional efetiva, 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 na alínea i), do n.º 1, do CPPT.

Sendo ainda esclarecido por Matos (2008), quanto à possibilidade de recorrer ao mecanismo previsto no art.º 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 atos materialmente administrativos como sejam as liquidações na origem da dívida exequenda ou o ato de reversão. Caso se esteja perante uma situação de falta de citação e não de mera citação insuficiente, a mesma deverá ser vista como nulidade insanável do processo de execução fiscal, se prejudicar a defesa do revertido, à luz da alínea a), do n.º 1 do art.º 165.º do CPPT. Semelhante nulidade, nos termos do n.º 4 do referido art.º 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 art.º 276.º do CPPT, até à extinção da execução.

De acordo com o acórdão TCA Norte, de 10-11-2016, proferido no processo n.º 00041/13.8BEPNF, e em conformidade com o disposto no n.º 3 do art.º 191.º do CPPT, nos casos de efetivação de responsabilidade subsidiária, a citação será pessoal e rege-se pelo disposto no art.º 192.º do CPPT, que, por sua vez, remete para os termos do Código de Processo Civil, no qual se estipula que a citação pessoal se faz, em regra, por carta registada com aviso de receção. Ou seja, a entrega ao citado de carta registada com aviso de receção constitui uma modalidade de citação pessoal, conforme a alínea b) do n.º 2 do art.º 233.º do CPC. A citação postal considera-se feita no dia em que se mostre assinado o aviso de receção haja sido assinado por terceiros, conforme art.º 228.º, 230.º, 238.º e 246.º do CPC.

Através do art.º 152.º da Lei 64-B/2012, de 30 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para o ano de 2012, introduziu uma significativa alteração ao regime da citação pessoal por via postal, consagrado no art.º 192.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário. Refere ainda que, este novo regime de citação pessoal por via postal, consagrado nos n.ºs 2 e 3 do art.º 192.º do CPPT, parte da obrigação

de comunicação de qualquer alteração do domicílio ou sede fiscal que impende sobre os intervenientes em quaisquer procedimentos ou processos tributários, consagrado no art.º 43.º CPPT e n.ºs 2 e 3 do art.º 19.º da LGT, para procurar obstar aos constrangimentos com que, não poucas vezes, o órgão de execução se depara no momento de proceder à citação pessoal dos executados.

De forma a alcançar aquele desidrato, a nova redação dos novos números 2 e 3 do art.º 192.º do CPPT, estabelece um mecanismo de citação pessoal por via postal, mediante prova de depósito do aviso de citação (de cor laranja) e dos elementos relativos à citação, efetuada pelo operador postal, quando a primeira tentativa de citação pessoal por via postal se tenha frustrado e não tenha sido comunicada. Entretanto, qualquer alteração do domicílio ou sede, o sujeito passivo tem 15 dias para comunicar a alteração do domicílio ou sede, conforme o art.º 43.º CPPT.

Assim, sempre que o aviso de receção vier devolvido ou o destinatário tiver recusado a sua assinatura ou não tiver procedido, no prazo legal, ao levantamento da respetiva carta no estabelecimento postal e, concomitantemente, não se comprovar, por consulta ao cadastro, que o citando não comunicou a alteração do seu domicílio ou sede, nos termos previstos no art.º 43.º do CPPT, proceder-se-á central e automaticamente a uma segunda tentativa de citação, mediante o envio de uma nova carta com aviso de receção, n.º 2 art.º 192.º CPPT. A citação assim repetida, considera-se efetuada na data certificada pelo distribuidor do serviço postal, sempre que o aviso de receção seja assinado ou, no caso de ter sido deixado aviso por não ter sido assinado o aviso de receção, no 8.º dia posterior à data em que ateste ter deixado aquele aviso e os elementos relativos à citação, caso em que se presume que o citando deles teve conhecimento. Presunção que só poderá ser elidida, pelo citando, mediante prova da impossibilidade de comunicação da alteração do seu domicílio ou sede, de acordo com o n.º 3 do art.º 192.º do CPPT e art.º 228.º, n.º 5 do art.º 229.º, n.º 2 do art.º 230.º e n.º 4 do 246.º do Código do Processo Civil.

3.7.3. Penhora

O património do devedor é garantia geral dos créditos tributários, nos termos do art.º 50.º da LGT e, por outro lado, as providências cautelares devem ser adotadas para garantia dos créditos tributários, em caso de fundado receio de frustração da sua cobrança ou extravio de documentos ou outros elementos, conforme previsto no art.º 51.º da LGT. O património do executado responde pelas suas dívidas e, portanto, a penhora de bens é um dos meios disponíveis para o efeito, e tem como fim o cumprimento do crédito

exequendo, pois funciona como garantia da conservação do património do executado para solver as suas dívidas e para que não haja a sua dissipação.

De acordo com o n.º 1 do art.º 215.º do CPPT, findo o prazo posterior à citação sem ter sido efetuado o pagamento, procede-se à penhora, o que significa que, em regra a penhora terá lugar findo o prazo de 30 (trinta) dias para a apresentação da oposição judicial ou do pedido de dação de bens em pagamento. A penhora começa pelos bens cujo valor pecuniário seja de mais fácil realização e se mostre adequado ao montante do crédito do exequente, como nos indica o n.º 1 do art.º 219.º do CPPT.

Segundo Neto e Trindade (2019), a penhora é tradicionalmente entendida como um ato de apropriação de bens do património do executado pelo Tribunal, ou seja, como uma apreensão judicial de bens. Contudo, a verdade é que no âmbito da execução fiscal esta é levada a cabo pelo OEF e não pelo Tribunal, através de um ato que assume a forma clássica de mandado de penhora, sendo executada por um funcionário que lhe esteja subordinado nos termos do n.º 2 do art.º 172.º do CPC, aplicável por força da alínea e), do art.º 2.º do CPPT. Atualmente, a forma mais comum de proceder à penhora de bens é por via eletrónica, prevista no n.º 2 do art.º 215.º do CPPT, sendo esta efetuada automaticamente, por vezes quase sem intervenção humana. Com efeitos, Neto e Trindade (2019), consideram que com a introdução da penhora por via eletrónica, o legislador pretendeu promover a simplicidade, celeridade e eficiência na efetivação da penhora de bens, assegurando a cobrança coerciva das dívidas do exequente no âmbito do processo de execução fiscal na medida em que torna mais difícil a ocultação de bens pelo executado, podendo ainda deixar-se de exigir, não só a emissão do mandado, mas a realização pelo funcionário de diligências de forma a identificar e localizar os bens a penhorar do executado, podendo este proceder automaticamente à penhora a partir de uma base de dados de bens penhoráveis.

Relativamente ao conceito de penhora, veja-se ainda o acórdão do TCA Sul de 30 de outubro de 2014, proferido no âmbito do processo n.º 08071/14, no qual se entendeu que a penhora será a apreensão de bens e sua afetação aos fins do processo de execução fiscal, acrescentando unicamente que aqui essa apreensão deve ser vista como “jurídica”, não necessariamente física.

Para Rocha (2019), a fase da penhora trata-se de uma imprescindível fase do processo executivo, na medida em que sem a sua realização, os bens do património do executado continuariam em termos plenos na esfera jurídica deste, impedindo-se assim a sua venda e posterior afetação do produto da mesma ao exequente. Acrescenta-se ainda que, a

penhora acaba por ser o ato essencial da cobrança coerciva, pois sem ela, a ameaça da coercibilidade seria perdida ou fortemente secundarizada. Portanto, sem a realização da penhora muitas dívidas tornar-se-iam incobráveis nos casos em que o executado não procedesse ao pagamento integral voluntário da dívida ou não requeresse o pagamento em prestações ou a dação de bens em pagamento.

3.8. Meios de reação

Neste subcapítulo são descritos os vários meios de reação que os responsáveis subsidiários dispõem após citados do processo de reversão, para discutir os seus direitos e interesses em matéria tributária, são meios que permitem fazer face às decisões da Autoridade Tributária, quer a legalidade da reversão, quer a legalidade da dívida exequenda, sendo apresentados nos mesmos termos do devedor original. Assim, os meios de reação à reversão fiscal, destacam-se os seguintes: a oposição à execução; impugnação judicial; reclamação das decisões do órgão de execução fiscal; o pagamento; o pagamento em prestações e a dação em pagamento.

3.8.1. Oposição judicial

A oposição à execução é o meio de reação que o responsável subsidiário possui, após ser citado do despacho de reversão, tem natureza de uma contestação, visando, em regra, a extinção da execução fiscal, tal como salienta Martins e Alves (2015). Esta tem como finalidade discutir a ilegalidade do ato de reversão por falta de preenchimento dos pressupostos da responsabilidade subsidiária, o expresso o n.º 1 do art.º 151.º do CPPT, indica que os mesmos podem ser incluídos e discutidos na oposição à execução fiscal.

Segundo Silva (2015), o meio mais adequado para o revertido reagir contenciosamente o despacho que ordena a reversão, com fundamento em erro de facto e de direito dos pressupostos da reversão e demais ilegalidades imputadas ao despacho de reversão, é a oposição à execução, dado que se trata de fundamentos que se reconduzem a fundamentos de oposição à execução, previsto no disposto na alínea b) do n.º 1 do art.º 204.º do CPPT. Mais, prevê como fundamento da oposição, a ilegitimidade da pessoa citada por não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida.

De acordo com as alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 203.º do CPPT, a oposição à execução fiscal deve ser apresentada no prazo de 30 (tinta) dias a contar da citação pessoal, ou da citação edital, prevista no n.º 9 do art.º 192.º do CPPT, ou, não a tendo havido, da primeira

penhora, bem como da data em que tiver ocorrido o facto superveniente ou do seu conhecimento pelo executado.

Na perspetiva de Rocha (2019), contrariamente ao que parece indicar o art.º 212.º do CPPT, que a oposição suspende a execução, nos termos do presente Código, porém, a oposição não tem, por si só, efeitos suspensivos da execução. Apenas o terá se for prestada garantia adequada ou idónea, ou a penhora que garanta a totalidade da dívida e do acrescido, conforme estipulado nos n.ºs 1 a 14 do art.º 169.º do CPPT, articulado com o n.º 1 a 3 do art.º 52.º da LGT.

Referido por Neto e Trindade (2019), e no acórdão do STA, proferida no processo n.º 0304/15, datado de 16-12-2015, o prazo para apresentação da oposição à execução constitui um prazo de natureza judicial, na medida em que está inserido no processo de execução fiscal que, assume igualmente uma natureza judicial. Tratando-se de um prazo judicial contar-se-á nos termos do art.º 138.º do CPC, suspendendo-se durante as férias judiciais, sendo ainda esclarecido no acórdão STA, proferido no âmbito do processo n.º 0868/13, de 05-06-2013.

Nos termos do art.º 207.º do CPPT, a oposição tem como requisito formal, ser efetuado através de petição inicial apresentada no OEF, devendo ser dirigida ao tribunal tributário de 1.ª instância. O revertido na petição em que deduz a oposição, deverá oferecer todos os documentos, arrolar as testemunhas e requerer as demais provas, de acordo com o art.º 206.º do CPPT.

Para Neto e Trindade (2019), será necessário a constituição de mandatário nos tribunais judiciais, nos termos do art.º 6.º do CPPT, bem como o pagamento de taxa de justiça a liquidar que corresponde ao montante devido pelo impulso processual de cada interveniente e é fixado em função do valor e complexidade da causa, nos termos Regulamento das Custas Processuais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 34/208, de 26 de fevereiro. Assim, recebida a petição inicial pelo órgão de execução fiscal, este deverá autuá-la e, de seguida, no prazo de 20 (vinte) dias, remeter o processo por via eletrónica com as informações que reputam conveniente ao tribunal de 1.ª instância competente, tal como disposto no n.º 1 do art.º 208.º do CPPT.

Na decisão da petição, quando a oposição é a favor do responsável subsidiário, o OEF deve revogar o ato de reversão que originou a instauração da oposição. Esta decisão deve ser devidamente fundamentada e notificada ao oponente com a indicação de que a petição será arquivada no órgão de execução fiscal. Pelo art.º 276.º do CPPT, pode o executado,

não concordando com a decisão, reclamar para o tribunal de 1.^a instância, no prazo de 10 (dez) dias, de acordo com o n.º 1 do art.º 277.º do CPPT.

3.8.2. Reclamação Graciosa/Impugnação Judicial

Aos responsáveis subsidiários é lhes permitido, nos termos do n.º 5 do art.º 22.º da LGT, também reclamar e impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos do devedor original, devendo, para o efeito, a notificação ou citação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos da lei.

Segundo Martins e Alves (2015), a impugnação é um processo de natureza judicial, que em regra, surge na sequência de um ato tributário que está na origem da dívida com o qual o revertido não está de acordo, no todo ou parte, por considerar ter ocorrido uma ilegalidade, nos termos previstos da alínea a) do art.º 101.º da LGT e nas alíneas a) a g) do CPPT, regulada nos artigos 99.º e seguintes do CPPT. Perante essa ilegalidade o revertido pode desde logo, caso assim o entenda, optar entre a interposição de uma reclamação graciosa, que será decidida pela Administração Tributária ou entre a interposição de uma impugnação judicial que constitui um processo judicial que será decidido por um juiz do Tribunal Tributário de 1.^a instância. De qualquer das formas a primeira opção não invalida que, mais tarde, perante um indeferimento de uma reclamação graciosa, o contribuinte não possa recorrer à via judicial e utilizar assim um importante meio de defesa, a impugnação judicial.

Através da impugnação, o revertido, à semelhança da reclamação graciosa, procura obter a anulação total ou parcial dos atos tributária que considera ilegais e, conseguir assim, conforme se refere no art.º 100.º da LGT, a imediata e plena reconstituição da legalidade do ato ou situação objeto de litígio.

3.8.3. Reclamação das decisões do Órgão de Execução Fiscal

Decorre do n.º 1 do art.º 276.º do CPPT que as decisões proferidas pelo OEF e outras autoridades da Administração Tributária que, no processo de execução, afetem os direitos e interesses legítimos do executado ou terceiros são suscetíveis de reclamação para o tribunal tributário de 1.^a instância. Esta reclamação está igualmente prevista no n.º 2 do art.º 103.º da LGT que estabelece que é garantido aos interessados o direito de reclamação para o juiz da execução tributária. Nos termos do art.º 277.º do CPPT esta reclamação deverá ser apresentada no prazo de 10 (dias) após a notificação da decisão no OEF,

indicando expressamente os fundamentos e conclusões. Assim que seja recebida a reclamação, o órgão também no prazo de 10 (dias), poderá ou não revogar o ato reclamado, mas se o ato reclamado tenha sido proferido por entidade diversa do OEF, o prazo passa para 30 (dias).

Relativamente à tramitação deste recurso, é ainda de referir que no caso dos recursos de processos urgentes, como por exemplo da decisão da reclamação do OEF apresentada nos termos do art.º 276.º do CPPT, aqueles são apresentados por meio de requerimento juntamente com as alegações, no prazo de 15 (dias), tal como disposto no art.º 283.º CPPT (Neto e Trindade, 2019).

3.8.4. Pagamento

O responsável subsidiário, nos termos do n.º 5 do art.º 23.º da LGT, 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, efetuar o respetivo pagamento no prazo de oposição. Efetuado o pagamento, e tendo em conta o preceituado no n.º 6 do art.º 23.º da LGT, de que o pagamento da dívida não prejudica a manutenção da obrigação do devedor original ou do responsável solidário de pagarem os juros de mora e as custas, caso venham a ser encontrados bens penhoráveis. Ainda, nos termos do n.º 7 do art.º 203.º do CPPT, se houver pagamento pelo revertido ou anulação do processo de execução fiscal, o órgão de execução fiscal comunica por via eletrónica ao tribunal de 1.ª instância onde pender a oposição para efeitos da sua eventual extinção por inutilidade superveniente da lide. Porém, se houver um pagamento do revertido para beneficiar da isenção de custas e juros, como ocorre no previsto no n.º 5 do art.º 23.º da LGT, não se deve aplicar o n.º 7 do art.º 203 do CPPT, sendo que a oposição deve seguir os seus trâmites legais e ser pronunciada pelo Tribunal de 1.ª instância, devendo o n.º 3 do art.º 9.º da LGT ser interpretado no sentido de incluir a própria oposição à execução como forma de atacar a ilegalidade do ato que ordenou a reversão contra os legais representantes da devedora original - a este respeito ver o acórdão proferido pelo STA, em 05/04/2011, processo n.º 0982/10.

3.8.5. Pagamento em prestações

Citado da execução fiscal poderá o revertido solicitar o pagamento em prestações mediante requerimento a dirigir, até à marcação da venda, ao órgão de execução fiscal, nos termos do art.º 189.º do CPPT. As dívidas exigíveis em processo executivo podem ser pagas em prestações mensais e iguais, com a exceção feita às dívidas de recursos

próprios comunitários e às dívidas de imposto retido ou legalmente repercutido a terceiros, a que não se aplica o pagamento em prestações, exceto em caso de falecimento do executado de acordo com o n.º 1 e 2 do art.º 196.º do CPPT. Segundo o n.º 3 do mesmo artigo a lei admite ainda a possibilidade de pagamento em prestações das dívidas referidas no n.º 2 do art.º 196.º do CPPT, sem prejuízo da responsabilidade contra-ordenacional ou criminal que ao caso couber, quando o pagamento em prestações se inclua em plano de recuperação no âmbito de processo de insolvência ou de processo especial de revitalização (PER), ou em acordo sujeito ao regime extraconjugal de recuperação (RERE) de empresas em execução ou em negociação. Quando concedido o plano de pagamento em prestações, a falta de pagamento sucessivo de três prestações, ou de seis interpoladas, importa o vencimento das seguintes prosseguindo o processo de execução fiscal os seus tramites legais conforme o n.º 1 do art.º 200.º do CPPT.

3.8.6. Dação em pagamento

A dação em pagamento consiste numa forma de extinção das obrigações tributárias mediante a qual o devedor entrega ao credor uma coisa no lugar do pagamento em dinheiro, procurando-se assegurar o pagamento através de outros bens, móveis e imóveis, tal com o refere Rocha (2019). Para que seja autorizada a dação, o n.º 1 do art.º 201.º do CPPT, exige dois pressupostos essenciais, sendo em primeiro lugar, o executado deverá oferecer uma descrição pormenorizada dos bens dados em pagamento, e em segundo lugar, os bens dados em pagamento não devem ser de valor superior à dívida exequenda e acrescidos, salvo os casos que se demonstra em despacho que a autoriza constitui, a favor do devedor, um crédito no montante desse excesso, a utilizar em futuros pagamentos de impostos ou outras prestações tributárias, na aquisição de bens ou de serviços no prazo de cinco anos ou no pagamento de rendas, desde que as receitas correspondentes estejam sob a administração do ministério ou órgão executivo por onde corra o processo de dação, conforme consta do n.º 9 do art.º 201.º do CPPT.

3.9. Suspensão da execução fiscal

Segundo Rocha (2019), a suspensão consiste na paralisação momentânea dos trâmites da execução. Trata-se de um importante “alívio” na esfera jurídica do executado que vê os atos de oneração ou restrição retardados. Ainda, segundo Martins e Alves (2015), e nos termos do art.º 52.º da LGT e art.º 169.º do CPPT, o processo de execução fiscal só pode ser suspenso quando haja lugar a pagamento em prestações, reclamação graciosa, recurso

judicial, impugnação judicial ou oposição à execução que tenham por objeto a legalidade da dívida exequenda. Todavia, estes procedimentos só por si não suspendem a execução. Torna-se essencial que seja constituída ou prestada uma garantia nos termos dos artigos 195.º e 199.º do CPPT ou a penhora garantida a totalidade da dívida exequenda e do acrescido. A execução fiscal poderá ainda ficar suspensa se o executado for isento de prestar garantia. Esta isenção só poderá acontecer se se verificarem os seguintes pressupostos referidos no n.º 4 do art.º 52.º da LGT, tais como, a sua prestação lhe causar prejuízo irreparável ou manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescidos. O pedido de isenção é dirigido ao órgão de execução fiscal, deve ser fundamentado de facto e de direito e instruído com prova documental necessária.

3.10. Reversão nos processos de insolvência

A Autoridade Tributária, através do Ofício Circulado n.º 60091 de 27-07-2011, instruiu os seus serviços no sentido de que «sempre que seja declarada a insolvência do devedor originário, e independentemente da avocação dos processos de execução fiscal, deve o órgão de execução fiscal apreciar a possibilidade de reversão das dívidas tributárias, perante os indícios de insuficiência de bens penhoráveis que emergem da declaração de insolvência da pessoa coletiva executada, pressupostos de responsabilidade tributária subsidiária, à luz do n.º 2 do art.º 23.º da LGT».

Esta posição da AT encontrou provimento junto da jurisprudência, pelo que é pertinente citar o recente acórdão do STA, de 12-07-2018, Proc. 0783/17 por nele se afirmar que «o conhecimento pelo órgão da execução fiscal da declaração de insolvência da sociedade originária devedora (resultante do pedido efetuado pelo tribunal por onde corre termos o processo de insolvência de remessa do processo de execução fiscal para avocação) é fundamento bastante para que o órgão da execução fiscal considere haver «fundada insuficiência» do património da sociedade originária devedora, a justificar a reversão contra o responsável subsidiário pela dívida exequenda».

O n.º 7 do artigo 23.º da Lei Geral Tributária prevê que «O dever de reversão previsto no n.º 3 deste artigo é extensível às situações em que seja solicitada a avocação de processos referida no n.º 2 do artigo 181.º do CPPT, só se procedendo ao envio dos mesmos a tribunal após despacho do órgão da execução fiscal, sem prejuízo da adoção das medidas cautelares aplicáveis».

Para este efeito foi elaborado o referido Ofício Circulado n.º 60091 de 27-07-2011, para uniformizar os procedimentos da AT face a este n.º 7 do artigo 23.º da LGT, relativo ao dever de reversão. Com esta orientação genérica pretende-se, não só contribuir para a efetiva salvaguarda dos princípios da igualdade entre todos os contribuintes, mas também proteger o interesse público de cobrança dos créditos tributários em mora e que se encontram em situação de risco financeiro, proveniente da declaração de insolvência de pessoas coletivas. Nos procedimentos de instrução deve ser emitido um projeto de despacho de reversão ou de não reversão, sempre devidamente fundamentado, havendo lugar, no primeiro caso, a notificação para exercício do direito de audição prévia, nos termos do n.º 4 do art.º 23.º da LGT.

Pese embora a consagração legal deste dever de reversão, o órgão de execução fiscal não poderá praticar atos coercivos, designadamente penhoras e vendas de bens do responsável subsidiário, sem que tenha ocorrido a excussão do património do devedor originário, nos termos do disposto no n.º 2 do art.º 23.º da LGT. O dever de avaliar a possibilidade legal de reversão decorre, não da avocação dos processos de execução fiscal (que pode inclusivamente não ocorrer), mas sim do conhecimento oficial ou oficioso da insolvência da executada.

Neste capítulo descreveu-se a reversão do processo de execução fiscal, os seus pressupostos, a sua fundamentação, a insuficiência dos bens do devedor originário, a gerência de direito e de facto, a interpretação do n.º 1 do Art.º 24.º da LGT, a responsabilidade tributária, a solidária, a subsidiária, a marcha processual, os meios de reação, a suspensão e a reversão nos processos de insolvência.

CAPÍTULO IV – CONCLUSÃO

O objetivo deste trabalho consistiu no estudo teórico de todos os procedimentos respeitantes ao desencadeamento do mecanismo da reversão fiscal em processo de execução fiscal.

Para isso, e para melhor compreensão, foi analisada a noção e as fases do processo de execução fiscal, isoladamente do tema da reversão fiscal, pelo facto da reversão se encontrar inserida neste.

É à administração tributária quem compete a instauração do processo executivo, após a extração da certidão de dívida e realizar os atos a estes respeitantes. Dá-se uma única vez, inicialmente contra o devedor originário e, posteriormente contra o responsável subsidiário.

Na falta de pagamento das dívidas tributárias, por parte da devedora originária, ou caso seja manifesta e comprovada a insuficiência patrimonial da mesma, deverá a Autoridade Tributária proceder ao chamamento dos responsáveis subsidiários à execução, por via da reversão fiscal. É neste momento que cabe à Administração Tributária provar de que o gerente de direito sob o qual reverteu a execução fiscal, exerceu de facto as funções de gerência, designadamente, a prática de atos próprios de gerência, atos de cariz representativos e administrativo em nome e no interesse da sociedade.

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

Na responsabilidade solidária a cobrança do imposto, atua direta ou indiretamente sobre qualquer dos sujeitos passivos responsáveis pela sociedade, nos termos do n.º 1 do art.º 21.º da LGT. Quando os pressupostos do facto tributário se verificarem em relação a mais de um sujeito, todos são solidariamente responsáveis pelo cumprimento da dívida tributária. Independentemente do referido, no caso da responsabilidade subsidiária, a cobrança do imposto só atua sobre o responsável de forma mediata e coerciva, por reversão da execução fiscal. Significa isto que, há que solicitar a cobrança da dívida sobre a devedora originária do imposto e só depois de esgotados esses mecanismos será possível reverter a dívida contra alguém que não ao devedor originário.

O direito de audição é meio de defesa atribuído ao responsável subsidiário, onde poderá fazer as alegações que possam afastar a responsabilidade pessoal.

O despacho de reversão depende da descrição dos factos em que se traduz na conduta culposa e danosa geradora de responsabilidade tributária, salvo quando presumida.

Na alínea b), do n.º 1 do art.º 24.º da LGT, consagra-se uma presunção de culpa, pelo que a Administração Fiscal está dispensada de a provar. Há situações em que o revertido é o único gerente da empresa, e que mesmo que haja procuração passada a terceiros, será legítimo presumir o exercício continuado dos poderes de administração e representação de que era titular face à mesma sociedade.

A citação tem como objetivo dar a conhecer ao responsável subsidiário que contra ele foi revertida uma execução fiscal.

A penhora de bens é um ato essencial na cobrança coerciva, é realizado logo que findo o prazo posterior ao da citação, pois funciona como garantia da conservação do património do executado para solver as suas dívidas e para que não haja a sua dissipação.

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

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

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

Sempre que o órgão da execução fiscal tenha conhecimento da declaração de insolvência da sociedade originária devedora, resultante do pedido efetuado pelo Tribunal para a reclamação de créditos e da avocação dos processos de execução fiscal, é bastante para o OEF considere haver fundada insuficiência do património da sociedade devedora a justificar a reversão contra o responsável subsidiário pela dívida exequenda.

Pese embora a consagração legal deste dever de reversão, o órgão de execução fiscal não poderá praticar atos coercivos, designadamente penhoras e vendas de bens do responsável subsidiário, sem que tenha ocorrido a excussão do património do devedor originário.

REFERÊNCIAS

- Abreu, I. (2019). A responsabilidade tributária subsidiária dos contabilistas certificados. *Revista Contabilidade* 233, Volume: 43-48
<https://pt.calameo.com/read/0003249814756365fc961>
- Acórdão do STA, de 15-02-2012, Proc. n.º 0872/11
<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/1bbaeac622479cd0802579b90042a6f9>
- Acórdão do STA, de 16-05-2012, Proc. n.º 0123/12
<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/bf12b546d67d4d5b80257a060045163d?OpenDocument&Highlight=0,0123%2F12>
- Acórdão do STA, de 11-07-2012, Proc. n.º 0824/11
<http://www.gde.mj.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/82c96a3976e0f8d28025816a00385c85>
- Acórdão do STA, de 17-10-2012, Proc. n.º 0952/12
<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/62a676c316e7233d80257aa20032be0f?OpenDocument&ExpandSection=1>
- Acórdão do STA, de 05-06-2013, Proc. n.º 0868/13
<https://dre.pt/dre/detalhe/acordao/0868-2013-84102875>
- Acórdão do STA, de 25-03-2015, Proc. n.º 087/14
<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/743ae4a766d3fd7080257e20003a201e?OpenDocument&ExpandSection=1>
- Acórdão do STA, de 16-12-2015, Proc. n.º 0304/15
<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/6fc614235616002880257f31003faf12?OpenDocument&ExpandSection=1>
- Acórdão do TCA Sul, de 08-05-2012, Proc. n.º 05392/12
<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/dbc6961f108c8924802579ff003654a8>
- Acórdão do TCA Sul, de 18-09-2012, Proc. n.º 05934/12
<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/c710a3a4f8158c9b80257a80005f7efc?OpenDocument>
- Acórdão do TCA Sul, de 27-11-2012, Proc. n.º 05979/12
<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/ffb8e0881cc00fec80257ac900542a09?OpenDocument>
- Acórdão do TCA Sul, de 18-06-2013, Proc. n.º 06565/13
<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/30dc752eb4cfb13780257b94003a4319>

Acórdão do TCA Sul, de 31-10-2013, Proc. n.º 06732/13
<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/4e18eb05de77280080257c1a0063bdd7>

Acórdão do TCA Sul, de 12-06-2014, Proc. n.º 07634/14
<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/b8b4cf0f4c5f85ff80257cf900487865>

Acórdão do TCA Sul, de 10-07-2015, Proc. n.º 8792/15
<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/823df8d01d5c13b080257e88002bdfbd>

Acórdão do TCA Sul, de 10-11-2016, Proc. n.º 00041/13.8BEPNF
<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/ea0e1f5d33cac92880257d87003e9002?OpenDocument>

Acórdão do TCA Sul, de 19-09-2017, Proc. n.º 626/10.4BESNT
<http://www.gde.mj.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/c23a143902a89b78802581ae004f1eb3>

Acórdão do TCA Sul, de 19-09-2017, Proc. n.º 526/11.0 BELLE
<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/4133ba2b9223e70c802583be002e1e0c>

Acórdão do TCA Sul, de 08-02-2018, Proc. n.º 351/09.9BECTB
<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/1bdb2d4809207b7e802582320058d7dd>

Acórdão do TCA Sul, de 11-10-2018, Proc. n.º 1600/17.5BELRA
<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/273eb291ba2882f8802583290032e6cb?OpenDocument>

Acórdão do TCA Sul, de 08-10-2020, Proc. n.º 2630/15.7BEALM
<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/698a5bfce5bfd60c802585fc0036ab6c>

Acórdão do TCA Sul, de 14-10-2021, Proc. n.º 1270/10.1BELRS
<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/984fcb937e7b05228025876e00516b87>

Acórdão do TCA Sul, de 20-01-2022, Proc. n.º 00209/10.9BEBRG
<http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/d06aa356d703a625802587d100471df9?OpenDocument>

Acórdão do TCAN, de 08/05/2008, Proc. n.º 01376/04.6BEPRT
<http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/32857d2757f60c0f8025745000396ba3?OpenDocument>

Acórdão do TCAN, de 30-10-2014, Proc. n.º 08071/14

<http://www.dgsi.pt/jten.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/3097081dd05364178025808b0051dc07?OpenDocument>

Acórdão do TCAN, de 21-06-2018, Proc. n.º 01602/13.0BEBRG

<http://www.dgsi.pt/jten.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/9b68977910a78ed5802582da003bcff1>

Acórdão do TRC, de 23-09-2014, Proc. n.º 1982/12.5TBMGR-B.C1

<https://jurisprudencia.pt/acordao/114793/pdf/>

CAAD de 27/02/2012, proc.º n.º 12/2011-T

<https://caad.org.pt/tributario/decisooes/decisao.php?listpage=2&listPage=210&id=176>

CAAD de 10/06/2014, proc.º n.º 137/2012-T

<https://caad.org.pt/tributario/decisooes/decisao.php?listPage=7&id=688>

Decreto-Lei n.º 47 344, de 25 de novembro de 1966, Código Civil

<https://www.igac.gov.pt/documents/20178/358682/C%c3%b3digo+Civil.pdf/2e6b36d8-876b-433c-88c1-5b066aa93991>

Decreto-Lei n.º 398/98 – 12/12 – D.R. n.º 290/98 Série I – Aprova a Lei Geral Tributária

https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/lgt/Pages/lei-geral-tributaria-indice.aspx

Decreto-Lei n.º 433/99 – Aprova o Código de Procedimento e de Processo Tributário

https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/cppt/Pages/codigo-de-procedimento-e-de-processo-tributario-in-1895.aspx

Decreto-Lei n.º 34/2008 – Regulamento das Custas Processuais

https://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?artigo_id=967A0017&nid=967&tabela=leis&pagina=1&ficha=1&so_miolo=&nversao=

Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados e Código Deontológico dos Contabilistas Certificados, Aditado pela Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro

https://www.occ.pt/fotos/editor2/estatuto2017_v2019.pdf

Lei n.º 41/2013, de 26 de junho, Diário da República n.º 121/2013, Série I de 2013-06-26, aprova Código de Processo Civil

<https://dre.pt/dre/detalhe/lei/41-2013-497406>

Lei n.º 140/2015, de 07 de setembro (com alterações introduzidas pela Lei n.º 99-A/2021, de 31 de dezembro - ESTATUTO DA ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTA

https://www.oroc.pt/uploads/a-ordem/estatuto_oroc/EOROC2022.pdf

Marques, P. (2011). *Responsabilidade Tributária dos Gestores e dos Técnicos Oficiais de Conta*. 1.ª Edição, Coimbra Editora

- Martins, J., & Alves, J. (2015). *Procedimento e Processo tributário: uma perspetiva prática*. Almedina.
- Matos, P. (2008). A reversão do processo de execução fiscal. *Separata da revista da Ordem dos Advogados*, Volume: 961-989
[{6a7d97ff-2d05-4ee3-bf9e-d6a5c91ce786}.pdf \(oa.pt\)](#)
- Neto, S., & Trindade, C. (2019). *Contencioso Tributário* (Volume II), Almedina.
- Ofício Circulado n.º 60058, de 2008-04-17, da Direção de Serviços de Justiça Tributária
https://www.occ.pt/fotos/editor2/oficiocirculado_60058_2008pdf%20art%C2%BA%2024%20LGT.pdf
- Ofício Circulado n.º 60093/2012, de 30-11-2012, da Direção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributária
http://www.taxfile.pt/file_bank/news4912_5_1.pdf
- Ofício Circulado n.º 60096/2015, de 29-10-2015, da Direção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributária
https://static.sanchoeassociados.com/DireitoMedicina/Omlegissum/legislacao2015/Novembro/Oficio_Circulado_60096_2015.pdf
- Paiva, C. (2016). *O Processo de Execução Fiscal*. 4.ª Edição, Almedina.
- Rocha, J. (2019). *Lições de Procedimento e Processo Tributário*. 7.ª Edição, Almedina.
- Silva, S. (2015). *Direito Fiscal – Teoria Geral*. 2.ª Edição, Imprensa da Universidade de Coimbra
<https://digitalis-dsp.uc.pt/bitstream/10316.2/36530/4/Direito%20Fiscal.preview.pdf>

UNIVERSIDADE DOS AÇORES
Faculdade de Economia e Gestão

Rua da Mãe de Deus
9500-321 Ponta Delgada
Açores, Portugal



DM

O instituto da reversão do processo de execução fiscal

Catarina Mafalda Bizarro Domingos Silva