

Insolvência e responsabilidade tributária subsidiária – um olhar sobre a jurisprudência dos tribunais superiores portugueses

TÂNIA MEIRELES DA CUNHA*

SUMÁRIO: 1. *Introdução*. 2. *A responsabilidade tributária subsidiária dos gestores de sociedades – linhas gerais*: 2.1. *Na Lei Geral Tributária*; 2.2. *No Regime Extrajudicial de Recuperação de Empresas*. 3. *A reversão contra gestores de sociedades e a insolvência na jurisprudência nacional*: 3.1. *Declaração de insolvência e fundada insuficiência do património da devedora originária*; 3.2. *Possibilidade de reversão após a declaração de insolvência do devedor originário*; 3.3. *Reversão após a declaração de insolvência do revertido*; 3.4. *Momento da aquisição de bens penhoráveis do revertido em caso de insolvência da sociedade devedora originária*; 3.5. *Suspensão do prazo de prescrição quanto aos revertidos*; 3.6. *Insolvência fortuita e presunção de culpa*; 3.7. *Dívida cujo prazo para pagamento voluntário terminou após a declaração de insolvência da devedora originária*. 4. *A responsabilidade tributária subsidiária dos administradores de insolvência*: 4.1. *Linhas gerais*; 4.2. *A reversão contra administradores de insolvência na jurisprudência nacional*: 4.2.1. *Ónus da prova quanto à gestão de facto*; 4.2.2. *Dívidas relativamente às quais o administrador de insolvência pode responder em sede de reversão*. 5. *Conclusões*.

RESUMO: A responsabilidade tributária subsidiária tem originado, em Portugal, significativa litigância, relacionada com a reunião dos respetivos pressupostos. Parte dessa litigância tem relação com o direito da insolvência, revelando algumas dificuldades interpretativas ou de conexão entre regimes jurídicos. Nestes casos, a jurisprudência nacional tem dado respostas, que abrangem quer a reversão do processo de execução fiscal contra gestores de sociedades declaradas insolventes, quer a reversão contra administradores de insolvência.

* Juíza Desembargadora no Tribunal Central Administrativo Sul (secção de contencioso tributário).

PALAVRAS-CHAVE: insolvência; responsabilidade tributária subsidiária; jurisprudência.

ABSTRACT: Subsidiary tax liability has originated, in Portugal, significant litigation related to the reunion of its requirements. Part of this litigation is related to the insolvency law, revealing some difficulties in interpretation or connection between legal regimes. In these cases, national jurisprudence has given answers, which cover both the reversal of the tax execution process against insolvent companies' administrators, and the reversal against insolvency administrators.

KEYWORDS: insolvency; subsidiary tax liability; jurisprudence.

1. Introdução

A responsabilidade tributária subsidiária, instituto já sedimentado no nosso ordenamento, tem originado, desde sempre, uma significativa litigância, sobretudo centrada na reunião dos respetivos pressupostos de acionamento.

Parte dessa litigância associa-se com aspetos ligados ao direito insolvencial, trazendo a lume dificuldades interpretativas ou de conexão.

O que nos propomos fazer na presente exposição é trazer à liça um conjunto de situações em que há necessidade de interligar ambos os regimes e aferir as respostas que a jurisprudência nacional tem dado a este respeito, quer na perspetiva da reversão contra gerentes ou administradores de sociedades declaradas insolventes, quer na perspetiva da reversão contra administradores de insolvência.

2. A responsabilidade tributária subsidiária dos gestores de sociedades – linhas gerais

2.1. Na Lei Geral Tributária

A positivação do instituto da responsabilidade tributária subsidiária já atinge várias décadas de existência em Portugal¹.

¹ V., a este respeito, CASIMIRO, SOFIA DE VASCONCELOS, *A Responsabilidade dos Gerentes, Administradores e Directores pelas Dívidas Tributárias das Sociedades Comerciais*, Coimbra: Almedina, 2000, pp. 41 e ss., CUNHA, TÂNIA MEIRELES DA, *Da responsabilidade dos gestores de sociedades perante os credores sociais: a culpa nas responsabilidades civil e tributária*, 2.^a Ed., Coimbra: Almedina, 2008, pp. 107 e ss.

Tendo tido características distintas ao longo dos anos, como melhor veremos *infra*, o cerne deste regime centrou-se em dois aspetos: por um lado, na existência de uma situação de exercício efetivo de funções; por outro, na culpa na atuação do gestor efetivo, sendo, nesse conspecto, de sublinhar os distintos regimes, em termos de distribuição do ónus da prova.

Começou por estar prevista no Decreto n.º 17 730, de 7 de dezembro de 1929, e, posteriormente, no Código de Processo das Contribuições e Impostos, aprovado pelo DL n.º 45 005, de 27 de abril de 1963 (cfr. art.º 16.º). Ambos os regimes tinham inerente um entendimento de culpa funcional, consubstanciando uma presunção inilidível. No entanto, a jurisprudência foi temperando tal rigidez do regime, na medida em que se entendeu que era necessário o exercício efetivo de funções de gestor.

Posteriormente, é aprovado o DL n.º 68/87, de 9 de fevereiro, que fez estender à responsabilidade tributária subsidiária o regime de responsabilidade previsto no, então recentemente aprovado, Código das Sociedades Comerciais (CSC), concretamente no seu art.º 78.º, n.ºs 1 a 5.

Foi curto o espaço de tempo em que este regime esteve vigente. Com efeito, com o DL n.º 154/91, de 23 de abril, foi aprovado o Código de Processo Tributário, que veio prever os contornos da responsabilidade tributária de gerentes e administradores (cfr. art.º 13.º). Pela primeira vez, de forma expressa, se consagrou a suficiência e a exigência da gestão de facto². Por seu turno, o conceito de culpa funcional foi abandonado, sendo a culpa em causa uma culpa efetiva, cuja não ocorrência cabia aos gestores alegar e provar.

Atualmente, somos remetidos para o art.º 24.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (LGT), nos termos do qual:

1 – Os administradores, diretores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas coletivas e entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si:

- a) Pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da pessoa coletiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação;

² Na redação dada pela Lei n.º 52-C/96, de 27 de dezembro.

- b) 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.

Também deste regime resulta que a gestão de facto, independentemente de estar ou não acompanhada da gestão de direito, é fundamental para o acionamento deste instituto³.

A grande diferença operada pela LGT foi a de ter distinguido duas situações, nas duas alíneas do seu n.º 1.

Assim, a alínea a) refere-se à responsabilidade dos gerentes ou administradores em funções quer no momento de ocorrência do facto tributário⁴, quer

³ A este propósito sublinhe-se que, durante várias décadas, prevaleceu o entendimento de que, demonstrada que fosse a gestão de direito, a administração tributária (AT) beneficiaria de uma presunção de gestão de facto, cabendo, segundo este entendimento, ao revertido demonstrar não ter exercido efetivamente as referidas funções. Na sequência do Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (STA), de 28.02.2007 (Processo: 01132/06), operou-se uma alteração jurisprudencial, no sentido de que “(...) [a] presunção judicial não tem existência prévia, é um juízo casuístico que o julgador retira da prova produzida num concreto processo quando a aprecia e valora. (...) Ninguém beneficia de uma presunção judicial, porque ela não está, à partida, estabelecida, resultando só do raciocínio do juiz, feito em cada caso que lhe é submetido. (...) Do que se trata é de censurar a aplicação que fez de um regime legal, afirmando a existência de uma presunção judicial e retirando, maquinalmente, de um facto conhecido, outro, desconhecido, como se houvesse uma presunção legal, que não há; e afirmando a inversão do ónus da prova, quando tal inversão não ocorre, no caso, na falta de presunção legal. // (...) “Quando, em casos como os tratados pelos arestos aqui em apreciação, a Fazenda Pública pretende efectivar a responsabilidade subsidiária do gerente, exigindo o cumprimento coercivo da obrigação na execução fiscal inicialmente instaurada contra a originária devedora, deve, de acordo com as regras de repartição do ónus da prova, provar os factos que legitimam tal exigência. (...) [N]ada a dispensa de provar os demais factos, designadamente, que o revertido geriu a sociedade principal devedora. Deste modo, provada que seja a gerência de direito, continua a caber-lhe provar que à designação correspondeu o efectivo exercício da função, posto que a lei se não basta, para responsabilizar o gerente, com a mera designação, desacompanhada de qualquer concretização”. Trata-se do entendimento prevalecente na jurisprudência actual, pelo que cabe à AT alegar e demonstrar que o revertido exerceu, nos termos consignados no n.º 1 do art.º 24.º da LGT, efetivas funções de gestão.

⁴ Para uma noção de facto tributário, v. CAMPOS, DIOGO LEITE DE, RODRIGUES, BENJAMIM SILVA e SOUSA, JORGE LOPES DE, *Lei Geral Tributária – comentada e anotada*, 4.ª Ed., Lisboa: Encontro da Escrita, 2012, p. 293: “para dar um conceito de facto tributário, assentaremos na obra de Dino Jarach que escreve que a obrigação jurídica tributária, enquanto obrigação legal, tem como pressuposto do seu nascimento a verificação concreta do facto ou dos factos definidos abstractamente pela lei como pressuposto da obrigação. // Este pressuposto de facto compõe-se de diversos elementos; nomeadamente os factos objectivos contidos na definição legal do pressuposto; a determinação subjectiva do sujeito ou dos sujeitos que ficam obrigados ao pagamento; o momento da vinculação do pressuposto de facto ao sujeito activo ; a base tributária, isto é, a adopção de parâmetros que sirvam para valorar

após este momento, mas antes do término do prazo de pagamento da dívida tributária, sendo esta responsabilidade pelo depauperamento do património social, de molde a torná-lo insuficiente para responder pelas dívidas em causa.

A culpa exigida aos gerentes ou administradores é uma culpa efetiva e não meramente funcional: é a culpa por o património da sociedade se ter tornado insuficiente. Em termos de ónus da prova, no que respeita a esta conduta culposa, somos remetidos para o disposto no art.º 74.º, n.º 1, da LGT, pelo que cabe à administração tributária (AT) alegar e provar a culpa dos gerentes ou administradores.

A alínea b) do n.º 1 do art.º 24.º da LGT refere-se à responsabilidade dos gerentes ou administradores em funções no período no qual ocorre o fim do prazo de pagamento ou entrega do montante correspondente à dívida tributária.

Neste caso, presume-se que a falta de pagamento da obrigação tributária é imputável ao gestor, à semelhança do que ocorria no regime antecessor.

Não obstante no art.º 24.º, n.º 1, alínea b), da LGT se utilizar o termo “imputação” e na alínea a) da mesma disposição se utilizar o conceito de “culpa”, imputação tem sido interpretada como culpa, entendendo-se que naquela alínea b) se presume a culpa do gestor. O fundamento desta interpretação reside no teor da Lei n.º 41/98, de 4 de agosto (que autorizou o Governo a publicar uma lei geral tributária donde constassem os grandes princípios substantivos que regem o direito fiscal português e uma definição mais precisa dos poderes da Administração e das garantias dos contribuintes), na qual só é referida a culpa como requisito da responsabilidade tributária dos gestores, nunca se falando em imputação⁵.

quantitativamente os factos cuja verificação origina a obrigação; a delimitação no espaço e no tempo destes factos ; a quantidade expressa em uma soma finita ou numa percentagem ou alíquota aplicável à base tributária que permite calcular o “quantum” da obrigação Tributaria. // O facto tributário será, portanto, o pressuposto de facto cuja realização origina um determinado efeito jurídico: o nascimento da obrigação tributária”.

⁵ Cfr. o seu art.º 2.º, 15), c), nos termos do qual: “Para a prossecução dos fins indicados nos artigos anteriores, o Governo fica autorizado a: (...) 15) Estabelecer os princípios gerais sobre responsabilidade tributária, solidária e subsidiária, por forma a: (...) c) Regular a responsabilidade subsidiária, nomeadamente fixando os pressupostos de responsabilidade, o elenco dos responsáveis, prevendo-a em relação aos gerentes, administradores e titulares de funções semelhantes, incluindo o titular do estabelecimento individual de responsabilidade limitada, assentando-a na distinção entre as dívidas tributárias vencidas no período do exercício dos respectivos cargos e as dívidas tributárias vencidas anterior ou posteriormente, cabendo, no primeiro caso, aos administradores ou gerentes e titulares de funções semelhantes o ónus da prova da ausência de culpa na falta do pagamento e, no segundo caso, à administração fiscal o ónus da prova de culpa dos agentes mencionados na insuficiência do património para o pagamento das dívidas tributárias”.

É considerado, entre alguma doutrina, que esta presunção decorre da consagração do dever de boa prática tributária, cuja positivação consta do art.º 32.º da LGT, que prevê “(...) um especial dever de diligência no cumprimento dos deveres tributários [das pessoas colectivas] (...) — dever de diligência que se presume violado caso tais deveres tributários não sejam cumpridos”⁶.

A responsabilidade tributária subsidiária efetiva-se por reversão da execução fiscal contra os responsáveis, como resulta do n.º 1 do art.º 23.º da LGT.

Nos termos do n.º 2 da mesma disposição legal, “[a] reversão contra o responsável subsidiário depende da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão”.

Paralelamente, o art.º 153.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) prevê que:

O chamamento à execução dos responsáveis subsidiários depende da verificação de qualquer das seguintes circunstâncias:

- a) Inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores;
- b) 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 a satisfação da dívida exequenda e acrescido.

Portanto, para além dos pressupostos constantes do art.º 24.º, n.º 1, da LGT, é necessário ou que inexista património na esfera jurídica da devedora originária ou que tal património seja fundadamente insuficiente, só podendo, nessas circunstâncias, o processo de execução fiscal (PEF) reverter contra o responsável subsidiário. Há que ter ainda em conta que, nos casos em que se conclua que o património é fundadamente insuficiente, mas em que, ainda assim, não seja possível computar o *quantum* de tal insuficiência, o processo, quanto ao revertido, deverá ser sustado, até se apurar o mencionado *quantum* (cfr. art.º 23.º, n.º 3, da LGT).

2.2. No Regime Extrajudicial de Recuperação de Empresas

O Regime Extrajudicial de Recuperação de Empresas (RERE)⁷, criado pela Lei n.º 8/2018, de 2 de março, surgiu na sequência do designado “Pro-

⁶ SILVA, ISABEL MARQUES DA, «A Responsabilidade Tributária dos Corpos Sociais», *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Lisboa: Vislis, 1999, p. 132.

⁷ Cfr., a este respeito, LEITÃO, LUÍS MANUEL TELES DE MENEZES, *Direito da Insolvência*, 10.ª Ed.,

grama Capitalizar”⁸, enquadrado nas medidas que visam a reestruturação empresarial⁹.

Cumpra chamar à colação a norma constante do seu art.º 33.º, nos termos do qual “[o]s administradores judiciais ou titulares de órgãos de administração de uma pessoa coletiva ou ente fiscalmente equiparado, que sejam investidos nessas funções na sequência de acordo celebrado nos termos do RERE, da aprovação de plano de revitalização homologado no âmbito de PER ou de plano de recuperação aprovado no âmbito de processo de insolvência, são subsidiariamente responsáveis em relação àquelas e solidariamente entre si, 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 no período do exercício do seu cargo ou depois deste, quando, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da pessoa coletiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação”.

Nestes casos, o legislador optou por consagrar em diploma próprio um regime de responsabilidade tributária subsidiária¹⁰, com definição dos períodos pertinentes em termos similares aos constantes do art.º 24.º, n.º 1, da LGT.

Coimbra: Almedina, 2021, pp. 359 e ss.; SERRA, CATARINA, «Responsabilidade tributária dos administradores de empresas em contexto de insolvência – reflexões», *Direito das Sociedades em Revista*, Vol. 21, março de 2019, pp. 91 a 96.

⁸ V. Resolução do Conselho de Ministros n.º 42/2016, de 18 de agosto.

⁹ Cfr., a este respeito, SERRA, CATARINA, *Lições de Direito da Insolvência*, 2.ª Ed., Coimbra: Almedina, 2021, pp. 485 e ss.

¹⁰ Não é a primeira vez que se prevê, em diploma legal ou regulamentar paralelo à legislação especificamente tributária, um regime de responsabilidade subsidiária dos gestores. Por exemplo, nos termos do art.º 45.º, n.º 12, do Decreto Regulamentar n.º 84-A/2007, de 10 de dezembro (que estabelece o regime jurídico de gestão, acesso e financiamento no âmbito dos programas operacionais financiados pelo Fundo Social Europeu), são subsidiariamente responsáveis pela restituição dos montantes em dívida os administradores, diretores, gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão de pessoas coletivas e entes fiscalmente equiparados, nos termos previstos na LGT. Aliás, foi este diploma que veio instituir que, independentemente da data da constituição da dívida, à mesma se aplica o regime da reversão previsto no art.º 24.º da LGT (art.º 53.º, n.º 2), o que veio mesmo a suscitar reservas, em termos de inconstitucionalidade. A este respeito, chama-se à colação o Acórdão do Tribunal Constitucional (TC) n.º 608/2013, de 29.10.2013 (Processo: 923/12), no qual se decidiu “não julgar inconstitucional o artigo 53.º, n.º 2, do Decreto Regulamentar n.º 84-A/2007, de 10 de dezembro, na parte em que manda aplicar aos processos pendentes no momento da sua entrada em vigor o regime de responsabilidade subsidiária previsto no artigo 45.º, n.º 12, do mesmo Decreto Regulamentar” [veja-se igualmente o Acórdão do TC n.º 832/2014, de 03.12.2014 (Processo: 620/13)].

No entanto, quanto à culpa, há já um afastamento do regime geral de responsabilidade tributária de quem exerça funções de administração, na medida em que não está consagrada qualquer presunção de culpa¹¹.

Como tal, nestes casos, caberá sempre à AT o ónus da prova da atuação culposa do revertido¹².

Nas palavras de Catarina Serra, e ainda que este regime exija um esforço probatório acrescido à AT, em comparação com o regime constante do art.º 24.º, n.º 1, da LGT, “uma solução diferente seria intolerável, sob o prisma quer da justiça material quer da teleologia do sistema. As pessoas em causa asseguraram a gestão da empresa em circunstâncias muito difíceis, algumas até a título especial (por causa e enquanto durar o contexto particular em que se encontra a empresa); é de elementar justiça que, para as responsabilizar, a Autoridade Tributária necessite de provar a sua culpa na criação da insuficiência patrimonial da empresa. No caso contrário, tornar-se-ia improvável encontrar quem assumisse o encargo de dirigir empresas em tais circunstâncias, sendo o risco de o património da empresa em situação de crise ser, à partida, insuficiente (ou se tornar insuficiente) muito mais elevado do que o normal”¹³.

Cumpra ainda referir a incoerência sublinhada por Rui Duarte Morais¹⁴, a este propósito, na medida em que acaba por se estar perante uma dupli-

¹¹ V., a este respeito, a Resolução do Conselho de Ministros n.º 81/2017, de 8 de junho, onde se define como medida a adotar o “[a]fastamento, no âmbito do artigo 24.º da lei geral tributária, da regra da inversão do ónus da prova, quanto à responsabilidade relativa a impostos referentes a períodos de tributação anteriores ao início de funções de (i) administradores judiciais ou de (ii) titulares de órgãos de administração de uma sociedade que sejam investidos nessas funções na sequência de acordo celebrado nos termos do Regime Extrajudicial de Reestruturação de Empresas, da aprovação de plano de revitalização homologado no âmbito de Processo Especial de Revitalização ou de plano de recuperação aprovado no âmbito de processo de insolvência. Esta alteração é um caso de elementar justiça, no caso de administradores judiciais, que em nada contribuíram para a situação anterior ao seu início de funções; nos demais casos, remove um poderoso desincentivo à renovação da gestão que em muitos casos é condição de sucesso dos processos de reestruturação empresarial”. A este propósito, v. SERRA, CATARINA, «Evolução recente do Direito da Insolvência em Portugal – aspectos de relevo para o Direito Tributário e Fiscal», *Insolvência e Processo Tributário* [em linha], Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2019 (consulta a 31.10.2021), p. 29, disponível em http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_InsolvProcTrib.pdf.

¹² À semelhança, *v.g.*, do que sucede no âmbito do art.º 8.º, n.º 1, do Regime Geral das Infrações Tributária (RGIT), relativo ao regime de responsabilidade civil pelas multas e coimas.

¹³ SERRA, CATARINA, «Responsabilidade tributária dos administradores de empresas em contexto de insolvência – reflexões», *át.*, p. 94.

¹⁴ MORAIS, RUI DUARTE, «Insolvência da Sociedade e Responsabilidade Fiscal dos seus Administradores – Algumas Questões», *Revista Electrónica de Fiscalidade da AFP* [em linha], Ano I – número 2, 2019 (consulta a 31.10.2021), pp. 7 e 8, disponível em https://www.afp.pt/content/revista_fiscalidade/ano_1/2019/2/revafp_ano_i_n2_insolvencia_e_responsabilidade_fiscal_rui_duarte_morais.pdf.

dade de regimes, que parece ser contrária à teleologia inerente à criação desta específica disciplina. Isto porque, no caso de plano de recuperação aprovado no âmbito de processo de insolvência, entre a declaração de insolvência e o momento de aprovação do mencionado plano, existirá um período de tempo durante o qual se aplicam as regras do regime geral do art.º 24.º, n.º 1, da LGT. Entende o mencionado A. que o legislador não terá, pois, tido em consideração que pode suceder que os órgãos de administração do insolvente se mantenham em funções de modo ininterrupto, situação que implica que, entre a declaração de insolvência e o início da execução do plano de recuperação, se aplique o regime geral e que, durante o período de execução do plano, se aplique o RERE. Para o A., trata-se de uma opção legislativa incompreensível, aplicando-se um regime mais oneroso, previsto na LGT, na fase “mais crítica”, “em que será mais difícil à insolvente cumprir pontualmente as suas obrigações fiscais”.

3. A reversão contra gestores de sociedades e a insolvência na jurisprudência nacional

A compatibilização da disciplina inerente à tramitação do PEF com a do processo de insolvência é várias vezes motivadora de contencioso associado ao procedimento de reversão da execução fiscal contra responsáveis tributários subsidiários.

Pretendemos, aqui, salientar algumas das questões que se foram colocando a propósito desta compatibilização, no caso da reversão contra gestores de sociedades.

3.1. *Declaração de insolvência e fundada insuficiência do património da devedora originária*

Uma das questões que tem estado na origem de diversa litigância junto dos nossos tribunais tributários prende-se com a (in)suficiência da fundamentação de um despacho de reversão, no que toca ao preenchimento do requisito da fundada insuficiência do património da devedora originária, a que já nos referimos *supra*, quando o mesmo se sustente exclusivamente no facto de a devedora originária ter sido declarada insolvente.

Antes de abordarmos esta concreta situação, refira-se que, não obstante o PEF ser um processo de natureza judicial (cfr. art.º 103.º, n.º 1, da LGT), definindo-se, pois, como uma sucessão ordenada de atos visando a obtenção de um determinado fim [no caso a cobrança coerciva de determinadas dívidas (cfr. o

art.º 148.º do CPPT)], no âmbito do mesmo podem ser praticados pela AT atos administrativos em matéria tributária.

Com efeito, atenta a circunscrição constante do mencionado art.º 103.º da LGT, caberá aos tribunais tributários a prática, no âmbito destes processos, dos atos de natureza jurisdicional, cabendo aos órgãos da AT os demais¹⁵.

O legislador optou por atribuir a “um órgão administrativo competência funcional para agir como agente ou operador auxiliar do juiz na realização da função executiva, praticando todos os actos inscritos nesse meio processual, tendo em vista a agilização do processo e a obtenção da maior eficácia na arrecadação de receitas do Estado, libertando o juiz de todos os actos que não envolvam uma função materialmente jurisdicional”¹⁶.

Neste contexto, os órgãos da AT podem, portanto e desde logo, praticar, no âmbito da execução fiscal, atos de natureza processual¹⁷ [podendo, estes últimos, consubstanciar-se em meras operações materiais ou em atos processuais de natureza não jurisdicional (*v.g.* citação, venda¹⁸)].

No entanto, nesse mesmo âmbito, podem também ser praticados atos materialmente administrativos, como resulta do n.º 2 do art.º 103.º da LGT (nos termos do qual: “[é] garantido aos interessados o direito de reclamação para o juiz da execução fiscal dos atos materialmente administrativos praticados por órgãos da administração tributária”).

Como referido no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA), de 05.12.2018¹⁹, “(...) constitui já jurisprudência consolidada do Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo o entendimento de que no processo de execução fiscal – que tem natureza judicial (*cf.* art. 103.º da LGT) – a AT intervém quer como órgão de execução fiscal, praticando actos processuais sem natureza jurisdicional, quer como sujeito activo da relação tributária que deu origem à dívida exequenda, praticando actos administrativos tributários. // (...) [No caso de acto administrativo em matéria tributária, a] decisão fica (...) sujeita aos princípios e normas que disciplinam a actividade administrativa tributária (...)”.

¹⁵ V. Acórdão do TC n.º 80/2003, de 12.02.2003 (Processo: 151/02).

¹⁶ *Cf.* Acórdão do STA, de 23.02.2012 (Processo: 059/12) e sua profunda análise em torno da natureza dos atos praticados no âmbito do processo de execução fiscal.

¹⁷ Para uma abordagem desta distinção, *v.* os Acórdãos do STA, de 11.04.2018 (Processo: 0312/18) e de 25.01.2017 (Processo: 012/17) e ampla jurisprudência no mesmo citada.

¹⁸ *V.*, a este respeito, o Acórdão do STA, de 10.04.2019 (Processo: 0852/17.5BESNT).

¹⁹ Processo: 0705/18.0BELRA. *V.*, igualmente, o Acórdão do STA, de 11.04.2018 (Processo: 0312/18).

Portanto, sendo praticados, no âmbito de um PEF, atos de natureza administrativa, os mesmos estão sujeitos à disciplina dos atos administrativos tributários, onde se inclui o respeito pelo dever de fundamentação.

Com efeito, o dever de fundamentação dos atos administrativos tributários insere-se no princípio constitucionalmente consagrado, no art.º 268.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa (CRP), nos termos do qual “os atos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afetem direitos ou interesses legalmente protegidos”.

Ao nível da lei ordinária e especificamente quanto aos atos tributários, este dever encontra expressa previsão no art.º 77.º da LGT.

“A fundamentação deve consistir, no mínimo, numa sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito que motivaram a decisão”²⁰, para que o respetivo destinatário consiga perceber o *iter cognoscitivo* e para que, por outro lado, seja possível o controlo, quer administrativo, quer jurisdicional, do ato em causa.

Neste contexto, e retornando à questão que ora pretendemos abordar, na litigância em causa, os revertidos/opponentes invocam a falta de fundamentação decorrente da falta de demonstração, por parte do órgão de execução fiscal (OEF), da verificação de tal pressuposto da fundada insuficiência do património da devedora originária, nos casos em que, no despacho de reversão, é apenas mencionada a declaração de insolvência dessa devedora originária.

A este respeito, a jurisprudência do STA tem ido no sentido de que, se o OEF tem conhecimento de que a devedora originária foi declarada insolvente, tal é fundamento suficiente para que considere ocorrer a tal fundada insuficiência do património da primitiva devedora.

Neste sentido, veja-se, desde logo, o Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, de 08.07.2020²¹ e ampla jurisprudência no mesmo citada.

Como se refere no Acórdão do STA, de 12.07.2018²², “[o] juízo de *fundada insuficiência de bens penhoráveis do devedor originário* para responder pela dívida exequenda, legalmente requerido para que seja proferido despacho de reversão, deve ter como base a recolha de elementos de facto que permitam concluir que o património do devedor originário susceptível de penhora não é bastante para garantir o pagamento da dívida exequenda e do acrescido”.

²⁰ CAMPOS, DIOGO LEITE DE, RODRIGUES, BENJAMIM SILVA e SOUSA, JORGE LOPES DE, *ob. cit.*, p. 676.

²¹ Processo: 484/15.2BESNT.

²² Processo: 0783/17.

Especificamente para as situações em que estamos perante declaração de insolvência da primitiva devedora, prossegue o mencionado aresto: “Nos casos em que foi declarada a insolvência do devedor originário, o conhecimento dessa declaração, por si só, preenche aquele requisito. Tanto assim é que o legislador – no n.º 7 do art. 23.º da LGT, aditado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2012) – veio impor que fosse efectuada a reversão contra os responsáveis subsidiários, desde que se verifiquem os demais requisitos, nas «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 adopção das medidas cautelares aplicáveis». Nessas situações, «é presumível a insuficiência do património do sujeito passivo devedor originário para o pagamento da totalidade das suas dívidas» (cfr. Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, Encontro da Escrita, 4.ª edição, anotação 1 ao art. 23.º, pág. 223.)”.

Conclui, assim, o STA que, havendo conhecimento, por parte do OEF, da declaração de insolvência do devedor originário (designadamente por força da avocação prevista no art.º 181.º, n.º 2, do CPPT), tal circunstância constitui fundamento bastante para o juízo de fundada insuficiência do seu património, essencial para prosseguir o PEF para reversão.

Sublinhe-se, no entanto, que, como já referimos anteriormente, enquanto não for possível aferir o *quantum* da responsabilidade do revertido, não pode a reversão prosseguir para penhora dos bens do revertido, devendo ficar sustada, até ao momento em que tenha sido executido o património da devedora originária, como decorre, de forma inequívoca, do n.º 3 do art.º 23.º da LGT.

3.2. *Possibilidade de reversão após a declaração de insolvência do devedor originário*

Outra das questões que se colocou, atualmente já clarificada, prendia-se com a (im)possibilidade de ocorrência de reversão, caso tivesse sido declarada a insolvência da sociedade devedora originária.

Ou seja, estava em causa o alcance da norma contida no n.º 1 do art.º 180.º do CPPT, nos termos do qual, “[p]roferido o despacho judicial de prosseguimento da ação de recuperação da empresa ou declarada a insolvência, são sustados os processos de execução fiscal que se encontrem pendentes e todos os que de novo vierem a ser instaurados contra a mesma empresa, logo após a sua instauração”²³.

²³ Sublinhe-se que esta redação é muito recente, resultando da alteração operada pela Lei n.º 7/2021,

Portanto, a questão que se colocava era a de saber se, declarada a insolvência do devedor originário, em momento anterior ao da efetivação da reversão, a sustação prevista no n.º 1 do art.º 180.º do CPPT era impeditiva da prática por parte do OEF de qualquer ato tendente à reversão.

Com a redação dada ao art.º 23.º da LGT pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, esta questão ficou resolvida na lei.

Até lá, a jurisprudência do STA foi no sentido de se considerar que o ato de reversão era ilegal, por atentar contra o disposto no art.º 180.º, n.º 1, do CPPT. A este respeito, veja-se o Acórdão do STA, de 12.02.2015²⁴, onde são justamente abordados os regimes anterior e posterior à redação dada ao art.º 23.º da LGT pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro²⁵.

Com o mencionado diploma, foi aditado um n.º 7 ao art.º 23.º da LGT, nos termos do qual “[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”.

Portanto, da conjugação destas disposições legais – art.ºs 180.º, n.º 1, e 181.º, n.º 1, ambos do CPPT, e art.º 23.º, n.º 7, da LGT –, admite-se que seja revertida a execução quando o OEF tenha conhecimento da declaração de insolvência da devedora originária, ainda que a mesma seja subsequentemente suspensa até à excussão dos bens do insolvente.

Assim, nestes casos, o despacho de reversão pode e deve ser proferido, mesmo que o *quantum* da responsabilidade do devedor subsidiário não esteja completamente determinado e que os autos de execução devam aguardar, quanto a si, que ocorra a completa excussão dos bens do executado e devedor principal, verificados que estejam, naturalmente, os restantes requisitos legalmente previstos para que possa ocorrer a reversão.

de 26 de fevereiro. Até lá, e não obstante o Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE) ter sido aprovado em 2004, o CPPT, apesar de ser sistematicamente objeto de alterações, manteve a menção ao processo de falência (que, rigorosamente, ainda permanece em algumas disposições legais – cfr. o n.º 3 do art.º 41.º e o n.º 1 do art.º 218.º). No entanto, o art.º 180.º, n.º 1, do CPPT sempre foi lido de forma atualista, atendendo à entrada em vigor do CIRE (cfr. art.º 11.º do preâmbulo deste diploma).

²⁴ Processo: 0257/14.

²⁵ Em sentido contrário, v. DIAS, SARA LUÍS, «PER, insolvência e execução fiscal», *Temas de Direito Tributário 2017 - Insolvência, Taxas, Jurisprudência do TEDH e do TJ* [em linha], Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2017 (consulta a 30.10.2021), p. 15, disponível em http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_TemasDireitoTributario2017_II.pdf.

A este propósito, veja-se o Acórdão do STA, de 02.07.2014²⁶, onde justamente se sublinha, de um lado, a excecionalidade que este regime consubstancia, face ao regime regra de sustação dos PEF (cfr. art.º 180.º, n.º 1, do CPPT), e, de outro, a obrigação de a AT, ao reverter a execução, respeitar os limites da excussão prévia, expressamente salvaguardados pelo n.º 2 do art.º 23.º da LGT.

3.3. *Reversão após a declaração de insolvência do revertido*

Outra questão que se coloca a este respeito tem a ver com o caso em que a reversão e a subsequente citação do revertido é operada após a sua própria declaração de insolvência.

No caso que se colocou perante o STA a este propósito (Acórdão do STA, de 11.05.2016²⁷), foi proferido um despacho de reversão contra o gerente de uma determinada sociedade, sendo que ambos, revertido e devedora originária, já tinham sido declarados insolventes em momento anterior.

O revertido defendia o entendimento de que a declaração de insolvência do executado obsta à instauração e prosseguimento de qualquer ação executiva intentada pelos seus credores e, por consequência, obsta à prática do ato de reversão da execução contra um responsável subsidiário que tenha sido já declarado insolvente, atento o regime do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE), concretamente o seu art.º 88.º.

O STA considerou, desde logo, que a reversão depende da inexistência de bens penhoráveis no património da devedora originária – art.º 23.º da LGT – e não da existência de bens no património do responsável subsidiário. Daí concluiu que a circunstância de ter havido declaração de insolvência do responsável subsidiário não acarreta a impossibilidade legal do ato de reversão.

Por outro lado, sublinha o STA, é a efetivação da reversão que permite à AT apresentar-se, perante os demais credores do devedor subsidiário, a reclamar e a cobrar o montante exequendo no respetivo processo de insolvência.

É ainda salientado pelo STA que, como é, aliás, regra basilar de qualquer procedimento administrativo, a reversão tem sempre de ser levada ao conhecimento do revertido, antes de remetido o processo à insolvência, até para que haja eficácia de tal ato de reversão.

²⁶ Processo: 01200/13.

²⁷ Processo: 01017/14. V. ainda os Acórdãos do STA, de 20.02.2019 (Processo: 0216/14.2BEBRG 0134/18) e de 12.02.2020 (Processo: 0105/15.3BESNT).

Como tal, em situações como a descrita, não só nada obsta a que seja proferido despacho de reversão, como a AT deve mesmo proferi-lo.

3.4. *Momento da aquisição de bens penhoráveis do revertido em caso de insolvência da sociedade devedora originária*

Nos termos do art.º 180.º, n.º 5, do CPPT, “[s]e a empresa, o insolvente ou os responsáveis subsidiários vierem a adquirir bens em qualquer altura, o processo de execução fiscal prossegue para cobrança do que se mostre em dívida à Fazenda Pública, sem prejuízo das obrigações contraídas por esta no âmbito do processo de recuperação, bem como sem prejuízo da prescrição”.

Esta disposição legal representa, desde logo, uma norma de caráter especial, face ao regime do CIRE, na medida em que permite o eventual prosseguimento dos autos de execução fiscal, após a devolução do PEF, prevista no n.º 4 do mesmo artigo²⁸.

A questão que foi colocada a este propósito por um revertido foi no sentido de ser definido o alcance da norma contida neste n.º 5 do art.º 180.º do CPPT: seria apenas admitida a reversão abrangendo bens por si adquiridos após a declaração de insolvência da sociedade devedora originária?

Ora, a *ratio* deste n.º 5 do art.º 180.º de modo algum vai no sentido de se configurar como uma limitação em termos de identificação dos bens do revertido passíveis de responder pela dívida tributária.

No caso que surgiu perante o STA, a questão colocada prendeu-se com o facto (provado) de a sociedade devedora originária ter sido declarada insolvente em 2007 e de as execuções fiscais que contra ela pendiam, por créditos vencidos antes da declaração de insolvência, terem sido avocadas ao processo de insolvência. Posteriormente, foram devolvidas ao serviço de finanças, face ao encerramento desse processo por insuficiência da massa insolvente.

Houve ulterior reversão das execuções contra o gerente, enquanto responsável subsidiário pelo pagamento das dívidas tributárias exequendas, por aquela sociedade, devedora originária, não ter bens. É neste contexto que o revertido defende que apenas podem ser penhorados, do seu acervo patrimonial, os bens adquiridos após a declaração de insolvência da devedora originária.

Ora, como se refere no Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, de 17.02.2016²⁹, “[é] (...) legalmente viável a prossecução

²⁸ SOUSA, JORGE LOPES DE, *Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado e Comentado*, 6.ª Ed., Vol. III, Lisboa: Áreas Editora, 2011, p. 327.

²⁹ Processo: 0122/15.

da execução fiscal contra o responsável subsidiário, por reversão realizada (ao abrigo do art. 24.º da LGT) antes ou depois da declaração de insolvência da sociedade devedora, com a penhora de bens do revertido independentemente da data da sua aquisição, na medida em que só relativamente à entidade insolvente fica a possibilidade de penhora limitada a bens ulteriormente adquiridos, não fazendo sentido invocar a restrição do n.º 5 do art. 180.º do CPPT relativamente ao responsável subsidiário caso inexistir declaração de insolvência quanto a si”.

Portanto, a menos que o próprio revertido tenha sido, ele próprio³⁰, declarado insolvente, não há sustentação para a aplicação da restrição, nos termos alegados no caso que expusemos.

3.5. *Suspensão do prazo de prescrição quanto aos revertidos*

Outra questão que se colocou perante os tribunais teve a ver com a suspensão do prazo de prescrição.

Assim, nos termos do art.º 100.º do CIRE, “[a] sentença de declaração da insolvência determina a suspensão de todos os prazos de prescrição (...) oponíveis pelo devedor, durante o decurso do processo”.

Por outro lado, o art.º 48.º, n.º 2, da LGT dispõe que “[a]s causas de suspensão ou interrupção da prescrição aproveitam igualmente ao devedor principal e aos responsáveis solidários ou subsidiários”.

³⁰ V. o Acórdão do STA, de 20.02.2019 (Processo: 0216/14.2BEBRG 0134/18), onde se refere: “[O] Recorrente entende que a reversão contra ele, enquanto responsável subsidiário que foi declarado insolvente, só poderia ocorrer se a AT demonstrasse que ele adquiriu bens após a sua declaração de insolvência. // Salvo o devido respeito, não é assim. // A reversão tem de ocorrer contra ele como único modo de a AT poder fazer valer no processo de insolvência o direito de crédito que se arroga. (...) // No entanto (...), logo que efectuada a reversão, deve o processo de execução ser susinado e remetido ao processo de insolvência do Oponente, caso este ainda não esteja encerrado; se ou quando for encerrado, deverá ser a execução fiscal ser devolvida ao Serviço de Finanças, para que prossiga para cobrança do que se mostre em dívida à Fazenda Pública, sem prejuízo das obrigações contraídas por esta no âmbito do processo de recuperação, bem como sem prejuízo da prescrição, mas apenas poderão ser executados bens que tenham advindo ao património do Oponente após a insolvência, ficando a possibilidade de penhora limitada a tais bens, tudo como decorre do n.º 5 do art. 180.º do CPPT. // (...) [D]a convocação desse preceito resulta, não a impossibilidade da reversão (...), mas a inviabilidade da execução fiscal prosseguir sobre outros bens que não os que o ora Recorrente tenha adquirido após a insolvência. // Se o órgão da execução fiscal vier a desrespeitar esse comando, o Executado terá ao seu dispor os meios judiciais de reacção contra a penhora, designadamente, a reclamação prevista no art. 276.º e segs. do CPPT”.

Assim sendo, na contagem do prazo de prescrição da dívida exequenda, relativamente ao revertido, há que ter em conta não só as causas de suspensão e as de interrupção respeitantes a si, revertido, mas também as relativas ao devedor originário³¹.

No entanto, é de ter em consideração o n.º 3 do art.º 48.º da LGT, segundo o qual “[a] interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário se a citação deste, em processo de execução fiscal, for efetuada após o 5.º ano posterior ao da liquidação”.

Ou seja, a citação feita a um responsável subsidiário nestas circunstâncias apenas implica que sejam desconsideradas eventuais causas de interrupção relativas ao devedor originário no cômputo do prazo de prescrição quanto ao revertido, sendo, no entanto, de atender às causas de suspensão que tenham eventualmente ocorrido³².

Portanto, deste quadro legislativo, *prima facie*, parece resultar que a declaração de insolvência determina a suspensão do prazo de prescrição, extensível ao revertido, por via do disposto no n.º 2 do art.º 48.º da LGT.

Sucedo, porém, que se colocou a questão da inconstitucionalidade orgânica da norma constante do art.º 100.º do CIRE, no que respeita à suspensão, por força da sua aplicação, dos prazos de prescrição, em caso de declaração de insolvência do devedor originário de uma determinada dívida fiscal, sob duas perspetivas: a do próprio devedor originário e a do revertido.

Tal resultou da circunstância de a Lei n.º 39/2003, de 22 de agosto (que autorizou o Governo a legislar sobre a insolvência de pessoas singulares e coletivas) nada conter especificamente quanto a garantias dos contribuintes, tendo sido defendido que, em ambas as perspetivas assinaladas, tal feriria de inconstitucionalidade orgânica a interpretação do art.º 100.º do CIRE, no sentido de o mesmo comportar a suspensão do prazo de prescrição de dívidas de impostos.

³¹ V., a este respeito, SOUSA, JORGE LOPES DE, *Sobre a prescrição da obrigação tributária*, 2.ª edição, Lisboa: Áreas Editora, 2010, pp. 115 e ss.

³² Sendo oponíveis ao revertido as causas de interrupção relativas ao devedor originário, é quase sempre irrelevante aferir as causas de suspensão, considerando que às causas de interrupção da prescrição, previstas no n.º 1 do art.º 49.º da LGT, é reconhecido o efeito de instantâneo de inutilização de todo o tempo decorrido anteriormente, e ainda o efeito duradouro de paralisação do decurso do prazo, enquanto não houver termo do processo. No caso da citação, tal entendimento decorre igualmente da aplicação do disposto no art.º 327.º, n.º 1, do Código Civil. V., a título exemplificativo, os Acórdãos do STA, de 06.12.2017 (Processo: 01300/17), de 10.01.2018 (Processo: 01360/17) e de 13.01.2021 (Processo: 02496/19.8BEBRG) e ampla jurisprudência no mesmo citada.

O Tribunal Constitucional (TC) já teve ocasião de se pronunciar sobre a questão em causa nas duas perspetivas, sendo que apenas nos iremos debruçar sobre o entendimento para os casos atinentes aos responsáveis subsidiários³³.

Assim, no seu Acórdão n.º 557/2018, de 23.10.2018³⁴, declarou a inconstitucionalidade, com força obrigatória geral, da norma do art.º 100.º do CIRE, “interpretada no sentido de que a declaração de insolvência aí prevista suspende o prazo prescricional das dívidas tributárias imputáveis ao responsável subsidiário no âmbito do processo tributário, por violação do artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição da República Portuguesa”.

É fundamento basilar deste entendimento a circunstância de não ser o revertido quem foi declarado insolvente, mas sim o devedor originário. Ou seja, se, para o caso do devedor originário, se entende que a autorização legislativa existente era suficiente, porquanto estamos a falar de regras de operacionalização do próprio processo de insolvência, no caso do revertido estamos perante um terceiro, alheio a esse mesmo processo de insolvência.

Como tal, o TC entendeu que a prescrição das dívidas tributárias se inclui no domínio da reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República (AR), dado constituir uma garantia dos contribuintes – cfr. art.º 103.º, n.º 2, e art.º 165.º, n.º 1, alínea i), ambos da CRP.

Nesse seguimento, considerou que a Lei n.º 39/2003, de 22 de agosto, não continha credencial bastante para que o Governo legisse sobre a matéria.

O TC afastou, a este propósito, os dois argumentos esgrimidos a favor da suficiência da lei de autorização. O primeiro, fundado na racionalidade e na teleologia do processo de insolvência e na garantia de operacionalidade deste processo, foi afastado, por estarmos perante não o devedor insolvente, mas o responsável subsidiário, que não é o insolvente e que está fora do processo de insolvência, entendendo-se que haveria uma extensão de um efeito, para fora

³³ Quanto aos casos em que o que estava em causa era a suspensão do prazo de prescrição relativamente ao próprio devedor originário entretanto declarado insolvente, o TC pronunciou-se, designadamente, no Acórdão n.º 709/2019, de 04.12.2019 (Processo: 112/19). No mesmo sentido, v. os Acórdãos do TC n.ºs 769/2019, de 12.12.2019 (Processo: 266/19), 175/2020, de 11.03.2020 (Processo: 790/19), e 731/21, de 22.09.2021 (Processo: 373/20). Nestes casos, o TC entendeu que, sendo concedida ao Governo autorização para estabelecer um “processo de execução universal”, nesta autorização não podem deixar de estar abrangidas todas as matérias necessárias à definição da totalidade dos créditos do insolvente, incluindo a suspensão da prescrição, vista como “garantia de operacionalidade do processo de insolvência (...), remetendo todos os credores para o único e universal processo falimentar”. Como tal, o TC decidiu “[n]ão julgar inconstitucional o artigo 100.º do CIRE, interpretado no sentido de que a declaração de insolvência suspende o prazo prescricional das dívidas tributárias imputáveis ao devedor insolvente”.

³⁴ Processo: 418/18.

do processo de insolvência, não necessária ao seu caráter universal. O segundo, no sentido de ser suficiente o disposto na alínea a) do n.º 3 do art.º 1.º da Lei n.º 39/2003, de 22 de agosto (que legitima o Governo a legislar sobre as “consequências decorrentes do processo especial de insolvência para o Estado e a capacidade do insolvente ou seus administradores”), foi afastado, quer pela falta de especificação das consequências, quer pelo seu cariz genérico, incompatível com as exigências do art.º 165.º, n.º 2, da CRP.

Neste seguimento, como referimos, foi declarada a inconstitucionalidade orgânica, com força obrigatória geral, da norma extraída do art.º 100.º do CIRE, segundo a qual a declaração de insolvência suspende o prazo de prescrição das dívidas tributárias imputáveis ao devedor subsidiário.

3.6. *Insolvência fortuita e presunção de culpa*

Como referimos *supra*, o n.º 1 do art.º 24.º da LGT distingue duas situações, nas suas duas alíneas, as quais têm âmbito temporal distinto e exigências, em termos de distribuição do ónus da prova da culpa, também elas distintas.

Assim, como mencionado, enquanto no âmbito da alínea a) do n.º 1 do art.º 24.º da LGT cabe à AT o ónus da prova de que o gestor atuou culposamente, no âmbito da alínea b) a mesma administração goza de uma presunção de que a falta de pagamento é imputável ao gestor. Tratando-se de presunção ilidível, cabe, então, nestes casos ao gestor demonstrar a ausência de culpa da sua parte na situação conducente à falta de pagamento da dívida dentro do prazo concedido para o efeito.

Paralelamente, ao nível do CIRE, a insolvência pode ser qualificada de culposa ou fortuita, como resulta dos seus art.ºs 185.º e seguintes³⁵ – sendo que, nos termos do art.º 233.º, n.º 6, do CIRE, “[s]empre que ocorra o encerramento do processo de insolvência sem que tenha sido aberto incidente de qualificação por aplicação do disposto na alínea i) do n.º 1 do artigo 36.º, deve o juiz declarar expressamente na decisão prevista no artigo 230.º o caráter fortuito da insolvência”.

O n.º 1 do art.º 186.º do CIRE refere que “[a] insolvência é culposa quando a situação tiver sido criada ou agravada em consequência da atuação, dolosa ou com culpa grave, do devedor, ou dos seus administradores, de direito ou de

³⁵ Sobre o incidente de qualificação da insolvência, v. LEITÃO, LUÍS MANUEL TELES DE MENEZES, *ob. cit.*, pp. 287 e ss., MARTINS, ALEXANDRE SOVERAL, *Um Curso de Direito da Insolvência*, Vol. I, 3.ª Ed., Coimbra: Almedina, 2021, pp. 493 e ss., e SERRA, CATARINA, *Lições de Direito da Insolvência*, cit., pp. 298 e ss. (e ampla doutrina ali citada).

facto, nos três anos anteriores ao início do processo de insolvência”. Como tal, nos demais casos será fortuita.

No seu n.º 2 estão elencadas situações consideradas como reveladoras de insolvência culposa e, no seu n.º 3, situações de presunção da existência de culpa.

Face a este contexto, em termos de litigância, alguns revertidos, nos casos em que a insolvência foi considerada fortuita, alegam que tal qualificação constitui prova bastante para afastar a presunção de culpa que sobre eles impende, atento o disposto na alínea b) do n.º 1 do art.º 24.º da LGT.

Será assim?

Veja-se, antes de mais, que o CIRE expressamente prevê que a qualificação atribuída à insolvência não é vinculativa para efeitos da decisão de causas penais, nem das ações a que se reporta o n.º 3 do art.º 82.º do mesmo código (cfr. art.º 185.º, *in fine*).

No caso de reversão, não se pode considerar que a qualificação da insolvência como fortuita equivale a demonstração da falta de culpa do gestor.

Como refere Catarina Serra³⁶, “há que compreender que a qualificação da insolvência (...) é o resultado de um incidente processual particular, que, por ser enxertado no processo de insolvência, tem uma finalidade e uma tramitação próprias e pressupostos diferentes de outros processos ou procedimentos que possam igualmente implicar a aferição ou o apuramento da culpa dos administradores”. Neste seguimento, esclarece a A. que a qualificação da insolvência “não produz – não pode produzir – efeitos externos ao processo de insolvência, dispondo a lei que ela não é vinculativa para efeitos de decisão de causas penais ou das ações a que se reporta o n.º 3 do art. 82.º (cfr. art. 185.º do CIRE). Pela mesma razão ela não é – não pode ser – vinculativa para efeitos da reversão da execução fiscal, sendo irrelevante para aferir da responsabilidade tributária dos administradores”.

Com efeito, no art.º 24.º, n.º 1, alínea b), da LGT, presume-se que a falta de pagamento da obrigação tributária é imputável ao gestor em funções no período no qual ocorre o fim do prazo de pagamento ou entrega do montante correspondente à dívida tributária.

Esta imputabilidade não se circunscreve ao mero ato de pagar ou não pagar tais dívidas, englobando todas as atuações conducentes à falta de pagamento do imposto, abrangendo, pois, quer os casos em que o gestor, em funções no momento em que terminou o prazo de entrega ou pagamento, não pagou as

³⁶ SERRA, CATARINA, *Lições de Direito da Insolvência*, cit., p. 307. V., igualmente, da mesma A., «Responsabilidade tributária dos administradores de empresas em contexto de insolvência - reflexões», cit., pp. 96 a 99.

dívidas, apesar de a devedora originária ter meios para tal, quer as situações em que o gestor atuou de forma a que, no referido momento, no património societário não existissem bens para responder pelos débitos em causa, impossibilitando o pagamento³⁷.

Portanto, cabe ao revertido, nos casos subsumíveis à alínea b) do n.º 1 do art.º 24.º da LGT, demonstrar que não teve culpa em termos de condução da devedora originária a uma situação que redundou na falta de pagamento das suas dívidas tributárias, face aos padrões de gestão média (cfr. o art.º 64.º do CSC).

Nestes contextos cabem não só as situações dolosas ou que revelem culpa grave, mas também as situações meramente negligentes – afastando-se, aqui, desde logo a equiparação da insolvência fortuita a falta de culpa do gestor, para efeitos do disposto na alínea b) do n.º 1 do art.º 24.º da LGT.

Por outro lado, a própria qualificação da insolvência como culposa circunscreve-se aos três anos anteriores ao início do processo de insolvência, espaço temporal que não coincide, a mais das vezes, com o espaço temporal relevante em sede de reversão, considerando desde logo que, amiúde, se está perante dívidas cujo termo do prazo para pagamento voluntário ocorreu há diversos anos.

Como se refere no Acórdão do STA, de 17.06.2015³⁸, “o próprio CIRE, no seu artigo 185.º, (...) estabelece que a qualificação da insolvência, quer como culposa quer como fortuita *não é vinculativa para efeitos da decisão de causas penais, nem das acções a que se reporta o n.º 2 do artigo 82.º*, sendo que, por maioria de razão, de tal qualificação não se pode retirar, *ipso jure*, efeitos relativamente a outros processos, designadamente o de ter-se por afastada a presunção de culpa do gerente na falta de pagamento das dívidas de imposto da sociedade originária devedora vencidas no período de exercício do seu cargo, porquanto os pressupostos em que assenta tal qualificação não são os mesmos em que assenta a responsabilidade tributária dos administradores por dívidas tributárias da sociedade, nem esta se destina a apurar os pressupostos daquela. // A qualificação da insolvência como “fortuita” resulta apenas de esta não dever ser qualificada como “culposa”, ou seja, nos termos do artigo 186.º do CIRE, *quando a situação tiver sido criada ou agravada em consequência da actuação, dolosa ou com culpa grave, do devedor, ou dos seus administradores, de direito ou de facto, nos três anos anteriores ao início do processo de insolvência*”.

³⁷ Neste sentido, v. os Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS), de 31.10.2019 (Processo: 1660/13.8BELRS), de 17.09.2020 (Processo: 376/10.1BESNT) e de 09.06.2021 (Processo: 185/11.0BEALM). V. igualmente CUNHA, TÂNIA MEIRELES DA, *ob. cit.*, p. 175.

³⁸ Processo: 01189/14.

Assim sendo, a qualificação da insolvência como fortuita não implica, na verdade, por parte do julgador, a formulação de um juízo de mérito da conduta. Significa, sim, que não foram apurados factos para considerar a insolvência como culposa.

Foi também uma destas situações que se colocou junto do Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS) e que deu origem ao seu Acórdão de 21.05.2015³⁹.

No caso, estava-se, de um lado, perante uma situação de insolvência qualificada como fortuita e, de outro, perante uma reversão efetuada ao abrigo da alínea b) do n.º 1 do art.º 24.º da LGT. Cabendo, pois, ao revertido o ónus da prova de que não atuou culposamente, por forma a conduzir ao depauperamento do património social, nos autos em causa o mesmo entendeu que tal ausência de culpa se extraía da qualificação da insolvência como fortuita.

No referido Acórdão, depois de se explanar os termos em que a insolvência deve ser considerada fortuita ou culposa, sublinha-se: “(...) diferentemente do que acontece com a qualificação de uma insolvência como culposa, a qualificação daquela como fortuita não traduz qualquer juízo de mérito da conduta (culposa ou não) do gerente (o ora Oponente) mas, tão só, um juízo de que não foram apurados factos que determinem que nesse sentido (culposo) seja sequer averiguada a conduta do responsável pela actividade comercial da insolvente. // E tanto assim é que, caso o incidente não chegue a ser aberto e nenhuma averiguação seja efectuada, a insolvência não pode deixar de ser tida como fortuita (cfr. art. 233.º n.º 6 do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresa)”.

Acentua-se, pois, neste aresto que “tudo quanto pode ser extraído do facto de uma insolvência ser qualificada como fortuita, é que naquele processo não foram registados e relevados factos capazes de justificar a abertura de um incidente tendo em vista outro tipo de qualificação (culposa). E não que o responsável dessa empresa, o gerente e ora Oponente, não seja efectivamente responsável pelo não pagamento ou insuficiência de bens capazes de assegurar aquele pagamento”.

Como tal, a qualificação da insolvência como fortuita não afasta a presunção de culpa do revertido, prevista na alínea b) do n.º 1 do art.º 24.º da LGT⁴⁰.

³⁹ Processo: 06381/13.

⁴⁰ No sentido de a qualificação da insolvência como culposa também não relevar para efeitos de prova, por parte da AT, da culpa do revertido, nos casos em que o ónus é seu [art.º 24.º, n.º 1, al. a), da LGT, art.º 8.º, n.º 1, do RGIT, e art.º 33.º do RERE], v. SERRA, CATARINA, *Lições de Direito da Insolvência*, cit., pp. 306 e 307.

3.7. Dívida cujo prazo para pagamento voluntário terminou após a declaração de insolvência da devedora originária

É possível que sejam emitidas liquidações de impostos cujo prazo de pagamento termine após a declaração de insolvência da devedora originária, mas relativas a factos tributários ocorridos antes de tal declaração, situações em que não há qualquer óbice à instauração da execução fiscal e seu prosseguimento até à reversão (cfr., a este respeito, o n.º 6 do art.º 180.º do CPPT⁴¹).

Uma questão que se coloca, nestes casos, tem a ver com a possibilidade de levar a cabo a reversão contra o gestor da sociedade ao abrigo do art.º 24.º, n.º 1, alínea b), da LGT, nas situações em que a administração da massa insolvente não seja assegurada pelo devedor, nos termos consignados no título X do CIRE.

Assim, há que ter em conta o disposto no n.º 1 do art.º 81.º do CIRE, nos termos do qual, “[s]em prejuízo do disposto no título X, a declaração de insolvência priva imediatamente o insolvente, por si ou pelos seus administradores, dos poderes de administração e de disposição dos bens integrantes da massa insolvente, os quais passam a competir ao administrador da insolvência”.

Ora, em situações como a referida, estando os gestores privados de poderes de administração e gestão, os mesmos não podem fazer quaisquer pagamentos nem praticar quaisquer outros atos que tenham a ver com o exercício dos mencionados poderes.

Como tal, por força deste contexto, a reversão não pode prosseguir contra eles ao abrigo da alínea b) do n.º 1 do art.º 24.º da LGT, sem prejuízo de prosseguir ao abrigo da alínea a).

Foram justamente situações com estes contornos que se colocaram, designadamente, no âmbito dos Acórdãos do TCAS, de 14.02.2019⁴² e de 17.09.2020⁴³.

Refere-se no primeiro dos mencionados arestos que, “[s]e com o prosseguimento da execução fiscal contra o revertido se busca o pagamento coercivo de créditos vencidos após aquela declaração de insolvência e num momento temporal em que o revertido não detinha poderes de disposição nem de administração – por esses poderes estarem na data de vencimento do crédito cometidos ao administrador da insolvência por força do preceituado no artigo 81.º do Código de Insolvência e Recuperação de Empresas – é sobre a Fazenda Pública

⁴¹ Nestes casos, a citação deve ser feita nos termos do art.º 156.º do CPPT. V., a este respeito, o Acórdão do STA, de 18.04.2018 (Processo: 01171/17).

⁴² Processo: 3677/15.9BESNT.

⁴³ Processo: 2666/14.5BESNT.

que recai o ónus de alegar e provar que a insuficiência de bens no património da devedora susceptíveis de garantir aquele pagamento é culposamente imputável ao revertido (artigo 24.º, n.º 1, al a) da Lei Geral Tributária)”.⁴⁴

Logo, em situações como as descritas, a reversão, a operar-se, terá de o ser ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do art.º 24.º da LGT⁴⁴ – com as necessárias consequências em termos de ónus da prova a cargo da administração, a que já fizemos menção.

4. A responsabilidade tributária subsidiária dos administradores de insolvência

4.1. Linhas gerais

O regime geral da responsabilidade tributária subsidiária, previsto na LGT, não faz uma menção expressa ao caso do administrador de insolvência.

Para aferir da subsunção da sua atuação no âmbito do n.º 1 do art.º 24.º da LGT, não é despreciando, a este propósito, o facto de o papel do administrador de insolvência poder assumir diversas vertentes.

Com efeito, como decorre, desde logo, do Estatuto do Administrador Judicial (Lei n.º 22/2013, de 26 de fevereiro), concretamente do n.º 1 do seu art.º 2.º, “[o] administrador judicial é a pessoa incumbida da fiscalização e da orientação dos atos integrantes do processo especial de revitalização e do processo especial para acordo de pagamento, bem como da gestão ou liquidação da massa insolvente no âmbito do processo de insolvência, sendo competente para a realização de todos os atos que lhe são cometidos pelo presente estatuto e pela lei”.

Assim, no âmbito do processo de insolvência, desde logo, o administrador de insolvência pode exercer funções de gestão da massa insolvente e funções de liquidação da mesma.

Por outro lado, como referimos anteriormente, pode dar-se o caso de, quando na massa insolvente esteja compreendida uma empresa, a administração da mesma caber ao devedor⁴⁵, podendo resultar tal circunstância da própria sentença de declaração de insolvência ou podendo vir a ser deliberada em sede de assembleia de credores.

⁴⁴ Cfr. MORAIS, RUI DUARTE, «Insolvência da Sociedade e Responsabilidade Fiscal...», *cit.*, pp. 9 e 10.

⁴⁵ Sobre a administração da massa insolvente assegurada pelo devedor, v. LEITÃO, LUÍS MANUEL TELES DE MENEZES, *ob. cit.*, pp. 315 e 316, MARTINS, ALEXANDRE SOVERAL, *ob. cit.*, pp. 433 e ss., e SERRA, CATARINA, *Lições de Direito da Insolvência*, *cit.*, pp. 260 e ss.

“Quando a administração é concedida pelo juiz, a concessão é feita na declaração de insolvência. Necessariamente, o pedido terá sido formulado na petição inicial ou na contestação, consoante o processo de insolvência seja, respectivamente, da iniciativa do devedor ou de terceiros.

Quando a administração é concedida pela assembleia de credores, a concessão é efectuada na assembleia de apreciação do relatório, prevista no art. 156.º, ou em eventual assembleia anterior (...). O pedido terá sido formulado após a declaração de insolvência, embora antes da reunião da assembleia de credores”⁴⁶.

Nestes casos, como resulta do art.º 226.º, n.º 1, do CIRE, o administrador de insolvência exerce funções de fiscalização. Mantendo-se as funções de gestão nas mãos dos administradores, mantém-se a possibilidade de eles serem chamados a responder a título de responsáveis tributários subsidiários⁴⁷.

Como tal, esta diferenciação de possíveis funções exercidas pelo administrador de insolvência tem impacto em termos de configuração da sua potencial responsabilidade tributária (subsidiária ou solidária).

A este respeito, Suzana Tavares da Silva e Marta Costa Santos⁴⁸ distinguem, pois, três vestes que, em sede de processo de insolvência, o administrador de insolvência pode assumir: as vestes de administrador de facto, as de liquidatário ou as de mero fiscalizador. Como tal, referem estas AA., é necessário apurar previamente sob que vestes os mesmos atuam. Só depois disso será possível prosseguir (ou não) para a fase de acionamento da responsabilidade tributária.

Partindo, pois, desta tripartição em termos de possíveis funções a desempenhar, desde logo o exercício de funções de liquidatário, do ponto de vista da responsabilidade tributária, encontra resposta clara na lei.

Assim, nos termos do art.º 26.º da LGT⁴⁹:

1 – Na liquidação de qualquer sociedade, devem os liquidatários começar por satisfazer as dívidas tributárias, sob pena de ficarem pessoal e solidariamente responsáveis pelas importâncias respetivas.

2 – A responsabilidade prevista no número anterior fica excluída em caso de dívidas da sociedade que gozem de preferência sobre os débitos fiscais.

⁴⁶ SERRA, CATARINA, *Lições de Direito da Insolvência*, cit., p. 262.

⁴⁷ Cfr. MORAIS, RUI DUARTE, «Insolvência da Sociedade e Responsabilidade Fiscal...», cit., p. 7.

⁴⁸ SILVA, SUZANA TAVARES DA e SANTOS, MARTA COSTA, *Os créditos fiscais nos processos de insolvência: reflexões críticas e revisão da jurisprudência* [em linha], 2013 (consulta a 16.10.2021), p. 20, disponível em https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/24784/1/STS_MCS%20insolvencia.pdf.

⁴⁹ A este respeito, v. SANTIAGO, BRUNO e GIL, BEATRIZ CAPELOA, «A responsabilidade pelo imposto devido na liquidação dos bens que integram a massa insolvente», *Cadernos de Justiça Tributária*, 13, 2016, pp. 12 e 13.

3 – Quando a liquidação ocorra em processo de insolvência, devem os liquidatários satisfazer os débitos tributários em conformidade com a ordem prescrita na sentença de verificação e graduação dos créditos nele proferida.

Veja-se que, neste caso, não estamos perante uma responsabilidade subsidiária, mas sim solidária (cfr. n.º 2 do art.º 22.º da LGT)⁵⁰.

Já quando o administrador de insolvência assuma funções equiparáveis à administração de facto da sociedade declarada insolvente, é compaginável o seu chamamento à responsabilidade no âmbito do art.º 24.º da LGT, como melhor veremos *infra*.

Sublinhe-se que esta possibilidade não é consensual entre a doutrina.

Com efeito, Catarina Serra defende que a aplicação, designadamente, do art.º 24.º da LGT aos administradores de insolvência não é sustentável, dada “a diversidade quanto à natureza de cada órgão e às respectivas funções”⁵¹.

É ainda de fazer menção ao disposto no n.º 2 do art.º 181.º do CPPT, que prevê a possibilidade de o administrador de insolvência ser subsidiariamente responsável pelas dívidas tributárias, quando não requeira, “[n]o prazo de 10 dias, a contar da notificação da sentença que tiver declarado a insolvência ou da citação que lhe tenha sido feita em processo de execução fiscal, (...) a avocação dos processos em que o insolvente seja executado ou responsável e que se encontrem pendentes nos órgãos da execução fiscal do seu domicílio, e daqueles onde tenha bens ou exerça comércio ou indústria, a fim de serem apensados ao processo de insolvência”. Neste caso, há que atentar na tramitação prevista no art.º 23.º da LGT, designadamente no tocante ao respeito pelo direito de audição, expressamente consagrado no n.º 4 da mencionada disposição legal⁵².

Cumpre, finalmente, ter em consideração o regime previsto no RERE, a que já nos referimos anteriormente (v. *supra* ponto 2.2.).

⁵⁰ Sendo a responsabilidade do administrador de insolvência uma responsabilidade enquanto liquidatário, entendemos que a mesma, por ser solidária, não se efetiva através do mecanismo da reversão, exclusivo da responsabilidade subsidiária [neste sentido, v. os Acórdãos do TCAS, de 08.03.2005 (Processo: 00428/05) e de 11.01.2018 (Processo: 799/09.9BELRS)].

⁵¹ Cfr. SERRA, CATARINA, *Lições de Direito da Insolvência*, cit., pp. 84 e 85.

⁵² SOUSA, JORGE LOPES DE, *Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado e Comentado*, Vol. III, cit., p. 332.

4.2. A reversão contra administradores de insolvência na jurisprudência nacional

As situações de reversão contra administradores de insolvência são menos frequentes do que as situações atinentes a reversão contra gestores de sociedades⁵³.

Como tal, naturalmente que esta circunstância se reflete em termos jurisprudenciais, sendo ainda relativamente circunscrito o número de processos atinentes a oposições a execuções fiscais motivadas por reversão contra administradores de insolvência.

4.2.1. Ónus da prova quanto à gestão de facto

Como vimos, é possível chamar à responsabilidade, por via do mecanismo da reversão, o administrador de insolvência que exerça funções que se identifiquem como funções de gestão de facto.

A questão que se colocou no âmbito do Acórdão do TCAS, de 28.10.2021⁵⁴, teve a ver justamente com esse pressuposto e a sua prova.

No caso, o OEF, com base na sentença de declaração de insolvência de uma determinada sociedade, reverteu a dívida contra o seu administrador de insolvência.

Este, tendo sido notificado para efeitos de exercício do direito de audição, veio alegar que, no caso, por iniciativa da assembleia de credores, a administração tinha ficado a cargo da devedora, o que não foi valorado pelo OEF, tendo sido efetivada a reversão.

Ora, no caso, considerou-se justamente que, havendo no processo elementos que permitem inferir que a administração estava a cargo do devedor, não havia suporte para se concluir que o revertido tivesse outras funções que não as de fiscalização.

Sublinha-se ainda que, considerando que o ónus da prova do exercício de funções de gestor de facto cabe à administração e considerando que a mesma se limitou a invocar a designação do revertido como administrador de insolvência, não foi cabalmente cumprido o ónus da prova a cargo da AT.

⁵³ No *Relatório de Atividades Desenvolvidas de “Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras” – 2020* [p. 166, disponível para consulta em <https://www.portugal.gov.pt/pt/gc22/comunicacao/documento?i=relatorio-combate-a-fraude-e-evasao-fiscais-e-aduaneiras-2020> (consulta a 01.11.2021)], é referido que, em 2020, houve 43.853 reversões contra gerentes e administradores.

⁵⁴ Processo: 1835/12.7BELRS.

Portanto, do que daqui resulta é que teria sido imprescindível a AT ter efetivamente diligenciado no sentido de aferir as concretas funções daquele administrador de insolvência, o que se tornou ainda mais notório face à existência de elementos que indiciavam que as suas funções eram meramente fiscalizadoras.

4.2.2. *Dívidas relativamente às quais o administrador de insolvência pode responder em sede de reversão*

Uma outra questão que se tem colocado perante os tribunais superiores prende-se com a definição das dívidas relativamente às quais pode o administrador de insolvência ser chamado à responsabilidade por via da reversão.

A liquidação de imposto, designadamente por força das ações inspetivas levadas a efeito pela AT ou por força da omissão declarativa dos sujeitos passivos, pode ocorrer num espaço temporal relativamente dilatado, face ao momento da ocorrência do facto tributário, apenas limitado pelo prazo de caducidade do direito à liquidação, previsto, ao nível da LGT, nos seus art.ºs 45.º e 46.º.

Como referido por Saldanha Sanches⁵⁵, “[o] principal limite temporal para a exigibilidade das obrigações fiscais e para a atribuição de responsabilidade ao contribuinte coincide com o fim do poder de aplicação da lei a um certo facto tributário: a caducidade do poder de liquidar”.

Assim, é possível que, depois de declarada a insolvência de uma determinada sociedade, sejam emitidas liquidações, relativas a factos tributários ocorridos em momento anterior, ainda que o termo do prazo para pagamento voluntário já tenha ocorrido depois da referida declaração de insolvência.

A este propósito, chama-se à colação, exemplificativamente, o Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, de 15.04.2015⁵⁶, onde se explanam os termos em que as obrigações tributárias se vencem, particularmente nos casos em que estejamos perante liquidações (oficiosas ou adicionais) emitidas pela AT.

Com efeito, no caso, estava-se perante um recurso por oposição de acórdãos, sendo que, enquanto no Acórdão recorrido se entendeu que a obrigação de pagamento só surge com a emissão da liquidação, no Acórdão fundamento defendeu-se que, em casos de impostos que devam autoliquidados, deve considerar-se que os créditos tributários se vencem com o decurso do prazo para a referida autoliquidação, sem necessidade de interpelação.

⁵⁵ SANCHES, SALDANHA, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Ed., Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 259.

⁵⁶ Processo: 01087/14.

O STA acompanhou o entendimento do Acórdão recorrido, por força da circunstância de considerar que a dívida tributária se vence quando o credor pode exigir o seu pagamento.

No caso, não se estava perante autoliquidações, mas sim perante liquidações emitidas pela AT, relativas ao terceiro trimestre de 2010, cujo prazo para pagamento voluntário terminara a 31.12.2012.

Ou seja, houve aqui uma atuação da AT, que deu origem a uma liquidação adicional, notificada à devedora e com um prazo próprio para pagamento voluntário, que se distingue das situações de autoliquidação.

Ora, neste caso, sublinha o STA, o direito de o credor tributário exigir ao devedor o pagamento não surge se não quando decorrido o prazo para pagamento voluntário. Refere-se no citado aresto: “[S]endo certo que a relação jurídica tributária se constitui com o facto tributário (cfr. art. 36.º, n.º 1, da LGT), a correspondente obrigação tributária só se torna certa com a liquidação e exigível com o conhecimento da mesma, sendo que a liquidação só produz efeitos relativamente ao contribuinte após lhe ter sido validamente notificada”.

Isto é, “recordando o ensinamento de Saldanha Sanches (Manual de Direito Fiscal, 3.ª edição, Coimbra Editora, pág. 255, “importa distinguir «entre a existência de uma obrigação na forma de uma mera pretensão fiscal e uma obrigação que atingiu a fase da exigibilidade», sendo que esta só ocorre «depois de se ter verificado o momento de vencimento dessa mesma obrigação»; ou seja, «[e]nquanto a obrigação se não encontra vencida, aquilo que existe para o sujeito activo da obrigação tributária é uma mera pretensão fiscal – na altura, ainda destituída de exigibilidade. O facto legalmente previsto para o nascimento dessa pretensão já se verificou, mas não decorreu ainda o prazo legalmente previsto ou o facto exigido por lei para que se dê o vencimento desta obrigação”⁵⁷.

Sucedeu em situações como esta, ou seja, situações em que a AT emitiu liquidações, cujo prazo para pagamento voluntário era bastante ulterior ao momento do facto tributário, que, no âmbito PEF instaurado, o OEF procedeu à reversão contra o administrador de insolvência.

Refira-se, antes de mais e a título preliminar, que, neste caso, a norma constante do art.º 180.º, n.º 6, do CPPT, permite a instauração de PEF, sendo que a execução fiscal só pode prosseguir para penhora de bens não apreendidos no processo de insolvência (cfr. os Acórdãos do STA, de 16.03.2016⁵⁸ e de 06.06.2018⁵⁹).

⁵⁷ V. ainda os Acórdãos do STA, de 06.06.2018 (Processo: 01342/17), de 04.03.2020 (Processo: 0410/14.6BELRA) e de 17.06.2020 (Processo: 0547/17.0BEPRT).

⁵⁸ Processo: 0647/15.

⁵⁹ Processo: 01342/17.

Assim, no que respeita às execuções fiscais, existe um quadro normativo especial (face, designadamente, ao disposto no art.º 146.º do CIRE), que permite, pois, a instauração de um PEF mesmo depois de declarada a insolvência⁶⁰.

Portanto, e retomando a questão a aferir, estando nós perante dívidas, cujos factos tributários ocorreram em momento anterior ao da declaração de insolvência, ainda que o termo do prazo para pagamento voluntário tenha decorrido já depois dessa mesma declaração, poderá a dívida reverter contra o administrador de insolvência?

Adiante-se, desde já, que a resposta é negativa.

Vejam, então.

Cumpra, a este propósito, chamar à colação a distinção entre dívidas da insolvência⁶¹ e dívidas da massa insolvente⁶².

Como se refere no Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 20.10.2015⁶³, “[e]sta diferenciação é de extrema importância, já que como decorre do disposto no artigo 46.º, n.º1 do CIRE «A massa insolvente destina-se à satisfação dos credores da insolvência, depois de pagas as suas próprias dívidas, e, salvo disposição em contrário, abrange todo o património do devedor à data da declaração de insolvência, bem como os bens e direitos que ele adquira na pendência do processo.», o que significa que as dívidas da massa insolvente são pagas como precipuidade, de onde se conclui que os créditos sobre a insolvência, seja qual for a respectiva categoria, são preteridos no confronto com aqueles”.

Nos termos do art.º 51.º do CIRE:

1 – Salvo preceito expresso em contrário, são dívidas da massa insolvente, além de outras como tal qualificadas neste Código:

(...)

- c) As dívidas emergentes dos atos de administração, liquidação e partilha da massa insolvente;
- d) As dívidas resultantes da atuação do administrador da insolvência no exercício das suas funções;

(...)

- h) As dívidas constituídas por atos praticados pelo administrador judicial provisório no exercício dos seus poderes.

⁶⁰ A este respeito, v. SOUSA, JORGE LOPES DE, *Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado e Comentado*, Vol. III, cit., pp. 323 e 324.

⁶¹ Cfr. art.º 47.º do CIRE.

⁶² Cfr. LEITÃO, LUÍS MANUEL TELES DE MENEZES, *ob. cit.*, pp. 101 e ss., MARTINS, ALEXANDRE SOUZA, *ob. cit.*, pp. 346 e ss., SERRA, CATARINA, *Lições de Direito da Insolvência*, cit., pp. 62 e ss.

⁶³ Processo: 640/11.2TBCM-N-B.G1.S1.

Neste contexto, dívidas fiscais que resultem, no fundo, de atos de administração praticados no âmbito da insolvência, são consideradas dívidas da massa.

Já as dívidas cujo facto tributário tenha ocorrido em momento anterior ao da declaração de insolvência, independentemente do momento em que as mesmas se venceram, são dívidas da insolvência, e não da massa.

Como refere Sara Luís Dias⁶⁴, “[t]odas as dívidas, cujo facto tributário se tenha verificado antes da declaração de insolvência, mesmo as que ainda não se venceram, têm (...) de ser reclamadas no processo de insolvência. Sendo consideradas dívidas da insolvência, serão verificadas e graduadas na sentença de verificação e graduação de créditos e pagas de acordo com que aí for decidido.

Não pode aquele que exercer funções de administração da insolvente – o Administrador de Insolvência ou o próprio devedor – proceder, de livre vontade e imediatamente, ao pagamento de tais dívidas, mesmo que estas se vençam durante o período em que exercem tais funções, sob pena de, contrariando o que ficar decidido na sentença, violar princípios como o da igualdade de tratamento dos credores da insolvência”.

Portanto, exercendo o administrador de insolvência funções de administração de facto da massa insolvente, o mesmo pode apenas ser responsabilizado pelas dívidas tributárias que consubstanciem dívidas da massa insolvente.

Foi justamente neste sentido que o TCAS já se pronunciou (v. designadamente os Acórdãos de 17.01.2019⁶⁵ e de 03.02.2020⁶⁶).

Nesta jurisprudência é sublinhada a necessidade de estarmos perante dívidas cujo facto constitutivo seja ulterior à declaração de insolvência.

Como é referido no segundo dos Acórdãos mencionados, “[a] dívida referente a IVA reporta-se ao ano de 2007, cujo prazo de pagamento voluntário ocorreu em 28/05/2009, pelo que, sendo uma dívida anterior à declaração de insolvência, mas cuja data limite de pagamento é posterior a essa declaração, conclui-se que a obrigação do pagamento não é um crédito emergente da massa insolvente, razão pela qual o administrador de insolvência não poderia ter sido responsabilizado nos termos do art. 24.º da LGT”.

Portanto, sublinha-se aqui a distinção entre momento do facto tributário e momento em que a obrigação tributária se vence, momentos esses entre os quais o hiato temporal é particularmente distante quando a obrigação tributá-

⁶⁴ DIAS, SARA LUÍS DA SILVA VEIGA, *O Crédito Tributário e as Obrigações Fiscais no Processo de Insolvência* [em linha], Braga: Universidade do Minho – Escola de Direito, 2012 (consulta a 31.10.2021), p. 126, disponível em <http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/21395/4/Sara%20Lu%203%20da%20Silva%20Veiga%20Dias.pdf>.

⁶⁵ Processo: 558/11.9BELRS.

⁶⁶ Processo: 2244/11.0BELRS.

ria decorra de liquidações emitidas pela própria AT, na sequência da sua ação inspetiva, distinção essa fundamental para efeitos de (não) aplicação do regime de responsabilidade tributária subsidiária contra o administrador de insolvência.

5. Conclusões

Na breve abordagem efetuada, verifica-se que são diversos os pontos em que o direito tributário e o direito insolvencial se entrecruzam, designadamente quando estamos a falar de responsabilidade tributária subsidiária.

Verifica-se, igualmente, que não raras vezes o exercício de compatibilização dos regimes não é destituído de dificuldades, dada, segundo nos parece, a existência de uma produção legislativa alheia aos problemas inerentes à interdisciplinaridade cada vez mais patente no direito hodierno, em geral, e nas duas disciplinas do direito mencionadas, em particular.

Sabendo-se que os institutos em causa têm finalidades e *ratios* distintas, considera-se, ainda assim, que haveria ganhos, em termos de coerência e, por consequência, de clareza, caso houvesse uma maior preocupação em antecipar estes focos de conexão, visando, desta forma, não só antecipar os problemas, como dar-lhes respostas precisas, o que comportaria ganhos significativos em termos de redução da litigiosidade e, acima de tudo, em termos de congruência e adequação das soluções preconizadas.