



UNIVERSIDADE D
COIMBRA

Telmo José Góis de Sousa

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS
ADMINISTRADORES DE SOCIEDADES COMERCIAIS
NO ÂMBITO DO DIREITO DA INSOLVÊNCIA
CONTRIBUTOS PARA A COMPREENSÃO DO ARTIGO 33.º DO
REGIME EXTRAJUDICIAL DE RECUPERAÇÃO DE EMPRESAS**

VOLUME 1

Dissertação no âmbito do 2.º Ciclo de Estudos em Direito, conducente ao grau de Mestre, no Mestrado Científico, na Área de Especialização em Ciências Jurídico-Políticas com Menção em Direito Fiscal orientada pelo Professor Doutor José Casalta Nabais e apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra

Outubro de 2021



FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE
COIMBRA

Telmo José Góis de Sousa

**A Responsabilidade Tributária dos Administradores de
Sociedades Comerciais no Âmbito do Direito da Insolvência:**
Contributos para a compreensão do artigo 33.º do Regime Extrajudicial de
Recuperação de Empresas

**The Tax Liability of Company Directors in the Context of
Insolvency Law:**

Contributions to the understanding of article 33.º of the Regime
Extrajudicial de Recuperação de Empresas

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra no âmbito do 2.º Ciclo de Estudos em Direito, conducente ao grau de Mestre, no Mestrado Científico, na Área de Especialização em Ciências Jurídico-Políticas com Menção em Direito Fiscal orientada pelo Professor Doutor José Casalta Nabais.

Coimbra

2021

“If you can’t fly then run, if you can’t run then walk, if you can’t walk then crawl, but whatever you do you have to keep moving forward.”

Martin Luther King Jr.

AGRADECIMENTOS

À Kika.

Ao Nuno por todo o seu apoio incondicional e amizade.

À Mónica pela cumplicidade única, pelos momentos de reflexão conjunta e pela amizade inigualável.

A todas as pessoas que, de uma forma ou outra, se cruzaram no meu caminho durante esta jornada que nunca esquecerei.

A todos os docentes da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra com quem tive o prazer de me cruzar na Licenciatura e no Mestrado pela formação de qualidade que me proporcionaram.

Um especial agradecimento ao meu orientador, Doutor Professor José Casalta Nabais, pelos conselhos sábios, pela ajuda prestada, pela disponibilidade e por todo o seu valioso conhecimento partilhado desde as primeiras aulas de Direito Fiscal, lecionadas ainda no decurso da Licenciatura. Obrigado!

RESUMO

A presente dissertação tem como principal objetivo a abordagem do regime da responsabilidade tributária dos administradores no ordenamento jurídico português no contexto do Direito da Insolvência, em especial a nova regra de responsabilidade tributária prevista no artigo 33.º do RERE. O referido estudo reveste-se de particular dificuldade face ao ainda inexistente tratamento jurisprudencial do sobredito regime, a que acresce a pouca atenção doutrinal dada ao mesmo.

Não obstante, pretendemos numa primeira fase do nosso estudo tecer algumas considerações a respeito do instituto da responsabilidade tributária, para posteriormente procedermos à análise do regime geral da responsabilidade tributária dos administradores prevista no art. 24.º, n.º 1 da LGT que por apresentar inegáveis pontos de contacto poderá ser um poderoso auxiliar no estudo da responsabilidade tributária do art. 33.º do RERE. Adicionalmente procuraremos tecer algumas considerações sobre o regime atual da insolvência e pré-insolvência. Nesse sentido iremos abordar a tramitação do processo de insolvência, do PER e do RERE, a fim de facilitar a interpretação do preceito, que se revelam imprescindíveis para a compreensão daquela responsabilidade.

Este é um tema que exige uma grande maleabilidade entre o Direito Fiscal e o Direito da Insolvência, o que não se afigura fácil, sobretudo em razão de nos colocarmos perante ramos do Direito com axiologias totalmente díspares. Axiologias estas às quais se juntam ainda contradições entre muitas decisões da jurisprudência, que ocorrem sobretudo quando os nossos Tribunais se deparam com um mesmo tipo de situação, muito se devendo, por um lado, às ambiguidades existentes no ordenamento jurídico português ou, e por outro prisma, à falta de clareza do legislador na redação das normas que disciplinam as matérias que com o presente estudo almejamos tratar.

A presente dissertação assenta a sua fundamentação na legislação, doutrina, jurisprudência e orientações administrativas.

Palavras-chave: Responsabilidade Tributária; Reversão Fiscal; Responsabilidade Tributária dos Administradores e Gerentes; Insolvência; Administrador Judicial

ABSTRACT

The main objective of this dissertation is to approach the tax liability of directors under the Portuguese legal system in the context of insolvency law, in particular the new rule of tax liability foreseen in article 33.º of the RERE. The referred study is particularly difficult in view of the inexistence of jurisprudential treatment of the mentioned regime, to which we must add the little doctrinal attention given to it.

Nevertheless, we intend, in a first stage of our study, to make some considerations about the institute of tax liability, and then proceed to the analysis of the general regime of tax liability of directors foreseen in art. 24.º, n.º 1 of the LGT, which, by presenting undeniable points of contact, may be a powerful aid in the study of the tax liability of art. 33.º of the RERE. In addition, we will try to make some considerations on the current insolvency and pre-insolvency regime. In this sense, we will address the procedure of the insolvency process, the PER and the RERE, to facilitate the interpretation of the precept, which are essential to the understanding of that responsibility.

This is an issue which requires a great flexibility between Tax Law and Insolvency Law, which is not easy, mainly because we are dealing with branches of Law with totally different axiologies. These axiologies are added to the contradictions between many decisions of the case law, which occur especially when our Courts are faced with the same type of situation, much due, on the one hand, to the ambiguities existing in the Portuguese legal system or, on the other hand, to the lack of clarity of the legislator in the wording of the rules governing the matters that we aim to deal with in this study.

This dissertation is based on legislation, doctrine, case law and administrative guidelines.

Keywords: Tax Liability, Tax Reversal; Tax Liability of Directors and Managers; Insolvency; Insolvency Administrator

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

A.	Autor/Autora
AA.	Autores
AC	Assembleia de Credores
Ac.	Acórdão
AJP	Administrador Judicial Provisório
al.	Alínea
AR	Assembleia da República
Art.	Artigo
Arts.	Artigos
AT	Administração Tributária
BCE	Banco Central Europeu
BFD	Boletim da Faculdade de Direito (de Coimbra)
CC	Código Civil
CE	Comissão Europeia
CEJ	Centro de Estudos Judiciários
Cfr.	Confrontar com
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CIRE	Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas
Cit.	Citada
CIVA	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
CJT	Cadernos de Justiça Tributária
CPA	Código do Procedimento Administrativo
CPCI	Código de Processo das Contribuições e Impostos
CPPT	Código do Procedimento e de Processo Tributário

CPREF	Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência
CPT	Código do Processo Tributário
CRC	Código do Registo Comercial
CRCSPSS	Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social
CRP	Constituição da República Portuguesa
CSC	Código das Sociedades Comerciais
CTF	Ciência e Técnica Fiscal (cadernos)
DL	Decreto-Lei
EAJ	Estatuto do Administrador Judicial
I.e.	Isto é
IEC	Imposto Especial sobre o Consumo
IEF	Instituto de Estudios Fiscales
IMI	Imposto Municipal Sobre Imóveis
IMT	Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IS	Imposto do Selo
IUC	Imposto Único de Circulação
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LC	Ley Concursal
LGSS	Ley General de la Seguridad Social
LGT	Lei Geral Tributária
N.º	Número
Ob.	Obra
P.	Página

PEAP	Procedimento Especial para Acordo de Pagamento
PEC	Procedimento Extrajudicial de Conciliação
PER	Processo Especial de Revitalização
PEVE	Processo extraordinário de viabilização de empresas
Pp.	Páginas
Proc.	Processo
RDS	Revista Direito das Sociedades
RERE	Regime Extrajudicial de Recuperação de Empresas
RFAL	Regime Financeiro das Autarquias Locais
ROA	Revista da Ordem dos Advogados
ROC	Revisor Oficial de Contas
SIREVE	Sistema de Recuperação de Empresas por via Extrajudicial
ss	Seguintes
SS	Segurança Social
STA	Supremo Tribunal Administrativo
STJ	Supremo Tribunal de Justiça
TC	Tribunal Constitucional
TCAN	Tribunal Central Administrativo Norte
TCAS	Tribunal Central Administrativo Sul
TRC	Tribunal da Relação de Coimbra
TRG	Tribunal da Relação de Guimarães
TRL	Tribunal da Relação de Lisboa
UE	União Europeia
V.	Ver
V.g.	<i>verbi gratia</i> , Por exemplo
Vol.	Volume

ÍNDICE

DELIMITAÇÃO DO TEMA OBJETO DE ESTUDO E SUA RELEVÂNCIA	12
CAPÍTULO I: A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO ORDENAMENTO JURÍDICO PORTUGUÊS	15
1. Traços muito gerais da relação jurídica fiscal	15
2. Caracterização da responsabilidade tributária	18
2.1. O Responsável Tributário.....	24
3. Efetivação da responsabilidade tributária (subsidiária).....	26
3.1. Linhas gerais sobre o processo de execução fiscal	26
3.2. A reversão contra os responsáveis subsidiários e seus pressupostos	31
4. Situações de responsabilidade tributária	32
4.1. A responsabilidade dos liquidatários.....	33
CAPÍTULO II: A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES DE SOCIEDADES COMERCIAIS	40
1. Linhas gerais sobre a evolução histórica	40
2. O quadro legal atual	45
3. O âmbito objetivo da responsabilidade tributária dos administradores: o conceito de dívidas tributárias	46
4. O âmbito subjetivo da responsabilidade tributária dos administradores.....	57
5. A responsabilidade pelas dívidas da al. a) do n.º 1/ responsabilidade pela insuficiência do património social.....	69
6. A responsabilidade pelas dívidas da al. b) do n.º 1/ responsabilidade pela falta de pagamento	73
CAPÍTULO III: A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES DE SOCIEDADES COMERCIAIS EM CONTEXTO DO DIREITO DA INSOLVÊNCIA	77
1. Breves considerações sobre o regime atual da insolvência e pré-insolvência .	78
1.1. O Processo de Insolvência.....	78
1.1.1. Algumas notas quanto à tramitação e relevância fiscal	81
1.1.2. Funções do Administrador da Insolvência	94
1.1.3. As obrigações fiscais no âmbito do processo de insolvência	96
1.1.4. O cumprimento das obrigações fiscais exigíveis após a declaração de insolvência	101

1.2. Processo Especial de Revitalização	104
1.2.1. Breve excuroso sobre a tramitação processual	106
1.2.2. Funções do administrador judicial provisório	113
1.3. O Regime Extrajudicial de Recuperação de Empresas	114
1.3.1. Breve excuroso sobre o Regime especial da negociação do acordo de reestruturação.....	115
1.3.2. Breve excuroso sobre o Regime especial do acordo de reestruturação.....	117
2. A (nova) responsabilidade tributária do artigo 33.º do RERE	119
2.1. Razão de ordem	120
2.2. O Âmbito subjetivo.....	121
2.3. O Âmbito objetivo	125
2.4. Os pressupostos da responsabilidade.....	127
2.5. Uma releitura da letra da lei.....	128
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	134
BIBLIOGRAFIA	136
JURISPRUDÊNCIA.....	146

DELIMITAÇÃO DO TEMA OBJETO DE ESTUDO E SUA RELEVÂNCIA

As sociedades comerciais à semelhança do que sucede com os restantes entes coletivos, atuam no comércio jurídico por meio de pessoas físicas que integram os seus órgãos. Neste domínio, os órgãos (parte componente das sociedades) aqui primacialmente em causa são os de *administração e representação*, nomeadamente a gerência nas sociedades por quotas e o conselho de administração nas sociedades anónimas. No entanto, podem também assumir a *representação orgânica* das sociedades, outros órgãos, nomeadamente o órgão deliberativo interno.¹

Mas, se é (quase) *certo* que durante o curso normal da sociedade, compete aos administradores² a sua administração (em sentido amplo)³, o mesmo pode não se suceder em situações de crise empresarial (situações de pré-insolvência e insolvência).

Como é consabido, as sociedades comerciais (e civis de tipo comercial) não se mantêm estáticas pois o progresso social não lhes é indiferente, ou seja, afeta-as, positiva e negativamente⁴, e nessa medida, se muitas singram apresentando bons resultados, outras há que, em virtude de vicissitudes várias entram em situação deficitária, acabando *no limite* por se confrontarem com uma situação de insolvência⁵.

Sucedem, porém, que também o Direito não se mantém estático, e nessa medida, os ordenamentos jurídicos procuram (na medida do possível) acompanhar e adaptar-se a novas realidades, aprimorando soluções jurídicas já existentes e desenhando outras. Todavia, como refere J. OLIVEIRA ASCENSÃO “*A mente humana não é capaz de*

¹ Podem também assumir a *representação orgânica* das sociedades o fiscal único ou conselho fiscal, o conselho geral e de supervisão, e os sócios nas situações excecionais de impedimento ou falta temporária dos gerentes, nos termos dos arts. 420.º, n.º 1, 441.º al. p), 253.º n.ºs 1 e 2, e 470.º n.º 4 do CSC.

² Por razões de facilidade de exposição utilizarei a formulação administradores, para abarcar ao mesmo tempo os administradores e gerentes das sociedades comerciais.

³ A propósito do termo administração, J. M. COUTINHO DE ABREU, *Governança das Sociedades Comerciais*, 2.ª ed., Almedina, 2010, pp. 39-40, distingue entre administração em sentido amplo para designar o órgão que exerce a atividade de gestão propriamente dita, e a administração em sentido estrito o exercício de certa atividade interna.

⁴ RAQUEL PINHEIRO RODRIGUES, *Crise e reestruturação empresarial – as respostas do Direito das sociedades comerciais*, RDS III, 2011, p. 242.

⁵ Note-se que conforme refere PAULO OLAVO CUNHA, *A recuperação de sociedades no contexto do PER e da insolvência: âmbito e especificidades resultantes de crise da empresa*, Revista de Direito de Insolvência, n.º 1, Almedina, 2016, p. 101 “*Todas as empresas correm o risco de ver antecipada a cessação da sua atividade (...) por se ter esgotado o seu objeto antes da data prevista para o efeito, porque os seus sócios resolvem pôr termo à sua atividade, promovendo a sua dissolução e liquidação, porque o próprio objeto social se extinguiu (...).*”

*contemplar toda a realidade. As previsões legais, por mais pormenorizadas, são com frequência ultrapassadas pela realidade: a vida é mais imaginativa que o legislador.”*⁶

Foi com o despoletar da crise económica e financeira mundial de 2007/2008 que os ordenamentos jurídicos, confrontando-se com a escassez de soluções (de prevenção e de recuperação empresarial) nas suas legislações para fazer face a situações de crise, redirecionaram a sua atenção para o Direito da Insolvência.

Em Portugal, com a assinatura do *Memorandum of Economic and Financial Policies* (comumente designado como Memorando da Troika⁷), o legislador português focou-se na introdução de instrumentos de reestruturação preventiva: a introdução do PER⁸ e do SIREVE⁹ posteriormente revogado pela Lei n.º 8/2018, de 2 de março, que instituiu o RERE¹⁰.

Por sua vez, a União Europeia tendo presente a crise económica e financeira mundial e a discricionariedade deixada a cada um dos Estados Membros na composição dos respetivos quadros legislativos dos processos de recuperação e insolvencial, tem desde cedo procurado instituir de forma gradual uma harmonização nestas matérias, nomeadamente em matéria de reestruturação preventiva. Destaca-se a este propósito a recomendação da CE de 12 de março de 2014¹¹, a Proposta de Diretiva do Parlamento Europeu e do Conselho de 22 de novembro de 2016¹², e a Diretiva (UE) 2019/1023 de 20 de junho de 2019¹³. Estes diplomas legais fazem parte do Plano de Ação para a Criação de uma União dos Mercados de Capitais, e visam a convergência entre as legislações dos

⁶ J. OLIVEIRA ASCENSÃO, *Interpretação das leis, integração das lacunas, aplicação do princípio da analogia*, ROA, Lisboa, 57 n.º 3, dezembro, 1997, p. 917.

⁷ Assinado a 17 de maio de 2011.

⁸ Pela Lei n.º 16/2012, de 20 de abril, mas posteriormente alterado pelo DL n.º 79/2017, de 30 de junho. Cumpre referir que este DL procedeu também à criação do PEAP para pessoas singulares (arts. 222.º-A a 222.º-J do CIRE).

Recentemente, em virtude da “crise COVID-19”, ocorreram várias alterações legislativas, tendo sido criado o PEVE, pela Lei n.º 75/2020, de 27 de novembro de 2020, que vigoraria até 31 de dezembro de 2021, sem prejuízo de este prazo ser prorrogado. No dia 21 de outubro de 2021 foi aprovado em Conselho de Ministros a prorrogação da vigência do PEVE até 30 de junho de 2023.

⁹ Criado pelo DL n.º 178/2012, de 3 de agosto.

¹⁰ O RERE substituiu o SIREV, o qual, por sua vez, era o substituto do anterior PEC.

¹¹ COMISSÃO (2014/135/UE), de 12 de março de 2014. Contudo ainda que a Recomendação constitua um parâmetro de referência útil para os Estados-Membros de empreenderem reformas no domínio da insolvência, uma análise realizada pela Comissão revela que esta foi apenas parcialmente implementada. V. “Avaliação da aplicação da recomendação da Comissão de 12.3.2014 sobre uma nova abordagem da falência e insolvência das empresas, de 30.9.2015.”

¹² COM (2016) 723 final. 2016/0359 (COD).

¹³ Assinale-se que recentemente o Conselho de Ministros aprovou a Proposta de Lei n.º 115/XIV/3.ª, com vista à transposição da Diretiva (UE) 2019/2023.

Estados Membros quanto ao fortalecimento e incentivo de medidas pré-insolvenciais, exaltando a importância da adoção das mesmas.

Esta alteração de abordagem do Direito da Insolvência, em particular no ordenamento jurídico português, através de novos instrumentos pré-insolvenciais e de um regime da insolvência focado na recuperação, assume particularidades na governação societária, em especial na administração societária. Desde logo, em matéria de administração da sociedade pelos administradores durante e após os procedimentos previstos nos instrumentos pré-insolvenciais e no processo de insolvência.

Sucedem que no âmbito dos mecanismos de reestruturação preventiva (RERE ou PER) e do processo de insolvência, a par ou em *substituição* dos administradores, atuam outros intervenientes com menor ou maior intensidade. Referimo-nos, respetivamente ao Administrador Judicial Provisório no PER (e também no processo de insolvência no que respeita às medidas cautelares) e ao Administrador da Insolvência no âmbito do processo de insolvência. Mas se por um lado, no âmbito do PER os administradores da sociedade mantêm os poderes de administração e de disposição do património societário, ainda que coartados nos termos do art. 17.º E, n.º 2 do CIRE, o mesmo pode não se suceder no âmbito de um processo de insolvência em que a *regra* é a administração do património do insolvente pelo administrador da insolvência (art. 81.º do CIRE), ressalvadas as situações de *administração da empresa insolvente pelo devedor*.

Em tais casos, tais mudanças de posição têm inegavelmente consequências no Direito Fiscal, nomeadamente em matéria de cumprimento das obrigações tributárias, cujo incumprimento poderá resultar na responsabilização fiscal (em sede de reversão fiscal) daqueles que se encontram adstritos ao seu cumprimento.

É interessante notar que neste domínio, a inexistência de um regime específico de responsabilidade tributária pelas dívidas tributárias das empresas desenhado para os sujeitos que atuam no contexto pré-insolvencial e insolvencial sempre constituiu uma preocupação constante daqueles face à eventual aplicação do regime geral contido no art. 24.º da LGT¹⁴. O que se bem compreende, atendendo à inversão do ónus da prova ínsita na al. b) daquele preceito que dispõe “*Os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão*

¹⁴ A este propósito, importa ter presente que se ressalvam as situações abrangidas pela responsabilidade dos liquidatários das sociedades previsto no art. 26.º, n.º 3 da LGT.

em pessoas colectivas e 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.”

É precisamente neste panorama que se insere e tem de ser compreendido o novo regime de responsabilidade tributária previsto no art. 33.º da Lei n.º 8/2018, de 2 de março que instituiu o RERE, epigrafado *Responsabilidade dos administradores judiciais*, cuja análise postula a resolução da questão prévia de apurar se esta norma tem correspondência na lei pregressa e se estamos diante de uma nova regra de responsabilidade tributária no Direito Português.

Neste apartado, para a cabal compreensão da matéria, cabe trilhar um percurso pelo instituto da responsabilidade tributária e posteriormente pelas diferentes vias de responsabilidade tributária previstas no ordenamento jurídico português.

CAPÍTULO I: A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO ORDENAMENTO JURÍDICO PORTUGUÊS

1. Traços muito gerais da relação jurídica fiscal

Interessa-nos neste âmbito e de forma mais direta, definir algumas linhas caracterizadoras do instituto da responsabilidade tributária que emerge numa fase patológica¹⁵ ou desconforme da relação jurídica fiscal. Cremos, no entanto, assumir-se de especial utilidade, antes de avançarmos na sua caracterização, traçar *a priori* alguns aspetos centrais caracterizantes da relação jurídica fiscal para a cabal compreensão do objeto do nosso estudo.

Como nos ensina o ilustre Professor Doutor JOSÉ CASALTA NABAIS¹⁶, a relação jurídica fiscal é uma relação complexa que pode ser analisada a partir de diferentes ângulos, *i.e.*, tendo em conta as diferentes titularidades do lado ativo e do lado passivo da relação jurídica, o seu conteúdo e as relações em que a mesma se desdobra, uma vez que estas relações jurídicas contemplam hoje não só a *relação de imposto* cuja obrigação principal é o pagamento da dívida tributária, mas também diversas relações

¹⁵ SOAREZ MARTÍNEZ, *Direito Fiscal*, 10.ª ed., Almedina, 1998, p. 251.

¹⁶ JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 11.ª ed., Almedina, 2019, pp. 233 e ss.

jurídicas acessórias que visam possibilitar o apuramento da obrigação de imposto (cfr. art. 31.º da LGT).¹⁷

Analisando esta relação pelo prisma da incidência subjetiva e acompanhando a sistematização do ilustre Professor¹⁸, diremos que num polo temos o sujeito ativo *lato sensu* (que comporta o poder tributário em sentido estrito cujo titular é o legislador, a competência tributária, a capacidade tributária ativa e a titularidade da receita fiscal)¹⁹, e no outro polo, o sujeito passivo *latu sensu*, (em sede do qual se integra *o contribuinte, o devedor do imposto e o sujeito passivo da relação jurídica fiscal*).

Duas notas quanto ao conceito legal de sujeito passivo *lato sensu*. Uma para referir que se considera sujeito passivo *latu sensu 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*²⁰, e nessa medida, podemos encontrar *uma grande diversidade de situações e entidades com naturezas muito diversas*²¹.

Outra nota para assinalar que encontramos na doutrina nacional AA., como JOSÉ CASALTA NABAIS, que integram neste conceito diversas titularidades passivas, a saber: (i) os devedores do imposto *em sentido amplo* ou sujeitos passivos *stricto sensu* (que se subdividem nos devedores do imposto *stricto sensu* ou contribuintes, e nos demais devedores do imposto tais como os substitutos, responsáveis e outros) e (ii) demais obrigados tributários.²²

¹⁷ Nomeadamente a apresentação de declarações, a exibição de documentos fiscalmente relevantes, incluindo a contabilidade ou escrita, e a prestação de informações. V.g., os arts. 117.º e ss do CIRC. O cumprimento destas obrigações tributárias acessórias é também um corolário do dever de boa prática tributária, plasmado no art. 32.º da LGT. Cfr. PATRÍCIA ANJOS AZEVEDO, *Códigos anotados e comentados: rendimento, tributação e incentivos, IRS, IRC, EBF, CFI*, 1.ª ed., O Informador Fiscal, 2019, p. 718.

¹⁸ JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito...ob., cit.*, p. 247 e ss.

¹⁹ Neste sentido, v. SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2015, pp. 376-377.

²⁰ JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito...ob., cit.*, p. 251.

²¹ J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª ed., Coimbra Editora, 2002, p. 134. A este respeito DIOGO FEIO, *A Substituição Fiscal e a Retenção na Fonte: O Caso Específico dos Impostos sobre o Rendimento*, Coimbra Editora, 2001, p. 31, (nota, n.º 22) afirma que “*a figura do sujeito passivo origina um conjunto amplo de questões jurídicas intimamente relacionadas com a existência ou não de um conceito próprio de personalidade tributária. Em geral o problema que se põe é o de admitir ou não alguma especificidade na utilização deste conceito no âmbito do Direito Fiscal.*” Nessa medida, o A., debate sobre a questão da consideração da personalidade tributária a patrimónios autónomos, como a herança jacente e as sociedades irregulares.

²² Mas de um modo geral a doutrina costuma desdobrar o conceito legal de sujeito passivo nas figuras: contribuinte, devedor do imposto e sujeito passivo da relação jurídica fiscal. Veja-se a este respeito SÉRGIO VASQUES, *Manual...ob., cit.*, p. 381; ALBERTO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa,

Seguindo o entendimento preconizado pelo citado A., dir-se-á que o *devedor em sentido amplo* é o sujeito passivo adstrito ao dever de efetuar a obrigação de imposto perante o credor, termos em que o *devedor em sentido estrito ou contribuinte*²³ será aquele relativamente ao qual se verifica o facto tributário, em virtude de ele próprio preencher as respetivas normas de incidência, ou o titular da manifestação de capacidade contributiva²⁴. Ou seja, o devedor do imposto em sentido estrito será aquele em relação ao qual o fisco exige, em primeira linha a satisfação do crédito de imposto, designando-se por isso devedor qualificado, pois trata-se de um devedor a título direto, originário e principal, por contraposição aos outros devedores que o conceito amplo do devedor de imposto abarca. São eles o substituto tributário (devedor a título indireto e não direto), o sucessor legal (devedor a título derivado e não originário) e o responsável tributário (devedor a título acessório e não principal), aos quais o fisco exige, excecionalmente ou em segunda linha o crédito de imposto.

Uma terceira nota para referir que a doutrina tem criticado o conceito de sujeito passivo presente no art. 18.º, n.º 3 e 4 da LGT, em virtude de utilizar a expressão *sujeito passivo com o sentido demasiado estrito*.²⁵

No respeitante ao objeto da relação jurídica²⁶ caberá referir que esta engloba não só a obrigação principal de imposto propriamente dita ou obrigação fiscal, que consiste na satisfação da dívida tributária, acrescida de juros compensatórios sempre que estes

1974, p. 353; ANTÓNIO BRAZ TEIXEIRA, *Princípios de Direito Fiscal*, Vol. I, 3.ª ed., Almedina, 1994, pp. 191-184. Com outra leitura, v. SOAREZ MARTÍNEZ, *Direito...ob., cit.*, p. 228 e ss.; ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal*, 4.ª ed., Almedina, 2019, p. 91.

²³ Distinguindo-se nesta sede, entre contribuinte direto (que é o contribuinte em relação ao qual o desfalque patrimonial inerente ao imposto ocorre diretamente na sua esfera), e contribuinte indireto (que é o contribuinte em relação ao qual o desfalque patrimonial inerente ao imposto ocorre na sua esfera através do fenómeno de repercussão do imposto, característica dos impostos indiretos). Ainda a este respeito, JOSÉ CASALTA NABAIS afirma que alguns AA., distinguem entre contribuinte de direito (pessoa em relação à qual se verifica o pressuposto de facto do imposto) e contribuinte de facto (a pessoa que em virtude da repercussão tributária suporta economicamente o imposto). Cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito...ob., cit.*, p. 250 e ss.

²⁴ A este respeito entende SÉRGIO VASQUES, *Manual...ob., cit.*, p. 382, que “A noção de sujeito passivo ou de contribuinte não deve ser associada à titularidade de capacidade contributiva (...) uma vez que a titularidade de capacidade contributiva não constitui uma questão de conceito, mas antes uma questão de regime (...). Vale isto dizer que o sujeito que não revele capacidade contributiva não deixa por isso de ser sujeito passivo em face da lei de imposto (...).”

²⁵ JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito...ob., cit.*, p. 252. A este respeito SÉRGIO VASQUES, *Manual...ob., cit.*, pp.381-382, afirma que a existir falha de subsistência nas categorias fixadas pela LGT, ela está no que se deixa de fora do conceito de sujeito passivo mais do que no que nele fica dentro, referindo-se o A., ao repercutido tributário, a que o art. 18.º, n.º 4 da LGT recusa a qualidade de sujeito passivo.

²⁶ Sobre o objeto da relação jurídica tributária, v. art. 30.º da LGT.

sejam devidos (art. 35.º da LGT), mas também, como já dissemos, as obrigações acessórias.

2. Caraterização da responsabilidade tributária

Dissemos inicialmente que o instituto da responsabilidade tributária emerge apenas numa fase patológica da relação jurídica fiscal, não tendo lugar desde o início da relação fiscal. Quer isto significar que esta figura só emerge quando ocorre o incumprimento da obrigação fiscal por parte do devedor originário a quem a lei impõe o dever de efetuar uma prestação tributária e que pelo seu incumprimento responde em primeira linha e em nome próprio (por uma dívida própria).

Em termos gerais, a responsabilidade tributária encontra-se prevista no art. 22.º da LGT, aí se referindo que a responsabilidade tributária abrange tanto a totalidade da dívida tributária como os juros e demais encargos legais. Acresce que, além dos sujeitos passivos originários, pode abranger solidária ou subsidiariamente outras pessoas, sendo a responsabilidade tributária por dívidas de outrem, salvo determinação em contrário, apenas subsidiária (cfr. n.ºs 1, 2 e 4 do art. 22.º da LGT).

Sucede, que apesar de a prever, o art. 22.º da LGT não define nem estabelece os pressupostos da responsabilidade tributária²⁷. Acresce que não encontramos no Direito Português um conceito de responsabilidade tributária que possa servir como ponto de partida para a descrição do instituto em causa.

Neste apartado, atendamos, desde logo à posição de ANA PAULA DOURANDO, segundo a qual *“a responsabilidade não é um conceito específico do Direito Fiscal, mas importado do Direito Civil, e, no entanto, o seu significado deve ser procurado autonomamente na teologia, função e linguagem do Direito Fiscal: à responsabilidade tributária corresponde uma pretensão de Direito Público e aquela constitui um meio de garantia de pagamento da dívida de imposto.”*²⁸ Como complemento, entende JOSÉ CASALTA NABAIS que o conceito de responsabilidade no Direito Fiscal é um conceito restrito ao contrário do que ocorre no Direito Civil, termos

²⁷ Cfr. DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÓNICA HORTA NEVES LEITE DE CAMPOS, *Manual de Direito Tributário*, 2.ª ed., Almedina, 2003, p. 377.

²⁸ ANA PAULA DOURADO, *Substituição e Responsabilidade Tributária*, CTF, n.º 391, 1998, p. 50.

em que, segundo o A., se torna necessário distinguir entre responsabilidade por dívidas próprias e responsabilidade por dívidas alheias ou de outrem, e dentro desta categoria entre solidariedade tributária e responsabilidade tributária que pode solidária ou subsidiária²⁹.

Neste seguimento, considera-se responsabilidade por dívidas próprias aquela a que respeita ao devedor originário, uma vez que a dívida é originariamente sua em virtude de ele próprio preencher as respetivas normas de incidência. Já a responsabilidade por dívidas alheias implica que seja exigido a um terceiro o cumprimento total ou parcial da dívida tributária, em relação ao qual, se preenchem os pressupostos da responsabilidade, mas não os pressupostos tributários da obrigação tributária originária que se verificam apenas relativamente ao devedor originário.

Nesta senda, importa distinguir entre *solidariedade tributária* e responsabilidade tributária. A primeira reporta-se às situações em que o credor do imposto pode exigir o cumprimento integral da dívida tributária aos responsáveis conjuntamente com o devedor originário ou em sua vez, sendo-lhes atribuído um direito de regresso (a exigir nos termos do direito civil) sobre aquele e os demais responsáveis solidários³⁰. Assim, ao património do devedor originário é possível juntar o património do responsável solidário para saldar a totalidade da dívida.

Na medida em que, de acordo com o disposto do art. 22.º, n.º 4 da LGT a responsabilidade tributária é por via de regra, de natureza subsidiária³¹, a responsabilidade tributária solidária configura um caso de exceção, cuja existência depende de expressa tipificação legal³².

Deste modo, assumindo a responsabilidade tributária por via de regra a natureza subsidiária face ao devedor originário, o responsável tributário, só é chamado a satisfazer a dívida tributária do devedor originário depois de se verificar os pressupostos exigidos

²⁹ JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito...ob., cit.*, p. 268.

³⁰ SUZANA TAVARES DA SILVA, *Direito Fiscal Teoria Geral*, 2.ª ed., Imprensa da Universidade de Coimbra, 2015, p. 142.

³¹ Contrariamente ao que acontece na substituição fiscal, em que o regime regra é o da responsabilidade solidária.

³² Esta é então uma realidade que aparece apenas em casos contados, v.g., o caso de liquidação de sociedades de responsabilidade ilimitada ou quando os pressupostos do facto tributário se verificarem em relação a mais do que uma pessoa, todas são solidariamente responsáveis pelo cumprimento da dívida tributária (art. 21.º da LGT) e o caso da responsabilidade de gestores de bens ou direitos de não residentes sem estabelecimento estável em território português (art. 27.º da LGT).

por lei, uma vez que esta responsabilidade *não é de aplicação automática* (cfr. art. 22.º, n.º 2 e 3 da LGT e art. 153.º, n.º 2 do CPPT)³³.

Acresce que dentro da responsabilidade tributária subsidiária, importa fazer uma distinção entre responsabilidade solidária e responsabilidade subsidiária quando exista mais do que um responsável tributário para a mesma dívida³⁴.

Ademais, a responsabilidade tributária é um instituto excepcional, que tem de estar expressamente previsto na lei. Neste sentido prescreve o art. 8, n.º 2, al. b) da LGT que a regulamentação da figura da responsabilidade tributária está sujeita ao princípio da legalidade tributária. Repare-se que esta é uma realidade que impõe especiais cautelas, uma vez que se impõe a um terceiro o cumprimento de uma obrigação fiscal cujos pressupostos de incidência objetiva e subjetiva não se verificaram em relação a si. Não podemos descurar que o *nascimento desta relação jurídica tributária de segundo plano* e de feição marcadamente impositiva, tem como qualquer outra relação jurídica fiscal, de respeitar os princípios do Direito Fiscal, exigindo-se uma visão integrada do ordenamento jurídico.

Um desses princípios é o princípio da capacidade contributiva, que é pressuposto e critério da tributação no nosso sistema fiscal³⁵, segundo o qual *cada cidadão deve contribuir para os encargos públicos na medida dos seus haveres*.³⁶ Nessa medida, o dever de pagar impostos constitui um dever fundamental que tem como destinatários apenas os fiscalmente capazes.³⁷

Neste domínio é de assinalar que se por um lado os deveres fundamentais estão fortemente condicionados ou limitados pelos princípios jurídico-constitucionais, por

³³ Como refere PEDRO SOUSA E SILVA, *A responsabilidade tributária dos administradores e gerentes na LGT e no novo CPPT*, ROA n.º 60, dezembro 2000, p.1446 “quando a responsabilidade fiscal é subsidiária, o credor está obrigado por lei a utilizar todos os meios legais ao seu dispor (nomeadamente a execução fiscal) para se fazer pagar à custa do devedor originário.”

³⁴ Entendendo ANTÓNIO CARVALHO MARTINS, *Responsabilidade dos Administradores ou Gerentes por Dívidas de Impostos*, 2.ª ed., Coimbra Editora, 1999, p. 28, “Em todos os casos de responsabilidade tributária, quer solidária, quer subsidiária (...) os responsáveis poderão exercer direito de regresso em relação ao devedor originário, nos termos comuns da lei civil, posto que tal direito não parece ter natureza tributária.”

³⁵ JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito...ob., cit.*, p.156. Segundo o A. a capacidade contributiva abarca dois significados: se por um lado é vista como pressuposto, condição, fonte ou substrato da tributação, por outro, como critério ou parâmetro da tributação. Cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Almedina, 1998, p. 462.

³⁶ Cfr. TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, *Da responsabilidade dos Gestores de Sociedades perante os Credores Sociais – A Culpa nas responsabilidades civis e tributária*, 2.ª ed., Almedina, 2009, p. 87.

³⁷ JOSÉ CASALTA NABAIS, *O Dever...ob., cit.*, p. 186.

outro, também os deveres fundamentais condicionam (ou podem condicionar) os princípios fundamentais³⁸. Veja-se por exemplo o princípio da igualdade, previsto no art.13.º da CRP, que está condicionado pelo dever de pagar impostos que lhe impõe uma especial configuração, aplicando-se o mesmo apenas relativamente a quem disponha de capacidade contributiva³⁹. A este respeito, não podemos deixar de assinalar que um dos corolários do princípio da igualdade é o princípio da igualdade tributária que se traduz na exigência de tratamento igual dos contribuintes no mesmo escalão de rendimento (igualdade horizontal) e de tratamento diferenciado dos contribuintes colocados em diferentes escalões de rendimentos no espectro socio-económico (igualdade vertical)⁴⁰. O mesmo é dizer (de forma simplista) que o princípio da igualdade tributária exige um tratamento igual em circunstâncias iguais, mas diferenciando perante situações distintas⁴¹.

De um ponto de vista objetivo, o princípio da capacidade contributiva enquanto medida dos impostos⁴², aplica-se exclusivamente à obrigação fiscal ou de imposto, e não às obrigações acessórias⁴³, tendo uma incidência diferente naquela consoante o tipo de imposto, i.e., este princípio não tem uma expressão uniforme relativamente a todos os impostos, vislumbrando-se nele uma expressão de 1.º grau nos impostos sobre o rendimento⁴⁴, de 2.º grau nos impostos sobre o património ou sobre o capital e de 3.º grau nos impostos sobre o consumo.

³⁸ *Idem.*, pp. 130- 131.

³⁹ *Idem.*, p. 131.

⁴⁰ JÓNATAS E. M. MACHADO e PAULO NOGUEIRA DA COSTA, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2016, pp. 61-62.

⁴¹ Neste domínio, entende JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito...ob., cit.*, p. 159 que este princípio aponta para a consideração do critério da capacidade contributiva enquanto *tertium comparationis* da igualdade no domínio dos impostos.

⁴² A aplicação deste princípio não se aplica às taxas atendendo à estrutura do facto tributário que é diversa dos impostos. Sobre o relevo estrutural da dicotomia imposto-taxa v. FILIPE DE VASCONCELOS FERNANDES, *Nótulas sobre a teoria geral das taxas*, CJT n.º 32, abril-junho, Cejur, 2021, p. 23 e ss.

⁴³ JOSÉ CASALTA NABAIS, *O Dever...ob., cit.*, p. 480. Segundo o A., “estas obrigações hão-de respeitar parâmetros constitucionais, entre os quais sobressaem naturalmente os concernentes aos limites dos direitos fundamentais, mas não o do princípio da capacidade contributiva.”

⁴⁴ Em matéria de tributação do rendimento é particularmente relevante a consideração do rendimento real (rendimento revelado pela contabilidade organizada) como resulta do art. 104.º, n.º 2 da CRP (o que vem a ser concretizado pela regra da avaliação direta da matéria tributável nos arts. 81.º, n.º 1 e 83.º, n.º 1 da LGT). Como refere JOSÉ CASALTA NABAIS, *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 2.ª ed., Almedina, 2015, p. 44, o princípio da tributação das empresas pelo seu rendimento real *mais não é do que uma concretização dos princípios da capacidade contributiva e de igualdade fiscal*. Sobre a temática v. entre outros, JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *O Mito da Tributação do Rendimento Real*, I Congresso de Direito Fiscal, Vida Económica, 2011, p. 60 e ss; PAULO MARQUES, JOAQUIM MIRANDA SARMENTO e RUI MARQUES, *IRC Problemas Actuais*, 2ª ed., AAFDL, 2018, p. 160.

Já no âmbito subjetivo, este princípio “*não obriga toda e qualquer pessoa, mas apenas aquelas que disponham de um rendimento, património, ou força aquisitiva*”, no qual se incluem quer as pessoas singulares, quer as pessoas coletivas ou *organizações similares* (somente contribuintes e não outros sujeitos passivos fiscais), *valendo em relação àquelas uma capacidade contributiva subjetiva e a estas uma capacidade contributiva objetiva*⁴⁵. Neste sentido prescreve o art. 4.º, n.º 1 da LGT.

É precisamente por ser assim, que se impõem cautelas a respeito da responsabilidade tributária. Como temos vindo a referir, quando o devedor originário não cumpre com a obrigação fiscal a que se encontra adstrito, o responsável tributário é chamado a cumprir essa obrigação, ocupando a posição daquele em relação ao qual se verificou o facto tributário, em virtude de ele próprio preencher as respetivas normas de incidência ou ser o titular da manifestação de capacidade contributiva⁴⁶. Quer isto significar que ao responsável tributário é imposto o cumprimento de uma obrigação fiscal que não tem em consideração a sua capacidade contributiva, pelo que, nos termos do art. 36.º, n.º 1 da LGT, não tendo aquele praticado o facto tributário que originou a obrigação fiscal originária, dir-se-ia que não existe o dever de pagar imposto, termos em que é o facto tributário que faz desencadear o nascimento da relação jurídica tributária e das correspondentes vinculações, baseando-se aquela na ocorrência de um facto jurídico relevante⁴⁷.

Não obstante, subjacente a esta interposição impositiva, encontra-se de facto a prossecução de variados fins. Um desses fins é a prossecução do interesse público⁴⁸, traduzido neste particular na salvaguarda da arrecadação da receita nos cofres do Estado⁴⁹ subordinando-se, portanto, o instituto da responsabilidade tributária *a um fim de*

⁴⁵ JOSÉ CASALTA NABAIS, *O Dever...ob., cit.*, pp. 483-486.

Sobre a questão de saber se as sociedades comerciais têm capacidade contributiva própria ou se a capacidade contributiva que lhes é imputada não passa duma capacidade contributiva especial dos respetivos membros individuais (sócios), JOSÉ CASALTA NABAIS e RUI DUARTE MORAIS entendem que independentemente da resposta que se possa dar, a natureza das pessoas coletivas não é incompatível com o dever de pagar impostos e que este há-de ser testado pelo princípio da capacidade contributiva, ainda que uma capacidade contributiva objetiva que se contenta com a existência de uma realidade económica e com a sua tributação proporcional. Cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, *O Dever...ob., cit.*, pp.485-486, RUI DUARTE MORAIS, *Apontamentos ao IRC*, Almedina, 2009, pp. 5-6.

⁴⁶ Abordando a problemática, TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, *Da responsabilidade...ob., cit.*, p. 93.

⁴⁷ JÓNATAS E.M. MACHADO e PAULO NOGUEIRA DA COSTA, *Manual...ob., cit.*, p. 227.

⁴⁸ Nessa medida dir-se-á que esta finalidade decorre do art. 103.º, n.º 1 da CRP e do art. 5.º, n.º 1 da LGT.

⁴⁹ Mas, como adverte TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, *Da responsabilidade...ob., cit.*, p. 198, tal não se limita à simples arrecadação de receitas, não obstante este ser o objetivo que a AT pretende levar a cabo em primeiro lugar, no âmbito das suas atribuições.

*garantia*⁵⁰. E é por esse motivo este se encontra desenhado para assegurar e reforçar em primeira linha o cumprimento da obrigação fiscal por um sujeito distinto do que praticou o facto tributário. Acresce, como veremos adiante, que este instituto subordina-se também a um fim repressivo/persuasivo, procurando responsabilizar aqueles que por se encontrarem numa posição relevante em relação ao devedor originário estão em condições de influenciar o cumprimento das obrigações tributárias, o que poderá justificar a desconsideração da capacidade contributiva do responsável tributário⁵¹.

Todavia, não obstante o instituto da responsabilidade perseguir variados fins, devem ser respeitados os princípios fundamentantes do nosso ordenamento jurídico, devendo este ser moldado de acordo com os mesmos, sob pena de se consagrarem soluções violadoras dos mesmos. E é por esse motivo, que a previsão e os contornos deste instituto devem ser cuidadosa e escrupulosamente definidos pelo legislador⁵². Nessa medida não podem os sujeitos passivos negocialmente, estender, reduzir ou modificar os deveres dos responsáveis tributários⁵³.

Ainda sobre este problema, refere J. L. SALDANHA SANCHES, que este “*é um regime de grande severidade, [uma vez que] a sanção vai ter uma relação direta com o imposto em dívida, mas nenhuma relação com a capacidade contributiva [e] por isso a constitucionalidade deste regime [tem] sido posta em causa.*”⁵⁴

Outra característica da responsabilidade tributária é o seu carácter pessoal⁵⁵, na medida em que, perante o incumprimento do devedor originário da obrigação fiscal e preenchidos os demais pressupostos, o responsável tributário responderá com o seu

⁵⁰ Assim, DIOGO FEIO, *A Substituição Fiscal e a Retenção na Fonte: O Caso Específico dos Impostos sobre o Rendimento*, Coimbra Editora, 2001, p. 87.

⁵¹ Assim, ANTÓNIO CARVALHO MARTINS, *Responsabilidade...ob., cit.*, p. 29; SOARES MARTÍNEZ, *Direito...ob., cit.*, p. 251; TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, *Da responsabilidade...ob., cit.*, p. 88. Com outra leitura, CATARINA GARCIA DE MATOS, *A Responsabilidade Dos Contabilistas Certificados no Exercício da Sua Atividade Profissional*, Almedina, 2016, p. 21. Entende a A. “*O escopo da responsabilidade tributária será, salvo melhor opinião, tão-somente o cumprimento da obrigação tributária por aqueles que tenham uma relação especial com o incumprimento do devedor originário e por isso devem cumprir.*”

⁵² TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, *Da responsabilidade...ob., cit.*, p. 216

⁵³ DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÓNICA HORTA NEVES LEITE DE CAMPOS, *Manual...ob., cit.*, p. 378.

⁵⁴ J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual...ob., cit.*, p. 160.

⁵⁵ ANA PAULA DOURADO, *Substituição...ob., cit.*, p. 55. A A., distingue por contraposição à responsabilidade tributária pessoal ou subjetiva, a responsabilidade tributária real ou objetiva, quando existe um bem especificamente afeto ao cumprimento da obrigação tributária. Em sentido idêntico, SOARES MARTÍNEZ, *Direito...ob., cit.*, p. 251.

património pessoal para a satisfação dessa dívida. Neste seguimento, é em regra ilimitada, respondendo pela dívida, ilimitadamente todo o património do responsável⁵⁶.

Acresce que a figura da responsabilidade tributária tem na sua antecâmara a existência de uma *relação tributária obrigacional principal/primária*, sem o qual aquela não existiria, o que denota o seu carácter acessório⁵⁷. Repare-se que primeiramente sem a ocorrência do facto tributário conducente ao nascimento da obrigação fiscal, a responsabilidade tributária nunca chega a surgir, o que demonstra a impossibilidade de existência autónoma deste instituto⁵⁸. Por assim ser, a extinção da relação tributária primária implica a extinção da responsabilidade, uma vez que a sua função é garantir e reforçar o cumprimento da primeira⁵⁹.

Em resumo, e para terminar, podemos apontar como características da responsabilidade tributária: o seu carácter legal, excecional, subsidiário, pessoal e acessório⁶⁰.

2.1. O Responsável Tributário

Vimos inicialmente que a par do contribuinte direto e de outros devedores do imposto como o substituto tributário e o sucessor legal, encontramos o responsável tributário que integra, portanto, o conceito de sujeito passivo da relação jurídica fiscal⁶¹, que no seu *sentido amplo* é aquele a quem a lei impõe o dever de efetuar uma prestação tributária. E neste particular, o responsável tributário deve ser entendido como sujeito

⁵⁶ TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, *Da responsabilidade...ob., cit.*, p. 94.

⁵⁷ ANA PAULA DOURADO, *Substituição...ob., cit.*, p. 55.

⁵⁸ TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, *Da responsabilidade...ob., cit.*, p. 92. Neste ponto, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA e HUGO FLORES DA SILVA, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Almedina, 2019, p. 95, levantam dúvidas quanto à conclusão de que a responsabilidade originária e subsidiária emergem simultaneamente no momento da verificação do facto tributário. Entendem os AA. que tal conclusão dificilmente se compagina com os casos em que o responsável subsidiário é absolutamente estranho ao facto tributário à data da respetiva verificação. Para o efeito, os AA. exemplificam o caso do gerente que venha a ser responsabilizado nos termos da alínea b) do n.º 1 do art. 24.º da LGT quando não exercesse tais funções no ano a que respeita o imposto. Concluem os AA. que a responsabilidade tributária inicia-se com o facto tributário mas só se constitui com os pressupostos específicos de cuja ocorrência dependerá a responsabilidade, que uma vez verificados constitui-se a obrigação do responsável, sendo necessário posteriormente a emanação de um ato de reversão do processo de execução fiscal.

⁵⁹ ANA PAULA DOURADO, *Substituição...ob., cit.*, p. 55.

⁶⁰ No mesmo sentido, CATARINA GARCIA DE MATOS, *A Responsabilidade...ob., cit.*, p. 21.

⁶¹ DIOGO FEIO, *A Substituição, ...ob., cit.*, p. 85, dá nota que existem alguns AA. que entendem que o responsável não é sujeito passivo, na medida em que está na relação jurídica fiscal a título meramente acessório, enquadrando este numa figura mais ampla de obrigados tributários que cumprem prestações tributárias, posição que não colhe a concordância do A., (e nem a nossa).

passivo na medida em que cumpre perante o sujeito ativo da relação jurídica tributária a prestação tributária que é devida, e que apesar de não ser originariamente sua, uma vez preenchidos os pressupostos da responsabilidade, passa a ser diretamente responsável pelo seu cumprimento⁶².

Neste campo, existem AA. como TÂNIA MEIRELES CUNHA, que distinguem dentro desta categoria, *sujeito passivo por débito originário* como aquele a favor de quem se presume a existência de um benefício tido como vantagem com expressão económica e que origina a obrigação fiscal, por contraposição ao *sujeito passivo por débito não originário* que se reconduz aos casos quando não exista tal presunção de benefício, mas exista a obrigação fiscal, integrando-se o responsável tributário nesta última categoria⁶³.

Noutro quadrante, tomando em consideração a capacidade contributiva, a A., sugere a distinção entre *sujeito passivo titular da capacidade contributiva* e *sujeito passivo que não seja titular da capacidade contributiva*, integrando o responsável tributário na categoria de *sujeito passivo não titular da capacidade contributiva*, uma vez que, como anteriormente vimos, configura um caso excepcional de não consideração da capacidade contributiva.

Sucedem que não encontramos no Direito Português nenhuma definição de responsável tributário⁶⁴, ainda que a lei se refira a este no art. 22.º da LGT.

Não obstante, no horizonte da doutrina nacional, acompanhamos o entendimento de ANA PAULA DOURADO que define o responsável tributário como o “*sujeito passivo obrigado ao pagamento da dívida de imposto, cujos pressupostos se verificam relativamente a um devedor originário, e essa responsabilidade resulta normalmente do incumprimento culposo de deveres fiscais determinados por lei, sendo-lhe atribuído direito de regresso.*”⁶⁵

⁶² Existindo nesta sede, AA. que entendem que por assim ser, o responsável tributário é devedor em nome próprio. Cfr. TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, *Da responsabilidade...ob., cit.*, p. 95; DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÓNICA HORTA NEVES LEITE DE CAMPOS, *Manual...ob., cit.*, p. 378.

⁶³ TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, *Da responsabilidade...ob., cit.*, p. 91.

⁶⁴ Criticando esta situação, SÉRGIO VASQUES, *A Responsabilidade do Gestor de Empresas na Lei Geral Tributária Portuguesa*, Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC, 2008, p. 148.

⁶⁵ ANA PAULA DOURADO, *Substituição...ob., cit.*, pp. 51-52.

3. Efetivação da responsabilidade tributária (subsidiária)

Verificadas as características que revestem a responsabilidade tributária, cumpre analisar o seu *modus operandi*, o que implica uma análise muito sumária do processo de execução fiscal e da sua reversão contra outros sujeitos, com especial destaque para os responsáveis tributários subsidiários em relação aos quais iremos ocupar o nosso estudo.

3.1. Linhas gerais sobre o processo de execução fiscal

Liquidado o imposto, o credor do imposto procederá à sua cobrança, incumbindo ao sujeito passivo o correspondente pagamento. A este respeito, nos termos do art. 78.º do CPPT, a cobrança das dívidas tributárias pode assumir a modalidade de pagamento voluntário ou de cobrança coerciva. Acresce que ainda podemos apontar uma terceira modalidade⁶⁶, que se verifica nas situações em que o contribuinte terminado o prazo de pagamento voluntário, requer o pagamento em prestações (cfr. arts. 42.º, n.º 1 da LGT e 86.º, n.º 2 do CPPT)⁶⁷.

No respeitante às situações em que o sujeito passivo não procede ao pagamento voluntário da dívida tributária no prazo legalmente estabelecido⁶⁸, e não requer o pagamento em prestações, a cobrança coerciva das dívidas tributárias é concretizada através do processo de execução fiscal que é instaurado contra o contribuinte⁶⁹, sem prejuízo de este procedimento ser utilizado para a cobrança de outras dívidas (cfr. art. 148.º do CPPT)⁷⁰.

⁶⁶ Assim, JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito...ob., cit.*, pp. 325-326.

⁶⁷ Podendo ainda nos termos do n.º 4, antes da extração da certidão de dívida efetuar um pagamento por conta de dívidas por tributos constantes das notas de cobrança, desde que se verifiquem cumulativamente as seguintes condições (a) *Ter sido deduzida reclamação graciosa ou impugnação judicial da liquidação ou apresentado pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo com fundamento em erro imputável aos serviços;* (b) *Abranger o pagamento por conta a parte da colecta que não for objecto de reclamação graciosa ou impugnação judicial.*

⁶⁸ Repare-se que a contagem do prazo é relevante para efeitos da prescrição, estabelecendo o art. 48.º, n.º 1 da LGT o modo de contagem do prazo, que varia consoante estejamos perante impostos periódicos nos termos dos quais o prazo conta-se a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário; ou impostos de obrigação única, em que o prazo se conta a partir da data em que o facto tributário ocorreu. Sobre a prescrição de dívidas tributárias v. INÊS ALVES DE AZEVEDO, *A Prescrição no Direito Fiscal- A imprescritibilidade das dívidas fiscais?*, Nova Causa, 2020.

⁶⁹ Nos termos do art. 153.º, n.º 1 do CPPT, poderão em primeira linha ser sujeitos à execução fiscal, ocupando o lado passivo deste processo, os devedores originários, e seus sucessores, bem como os garantes que se tenham obrigado como principais pagadores, até ao limite da garantia prestada.

⁷⁰ Entendendo a este respeito, SERENA CABRITA NETO E CARLA CASTELO TRINDADE, *Contencioso Tributário- Processo, Arbitragem e Execução*, Volume II, Almedina, 2020, p. 505 e ss, que o

Este é um processo executivo especial direcionado à cobrança de dívidas tributárias, *estruturado em termos mais simples do que o processo de execução comum, com o objectivo de conseguir uma maior celeridade*⁷¹ na cobrança dos créditos, *recomendada pelas finalidades de interesse público das receitas que através dele são cobradas*⁷².

A instauração deste processo depende da existência de um título executivo dotado de coatividade e definitividade⁷³, que no caso da cobrança de dívidas tributárias, corresponderá a uma certidão de dívida extraída pelos serviços competentes da AT que servirá, portanto, de base à instauração do processo de execução fiscal (cfr. arts. 88.º, n.º 5 e 162 do CPPT)⁷⁴.

Acresce que, sob pena da nulidade de todo o processo de execução fiscal nos termos do art. 165.º, n.º 1 al. b) do CPPT⁷⁵, o título executivo deve preencher os requisitos essenciais consagrados no art. 163.º do CPPT. Pretende-se deste modo, que o título executivo permita ao executado conhecer com segurança, a dívida que se executa, isto é, qual é a dívida a que o título se refere, possibilitando a organização da sua eventual defesa, se assim o pretender.⁷⁶

processo de execução fiscal tem como objeto a cobrança coerciva das dívidas que se enquadram no art. 148.º do CPPT, correspondendo estas às dívidas ao Estado ou a outras pessoas coletivas de direito público, e que sejam certas, líquidas e exigíveis.

⁷¹ Tratando-se de um processo simples e célere atento a duração do mesmo, que de acordo com o disposto no art. 177.º do CPPT, se extingue, em regra, dentro de um ano contado da sua instauração.

⁷² Cfr. Ac. do TCAS, de 17.01.2019, Proc. 159/18.6BELRS, (Relator: JOAQUIM CONDESSO).

⁷³ SERENA CABRITA NETO E CARLA CASTELO TRINDADE, *Contencioso...ob., cit.*, p. 507.

⁷⁴ A este respeito v. o Ac. do STA, de 16.12.2009, Proc. 01074/09, (Relator DULCE NETO).

⁷⁵ “São nulidades insanáveis em processo de execução fiscal: b) A falta de requisitos essenciais do título executivo, quando não puder ser suprida por prova documental.”

⁷⁶ Cfr. HUGO FLORES DA SILVA, *Nulidades do processo de execução fiscal*, CJT n.º 21, Julho/Setembro 2018, Cejur, p. 19. Neste sentido, Ac. do STA, de 12.02.2014, Proc. 01910/13 (Relator: CASIMIRO GONÇALVES).

Além disso, cabe em regra, aos serviços da AT designados⁷⁷, mediante despacho pelo dirigente máximo do serviço⁷⁸, dar o impulso ao processo de execução fiscal⁷⁹ assim como praticar os atos ao longo do mesmo, exceto os previstos no n.º 1 do art. 151.º do CPPT, que caberá ao Tribunal a sua prática⁸⁰.

Instaurado o processo de execução fiscal, o executado é imediatamente⁸¹ citado, podendo este reagir à execução, por uma das seguintes vias⁸²: (i) procedendo ao pagamento da dívida exequenda e do acrescido nos termos do art. 264, n.º 1 do CPPT; (ii) requerendo o pagamento em prestações, se a dívida admitir essa forma de pagamento; (iii) requerendo a dação de bens em pagamento; (iv) deduzindo oposição à execução fiscal.

Não tendo o executado procedido ao pagamento da dívida ou deduzido oposição à execução fiscal no prazo legal, segue-se a penhora dos bens do executado, que pode ser

⁷⁷ Todavia, quando a execução fiscal correr nos Tribunais comuns a legitimidade para promoção da execução é, segundo o disposto no n.º 2 do art. 152.º do CPPT, do Ministério Público. Também no que respeita às dívidas à SS, de acordo com o art. 3.º, n.º 1 do DL n.º 42/2001 de 9 de fevereiro, “*É competente para a instauração e instrução do processo de execução de dívidas à segurança social a delegação do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social do distrito da sede ou da área de residência do devedor.*” Cabe ainda fazer referência à situação prevista no n.º 2 do art. 92.º do CPPT, em que se admite a possibilidade do sub-rogado *requerer a instauração ou o prosseguimento da execução fiscal para cobrar do executado o que por ele tiver pago, salvo tratando-se de segunda sub-rogação.*

⁷⁸ Cfr. art. 150.º, n.º 2 do CPPT. Na falta de designação, refere o n.º 3 do mesmo artigo que a instauração e os atos da execução são praticados no órgão periférico regional da área do domicílio ou sede do devedor, podendo o dirigente máximo do órgão periférico regional onde deva correr a execução fiscal delegar a competência na execução fiscal em qualquer órgão periférico local da sua área de competência territorial nos termos do n.º 5 daquele preceito.

⁷⁹ Possuindo assim legitimidade enquanto exequente.

⁸⁰ Segundo o disposto do art. 151, n.º 1 do CPPT, “*Compete ao tribunal tributário de 1.ª instância da área do domicílio ou sede do devedor originário, depois de ouvido o Ministério Público nos termos do presente Código, decidir os incidentes, os embargos, a oposição, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária, e a reclamação dos atos praticados pelos órgãos da execução fiscal.*” Por assim ser, a respeito da natureza jurídica do processo de execução fiscal, alguns AA., como RUI DUARTE MORAIS, *A Execução Fiscal*, 2.ª ed., Almedina, 2006, p. 41, afirmam que o processo de execução fiscal tem momentos administrativos e momentos judiciais. Nesta sede, JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito...ob.*, cit., p. 327, adverte para a necessidade, no que respeita à competência da execução fiscal, da distinção entre os atos da competência da administração fiscal a quem cabe a prática de todos os atos primários de execução, e atos da competência dos Tribunais tributários, a que cabe a prática de atos secundários. Para o A., embora o art. 103.º da LGT disponha que o processo de execução judicial tem natureza judicial, o mesmo só será judicial *se e na medida em que tenha de ser praticado algum dos atos de natureza judicial.* Em sentido contrário, entendem os AA. PAULO MARQUES, PEDRO CORREIA GONÇALVES e RUI MARQUES, *Responsabilidade Tributária e Penal dos Gestores, Advogados, Contabilistas e Auditores*, Almedina, 2018, p. 110, que o processo executivo tem uma natureza unitariamente judicial, opinião que não subscrevemos.

⁸¹ De acordo com o n.º 3 do art. 188.º CPPT “*Nos processos informatizados, a instauração é efectuada electronicamente, com a emissão do título executivo, sendo de imediato efectuada a citação.*”

⁸² Cfr. MANUEL HENRIQUE DE FREITAS PEREIRA, *Fiscalidade*, 6.ª ed., Almedina, 2020, p. 405.

efetuada por via eletrónica (cfr. art. 215.º, n.ºs 1 e 2 do CPPT), para posteriormente se proceder à sua venda e com o produto da venda liquidar a dívida exequenda.

Contudo, podem existir situações em que não se encontrem bens penhoráveis do executado⁸³ ou o valor daqueles é insuficiente para a satisfação da dívida exequenda e acrescido. Nestas situações, o processo de execução fiscal originariamente dirigido contra o contribuinte/devedor originário, poderá ser revertido contra outras pessoas mediante a verificação de determinados pressupostos, sem que tal implique necessariamente a cessação da responsabilidade do devedor originário⁸⁴. Acompanhando o entendimento de alguns AA., a reversão constitui um *ato administrativo* através do qual se opera uma *alteração subjetiva da instância*, para possibilitar por essa via o chamamento de determinadas pessoas que não ocupavam inicialmente a posição passiva na execução, por não figurarem no título executivo, como modo de obrigar estes ao pagamento da dívida

⁸³ Caberá a este respeito referir que nos termos do art. 272.º do CPPT “*Será declarada em falhas pelo órgão da execução fiscal a dívida exequenda e acrescido quando, em face de auto de diligência, se verifique um dos seguintes casos: a) Demonstrar a falta de bens penhoráveis do executado, seus sucessores e responsáveis solidários ou subsidiários; b) Ser desconhecido o executado e não ser possível identificar o prédio, quando a dívida exequenda for de tributo sobre a propriedade imobiliária; c) Encontrar-se ausente em parte incerta o devedor do crédito penhorado e não ter o executado outros bens penhoráveis.” (sublinhados nossos). Acrescenta o art. 274.º do CPPT “*A execução por dívida declarada em falhas prosseguirá, sem necessidade de nova citação e a todo o tempo, salvo prescrição, logo que haja conhecimento de que o executado, seus sucessores ou outros responsáveis possuem bens penhoráveis ou, no caso previsto na alínea b) do artigo 272.º, logo que se identifique o executado ou o prédio.*” Sobre a divergência jurisprudencial sobre a interpretação destes artigos, v. TOMÁS CANTISTA TAVARES, *Prescrição da prestação tributária: execução fiscal, suspensão e “declaração em falhas”*, ROA, jul.-dez, 2020, p. 835-856.*

⁸⁴ SERENA CABRITA NETO E CARLA CASTELO TRINDADE, *Contencioso...ob., cit.*, p. 534. Acompanhando o entendimento de PEDRO VIDAL MATOS, *A reversão do processo de execução fiscal*, ROA, Ano 68, Setembro/Dezembro, 2008, p. 963 (nota n.º 5), a responsabilidade do devedor originário enquanto executado manter-se-á em sede do processo de execução fiscal, quer nas situações do n.º 3 do art. 23.º da LGT mas também nas situações em que, em momento superveniente à reversão, se se apurar a existência de património do devedor originário passível de execução.

tributária⁸⁵. Assim entendemos, uma vez que as exigências dos atos administrativos se lhe aplicam⁸⁶.

Trata-se, portanto, de um instituto fundado no princípio da economia processual, uma vez que evita a instauração de um novo processo executivo contra o responsável tributário subsidiário, redirecionando o processo já instaurado⁸⁷.

Neste quadrante, a reversão do processo de execução fiscal poderá ter lugar contra os (i) responsáveis solidários nos casos em que a execução fiscal não tenha sido originariamente dirigida contra estes sujeitos, e os responsáveis subsidiários, quando contra eles seja ordenada, (ii) responsáveis subsidiários, (iii) terceiros adquirentes de bens, (iv) antigos possuidores, fruidores ou proprietários e (v) funcionários que intervierem no processo de execução fiscal. Sublinhemos, contudo, que apenas iremos dedicar especial atenção às situações de reversão contra os responsáveis subsidiários.

⁸⁵ Ato esse que segundo, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA e HUGO FLORES DA SILVA, *Teoria ...ob., cit.*, p. 100, é absolutamente indispensável para os fins em causa, uma vez que não existindo o mesmo, o credor tributário ver-se-ia obrigado a obter um título executivo contra os responsáveis subsidiários para o pagamento da quantia faltosa. Acrescentam os AA. PAULO MARQUES, PEDRO CORREIA GONÇALVES e RUI MARQUES, *Responsabilidade ...ob., cit.*, p.110, que a reversão constitui um ato administrativo e não um ato jurisdicional que se enquadra na esfera da competência da AT enquanto manifestação da plenitude que subordina o processo de execução fiscal decorrente da conjugação dos arts. 10.º, n.º 1, alínea f) e 103.º, n.º 2, 2.ª parte da LGT.

Também seguindo o entendimento que estamos diante de um ato administrativo encontramos na doutrina SERENA CABRITA NETO E CARLA CASTELO TRINDADE, *Contencioso...ob., cit.*, p. 534 e DIOGO LEITE DE CAMPO e MÓNICA HORTA NEVES CAMPOS, *Direito ...ob., cit.*, p. 399. Também na jurisprudência encontramos vários Acórdãos neste sentido, v., entre outros, Ac. do TCAS, de 25.03.2021, Proc. 1856/12.0BELRS, (Relator: CATARINA ALMEIDA E SOUSA); Ac. TCAS, de 16.12.2020, Proc. 1398/12.3BELRS, (Relator: CRISTINA FLORA); Ac. TCAN, de 06.06.2019, Proc. 01423/11.5BEBRG, (Relator: PAULA MOURA TEIXEIRA).

⁸⁶ Mas esta questão sobre a natureza do ato estende-se para outros atos que são praticados no processo de execução fiscal. Sobre esta problemática, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Sobre a natureza jurídica dos atos praticados em execução fiscal*, CEJ, Lisboa, 2015, p. 56, refere: “a delimitação clara e inequívoca da natureza jurídica dos atos praticados em execução fiscal, não sendo propriamente uma tarefa inexecutável, não deixa de se revelar problemática em concreto, tendo em vista (i) a natureza processual da tramitação, (ii) a diversidade dos sujeitos envolvidos, e (iii) a pluralidade de atos que podem ser praticados. Na verdade, uma análise casuística permite, com alguma segurança, determinar se um certo ato é jurídico stricto sensu ou de mero trâmite, administrativo ou jurisdicional, procedimental ou processual, apelando a critérios minimamente sólidos fornecidos pela doutrina clássica que sobre as temáticas se tem debruçado; conseqüentemente, consegue-se, com algum trabalho, delimitar o respetivo regime jurídico e as exigências legais correspondentemente aplicáveis. Porém, tal demanda um esforço e uma tomada de tempo dos Tribunais que poderiam proveitosamente ser utilizados para outros fins.” Para uma visão geral sobre a evolução jurisprudencial nesta matéria, com interesse DULCE NETO, *A natureza da execução fiscal na jurisprudência do STA*, CEJ, Lisboa, 2015, pp. 11-21.

⁸⁷ PEDRO VIDAL MATOS, *A reversão...ob., cit.*, p. 963. Neste sentido, Ac. do STA, de 16.12.2009, Proc. 01074/09, (Relator DULCE NETO): “(...) a reversão do processo de execução fiscal constitui um mecanismo destinado a redireccionar a cobrança da dívida, fundado no princípio da economia processual na medida em que visa evitar a instauração de uma nova execução contra outro responsável pela mesma dívida, permitindo que aquela que já foi instaurada contra o sujeito passivo originário passe a correr contra outro responsável pela mesma dívida.”

3.2. A reversão contra os responsáveis subsidiários e seus pressupostos

Dissemos anteriormente que segundo o disposto no art. 23.º, n.º 1 da LGT a responsabilidade tributária subsidiária efetiva-se por reversão do processo fiscal, encontrando-se afastada a possibilidade de a execução fiscal ser originariamente dirigida contra os responsáveis subsidiários, contrariamente ao que se sucede a respeito dos responsáveis solidários⁸⁸.

Para tal, cumpre verificar quais são os pressupostos materiais/substantivos e formais/adjetivos exigidos para a sua efetivação. De um modo geral, de acordo com a leitura conjugada dos arts. 23.º, n.º 2 da LGT e 153.º, n.º 2 do CPPT, a reversão contra o responsável subsidiário depende da verificação de uma das seguintes situações: (i) *inexistência de bens penhoráveis na esfera patrimonial do devedor originário (devedor principal e dos responsáveis solidários)*; (ii) *fundada insuficiência dos bens do devedor originário para satisfação da dívida exequenda, sem prejuízo do benefício de excussão*.⁸⁹

A este respeito, importa referir que existem outros pressupostos substanciais relacionados com a origem da responsabilidade, designadamente a culpa dos responsáveis quanto à insuficiência do património social, que adiante desenvolveremos, a propósito da responsabilidade tributária dos administradores.⁹⁰

Quanto aos pressupostos formais, podemos apontar a prévia citação do devedor originário e decurso do subsequente prazo de pagamento⁹¹, exigibilidade da dívida perante o responsável subsidiário⁹², audição prévia do responsável subsidiário prevista no n.º 4 do art. 23.º da LGT e a declaração fundamentada dos seus pressupostos e extensão (cfr. art. 23.º, n.º 4 *in fine* LGT).

⁸⁸ Recorde-se que, via de regra, a responsabilidade tributária é subsidiária, mas quando legalmente prevista a responsabilidade tributária solidária caracteriza-se pelo facto de o credor do imposto poder exigir o cumprimento integral da dívida tributária aos responsáveis solidários conjuntamente com o devedor originário, contrariamente ao que se sucede na responsabilidade tributária subsidiária, em que o pagamento da dívida tributária só pode ser exigido ao responsável subsidiário caso se verifique a insuficiência de bens penhoráveis do devedor originário e dos responsáveis solidários.

⁸⁹ Cfr. SUZANA TAVARES DA SILVA, *Direito ...ob., cit.*, p. 137.

⁹⁰ Mas podemos ter outros pressupostos designadamente o incumprimento das funções de fiscalização ou violação dos deveres profissionais no caso dos membros dos órgãos de fiscalização, revisores oficiais de contas e contabilistas certificados; o incumprimento do dever de retenção no caso dos substitutos tributários. Cfr. PEDRO VIDAL MATOS, *A reversão ...ob., cit.*, p. 973.

⁹¹ Neste sentido, *Idem.*, p. 974.

⁹² Cfr. EDGAR VALLES, *Responsabilidade dos Gerentes e Administradores*, Almedina, 2015, p. 65.

Na responsabilidade tributária subsidiária o ato de reversão tem de ser precedido obrigatoriamente de audição prévia segundo o estatuído no art. 23.º n.º 4 da LGT, pelo que, a sua falta, constitui um vício de forma do procedimento tributário suscetível de conduzir à anulação da decisão que nele vier a ser tomada, tal como definido no art. 163.º, n.º 1, do CPA, consubstanciando-se esta exigência num corolário dos princípios da proteção da confiança e da participação dos contribuintes no procedimento tributário decorrente do art. 60.º da LGT, art. 100.º do CPA e do art. 267.º, n.º 5 da CRP⁹³.

Traçadas as linhas caracterizadoras da responsabilidade tributária, pretende-se agora averiguar as situações de responsabilidade tributária que o nosso ordenamento consagra, para de seguida analisarmos o caso concreto da responsabilidade tributária dos administradores de sociedades comerciais.

4. Situações de responsabilidade tributária

No nosso ordenamento jurídico a responsabilidade tributária abraça diversas realidades como a responsabilidade dos administradores, diretores e gerentes (art. 24.º, n.º 1 da LGT), a responsabilidade dos membros dos órgãos de fiscalização e revisores oficiais de contas (art. 24.º, n.º 2 da LGT), a responsabilidade dos contabilistas certificados (art. 24.º, n.º 3 da LGT), a responsabilidade do titular de estabelecimento individual de responsabilidade limitada (art. 25.º da LGT), a responsabilidade dos liquidatários das sociedades (art. 26.º da LGT), a responsabilidade de gestores de bens ou direitos de não residentes (art. 27.º da LGT), a responsabilidade em caso de substituição tributária (art. 28.º da LGT) e mais recente a responsabilidade dos administradores judiciais e dos titulares de órgãos de administração de pessoa coletiva ou entes fiscalmente equiparados (art. 33.º do RERE).

⁹³ Todavia, questiona PEDRO VIDAL MATOS, *A reversão...ob., cit.*, p. 975 (nota n.º 34), se nas outras situações de reversão é necessária a audiência prévia, uma vez que o art. 23.º, n.º 4 LGT parece apenas reconduzir esta exigência aos casos de responsabilidade subsidiária. Entende o A., que nestas situações impor-se-á uma interpretação extensiva do art. 23.º, n.º 4 LGT, atenta a natureza constitucional do direito de participação nas decisões e a sua concretização no art. 60.º da LGT. A respeito do direito de participação atente-se nas palavras de VITAL MOREIRA, JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO, *A Constituição da República Portuguesa Anotada*, 3.ª ed., Coimbra Editora, 1993, p. 931: “*A garantia da participação dos interessados na formação das decisões ou deliberações administrativas implica a sua intervenção no processo de formação das mesmas, ou seja, antes de serem tomadas, nomeadamente através da audição sobre o respetivo projecto. São inválidas as decisões tomadas sem que os interessados tenham sido chamados a pronunciarem-se sobre elas.*”

Vislumbram-se assim no Direito Português numerosos casos de responsabilidade tributária cujo objetivo primordial é assegurar o cumprimento da obrigação fiscal.

Façamos algumas considerações a respeito das situações de responsabilidade tributária dos liquidatários das sociedades, que a nosso ver, se revelam mais significativas, por referência ao objeto em estudo.

4.1. A responsabilidade dos liquidatários

Consagrada no art. 26.º da LGT, a responsabilidade tributária dos liquidatários configura um caso excepcional de responsabilidade tributária solidária⁹⁴, determinando o seu n.º 1 que, “*na liquidação de qualquer sociedade, devem os liquidatários começar por satisfazer as dívidas tributárias, sob pena de ficarem pessoal e solidariamente responsáveis pelas importâncias respectivas*”.⁹⁵ Sucede que de acordo com o n.º 2, esta responsabilidade fica excluída nas situações em que existem dívidas da sociedade que gozam de preferência sobre os *débitos fiscais* e o liquidatário tenha satisfeito primeiro aquelas em relação a estas. Já o n.º 3 aplica-se às situações de liquidação no âmbito de um processo de insolvência, aí se referindo que os liquidatários devem satisfazer as dívidas da sociedade, incluindo os *débitos tributários*, em conformidade com a ordem prescrita na sentença e graduação de créditos proferida no processo de insolvência em apreço⁹⁶.

Duas notas que, a nosso ver, são particularmente pertinentes de destacar neste lugar.

Em primeiro lugar, atento o disposto nos n.ºs 1 e 3, dir-se-á que o âmbito de aplicação do n.º 1 se reconduz somente às situações de liquidação de uma sociedade na

⁹⁴ Encontrando-se assim afastada a regra da subsidiariedade prevista no n.º 4 do art. 22.º da LGT.

⁹⁵ A este respeito, o Ac. TRC, de 15.05.2018, Proc. 423/14.8TBCBR.C1, (Relator MOREIRA DO CARMO), entendeu que nada estabelecendo o CSC quanto à ordem de pagamentos a satisfazer aos diversos credores sociais, deve-se atentar no disposto do art. 26.º, n.º 1 da LGT, e “*quanto às restantes dívidas, o liquidatário deve actuar com diligência e adoptar “quanto aos créditos vencidos, alguma das atitudes práticas que qualquer devedor pode tomar”, visto que a “liquidação de sociedade dissolvida não comporta nenhum processo colectivo ou concursal de pagamento aos credores.*”

⁹⁶ Neste sentido prevê o art. 173.º do CIRE que a ordem de pagamento é a fixada na sentença de verificação e graduação de créditos.

sequência da sua dissolução, enquanto o n.º 3 é relativo às situações de liquidação no seio de um processo de insolvência.

Quanto a este ponto justifica-se uma observação complementar uma vez que estamos diante de duas situações distintas. A propósito, tenha-se presente que, uma é a sociedade no decurso da sua vida normal ser dissolvida por exemplo por deliberação dos sócios (cfr. al. b) do n.º1 do art. 141.º do CSC)⁹⁷. A dissolução é o ato que determina o início do procedimento da extinção da sociedade⁹⁸. Após a deliberação de dissolução, a sociedade entra, em regra, na fase de liquidação⁹⁹ durante a qual decorrem as operações que consistem na realização (venda, afetação externa e cobrança) do ativo e pagamento do passivo. Neste âmbito aplicar-se-ão os artigos que regulam a liquidação da sociedade, que encontramos sistematizadas no Capítulo XIII (Liquidação da sociedade, arts. 146.º a 165.º do CSC).

Porém, de acordo com o art. 147.º, n.º 1 do CSC se à data da dissolução a sociedade não tiver dívidas podem os sócios proceder de imediato à partilha dos haveres sociais.

De referir que nesta partilha imediata, encontramos uma ressalva fiscal nos termos do n.º 2 do art. 147.º CSC, segundo o qual as dívidas de natureza fiscal ainda não exigíveis à data da dissolução não obstem à partilha¹⁰⁰. Porém, por essas dívidas ficam ilimitada e solidariamente responsáveis todos os sócios, embora reservem, por qualquer forma, as importâncias que estimarem para o seu pagamento¹⁰¹.

A este respeito entendeu o Ac. do TCAS, de 17.10.2019¹⁰²: “O n.º 2 do artigo 147.º do CSC, ao permitir que os sócios procedam à partilha imediata dos bens da

⁹⁷ Mas a sociedade pode também dissolver-se nos casos previstos no estatuto social, pelo decurso do prazo fixado no contrato, pela realização completa do objeto contratual, pela ilicitude superveniente do objeto contratual e pela declaração de insolvência da sociedade (cfr. art. 141.º do CSC).

⁹⁸ Repare-se que a determinação da data de dissolução é relevante para efeitos fiscais para estabelecer o início do período de liquidação, que pode ser objeto de uma única tributação em IRC, nos termos do art. 79.º do CIRC.

⁹⁹ Quando a sociedade se encontra em fase de liquidação, prescreve o art. 146.º, n.º 3 do CSC “A partir da dissolução, à firma da sociedade deve ser aditada a menção «sociedade em liquidação» ou «em liquidação».”

¹⁰⁰ Pois se existirem dívidas, incluindo as fiscais não podem os sócios proceder à partilha imediata.

¹⁰¹ Como refere MIRCÉA ISIDORA ARAÚJO DELGADO, *Dissolução e liquidação das sociedades comerciais*, RDS II, N.º 1-2, Almedina, 2010, p. 260, “Precavendo-se contra a possibilidade de haver dissoluções destinadas a defraudar o fisco, o legislador materializou um regime que não impedindo a partilha imediata dos haveres sociais, responsabiliza ilimitada e solidariamente todos os sócios pelas dívidas de natureza fiscal ainda não exigíveis à data da dissolução.”

¹⁰² Ac. TCAS, de 17.10.2019, Proc. 387/18.9BELLE, (Relator: ANABELA RUSSO).

sociedade nas situações em que é provável que venham a existir dívidas tributárias, desde que assumam pessoal, solidária e ilimitadamente o cumprimento das condições nele estabelecidas, contém o reconhecimento excepcional do direito à partilha e, concomitantemente, o estabelecimento de um mecanismo de salvaguarda dos prováveis créditos fiscais.” (Sublinhado nosso).

Nesta sede acompanhamos o entendimento de SUZANA TAVARES, “do que se trata, à semelhança da transmissão das obrigações tributárias (art.º 29.º da LGT), não é de se constituir *ex lege* (e nos limitados casos em que a lei o pode fazer) uma obrigação tributária na esfera jurídica do transmissário dos bens provenientes da partilha dos bens da sociedade liquidada; mas sim de, por efeito e consequência directa daquela transmissão dos bens, se operar também uma transmissão da obrigação de pagamento da dívida tributária.”¹⁰³ Assim, podendo optar os sócios pela partilha imediata, estes “assume(m), por força da sua opção (a partilha imediata tem de ser requerida pelos beneficiários), o ónus do pagamento das “dívidas de natureza fiscal ainda não exigíveis à data da dissolução”, de forma ilimitada (leia-se, não limitada ao montante dos bens recebidos da partilha, como sucederá no caso de não optarem pela antecipação da partilha e as dívidas de natureza não fiscal surgirem de modo superveniente - art. 163.º/1 do CSC) e solidária entre eles (n.º 2 do 147.º e do 148.º). Este preceito equipara-se ao regime do artigo 29.º, n.º 2 da LGT e não aos casos de responsabilidade tributária.”¹⁰⁴

Caso existam dívidas, incluindo as fiscais, não podem os sócios proceder à partilha imediata dos bens. Neste âmbito, a existirem dívidas fiscais devem os liquidatários¹⁰⁵ começar por satisfazer as dívidas fiscais, ressalvadas as situações de dívidas que gozem de prioridade sobre os créditos fiscais, sob pena de ficarem pessoal e solidariamente responsáveis nos termos do art. 26.º, n.º 1 da LGT.

Tratando-se de um caso de responsabilidade tributária solidária, o credor do imposto pode exigir o cumprimento integral da dívida tributária aos responsáveis

¹⁰³ SUZANA TAVARES DA SILVA, Jornadas de Jurisprudência Fiscal 2020. Disponível em: <https://fd.lisboa.ucp.pt/pt-pt/asset/6251/file>.

¹⁰⁴ Voto de vencido de ASCENSÃO LOPES, no Ac. do STA, de 06.11.2019, Proc. 0857/12.2BELRS 01173/16, (Relator PAULO ANTUNES).

¹⁰⁵ Que segundo o disposto no art. 151.º CSC: “1 - *Salvo cláusula do contrato de sociedade ou deliberação em contrário, os membros da administração da sociedade passam a ser liquidatários desta a partir do momento em que ela se considere dissolvida.* 2 - *Em qualquer momento e sem dependência de justa causa, podem os sócios deliberar a destituição de liquidatários, bem como nomear novos liquidatários, em acréscimo ou em substituição dos existentes.*” (Sublinhado nosso).

solidários conjuntamente com o devedor originário. Todavia para que o liquidatário seja chamado à execução fiscal e, portanto, responsabilizado pelas dívidas fiscais é necessário que a AT prove que o não pagamento das dívidas fiscais ocorreu na sequência da *violação de um dever funcional*, que se materializa na violação do dever de prioridade de pagamento das dívidas fiscais¹⁰⁶, termos em que tem de existir um nexo de causalidade entre a sua conduta e a não satisfação prioritária das dívidas tributárias.

Note-se que no respeito ao âmbito material desta responsabilidade, esta encontra-se delimitada pelas dívidas tributárias¹⁰⁷ que são exigíveis à data da dissolução, não abrangendo as dívidas de natureza fiscal não exigíveis naquela data, uma vez que serão os sócios nos termos dos arts. 147.º, n.º 2 e 163.º, n.º 1 do CSC os responsáveis por tal pagamento¹⁰⁸.

Logo que sejam satisfeitos e acautelados os direitos dos credores sociais, caso exista ativo remanescente, ele é destinado, de acordo com o mapa de partilha integrantes das contas finais aprovadas por deliberação dos sócios, em primeiro lugar ao reembolso do montante das entradas realizadas (art. 156.º, n.º 2 do CSC) e se restar algum ativo (lucro final ou de liquidação propriamente dito), será distribuído pelos sócios na medida aplicável à distribuição dos lucros em geral (art. 156.º, n.º 4 do CSC).¹⁰⁹

De seguida deve o liquidatário levar a registo o encerramento da liquidação (art. 160.º, n.º 1 do CSC) e é com o registo do encerramento da liquidação que a sociedade se extingue e conseqüentemente se extingue também a personalidade jurídica¹¹⁰, pelo que a

¹⁰⁶ Cfr. ANTÓNIO LIMA GUERREIRO, *Lei Geral Tributária Anotada*, Rei dos Livros, 2000, pp. 149-150. Seguindo a doutrina deste A., veja-se o Ac. do TCAS, de 11.01.2018, Proc.799/09.9BELRS, (Relator: CATARINA ALMEIDA E SOUSA), em cujo sumário podemos ler o seguinte “*Não depende, pois, da prévia excussão dos bens do devedor principal, sendo bastante a mera preterição da obrigação da prioridade do pagamento das dívidas fiscais, além da insuficiência do activo social, e é à administração tributária que cabe a prova dessas circunstâncias.*”

¹⁰⁷ A este respeito podemos questionar o que se deverá entender por dívidas tributárias, uma vez que nos termos do art. 3.º, n.º 2 da LGT, “*Os tributos compreendem os impostos, incluindo os aduaneiros e especiais, e outras espécies tributárias criadas por lei, designadamente as taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas.*” Analisaremos a questão no capítulo seguinte.

¹⁰⁸ Cfr. TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, *Da responsabilidade...ob., cit.*, p. 162.

¹⁰⁹ J. M. COUTINHO DE ABREU, *Curso de Direito Comercial*, Vol. II, 6ª ed., Almedina, Coimbra, 2019, p. 442.

¹¹⁰ Neste sentido, M. NOGUEIRA SERENS, *A dissolução (imediata) da sociedade anónima por deliberação dos sócios – Breve reflexão sobre alguns aspectos do respectivo regime*, Direito das Sociedades em Revista, vol.5, 2011, p. 44.

personalidade jurídica da sociedade *se conserva* até ao registo do encerramento da liquidação¹¹¹.

Situação diversa, é a liquidação de uma sociedade no seio de um processo de insolvência. Se bem repararmos, uma das formas de dissolução da sociedade presente no art. 141.º do CSC decorre da declaração de insolvência da sociedade (al. e, n.º 1), aplicando-se nestes casos as regras do CIRE como se infere da segunda parte do n.º 1 do art. 146º do CSC¹¹². Por assim ser, podemos afirmar que o regime da insolvência constitui assim um *desvio* ao regime geral da dissolução de sociedades, havendo no processo de insolvência uma *dissolução judicial*, por isso, excecional por contraponto à dissolução por deliberação por vontade dos sócios, que é a espécie mais comum de dissolução¹¹³.

De uma forma singela, quando uma sociedade entra em insolvência, segue-se um conjunto de trâmites, destacando-se, para o que ora releva, o momento em que a assembleia de credores após a apreciação do relatório elaborado pelo administrador da insolvência decide pela liquidação da sociedade (e não pela sua recuperação).

É precisamente neste contexto que se percebe que a finalidade da liquidação é diversa nas duas situações em análise, porquanto naquela se visa a satisfação dos sócios, nesta tem em mira a satisfação dos credores sociais, o que é porventura de se esperar, visto que com a sentença declaratória de insolvência o interesse social passar a ser o interesse dos credores sociais e não o interesse comum dos sócios.

Mas à semelhança da primeira situação, a dissolução em si mesma não implica a extinção da sociedade, mas tão só a modificação da sua situação jurídica¹¹⁴. A extinção da sociedade apenas ocorre com o registo do encerramento do processo de insolvência após o rateio final da massa insolvente, conforme o n.º 3 do art. 234.º do CIRE¹¹⁵.

¹¹¹ Cfr. ANA ARROBA DINIS e CIDÁLIA MOTA LOPES, *A Fiscalidade das Sociedades Insolventes*, 2.ª ed., Almedina, 2017, p. 43.

¹¹² Parece-nos que a norma ao dispor que “(...) *nos casos de insolvência e nos casos expressamente previstos na lei de liquidação judicial*, [se aplica] o disposto nas respectivas leis de processo” está a remeter para o CIRE. Neste sentido, CATARINA SERRA *A Evolução recente do Direito da insolvência em Portugal*, CEJ, Lisboa, 2017, p. 26, nota n.º 59.

¹¹³ *Idem*, p. 26, nota n.º 59.

¹¹⁴ Neste sentido, v. entre outros, Ac. do TRL, de 08.02.2018, Proc. 914/10 (Relator: MANUEL RODRIGUES; Ac. do TRG, 28.02.2019, Proc. 1761/16 (Relator MARIA DOS ANJOS NOGUEIRA).

¹¹⁵ Ou seja, só após a liquidação do ativo apreendido para a massa insolvente e subsequente repartição do produto da venda pelos credores, através do rateio final é que se considera extinta a sociedade insolvente. O rateio final é a última divisão e distribuição pelos credores (que apresentaram reclamação de créditos no processo de insolvência) dos valores que sobraram do produto da liquidação, após terem sido pagas as

Há, de resto, a propósito da liquidação no âmbito insolvencial, um ponto que é especialmente sensível e que importa notar. O n.º 3 do art. 26.º da LGT comina o dever dos liquidatários no âmbito da liquidação de uma sociedade no seio de um processo de insolvência, satisfazerem os débitos tributários em conformidade com a ordem prescrita na sentença de verificação e graduação dos créditos nele proferida.

É, porém, essencial notar que, diferentemente do que se sucede na primeira situação em que os liquidatários são em regra os membros da administração da sociedade (salvo cláusula do contrato de sociedade ou deliberação em contrário), no seio de um processo de insolvência com fins de liquidação assume este papel, entre outros, o administrador da insolvência¹¹⁶, que é um administrador judicial como decorre do art. 2.º, n.º 2 do EAJ a quem compete a “*gestão ou liquidação da massa insolvente no âmbito do processo de insolvência.*”

Ao administrador da insolvência cabem numerosas tarefas que variam consoante a evolução do processo¹¹⁷, entre as quais se inclui a administração e a liquidação da massa (arts. 156.º e ss. do CIRE) e o pagamento aos credores (art. 172.º e ss. do CIRE).¹¹⁸

No seio das suas funções enquanto liquidatário, importa desde logo distinguir entre as dívidas da massa insolvente e as dívidas do insolvente¹¹⁹. Estabelece a lei que a massa insolvente deve primordialmente satisfazer os créditos sobre a massa, ou seja, as dívidas da massa insolvente¹²⁰. Só após a sua satisfação, é que se procede ao pagamento dos créditos cujo fundamento seja anterior à própria situação de insolvência ou tenham

demais dívidas da massa insolvente. O rateio final tem lugar após o encerramento da liquidação da massa insolvente e antes do encerramento do processo de insolvência.

¹¹⁶ Que substituiu a figura do gestor judicial (designado no âmbito do processo de recuperação) e a do liquidatário judicial (incumbido de proceder à liquidação do património do falido, uma vez decretada a sua falência) prevista no CPREFER.

¹¹⁷ ALEXANDRE DE SOVERAL MARTINS, *Um Curso de Direito da Insolvência*, Vol. I, Almedina, 2021, p. 299.

¹¹⁸ Por inerência às numerosas tarefas que lhe competem, diferente será a sua responsabilidade consoante as funções que assuma.

¹¹⁹ Encontramos também a alusão a esta distinção no ordenamento jurídico espanhol, na *Ley General Tributaria* no seu art. 43.º, n.º 1 al. c). A este respeito, v. entre outros, ALBERTO MUÑOZ VILLARREAL, *La responsabilidad tributaria de la síndicos, liquidadores, administradores concursales y auxiliares delegados*, Revista Jurídica Universidad Autónoma de Madrid, n.º 23, 2011, pp. 35 e ss.

¹²⁰ São consideradas como dívidas da massa insolvente as dívidas emergentes de atos de administração, liquidação e partilha da massa (al. c) do n.º 1 do art. 51.º do CIRE), as dívidas resultantes da atuação do AI (al. d) do n.º 1 do art. 51.º do CIRE), as remunerações do administrador da insolvência e as despesas desde e dos membros da comissão de credores, as custas do próprio processo, etc. Cfr. art. 51.º, n.º 1 do CIRE.

sido adquiridos no decurso do processo, isto é, as denominadas dívidas do insolvente (art. 172.º do CIRE).¹²¹

Poder-se-á, então, dizer, que as dívidas da massa insolvente beneficiam de um regime mais favorável no pagamento, dado que devem ser satisfeitas antes dos créditos sobre a insolvência¹²², não estando por isso sujeitas ao processo de verificação e graduação de créditos¹²³, contrariamente aos créditos sobre a insolvência que só podem ser liquidados se estiverem verificados por sentença transitado em julgado (art. 173.º do CIRE).

Quer isto significar que, tratando-se de uma dívida da massa insolvente, e não estando por isso sujeita ao processo de verificação e graduação de créditos não podemos aplicar o regime de responsabilidade previsto no art. 26.º, n.º 3 da LGT, visto que o referido n.º 3 visa responsabilizar os liquidatários pela satisfação de dívidas fiscais em conformidade com a ordem prescrita na sentença de verificação e graduação dos créditos.¹²⁴ Ora, pagas as dívidas da massa insolvente procede-se de imediato ao pagamento dos credores garantidos com respeito pela prioridade que lhes caiba. Nesta perspetiva, no âmbito de um processo de insolvência com fins de liquidação, o administrador da insolvência poderá ser responsabilizado nos termos do art. 26.º, n.º 3 da LGT quando não satisfaça os débitos tributários em conformidade com a ordem prescrita na sentença de verificação e graduação dos créditos nele proferida, ou seja, quando de acordo com a hierarquização e prioridade estabelecida não proceda ao pagamento dos créditos fiscais e proceda ao pagamento de outros créditos graduados a seguir a eles.

Não obstante, o n.º 3 não referir a consequência da violação daquele dever, deverá entender-se que a sua violação despoleta a responsabilidade pessoal e solidária prevista no n.º 1, que se justifica pela *relação de especialidade*¹²⁵ entre os números 1 e 3.

¹²¹ Cfr. LUIS MENEZES LEITÃO, *As Dívidas da Massa Insolvente*, IV Congresso de Direito da Insolvência, Almedina, 2017, pp. 25-26.

¹²² Nos termos do n.º 3 do art. 172.º do CIRE, “*O pagamento das dívidas da massa insolvente tem lugar nas datas dos respectivos vencimentos...*”. Se estes créditos sobre a massa insolvente não forem pagos, terão que ser reclamados em ação própria ao processo de insolvência, nos termos do art. 89.º, n.º 2 do CIRE. V. o Ac. do TR do Porto de 18.06.2009, Proc. n.º 269/07 (Relator MARIA CATARINA).

¹²³ Pelo que não têm de ser reclamadas, podendo os respetivos credores exigir diretamente o seu pagamento à própria massa insolvente e inclusivamente proceder à execução dos bens desta em caso de não pagamento. Assim, LUIS MENEZES LEITÃO, *As Dívidas...ob., cit.*, p. 32 e ss.

¹²⁴ Neste sentido, v. Ac. do TCA do Sul, de 17.01.2019, Proc. 558/11 (Relator VITAL LOPES).

¹²⁵ Neste sentido, ANTÓNIO LIMA GUERREIRO, *Lei ...ob., cit.*, p. 151.

CAPÍTULO II: A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES DE SOCIEDADES COMERCIAIS

A responsabilidade tributária dos administradores no ordenamento jurídico português tem assumido diversos contornos ao longo dos tempos¹²⁶. Basta olharmos para as sucessivas alterações desde a sua primeira previsão legal em 1929 pelo DL n.º 17.730 de 7 de dezembro até à sua previsão atual vertida na LGT aprovada pelo DL n.º 298 de 17 de dezembro de 1998 e mais recentemente também no RERE aprovado pela Lei n.º 8/2018, de 2 de março. O que evidencia que a responsabilidade tributária daqueles não é estática, moldando-se em face de transformações económicas, sociais e políticas.

Vejamos agora, antes de analisarmos o quadro legal atual, as principais conceções da evolução desta responsabilidade.

1. Linhas gerais sobre a evolução histórica

Consagrada pela primeira vez no ordenamento jurídico português na primeira metade do século XX através do Decreto n.º 17.730 de 7 de dezembro de 1929, a responsabilidade tributária dos administradores era uma responsabilidade funcional, estritamente objetiva.

Preceituava o n.º 1 daquele diploma: *“por todas as contribuições, impostos, multas e quaisquer outras dívidas ao Estado que foram liquidadas ou impostas a empresas ou sociedades de responsabilidade limitada em relação a actos praticados ou*

¹²⁶ O mesmo se diga a respeito da consideração da sua natureza jurídica. Várias têm sido as teorias adiantadas para caracterizar a natureza jurídica deste instituto. Podemos apontar três posições distintas: (i) a que defende que estamos diante de uma fiança legal; (ii) a que entende que se trata de uma forma de responsabilidade civil extracontratual (ou contratual); (iii) e a que qualifica como uma figura *sui generis*, própria do Direito Tributário. Parece-nos que, apesar de existirem vasos comunicantes entre ambas as considerações com a figura da responsabilidade tributária, a verdade é que somos de parecer que se trata de uma figura específica do direito tributário com características próprias. Acompanhamos assim o entendimento de PAULO DE PITTA E CUNHA e JORGE COSTA SANTOS, *Responsabilidade...ob., cit.*, p. 29, *“Resta, assim, considerar a responsabilidade tributária como uma figura própria do Direito fiscal. Dizer isto não significa, porém, que a definição dos contornos e das características da figura em causa seja deixada ao sabor da simples exegese dos preceitos que a consagram e à margem de quaisquer quadros dogmáticos. Pelo contrário, o facto de a responsabilidade tributária apresentar inegáveis pontos de contacto com os institutos da fiança e da responsabilidade aquiliana permite e legitima, desde logo, o recurso à dogmática destas figuras como elemento de apoio no estudo da primeira.”* Para desenvolvimentos sobre esta temática, v. entre outros, TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, *Da Responsabilidade...ob., cit.*, pp. 168-184. Também no ordenamento jurídico espanhol não existe unanimidade a respeito da natureza da responsabilidade tributária. Sobre as diferentes posições v. DOMINGO CARBAJO VASCO, *Algunas cuestiones tributarias en los concursos de acreedores*, 7.ª edición, IEF, 2019, p. 120 e ss.

a actividades exercidas depois da publicação do presente decreto são pessoal e solidariamente responsáveis, pelo período da sua gerência, os respectivos administradores ou gerentes, e ainda os membros do conselho fiscal nas sociedades em que houver, se este expressamente caucionou o acto de que deriva a responsabilidade.”

Delimitando o seu âmbito objetivo, os administradores seriam responsáveis *por todas as contribuições, impostos, multas e quaisquer outras dívidas ao Estado*¹²⁷.

No respeitante ao âmbito subjetivo, qualquer administrador, mesmo que não exercesse de facto as suas funções seria responsável, bastando-se a mera qualidade de administrador (administrador de direito) para se lhe imputar a não satisfação da dívida independente de qualquer conduta ilícita ou culposa¹²⁸, o que na prática caracterizava esta responsabilidade como objetiva¹²⁹. *A contrario*, quem não fosse gerente de direito nunca era considerado responsável.

De um modo geral, esta responsabilidade atendia somente ao facto do respetivo cargo de administrador ser exercido num período que abarcasse a dívida tributária, independentemente de quaisquer outras considerações, e, portanto, limitava a responsabilidade do administrador às dívidas tributárias afetas ao período da respetiva administração.

Tratava-se de um regime bastante severo justificado pelo contexto político, económico e social que se fazia sentir em Portugal¹³⁰, não obstante os esforços da

¹²⁷ Com a ressalva, de se entender que o sentido da expressão “*quaisquer outras dívidas*”, deveria ser interpretado como quaisquer outras dívidas tributárias. Cfr. PAULO DE PITTA E CUNHA e JORGE COSTA SANTOS, *Responsabilidade Tributária dos Administradores ou Gerentes*, LEX, 1999, p. 33-38. Como observa SOFIA DE VASCONCELOS CASIMIRO, *A Responsabilidade dos Gestores, Administradores e Directores pelas Dívidas Tributárias das Sociedades Comerciais*, Almedina, 2000, p. 45, o alcance desta expressão permitiu que se iniciasse uma querela doutrinal e jurisprudencial quanto à abrangência dessa fórmula legal.

¹²⁸ Como explicam PAULO DE PITTA E CUNHA e JORGE COSTA SANTOS, *Responsabilidade...ob., cit.*, p. 83, o legislador optou por não consagrar a culpa como requisito autónomo da responsabilidade tributária porque pressupunha que todos os administradores que não solvessem os seus débitos fiscais teriam agido com culpa.

¹²⁹ Como refere SOFIA DE VASCONCELOS CASIMIRO, *A Responsabilidade...ob., cit.*, p. 37, a responsabilidade consagrada no Decreto n.º 17.730 e posteriormente, como veremos, no DL n.º 68/87 de 9 de fevereiro “(...) *apresentam como elemento comum a indiferença na efetivação da responsabilidade do gestor, por qualquer atuação, omissão ou intenção desse gestor. Caracterizam-se pois, por uma responsabilidade automática que prescinde da observância ou apuramento de um elemento subjetivo (...) resulta assim um sistema objetivo, sem exigência de uma culpa efetiva do gestor.*”

¹³⁰ A este propósito, explica de forma muito sumária EDGAR VALLES, *Responsabilidade...ob., cit.*, p. 43, que “*os cofres públicos estavam vazios e o diploma surgiu no programa de saneamento financeiro introduzido por Oliveira Salazar, então jovem ministro do governo saído do movimento do 28 de maio, que derrubou a 1ª República. Não admira, por isso, que fosse introduzido um regime severo.*”

jurisprudência da altura em exigir a cumulação da gerência de direito e de facto, e não somente a de direito¹³¹.

Com a aprovação do Código de Processo das Contribuições e Impostos pelo DL n.º 45.005 de 27 de abril de 1963, o art. 16.º substituiu o art. 1.º do Decreto n.º 17.730¹³², passando a determinar: “*Por todas as contribuições, impostos, multas e quaisquer outras dívidas ao Estado, que forem liquidadas ou impostas a empresas ou sociedades de responsabilidade limitada, são pessoal e solidariamente responsáveis, pelo período da sua gerência, os respectivos administradores ou gerentes e ainda os membros do conselho fiscal nas sociedades em que o houver, se este expressamente sancionou o acto de que deriva a responsabilidade.*”

Do confronto deste preceito com o anterior, facilmente se constata que existe uma reprodução quase *ipsis verbis* do anterior preceito, mantendo-se igualmente a omissão quanto à exigência da culpa do administrador enquanto pressuposto da responsabilidade.

A jurisprudência e a doutrina, no entanto, tentaram traçar limites, no sentido de se exigir para além do exercício real e efetivo do respetivo cargo, uma conduta ilícita e uma conduta culposa¹³³. Por referência a este último aspeto perguntou-se se a responsabilidade dos administradores se fundamentava numa culpa funcional ou numa culpa subjetiva¹³⁴, tendo optado a jurisprudência maioritária pela primeira tese, referindo TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, “(...) *sendo impossível aos gerentes e administradores ilidir a presunção, verificou-se que a única alternativa de defesa residia na prova do não exercício efetivo das funções de gerência, pois considerou-se, quer entre a doutrina, quer entre a jurisprudência, que o gestor de direito que conseguisse provar que, efetivamente, não exercia funções de gerência, não seria responsável pela dívida tributária*”¹³⁵.

¹³¹ Para mais desenvolvimentos v. PAULO DE PITTA E CUNHA e JORGE COSTA SANTOS, *Responsabilidade...ob., cit.*, p. 75- 77; TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, *Da Responsabilidade...ob., cit.*, p. 109.

¹³² Tendo sido tornada aplicável à falta de pagamento de contribuições do regime geral de previdência pelo DL n.º 512/66 de 3 de julho e pelo art. 13.º do DL n.º 103/80 de 9 de maio.

¹³³ TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, *Da Responsabilidade...ob., cit.*, pp. 111 e 115. Acerca da conduta ilícita, a A., refere as divergências que existiam em torno da definição de ato ilícito, por um lado quem considerasse que tal ato ilícito se consubstanciava no não pagamento da dívida ao Estado, e por outro que o ato ilícito se traduzia na violação de normas de proteção com garantia dos credores.

¹³⁴ Sobre esta discussão v. SOFIA DE VASCONCELOS CASIMIRO, *A Responsabilidade...ob., cit.*, p. 74.

¹³⁵ TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, *Da Responsabilidade...ob., cit.*, p. 115.

Como salienta SÉRGIO VASQUES, “Na prática (...) se a Fazenda Pública pretendesse fazer reverter contra o gestor a dívida fiscal que tivesse sobre a empresa, bastava-lhe, nos termos do CPCI, demonstrar que o gestor tinha essa qualidade e que o património da empresa não bastava para a satisfação da dívida fiscal- tudo o mais se presumia.”¹³⁶

Este panorama viria a mudar em 1987 com o DL n.º 68/67 de 9 de fevereiro, que no seu único artigo dispunha: “À responsabilidade dos gerentes ou administradores de sociedades de responsabilidade limitada prevista no artigo 16.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 45005, de 27 de Abril de 1963, e no artigo 13.º do Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio, é aplicável o regime do artigo 78.º do Código das Sociedades Comerciais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 262/86, de 2 de Setembro.”

Nessa medida, passou a aplicar-se o regime geral de responsabilidade civil dos administradores previsto no art. 78.º do CSC¹³⁷ segundo o qual: “Os gerentes ou administradores respondem para com os credores da sociedade quando, pela inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção destes, o património social se torne insuficiente para a satisfação dos respectivos crédito”

Em face de tal previsão, o credor Estado ficaria em posição idêntica à dos restantes credores sociais, no sentido em que esta forma de responsabilidade apenas se poderia efetivar quando a insuficiência do património social resultasse de uma conduta ilícita e culposa imputável aos administradores¹³⁸. Deste modo, passamos a ter dois requisitos autónomos, ilicitude e culpa, aos quais se somam, onexo de causalidade entre o ato ilícito e culposo e a produção do dano.

Assim, caberia ao Estado credor a prova da atuação culposa dos administradores, isto é, que em razão da inobservância culposa (por força de um comportamento censurável do administrador¹³⁹) das disposições legais ou contratuais

¹³⁶ SÉRGIO VASQUES, *A Responsabilidade...ob., cit.*, p. 140.

¹³⁷ Como referia o preâmbulo do diploma, “Dá-se, para mais, o caso de o novo Código das Sociedades Comerciais delinear em termos conceitualmente mais correctos os quadros gerais dessa responsabilidade (civil dos administradores). Daí que perca cada vez mais sentido dotar o Estado, enquanto credor social, de um estatuto desproporcionadamente privilegiado.”

¹³⁸ Cfr. PAULO DE PITTA E CUNHA e JORGE COSTA SANTOS, *Responsabilidade...ob., cit.*, p. 13.

¹³⁹ Afirmando SÉRGIO VASQUES, *A Responsabilidade...ob., cit.*, p. 144., que “(...) o que é censurável no dia-a-dia de um gestor de empresas depende de mim e um factores: da dimensão da empresa, do setor económico no qual opera, das condições de mercado, do imposto que está em causa... E de mil e um

*destinadas à protecção daquele credor*¹⁴⁰, que o património da sociedade se tornou insuficiente para a satisfação da dívida fiscal¹⁴¹. Mas a questão da repartição do ónus da prova da culpa não era isenta de dúvidas, existindo quem pugnassem que recaia sobre os administradores uma presunção de culpa, cabendo a estes elidir a presunção¹⁴².

Contudo não tardou a mudança, e com o Código do Processo Tributário aprovado pelo DL n.º 154/91, de 23 de abril inverteu-se a situação da repartição do ónus da prova, com o art. 13.º, n.º 1 ao estatuir: “*Os administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam funções de administração nas empresas e sociedades de responsabilidade limitada são subsidiariamente responsáveis em relação àquelas e solidariamente entre si por todas as contribuições e impostos relativos ao período de exercício do seu cargo, salvo se provarem que não foi por culpa sua que a o património da empresa ou sociedade de responsabilidade limitada se tornou insuficiente para a satisfação dos créditos fiscais.*”¹⁴³ (sublinhado nosso).

Em face desta redação (originária), bem se pode dizer, que se estabeleceu uma presunção *iuris tantum* que passou a recair sobre os administradores, tendo estes o ónus de fazer a prova negativa que a insuficiência do património social para satisfação das dívidas tributárias cujo facto constitutivo ou cujo vencimento tivesse ocorrido no exercício das suas funções não se deveu a culpa sua. Como sublinha TEIXEIRA RIBEIRO “(...) se era difícil à Fazenda Pública fazer a prova positiva da culpa, ainda é mais difícil aos administradores ou gerentes fazerem a sua prova negativa. De modo que,

factores depende também a capacidade de um comportamento censurável de gestão em produzir um resultado danoso para o património da empresa.”

¹⁴⁰ O ato ilícito é assim constituído pela inobservância das normas de protecção dos credores e não o incumprimento de uma dívida fiscal. Neste sentido, JOÃO DA COSTA ANDRADE, *Responsabilidade Fiscal dos Gerentes e Administradores – A Culpa Jurídico-Tributária*, BFD 80, 2004, pp. 826-827.

¹⁴¹ Como adverte TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, *Da Responsabilidade... ob., cit.*, p. 120, “(...) no que toca a aspetos de cariz procedimental/processual, o Estado continuou a beneficiar da falta de necessidade de se munir de uma sentença judicial para poder ver satisfeitos os seus créditos.”

¹⁴² Conforme indica EDGAR VALLES, *Responsabilidade...ob., cit.*, p. 50, o Ac. do Tribunal Pleno de 17/03/96 veio pôr termo às divergências na jurisprudência defendendo “*IV. A responsabilidade subsidiária dos administradores ou gerentes efectivos só poderá ser elidível no âmbito do artigo único do Dec. Lei n.º 68/87, com prova que demonstrasse que não era gerente de facto ou que, sendo-o, não tinha culpa no facto de o património da executada se ter tornado insuficiente para solver a dívida exequenda.*”

¹⁴³ Posteriormente a redação da versão originária deste art. 13.º do CPT foi alterada pela Lei n.º 52-C/96 de 27 de dezembro, que alargou o universo dos responsáveis tributários, ao acrescentar a expressão “ainda que somente de facto”: “*Os administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração nas empresas e sociedades de responsabilidade limitada são subsidiariamente responsáveis em relação àquelas e solidariamente entre si por todas as contribuições e impostos relativos ao período de exercício do seu cargo, salvo se provarem que não foi por culpa sua que o património da empresa ou sociedade de responsabilidade limitada se tornou insuficiente para a satisfação dos créditos fiscais.*”

na prática, isso significa regressar-se (...) sempre que os administradores ou gerentes falhem na prova negativa- à culpa funcional do Decreto de 1929. As voltas que o mundo dá!”¹⁴⁴

Este panorama viria a ser alterado, com a aprovação da Lei Geral Tributária pelo DL n.º 398/98 de 17 de setembro, que revogou o art. 13.º do CPT, e passou a prever no seu art. 24.º, n.º 1 o regime da responsabilidade tributária dos administradores que ainda vigora atualmente¹⁴⁵.

2. O quadro legal atual

Como acabámos de referir, o atual regime de responsabilidade tributária dos administradores está previsto no n.º 1 do art. 24.º da LGT, dispondo a atual redação (dada pela Lei n.º 7/2021): “ *Os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas 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 colectiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação; 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.*”

Numa primeira leitura do preceito, conclui-se pelo carácter subsidiário em relação à responsabilidade do devedor principal e pelo carácter solidário entre os vários responsáveis, caso existam. A respeito do seu âmbito objetivo, igualmente se conclui que a responsabilidade do administrador se encontra delimitada pelas dívidas tributárias. Já o seu âmbito subjetivo abarca para além dos administradores, as pessoas que exerçam *funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados*. Por outro lado, constata-se do confronto da al. a) com a al. b) agora uma

¹⁴⁴ TEIXEIRA RIBEIRO, Anotação ao Ac. do STA de 28 de novembro de 1990, RLJ n.º 3815, ano 125, p. 50.

¹⁴⁵ Cabe referir, que a responsabilidade dos administradores por coimas e multas aplicadas às sociedades encontra-se prevista no art. 8.º do Regime Geral das Infrações Tributárias.

repartição do ónus da prova, atribuindo-se na primeira alínea o ónus à AT e na segunda alínea o ónus aos administradores.

Pela particularidade que assume no desenvolvimento do nosso objeto de estudo e pelo precioso auxílio, que como iremos ver, contribuirá para a interpretação da nova regra de responsabilidade tributária presente no art. 33.º do RERE, importa analisar o regime do art. 24.º, n.º 1 da LGT mais de espaço.

Começemos por analisar o âmbito objetivo, seguindo-se a análise do seu âmbito subjetivo, e por fim os pressupostos específicos ínsitos a cada uma das situações especificadas nas als. a) e b).

3. O âmbito objetivo da responsabilidade tributária dos administradores: o conceito de dívidas tributárias

Tal e qual como se verifica na evolução do regime da responsabilidade tributárias dos administradores, a delimitação das dívidas pelas quais o administrador era responsável sempre suscitou dúvidas quer porque a técnica legislativa se socorria de conceitos indeterminados, quer porque nos vários diplomas as normas que estabeleciam a responsabilidade não fixaram sempre nos mesmos termos o âmbito material dessa responsabilidade.

Em face do regime atual rege o n.º 1 do art. 24.º no corpo comum às duas situações previstas nas als. a) e b), que os administradores são responsáveis pelas dívidas tributárias. Nessa medida, pergunta-se desde logo, o que se deverá entender pelo conceito de dívidas tributárias para efeito do artigo em análise, questão que assume especial pertinência em face do conjunto de dívidas que pode ser objeto do processo de execução fiscal nos termos do art. 148.º do CPPT.

No estágio atual da legislação não encontramos nenhuma definição legal de dívidas tributárias, nem tão pouco de tributo que auxilie a precisar o sentido daquela expressão.

Como assinala JOSÉ CASALTA NABAIS a respeito da ausência de uma definição legal de tributo: *“(...) bem se compreende, uma vez que não é nela que se encontra polarizada a atenção dos juristas. Longe disso. De facto, essa atenção tem estado focada exclusivamente na figura dos tributos unilaterais ou impostos. Afirmação que em nada foi posta em causa pela aprovação da Lei Geral Tributária (LGT), pois que,*

não obstante o título desta parecer identificar como seu objecto os tributos em geral, ela fundamentalmente não é mais do que uma lei geral sobre as relações tributárias relativas aos impostos. Algo que resulta muito claro da própria LGT ao prescrever, no n.º 3, do seu artigo 3.º, que o regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas consta de lei especial.”¹⁴⁶

Por conseguinte, integra o legislador no conceito de tributo “os impostos incluindo os aduaneiros e especiais, e outras espécies tributárias criadas por lei, designadamente as taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas” (n.º 2 do art. 3.º da LGT).

De facto, em face de tal redação, parece que o conceito de dívidas tributárias abrange quer os impostos quer as taxas e demais contribuições financeiras, traduzindo-se assim num alargamento do âmbito material explícito no anterior regime do art. 13.º do CPT (que apenas admitia as dívidas de contribuições e impostos). A mais disto, parece ser este o sentido a aplicar no estrito quadro do art. 24.º LGT, em face da norma de enquadramento geral e conceptual da responsabilidade tributária, prevista no n.º 1 do art. 22.º da LGT onde se dispõe “A responsabilidade tributária abrange, nos termos fixados na lei, a totalidade da dívida tributária (e não a totalidade da dívida fiscal), os juros e demais encargos legais.”

No entanto julgamos que esta asserção não é inteiramente isenta de dúvidas.

Em primeiro lugar, pela redação do n.º 3 do preceito em análise, que expressamente determina que o regime geral taxas e demais contribuições financeiras consta de lei especial, o que quer significar que não se aplicam sem mais todas as disposições da LGT¹⁴⁷, descartando assim a LGT a hipótese de conter qualquer regime geral comum às taxas.

Acresce que até à presente data não se verifica a existência de um regime geral das taxas¹⁴⁸, à exceção do Regime Geral das Autarquias Locais aprovado pela Lei n.º 53-

¹⁴⁶ JOSÉ CASALTA NABAIS, *Sobre o regime jurídico das taxas*, CEJ, dezembro, 2015, p. 12. Acrescentando o A., que “(...) a ausência de qualquer definição legal verifica-se também relativamente quer à figura dos impostos quer à figura das taxas, pois que nem na LGT, no que respeita aos impostos (e taxas) nem no Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (RGAL), no respeitante às taxas, encontramos qualquer definição das referidas figuras tributárias.”

¹⁴⁷ Cfr. ISABEL MARQUES DA SILVA, *Considerações acerca da responsabilidade por dívidas e por infracções tributárias dos membros dos corpos sociais*, Direito e Justiça, volume XVI, Tomo 1, 2002, p. 275.

¹⁴⁸ Referindo VITAL MOREIRA e JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Vol. I, 4ª ed., Coimbra Editora, 2007, p. 1096 que estamos diante de uma

E/2006, de 29 de dezembro sendo que aqui importa fazer menção ao disposto no Ac. do TC n.º 38/00¹⁴⁹, de matéria respeitante a taxas de justiça, que refere: “(...) *o que se encontra na reserva legislativa da Assembleia da República é o regime geral a que se encontram sujeitas as taxas devidas às entidades públicas, e não o regime particular de cada uma delas, salvo se esse regime particular entrar em contradição com o referido regime geral.*”

Recorde-se que, como bem decorre do art. 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP, é da (exclusiva) competência da AR ou do Governo munido de autorização legislativa a “*criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas*”. Vale dizer que a reserva parlamentar aqui presente se reporta a duas reservas distintas, a primeira respeitante aos impostos que em articulação com o n.º 2 do art. 103.º da CRP implica que aquele órgão legiferante primário ou o Governo (mediante DL autorizado) se pronuncie sobre cada um dos elementos essenciais de cada imposto (incidência, taxas, benefícios fiscais, garantias dos contribuintes); e a segunda respeitante às taxas e demais contribuições financeiras, em que se exige à AR e ao Governo que estabeleça o correspondente regime geral¹⁵⁰.

Com efeito, importa lembrar que foi no uso da autorização legislativa concedida pelo art. 1.º da Lei n.º 41/98, de 4 de agosto, e nos termos das alíneas a) e b) do n.º 1 do art. 198.º e do n.º 5 do art. 112.º da CRP, que o Governo através do DL n.º 398/98 aprovou a LGT.

Por conseguinte nos termos do art. 2.º, n.º 8 daquela autorização previa-se “*Para a prossecução dos fins indicados nos artigos anteriores [v.g. reforço das garantias dos contribuintes] o Governo fica autorizado a: Fazer abranger pela lei geral tributária os impostos, nomeadamente os impostos alfandegários, e as taxas, em tudo o que não exigir um regime especial, nomeadamente ditado pelo direito comunitário.*” Acrescentando o n.º 15, alínea c), que o Governo ficaria igualmente autorizado a “*Regulamentar 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*

inconstitucionalidade por omissão, uma vez que o legislador não deu ainda cumprimento à imposição legislativa que resulta da norma constitucional.

¹⁴⁹ Ac. do TC n.º 38/00, de 26.01.2000, Proc. n.º 235/97, (Relator LUIS NUNES DE ALMEIDA).

¹⁵⁰ Cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Manual...ob., cit.*, p. 47.

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.” (sublinhados nossos).

Da leitura destas alíneas da autorização legislativa, retiramos que de facto o Governo ficou autorizado a abranger pela LGT as taxas naquilo que não fosse exigível um regime especial. Nesta senda, defende ISABEL MARQUES DA SILVA que essa exigência parece ser o caso quanto à responsabilidade tributária¹⁵¹.

Em boa verdade, como já vimos anteriormente, a responsabilidade tributária é uma responsabilidade excecional e legal e que por se tratar de matéria tributária subjetiva está incluída na competência reservada da AR e a LGT di-lo expressamente no seu art. 8.º, n.º 2. E por assim ser, entendem PAULO MARQUES, PEDRO CORREIA GONÇALVES e RUI MARQUES, que o facto de a matéria da responsabilidade tributária integrar a incidência e mesmo as garantias dos contribuintes enquadrável no âmbito da reserva de lei inerente aos impostos, que o conceito de dívidas tributárias abrange apenas os impostos e não outras espécies tributárias como as taxas¹⁵². Nesta esteia sustenta ABÍLIO MORGADO¹⁵³ que aquele conceito deve integrar somente as dívidas de impostos em face das regras de interpretação jurídicas inerentes ao princípio da tipicidade legal, perante a natureza da responsabilidade tributária. Considera o A., que a excecionalidade desta figura é desproporcional para a realidade bilateral das taxas, em que se pode reagir prontamente ao incumprimento das respetivas dívidas.

Corroborando este aspeto, DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM DA SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, consideram que o art. 24.º é uma norma que está desenhada para garantir o cumprimento dos impostos e não das taxas que possibilitam ao credor meios de forçar o seu dever ao cumprimento, nomeadamente recusando a sua prestação. Para estes AA., considerando o art. 3.º, n.º 3 da LGT e a

¹⁵¹ ISABEL MARQUES DA SILVA, *Considerações...ob., cit.*, p. 275.

¹⁵² PAULO MARQUES, PEDRO CORREIA GONÇALVES e RUI MARQUES, *Responsabilidade...ob., cit.*, p. 36.

¹⁵³ ABÍLIO MORGADO, *Responsabilidade tributária: ensaio sobre o regime do art.º 24.º da Lei Geral Tributária*, CTF, n.º 405, CEJ, 2005, p. 114.

autorização legislativa concedida ao Governo, o art. 24.º da LGT é uma norma que não se aplica às taxas sem manifestação expressa da vontade do legislador.¹⁵⁴

Com uma leitura diferente¹⁵⁵, SÉRGIO VASQUES, admite que tendo em conta a extensão do termo tributos do n.º 2 do art. 3.º da LGT, que as taxas e contribuições incluem o âmbito objetivo do art. 24.º. Não obstante, entende o A., que se afigura uma *solução inteiramente carente de justificação*, atendendo à ratio subjacente à previsão da responsabilidade dos administradores, em particular da inversão do ónus da prova ínsita na al. b) daquele preceito. Conclui o A., que o alargamento do âmbito objetivo desta responsabilidade se deveu a “*mero descuido técnico*”, visto que o legislador nos arts posteriores (25.º e 26.º da LGT) admite a reversão por *dívidas fiscais*, i.e., dívidas de impostos, prescindindo da expressão dívidas tributárias. A este propósito vale sublinhar, que recentemente a Lei n.º 7/2021 de 26 de fevereiro procedeu à alteração dos arts. 25.º e 26.º da LGT substituindo o vocábulo “dívidas fiscais” por “dívidas tributárias”, o que de imediato parece resultar num alargamento do âmbito material daquelas responsabilidades, contrariamente ao que sucede no art. 27.º, n.º 1 da LGT¹⁵⁶, em que o legislador circunscreve expressamente esta responsabilidade aos impostos e contribuições, excluindo as taxas.

Colhidos os vários argumentos, em nossa perspetiva, a interpretação do conceito não deve laborar de ânimo leve, em particular no âmbito do instituto da responsabilidade, cujos contornos devem ser cuidadosos e escrupulosamente definidos pelo legislador.

No plano geral a delimitação deste conceito implica que se tenha em linha de conta a distinção entre o direito tributário e direito fiscal, correspondendo o primeiro ao direito das receitas coativas (tributos) do Estado e demais entes públicos, e o segundo (sub-ramo conexo daquele) como o direito relativo às receitas coativas unilaterais (impostos)¹⁵⁷. À luz deste entendimento, haver-se-ão de compreender no perímetro dos

¹⁵⁴ DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM DA SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, 3.ª edição, Encontro da Escrita, 2012, p.143. Em igual sentido, DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÓNICA HORTA NEVES LEITE DE CAMPOS, *Manual...ob.*, cit., p. 402; SÉRGIO VASQUES, *A Responsabilidade...ob.*, cit., p. 155.

¹⁵⁵ ANTÓNIO LIMA GUERREIRO, *Lei...ob.*, cit., p. 144, considera que o âmbito material desta responsabilidade cobre todo o espectro das dívidas com natureza tributárias do Estado, excluindo aquelas que não tenham essa natureza.

¹⁵⁶ Aí se determina que o gestor de bens ou direitos é responsável pelas contribuições e impostos da entidade não residente sem estabelecimento estável em território português, resultantes do exercício do seu cargo.

¹⁵⁷ JOSÉ CASALTA NABAIS, *Manual...ob.*, cit., p.30.

tributos, os tributos com estrutura unilateral (impostos) e os tributos com estrutura bilateral (taxas e contribuições financeiras).¹⁵⁸ Em face de tal, dir-se-á que as dívidas tributárias serão as dívidas oriundas de impostos, de taxas e demais contribuições, enquanto as dívidas fiscais serão apenas as dívidas de impostos.¹⁵⁹

Julgamos, porém, que a articulação deste conceito com a figura da responsabilidade tributária e a sua eventual aplicação exige cautelas. Por um lado, na responsabilidade tributária ínsita ao art. 24.º da LGT, as exigências da segurança jurídica¹⁶⁰ mostram-se mais intensas em virtude de estarmos na presença de uma norma de incidência tributária, matéria em que prepondera o princípio da legalidade tributária. Doutro lado, ainda que possamos admitir que as exigências da legalidade tributária se mostrem menos rigorosas quanto a taxas e contribuições do que quanto aos impostos, deve entender-se mormente em respeito pelo princípio da segurança jurídica (que reveste redobrada acuidade em sede de tributos visto que representam uma ablação coativa do património¹⁶¹), que a falta de clareza da lei (e a falta de menção expressa do legislador naquele sentido¹⁶²), dificuldade para a qual os legisladores com frequência contribuem, não pode conduzir sem mais, em sede de reversão à aplicação aos administradores de toda e qualquer dívida oriunda de *tributos* que assentam em realidades diferentes. Parece-nos, justificar-se, uma interpretação que não considere apenas o elemento literal das normas,

¹⁵⁸ *Idem.*, p. 43. Em sentido idêntico, JÓNATAS E.M. MACHADO e PAULO NOGUEIRA DA COSTA, *Manual...ob., cit.*, p. 12. Com uma divisão tripartida de tributos, v. a nossa CRP, impostos taxas e contribuições financeiras a favor das entidades públicas.

¹⁵⁹ Não obstante, como adverte JOSÉ CASALTA NABAIS *Manual...ob., cit.*, p. 31 (nota n.º 12), “*Em geral, o adjetivo tributário é utilizado como sinónimo de fiscal (v. por exemplo, as expressões relação tributária, obrigação tributária, substituição tributária, responsabilidade tributária, etc.). O que não significa que, por vezes, não aconteça o contrário, utilizando-se o adjetivo fiscal com o sentido de tributário, como se verifica com as expressões “tribunais fiscais” (...).*”

¹⁶⁰ Julgamos que o preceito em apreço, deverá ser interpretado com as devidas cautelas obedecendo naturalmente aos princípios da segurança e certeza jurídica, base da sustentação do Estado de Direito Democrático, bem como ao princípio da legalidade fiscal.

¹⁶¹ SÉRGIO VASQUES, *Manual...ob., cit.*, p.339.

¹⁶² I.e., que aplica às taxas a norma do art. 24.º da LGT.

Ainda neste estágio, refere JOSÉ CASALTA NABAIS *Sobre...ob., cit.*, pp. 27-28: “*Por conseguinte, a referida omissão legislativa não pode ter-se por uma omissão total, uma vez que o RGTAL não deixa de constituir no nosso ordenamento jurídico uma importante expressão fragmentária ou parcial de um regime geral das taxas ou de certas taxas. (Expressão fragmentária que, de algum modo, também o referido n.º 2 do artigo 4.º da LGT integra. Muito embora e não obstante a designação que essa lei ostenta (lei geral tributária), excluir genericamente a sua aplicação às taxas, como consta do n.º 3, do artigo 3.º.) RGTAL que encontramos o que podemos designar por regime comum das taxas integrado por princípios que, embora formulados relativamente às taxas das autarquias locais, se reportam à generalidade das taxas sejam estas estaduais, autárquicas ou para-estaduais.*”

mas que tenha presente as razões que subjazem à consagração daquele instituto e ao carácter excecional que o mesmo reveste.

Acrescente-se que não será de sustentar que a integração no âmbito material da responsabilidade tributária dos administradores compreende as taxas e contribuições pelo facto de estas serem objeto do processo de execução fiscal nos termos do art. 148.º do CPPT, visto que esta norma delimita o objeto do processo de execução e não o âmbito da responsabilidade subsidiária dos administradores.

Não temos dúvidas que as dívidas de impostos integram o âmbito material daquela responsabilidade, e nessa medida a possibilidade da reversão daquelas contra os administradores, sendo aqui importante fazer menção ao disposto Ac. do STJ, de 10.03.2021, que refere “ *O legislador só consagrou o instituto da reversão na execução fiscal, como alteração subjectiva da instância executiva, para possibilitar que, por essa via, se cobrem, no mesmo processo executivo, as dívidas de impostos, mesmo de quem não ocupa, inicialmente, a posição passiva na execução, por não figurar no título executivo. O que se justifica em atenção à natureza da dívida e aos interesses colectivos em jogo (o legislador concebeu a execução fiscal como um meio mais expedito e célere do que a execução comum, visando a cobrança coerciva das dívidas fiscais (...))*”.

Maiores dificuldades prendem-se, porém, com o tratamento a dar às dívidas das contribuições para a SS¹⁶³. Neste apartado a jurisprudência tem perfilhado reiteradamente pela sua consideração como impostos, vislumbrando-se a título exemplificativo, o Ac. do TCAS, de 12.07.2019, em sede do qual determinou: “*As contribuições para a segurança social podem definir-se, actualmente, como prestações pecuniárias de carácter obrigatório e definitivo, afectas ao financiamento de uma ampla categoria de despesas do sistema previdencial de segurança social e de outras (designadamente das políticas activas de emprego e de formação profissional), pagas a favor de uma entidade de natureza pública e tendo em vista a realização de um fim público de protecção social. Às*

¹⁶³ Dispõe o art.185.º do CRCSPSS, aprovado pela Lei nº 110/2009, de 16 de Setembro, “*Consideram-se dívidas à segurança social, para efeitos do presente Código, todas as dívidas contraídas perante as instituições do sistema de segurança social pelas pessoas singulares, pelas pessoas coletivas e outras entidades a estas legalmente equiparadas, designadamente as relativas às contribuições, quotizações, taxas, incluindo as adicionais, os juros, as coimas e outras sanções pecuniárias relativas a contraordenações, custos e outros encargos legais.*” Já nos termos do art. 186.º, n.º 1 “*A dívida à segurança social é regularizada através do seu pagamento voluntário, nos termos previsto no presente Código, no âmbito da execução cível ou no âmbito da execução fiscal.*”

contribuições/quotizações para a segurança social, as quais se devem considerar verdadeiros impostos, aplica-se o princípio da responsabilidade subsidiária consagrado no art.º 24, da Lei Geral Tributária.”¹⁶⁴

Por sua vez, a matéria não se revela pacífica entre a doutrina. Entende ANTÓNIO DE SOUSA FRANCO¹⁶⁵, que as contribuições para a SS configuram contribuições especiais “*por serem consequência da detenção de uma qualidade social específica que é fundamento da assunção pelo Estado de certos encargos ou par aa atribuição de certos benefícios.*” SÉRGIO VASQUES considera que estas “*constituem verdadeiras e modernas contribuições, figuradas a meio caminho entre as taxas e os impostos*”. Defende o A., que apenas se deverão considerar por contribuições (financeiras) as que são devidas pelos trabalhadores, e por impostos as contribuições a cargo das entidades empregadoras¹⁶⁶. Noutro quadrante, DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÓNICA HORTA NEVES LEITES DE CAMPO, reconduzem as contribuições pagas pelos trabalhadores à qualificação de impostos, e por maioria de razão às contribuições das entidades empregadoras¹⁶⁷. Destacamos ainda a posição de CASALTA NABAIS, o qual defende que “*a disciplina jurídica das contribuições (quotizações dos trabalhadores e contribuições das entidades empregadoras) se revela cada vez mais próxima dos tributos unilaterais ou impostos (...) para o que muito contribuiu a aprovação do Código Contributivo da Segurança Social, em que as contribuições viram a sua base de incidência significativamente alargada (...) que aproximou essa base muito da que releva em sede do IRS.*”¹⁶⁸

¹⁶⁴ Ac. do TCAS, de 12.07.2017, Proc. 1305/14.9BELRA, (Relator JOAQUIM CONDESSO); Ac. do TCAS, de 25.06.2020, Proc. 571/08.3BEALM, (Relator CATARINA ALMEIDA E SOUSA). Com o mesmo sentido, mas no âmbito de aplicação do art. 13.º do CPT, o Ac. do TCAS de 01.03.2011, Proc. 04139/10, (Relator: EUGÉNIO SEQUEIRA): “*As contribuições obrigatórias para a Segurança Social a cargo das entidades patronais, constituem verdadeiros impostos, sendo de aplicar quanto ao regime da responsabilidade subsidiária dos administradores ou gerentes pelo seu pagamento, o então previsto no art.º 13.º do Código de Processo Tributário.*”

¹⁶⁵ ANTÓNIO DE SOUSA FRANCO, *Finanças do Sector Público: Introdução aos Subsectores Institucionais*, AAFDL, 2003, pp. 92-95.

¹⁶⁶ SÉRGIO VASQUES, *Manual...ob., cit.*, pp. 266- 267 (notas n.ºs 72 e 73).

¹⁶⁷ DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÓNICA HORTA NEVES LEITE DE CAMPOS, *Manual...ob., cit.*, pp. 69-70.

¹⁶⁸ JOSÉ CASALTA NABAIS, *Sobre...ob., cit.*, p. 21. Acrescentando o A., que “*se a segurança social for concebida como um direito de todos os cidadãos, abrangendo os que para ela não podem contribuir, como o faz o art. 63.º n.º 1, da nossa Constituição, (...) já não haverá obstáculos a considerar as contribuições para a segurança social impostos, ou pelo menos, para aceitar a sua equiparação aos impostos.*” Cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito...ob., cit.*, pp. 622-623.

As dificuldades em tal matéria são bem compreensíveis. Não obstante, nos inclinarmos para a sua consideração como impostos, a questão é delicada, parecendo laborar um conceito de dívidas à *SS stricto sensu* (contribuições e quotizações¹⁶⁹)¹⁷⁰ em face do conceito *lato sensu* constante no art. 185.º do CRCSPSS¹⁷¹.

Igualmente objeto de controvérsia são as denominadas *contribuições financeiras*. Trata-se de um tema que não se afigura pacífico, que tem provocado uma série de intervenções do TC¹⁷² e discussões na doutrina quanto à sua natureza. JOSÉ CASALTA NABAIS, tende a reconduzir esta figura ao regime das taxas, visto que *têm por base uma prestação de natureza grupal* (cujo preço público é pago pelo conjunto dos regulados à respetiva entidade de regulação), termos em que, em sede da disciplina constitucional bastar-se-iam com um princípio de legalidade menos exigente, idêntico ao princípio da legalidade das taxas. Questiona o A., da possibilidade, no atual quadro de alterações suportadas pelo Estado Moderno, de uma total autonomização dessas contribuições face aos demais tributos, pelo que, conclui (acompanhado o entendimento da doutrina como SUZANA TAVARES DA SILVA) pela positiva. Neste correr de ideias, estas subordinar-se-iam no plano formal a um regime jurídico semelhante ao das taxas, e no plano material, o critério material (embora assente no princípio da proporcionalidade e da equidade) poderia sofrer variações consoante a subespécie em

¹⁶⁹ Definindo SUZANA TAVARES DA SILVA, *Direito...ob., cit., p. 102*, contribuições para a SS como “*prestações pecuniárias destinadas à efectivação do direito à segurança social pagas pelas entidades empregadoras, trabalhadores independentes, das entidades contratantes e pelos beneficiários do seguro social voluntário*” e quotizações para a Segurança Social “*prestações pecuniárias destinadas à efectivação do direito à segurança social pagas pelos trabalhadores.*” (cfr. nesse sentido arts. 11.º, n.º 2 e 12.º do CRCSPSS). Refere a A., que estamos perante *domínios cinzentos* no sistema fiscal português.

¹⁷⁰ Numa incursão na jurisprudência, parece ser esse o sentido adotado. V., v.g., Ac. do STA, 09.06.2021, Proc. 0953/16.7BEBRG, (Relator: JOAQUIM CONDESSO); Ac. do TCAN, de 07.03.2019, Proc. 02002/16.6BEPRT (Relator: PAULO FERREIRA DE MAGALHÃES).

¹⁷¹ “*Consideram-se dívidas à segurança social, para efeitos do presente Código, todas as dívidas contraídas perante as instituições do sistema de segurança social pelas pessoas singulares, pelas pessoas coletivas e outras entidades a estas legalmente equiparadas, designadamente as relativas às contribuições, quotizações, taxas, incluindo as adicionais, os juros, as coimas e outras sanções pecuniárias relativas a contraordenações, custos e outros encargos legais.*”

¹⁷² Considerou o TC no seu Ac. n.º 187/2013 aquelas como um *tertium genus* dos tributos. No seu Ac. n.º 539/2015, a respeito da distinção entre as figuras da taxa, imposto e contribuição financeira, entendeu “*As contribuições financeiras constituem um tertium genus de receitas fiscais, que poderão ser qualificadas como taxas coletivas, na medida em que compartilham em parte da natureza dos impostos (porque não têm necessariamente uma contrapartida individualizada para cada contribuinte) e em parte da natureza das taxas (porque visam retribuir o serviço prestado por uma instituição pública a certo círculo ou certa categoria de pessoas ou entidades que beneficiam coletivamente de uma atividade administrativa).*” Entendimento que corroborou no Ac. do TC n.º 181/2019 apesar de não se ter pronunciado pela qualificação do tributo, que entendeu revelar-se inútil para evitar o juízo de inconstitucionalidade da norma em discussão.

apreço (*contribuições especiais parafiscais, contribuições especiais financeiras, contribuições especiais extrafiscais*).¹⁷³

SÉRGIO VASQUES, denomina estas contribuições “taxas coletivas”, na medida em “*que elas assentam em prestações cuja provocação ou aproveitamento se podem dizer seguros quando referidos ao grupo mas apenas prováveis quando referidos ao indivíduos que o integram.*” Entende que estas contribuições compreendem um conjunto de *tributos paracomutativos* que estão em constante mutação, destacando em especial, os tributos que se estão a tornar contribuições, *substituindo a sua estrutura unilateral típica por uma estrutura paracomutativa, orientada para uma relação de troca com os contribuintes*¹⁷⁴.

Em face da complexidade que a temática reveste, parece-nos que independentemente da recondução desta figura ao regime das taxas ou dos impostos, que não lhes é aplicável o instituto da responsabilidade tributária dos administradores, salvo, como já acentuámos, quando o legislador regule expressamente a questão¹⁷⁵. Sufragamos a posição de RUI DUARTE MORAIS, quando afirma que “*não são as regras jurídicas de criação das contribuições financeiras, mas sim, (...) regras especiais – marcadas para mais por um cunho de excecionalidade relativas a um dever de indemnizar por terceiros que não são contribuintes, que não são titulares da manifestação de riqueza que o tributo pretende atingir.*”¹⁷⁶

Já no que tange às taxas, cremos ser desadequada a admissibilidade da reversão dos administradores por dívidas de taxas, considerando que a conexão que se estabelece entre a reversão fiscal e a responsabilidade tributária subsidiária tem subjacente o acautelamento do cumprimento da obrigação fiscal de imposto, visto que o Estado não dispõe de outro meio rápido e eficaz para reagir prontamente ao incumprimento da dívida

¹⁷³ Para mais desenvolvimentos, JOSÉ CASALTA NABAIS *Sobre...ob., cit.*, p. 18 e ss.

¹⁷⁴ Exemplifica o A., a transformação progressiva dos impostos especiais de consumo, orientados no passado para a angariação de receita e que hoje se encontram voltados cada vez mais para a compensação de externalidades negativas. Cfr. SÉRGIO VASQUES, *Manual...ob., cit.*, pp. 263-264.

¹⁷⁵ O que implica que se cumpra o disposto no art. 165.º, n.º 1, al. i) da CRP.

¹⁷⁶ RUI DUARTE MORAIS, *Responsabilidade fiscal subsidiária: algumas notas*, CJT, n.º 26, 2019, p. 11.

de imposto¹⁷⁷, como sucede no caso das dívidas de taxas atenta a estrutura bilateral ou sinalagmática (que se traduz na verificação de uma contraprestação específica¹⁷⁸).

Sucedem que, ainda que se tenha outra leitura (que não sufragamos), considerando que as dívidas decorrentes de “*impostos incluindo os aduaneiros e especiais, e outras espécies tributárias criadas por lei, designadamente as taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas*” (n.º 2, do art. 3.º da LGT) consubstanciam dívidas tributárias, e como tal (aparentemente) passíveis de reversão¹⁷⁹, poder-se-á suscitar a possibilidade de reversão contra os administradores de dívidas tributárias cujo titular da receita não é o Estado. Tenha-se, pois, presente em face do CPPT, que o processo de execução fiscal não tem por objeto única e exclusivamente a cobrança coerciva de dívidas ao Estado, podendo também ser utilizado para a cobrança de dívidas de outras pessoas coletivas de direito público (cfr. 148.º do CPPT). E de facto o processo de execução fiscal pode ser utilizado por outras entidades distintas da pessoa coletiva Estado (administração estadual direta), como aquelas que se enquadram na administração estadual indireta pública (v.g., institutos públicos) e privada (i.e., privados que desempenhem funções de prossecução de interesse público).¹⁸⁰ A acrescentar a este tema, cabe referir que o legislador permite a utilização do processo de execução fiscal na cobrança de dívidas não tributárias,¹⁸¹ o que levanta naturalmente questões no plano do processo de execução fiscal, assim como em sede de responsabilidade tributária dos administradores, que como se compreenderá, é um debate que não vamos versar aqui.

¹⁷⁷ Padecendo por isso, segundo SÉRGIO VASQUES, *Manual...ob., cit.*, p. 411, “*de uma fragilidade que o diminui no confronto com os credores privados e que justifica o regime da LGT.*”

¹⁷⁸ Que há-se traduzir-se numa prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um limite jurídico à atuação dos particulares (cfr. art 4.º, n.º 2 da LGT). Distinguindo-se dos impostos que são estruturalmente unilaterais. Sobre o conceito de imposto, JOSÉ JOAQUIM TEIXEIRA RIBEIRO, *Lições de Finanças Públicas*, 5ª ed., Coimbra Editora, 1995, p. 258 define imposto numa “*prestação pecuniária, coativa e unilateral, sem o carácter de sanção exigida pelo Estado com vista à realização de fins públicos.*”

Acompanhando a doutrina de JOSÉ CASALTA NABAIS, v. o Ac. do TC n.º 848/2017, de 13.12.2017, Proc. 281/2017, (Relator: JOSÉ ANTÓNIO TELES PEREIRA).

¹⁷⁹ PEDRO VIDAL MATOS, *A reversão...ob., cit.*, p. 966.

¹⁸⁰ Veja-se por exemplo que nos termos do art. 12.º, n.º 2 do RGTAL e art. 15.º, al.) do RFAL, as autarquias locais podem recorrer ao processo de execução fiscal, previsto no CPPT, para exigir o pagamento coercivo das dívidas que não foram pagas.

¹⁸¹ Decidiu o Ac. do STA, de 06.02.2002, Proc. 025037, (Relator: BAETA DE QUEIROZ): “*Relativamente às dívidas que não são de impostos, quando cobradas pela execução fiscal, o legislador não previu a possibilidade de as exigir de outrem que não o devedor que figura no título, e contra quem a execução foi instaurada.*”

Por fim, e sem deixar de assinalar a complexidade desta problemática, independentemente do tipo de resposta que destes domínios possa advir, afigura-se-nos, preferível laborar em sede de responsabilidade tributária dos administradores (ou em rigor, a responsabilidade fiscal dos administradores) com um conceito de dívidas tributárias *stricto sensu*, por forma a referir apenas às dívidas de imposto, juros de mora e custas¹⁸². O que terá reflexos na análise da responsabilidade tributária daqueles no seio do art. 33.º do RERE.

4. O âmbito subjetivo da responsabilidade tributária dos administradores

Resulta da leitura do n.º 1 do art. 24.º da LGT que o seu âmbito subjetivo¹⁸³ abarca *administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados*.

Para a caracterização do que sejam no plano substantivo estas realidades, dever-se-á atender ao disposto no art. 11.º, n.º 2 da LGT, que dispõe, “*Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei.*” Neste particular, estamos diante de uma temática em que são evidentes os estreitos pontos de contacto do direito fiscal com o direito comercial, em termos que, a benefício da coerência intrínseca da lei (e da sua interpretação e aplicação), as soluções adotadas pelo direito fiscal dependem em última análise da própria filosofia e teoria da sociedade comercial¹⁸⁴.

No quadro do n.º 1 do art. 24.º da LGT, importa desde logo, a nosso ver, fazer uma *summa divisio*, já que neste preceito legal estão abrangidos: os *administradores, directores e gerentes* por um lado; e *outras pessoas que exerçam, ainda que somente de*

¹⁸² Referindo RUI DUARTE MORAIS, *Responsabilidade...ob., cit.*, p. 9 que esta responsabilidade abrange quer o dano direto, entendido como a perda da receita correspondente ao imposto, quer outros danos (índiretos) correspondentes aos encargos implicados pelo processo de execução fiscal.

¹⁸³ I.e., *círculo de pessoas que são titulares de situações ativas ou passivas em sede de responsabilidade tributária*. Cfr. SOFIA DE VASCONCELOS CASIMIRO, *A Responsabilidade...ob., cit.*, p.100.

¹⁸⁴ JÓNATAS E.M. MACHADO e PAULO NOGUEIRA DA COSTA, *Manual...ob., cit.*, p. 35.

facto, funções de administração ou gestão em pessoas coletivas e entes fiscalmente equiparados¹⁸⁵, por outro.

De facto, parece-nos que o legislador através da fórmula “*administradores, diretores e gerentes*” refere-se aos administradores *tout court*, não se vislumbrando na letra da lei uma segmentação entre *gerência de direito* e *gerência de facto*. Por sua vez, a expressão “*outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto*, funções de administração ou gestão” integra todas as situações reconduzíveis ao conceito de *administrador de facto*¹⁸⁶ (v.g., o sujeito que não sendo administrador, em virtude de uma nomeação irregular exerce as funções próprias de um administrador)¹⁸⁷.

A primeira nota a observar, por referência ao conceito de *administrador de facto* é, que, não raras as vezes, as funções próprias de um *administrador*, são levadas a cabo por outros sujeitos, *possíveis administradores de facto*.

Sucedem que perante a ausência de uma definição legal no ordenamento jurídico português¹⁸⁸ desta figura, a doutrina e a jurisprudência têm avançado com a sua densificação.

Por parte da doutrina, segundo J. M. COUTINHO DE ABREU “*é administrador de facto (em sentido amplo) quem, sem título bastante, exerce, direta ou indiretamente e de modo autónomo (não subordinadamente), funções próprias de administrador de direito da sociedade.*”¹⁸⁹ Para RICARDO COSTA “*Deverá ser*

¹⁸⁵ A respeito dos *entes fiscalmente equiparados* encontramos um paralelismo no art. 2.º, n.º 1 do CIRC, o que denota que não obstante a personalidade jurídica ser um importante critério de delimitação da incidência subjetiva, existem outros critérios de conexão relevantes, como o critério da fonte e o critério da residência.). Neste sentido, v. Ac. do STA de 24.09.2008, Proc. 0199/08 (Relator PIMENTA DO VALE).

¹⁸⁶ De uma forma menos precisa, dir-se-á que apenas poderão ser consideradas as pessoas que não são titulares dos órgãos sociais, ou seja, que não tenham um título formal. Quer isto significar que não se reconduz a esta expressão, a nosso ver, os administradores *tout court*, uma vez que, *é de esperar que os administradores, de facto, o sejam.*

A responsabilização dos administradores de facto é uma “*Figura que é conhecida noutras legislações, nomeadamente no direito francês e no direito belga com a noção de dirigeant de fait, no direito espanhol com a noção de administrador de hecho e no direito inglês com a de shadow director*”, cfr. MARIA DO ROSÁRIO EPIFÂNIO, *Manual de Direito da Insolvência*, Almedina, 2019, p. 150.

¹⁸⁷ J. M. COUTINHO DE ABREU, *Responsabilidade Civil dos Administradores das Sociedades*, 2.ª ed. (Cadernos do IDET), Almedina, 2010, pp. 109-110.

¹⁸⁸ Que se verifica para além do direito fiscal, também no direito societário, direito penal e direito da insolvência.

¹⁸⁹ J. M. COUTINHO DE ABREU, *Responsabilidade...ob., cit.*, p. 101. O A., integra nesta noção os *administradores de facto aparentes* (v.g., *uma pessoa que atua notoriamente como se fora administrador de direito, mas sem título bastante, como a pessoa que começou a atuar como gerente depois da morte do pai, que era gerente de direito, com conhecimento dos restantes sócios e gerentes, mas sem qualquer ato de designação*), os *administradores de facto ocultos sob outro título* (v.g., *uma pessoa que ostenta um*

*considerado administrador de facto quem exerce concreta e efectivamente os poderes de gestão-administração de uma sociedade, mesmo que para isso não tenha legitimidade formal. Para isso, temos que surpreender na sua ação uma actividade real e positiva de administração.*¹⁹⁰ Todavia adverte o A., que “*não basta surpreender uma administração de facto sob o ponto de vista funcional (...) é necessário sujeitar essa conduta ao crivo da concorrência de um elenco de idóneos parâmetros seletivos*¹⁹¹ observados na atuação do sujeito candidato a essa qualidade de administrador de facto.”¹⁹²

Neste correr de ideias, dir-se-á que a qualificação/consideração de determinado sujeito como *administrador de facto* implica que a atuação do sujeito a considerar funcione em espelho relativamente à atuação do administrador desenhado pelo legislador.

Estamos sobretudo com TÂNIA MEIRELES CUNHA, quando consideramos que a nítida densificação do conceito de administrador de facto, em particular no domínio que nos ocupa, caberá sobretudo aos nossos Tribunais, na resolução de casos concretos que versem sobre a temática, concluir pela *(in)existência de casos que se possam considerar como sendo de administração de facto.*¹⁹³

Noutro quadrante, não menos nebuloso, a consideração da responsabilidade tributária subsidiária dos administradores tem dado azo a algumas divergências na nossa doutrina e na jurisprudência. Dediquemos-lhe, pois, algumas observações.

A jurisprudência maioritária tem interpretado a 1.ª parte do n.º 1 do art. 24.º da LGT no sentido de apenas ser relevante para efeitos de responsabilidade tributária subsidiária, o exercício efetivo de funções, afirmando-se reiteradamente em diversas decisões jurisprudências que *a possibilidade de reversão não se basta com a gerência de*

estatuto diverso do de administrador, como um procurador para a pratica de determinados atos, mas desempenha funções de gestão com a autonomia própria dos administradores de direito), e os administradores na sombra (v.g uma pessoa sem qualquer cargo de administração na sociedade determina habitualmente a atuação dos administradores de direito).

¹⁹⁰ RICARDO COSTA, *Administrador de Facto e Representação das Sociedades*, BFD, Vol. XC, Tomo II, Coimbra, 2014, p. 719.

¹⁹¹ Tais como (1) a *atuação positiva nos círculos de funções típicas de administração gestionária*; (2) *com autonomia própria do administrador*, (3) *em regra de forma sistemática e continuada (ainda que, excepcionalmente esporádica desde que expressiva) radicada numa vontade ou motivação de atuar como administrador ou influir a ação dos administradores sem assumir os efeitos típicos da situação jurídica disciplinada pela lei*, (4) *com a aceitação/tolerância da sociedade.*

¹⁹² *Idem.*, p. 720-721.

¹⁹³ TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, *Da Responsabilidade...ob., cit.*, p. 135 (nota n.º 420).

*direito, exigindo-se o exercício de facto da gerência*¹⁹⁴. Nessa medida tem constituído orientação firme na jurisprudência que não se pode extrair da gerência de direito a gerência de facto, face à inexistência de *presunção legal*. Importa a este propósito o Ac. do STA de 02.03.2011, Proc. 0944/10, (Relator: ANTÓNIO CALHAU), que se afigura bem ilustrativo da sucessiva tendência revelada ao nível da jurisprudência¹⁹⁵. Por elucidativo, passamos a transcrever, parcialmente: “*De facto, não há qualquer norma legal que estabeleça uma presunção legal relativa ao exercício da gerência de facto, designadamente que ela se presume a partir da gerência de direito. No entanto (...) o facto de não existir uma presunção legal sobre esta matéria, não tem como corolário que o Tribunal com poderes para fixar a matéria de facto, no exercício dos seus poderes de cognição nessa área, não possa utilizar as presunções judiciais que entender, com base nas regras da experiência comum. E, eventualmente, com base na prova de que o revertido tinha a qualidade de gerente de direito e demais circunstâncias do caso, nomeadamente as posições assumidas no processo e provas produzidas ou não pela revertida e pela Fazenda Pública, o Tribunal que julga a matéria de facto pode concluir que um gerente de direito exerceu a gerência de facto, se entender que isso, nas circunstâncias do caso, há uma probabilidade forte (certeza jurídica) de essa gerência ter ocorrido e não haver razões para duvidar que ela tenha acontecido. (...) Posto isto e voltando ao caso em apreço, (...) Administração Fiscal não alegou nem provou factos que indiciem o exercício da gerência de facto. (...) Ainda assim, nada 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. Este efectivo exercício pode o juiz inferi-lo do conjunto da prova, usando as regras da experiência, fazendo juízos de probabilidade, etc. Mas não pode retirá-lo, mecanicamente, do facto de o revertido ter sido designado gerente, na falta de presunção legal. A regra do artigo 346.º do Código Civil, (...). Aplicada ao caso, tem este alcance: se a Fazenda Pública produzir prova sobre a gerência e o revertido*

¹⁹⁴ Ac. do TCAS, de 15.04.2021, Proc. 341/13.7BELRS (Relator: ANA PINHOL); Ac. do TCAN, de 21.12.2016, Proc. 02155/06.1BEPRT (Relator: PAULA MOURA TEIXEIRA); Ac. do TCAN, de 16.04.2015, Proc. 01417/05.0BEVIS (Relator: MARIA REBELO).

¹⁹⁵ Tendo sido o impulsionador de todo este posicionamento o Ac. do STA de 28.02.2007, Proc. 1132/06, (Relator BAETA DE QUEIROZ).

*lograr provar factos que suscitem dúvida sobre o facto, este deve dar-se por não provado. Mas a regra não se aplica se a Fazenda não produzir qualquer prova.»*¹⁹⁶(sublinhados nossos).

Com outra leitura, entendia a anterior jurisprudência que a gerência de facto se presumia a partir da gerência de direito¹⁹⁷, podendo aquela, todavia ser afastada pela prova em contrário. Assim entendeu o Ac. do TCAS, de 02.05.2000, em cujo sumário podemos ler o seguinte: “*É à Fazenda Pública que compete provar a verificação da gerência enquanto requisito constitutivo do seu direito à reversão da execução contra os responsáveis subsidiários pelo pagamento da dívida exequenda. Desde que prove a gerência de direito e porque desta se infere a gerência real ou de facto, a Fazenda Pública passa a beneficiar de uma presunção da gerência de facto, ficando, assim, dispensada da sua prova para obter a reversão da execução contra o gerente nominal.*”¹⁹⁸ Nessa medida, entende esta corrente que em sede de oposição à execução fiscal caberia ao responsável subsidiário provar que não exerceu a *gerência de facto*. Acrescenta a doutrina, que ainda que (prove em contrário que) não exerceu as suas funções, a este poderá ser assacada a responsabilidade pela *violação dos seus deveres legais gerais* (art. 64.º, n.º 1 do CSC e art. 32.º da LGT)¹⁹⁹.

Sem embargo, e com o devido respeito pelas posições anteriores, pensamos que ainda se pode ir mais longe, acompanhado a posição de JOÃO SÉRGIO RIBEIRO.²⁰⁰

¹⁹⁶ Acompanhando o referido entendimento na doutrina, v., entre outros, MIGUEL VIEIRA, *Reversão Fiscal- A Responsabilidade Subsidiária dos Gerentes ou administradores por Dívidas, Multas e Coimas*, II Congresso de Direito Fiscal, Vida Económica, 2002, p. 287;

Entende TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, *Da Responsabilidade...ob., cit.*, Almedina, pp. 132-133, que para acionar a responsabilidade do art. 24.º, n.º 1 não é suficiente a gerência de direito, *sendo necessário que a ela se alie a de facto* (i.e., para que o administrador possa ser considerado responsável tributário é necessário o exercício efetivo de funções).

¹⁹⁷ Entendem os AA. que estamos diante de uma presunção judicial ou de facto, e como tal podendo ser demonstrado que a investidura formal no cargo não era acompanhada pelo efetivo exercício das respetivas funções.

¹⁹⁸ V. entre outros, Ac. do TCAN, de 09.12.2004, Proc. 00028/04, (Relator: DULCE NETO); Ac. do TCAS, de 25.10.2005, Proc. 00583/05, (Relator: CASIMIRO GONÇALVES).

Na doutrina, propugnando idêntico entendimento, v. entre outros, JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito...ob., cit.*, pp. 271 e 272; PAULO MARQUES, PEDRO CORREIA GONÇALVES e RUI MARQUES, *Responsabilidade...ob., cit.*, p. 60 e ss. Em sentido idêntico, mas por referência ao art. 13.º do CPT, ALFEREDO JOSÉ DE SOUSA e JOSÉ DA SILVA PAIXÃO, *Código de Processo Tributário, Comentado e Anotado*, Almedina, 1997, na anotação 8. ao art.º 13.º.

¹⁹⁹J. M. COUTINHO DE ABREU, *Responsabilidade...ob., cit.*, pp. 109-110.

²⁰⁰ Em JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Ainda a responsabilidade tributária dos administradores, diretores e gerentes: as presunções e o exercício efetivo do cargo*, Scientia Iuridica, n.º 329, 2012.

Pois bem, julgamos que no ordenamento jurídico societário português *é insito à condição* de administrador exercer essas funções. Repare-se que, uma vez designados²⁰¹, estabelece-se entre os administradores e a sociedade uma *relação jurídica complexa* com direitos e deveres recíprocos²⁰², e é no âmbito desta relação que os administradores têm “*poderes-função*”, *poderes deveres, gerem no interesse da sociedade, têm os poderes necessários para promover este interesse*²⁰³. O que se compreende, visto que sendo a sociedade *desprovida de um órgão fisio-psíquico que forme e exprima a sua vontade*²⁰⁴, necessita de pessoas físicas que possibilitem a exteriorização da vontade social na atuação do comércio jurídico com terceiros, designadamente perante o sujeito ativo da relação jurídica de imposto, vinculando a sociedade nos seus negócios e nos seus compromissos fiscais.²⁰⁵ E por assim ser, entende e bem, JOÃO SÉRGIO RIBEIRO “*havendo publicidade da qualidade do administrador, diretor, ou gerente, eventualmente através do registo comercial, é legítimo esperar que de facto o sejam*²⁰⁶. Aliás seria impensável que em todas as situações envolvendo estes profissionais a Autoridade Tributária tivesse de aferir o efetivo exercício das funções, desconsiderando os próprios registos ou outros elementos oficiais²⁰⁷. Depois a normal realidade dos factos aponta para a circunstância de quem é administrador (...) exercer efetivamente essas funções que lhe são inerentes sob pena de ser posta em causa essa condição. O conceito de gestor [administrador] integra, por conseguinte, o efetivo exercício dessas funções.”

É neste quadro, que cremos, atendendo à letra da lei, que o legislador através da fórmula “*administradores, diretores e gerentes*” refere-se aos administradores *tout court*,

²⁰¹ São variados os modos de designação de administradores ou titulares dos órgãos de administração e representação (gerência, conselho de administração, conselho de administração executivo) previstos no CSC. v. J. M. COUTINHO DE ABREU, *Curso de Direito Comercial*, Vol. II...*ob., cit.*, p.545. Mas seja qual for o modo de designação, está sujeito a registo nos termos do art. 3.º, n.º 1, al. m) do CRC, registo esse que é obrigatório segundo o disposto no art. 15.º, n.º 1 e sujeito a publicação obrigatória por força do art. 70.º, n.º 1 al. a), ambos do CRC. Importa também referir que nos termos do art. 11.º daquele diploma, o registo por transcrição definitivo traduz-se na presunção de que existe a situação jurídica nos precisos termos em que é definida.

²⁰² *Idem*, p.546.

²⁰³ J. M. COUTINHO DE ABREU, *Responsabilidade...ob., cit.*, p. 25 (nota n.º 38).

²⁰⁴ MARIA ELIZABETE GOMES RAMOS, *Responsabilidade civil dos administradores e directores de sociedades anónimas perante os credores sociais*, Coimbra Editora, 2002, p. 33.

²⁰⁵ PAULO MARQUES, PEDRO CORREIA GONÇALVES e RUI MARQUES, *Responsabilidade...ob., cit.*, 2018, p. 52 e ss.

²⁰⁶ Desde logo em respeito ao objeto e à finalidade do registo comercial (art. 1.º do CRC), e aos princípios orientadores do registo comercial, nomeadamente o princípio da verdade (11.º, n.º 1 do CRC), o princípio da publicidade (arts. 1.º, 70.º, 73.º e 74.º, do CRC), o princípio da legalidade (art. 47.º do CRC).

²⁰⁷ O que contrariava a finalidade do sistema registral em permitir elucidar e garantir as correspondentes e sucessivas situações jurídicas.

i.e., do ponto de vista formal e material. Acresce que, no tocante “às outras pessoas que exerçam ainda que de facto funções de administração e gestão”, o legislador apenas estendeu a responsabilidade a estes sujeitos (que integram o tal conceito de administrador de facto), e não que esse aspeto tenha de ser aferido relativamente aos administradores.

Sucedem que este não é, como vimos, o entendimento adotado, interpretando a doutrina maioritária no sentido que o legislador faz depender a responsabilidade dos administradores do exercício efetivo das suas funções, recaindo sobre a AT a sua prova, com o argumento de que é ao exequente a quem compete demonstrar a verificação dos pressupostos da execução fiscal enquanto *titular do direito de reversão*, e nessa medida, *ser à AT a quem incumbe o ónus de alegação e prova dos requisitos que permitem a reversão, nomeadamente, da gerência de facto*²⁰⁸.

Tal cominação, centrada num discurso em presunções, não quadra com a interpretação que fazemos da norma. Em verdade, da letra da lei, não decorre nenhuma presunção que estabeleça que quando os administradores o são de direito se presume que o são de facto, nem tão pouco existe uma presunção que faça depender o despoletar da responsabilidade dos administradores de um efetivo exercício das suas funções.²⁰⁹

A respeito da primeira consideração, assim o entendemos porque, como já referimos, é ínsito à condição de administrador exercer essas funções, é expectável *que os administradores, de facto, o sejam*. Justifica-se, no entanto, aqui uma observação, para sustento de tal asserção.

Nesta senda cumpre desde logo atentar na noção de presunção, que segundo LUÍS FILIPE PIRES DE SOUSA “*pode definir-se como um raciocínio em virtude do qual, partindo de um facto que está provado (facto-base/facto indiciário), chega-se à consequência da existência de outro facto (facto presumido), que é o pressuposto fático de uma norma, atendendo ao nexó lógico existente entre os dois factos.*”²¹⁰ A este propósito, é de lembrar, que dentro da categoria geral das presunções, cabe distinguir, de

²⁰⁸ Ac. do TCAN, de 13.05.2021, Proc. 01710/09.2BEPRT, (Relator: ANA PATROCÍNIO).

²⁰⁹ Neste sentido, JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Ainda...ob., cit.*, p. 285 e ss.

²¹⁰ LUÍS FILIPE PIRES DE SOUSA, *Prova por Presunção no Direito Civil*, Almedina, 3ª ed., 2017, p. 32. Em termos equivalentes, estabelece o art. 349.º do CC, “*Presunções são as ilações que a lei ou o julgador tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido.*”

um lado as presunções legais ou de direito (*se estabelecidas pela lei*) e as presunções judiciais, simples ou de experiência (*quando assentam no simples raciocínio de quem julga*)²¹¹, do outro.²¹² Acresce que ambas as presunções permitem prova em contrário, o que assume particularidades no que respeita às presunções judiciais, visto que a presunção judicial que venha a ser formulada pode ser refutada em prova contrária demonstrando que não ocorreu o facto presumido (vertido nos temas da prova)²¹³.

Tomando por base o esquema “*facto base + nexo lógico = facto presumido*”²¹⁴, em abstrato seria possível identificar alguns dos elementos que compõem a presunção: “*qualidade de administrador*” + “*probabilidade de o administrador exercer efetivamente funções*” = “*exercício efetivo das funções*”. Todavia falta um dos requisitos essenciais para estarmos perante uma presunção, isto é, que o facto presumido (exercício efetivo de funções) seja completamente distinto do facto base²¹⁵ e se isso não acontecer não estaremos perante um *juízo presuntivo*, mas quando muito diante de um *facto de estrutura complexa*²¹⁶.

Quanto à segunda, cremos que o que dissemos anteriormente se aplica. Ainda assim, segundo cremos, “*se o legislador quisesse que a questão do exercício por parte daqueles que são administradores sob o ponto de vista formal fosse um requisito de*

²¹¹ A este propósito, pode ler-se no sumário do Ac. do STJ, de 24.10.2019, Proc. n.º 56/14.9T8VNF.G1.S, (Relator: MARIA CLARA SOTTOMAYOR), “*Presunções judiciais são meios lógicos ou mentais de descoberta de factos ou operações probatórias que se firmam mediante regras de experiência, e permitem ao julgador extrair conclusões de factos conhecidos e provados para firmar factos desconhecidos.*”

²¹² PIRES DE LIMA E ANTUNES VARELA, *Código Civil Anotado*, Vol. I, 4.ª ed. Revista e Atualizada, Coimbra Editora, 1987, p. 312.

²¹³ Referindo CRISTINA FLORA, *A Prova no Processo Tributário*, CEJ, Lisboa, 2017, p. 37, “*As presunções judiciais só são admitidas nos casos e termos em que é admitida a prova testemunhal (art. 351.º do CC) e podem ser ilididas por mera contraprova (art. 346.º do CC), ou seja, basta tornar duvidoso o facto presumido e deste modo, considerando-se não provado o facto em relação ao qual tinha ónus de prova.*”

Por sua vez quem tem a seu favor uma presunção legal está dispensado da prova do facto que a mesma conduz (art. 350.º do CC).

²¹⁴ Adotado por LUÍS FILIPE PIRES DE SOUSA, *Prova...ob., cit.*, p. 32.

²¹⁵ Que sendo o ponto de partida do processo de elaboração mental, tem de assentar num facto conhecido e não numa presunção. Caso contrário “*choca, não só com os requisitos que normalmente se exigem para a admissibilidade das presunções (credibilidade, precisão e concordância), como também com os princípios estruturantes do direito tributário.*” Cfr. JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Tributação presuntiva do rendimento: um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação da matéria tributável*, Almedina, 2010, p. 42.

²¹⁶ A este propósito JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Ainda...ob., cit.*, p. 281 (nota n.º 35), apresenta o seguinte exemplo: “*«O João é licenciado em Direito» podemos concluir que «O João teve aprovação a Direito Administrativo». Ainda que se relacionem duas afirmações diferentes, servindo a prova da primeira para acreditar a segunda, não podemos considerar que estamos perante uma presunção, pois a segunda afirmação integra necessariamente a primeira.*”

aplicação da norma, tê-lo-ia dito expressamente. Ou então, pura e simplesmente, cingiria a norma à formulação «pessoas que exerçam funções de administração e gestão de facto», não fazendo uma referência separada e independente aos administradores por si.»²¹⁷

Acresce que este entendimento tem também consequências ao *nível da culpa*. Desde logo, porque de acordo com a jurisprudência atual, sendo a exigência de efetividade de funções um pressuposto para se operar a reversão contra os responsáveis, implica que só em caso de a AT provar que existiu o exercício efetivo de funções, é que se pode posteriormente prosseguir para determinação se há ou não culpa do administrador.²¹⁸ Daqui parece decorrer que se “*deixa à porta*” os administradores que, não obstante não terem exercido efetivamente as suas funções, contribuíram igualmente com a sua *omissão* (violação sistemática dos seus deveres legais gerais) e desinteresse da atividade societária para o incumprimento da dívida tributária²¹⁹. E de facto, se pensarmos em situações de crise, este entendimento é um claro convite ao abandono do exercício efetivo das suas funções²²⁰, e, portanto, uma desresponsabilização da omissão ocorrida (e

²¹⁷ *Idem.*, p. 285. Acrescentando o A., “qualquer desvio deverá ser apreciado com base nos factos disponíveis demonstrados e com arrimo numa interpretação da norma que evite que a mera forma prevaleça sobre a substância (...) devendo, em caso de dúvida sobre a existência ou não de uma gestão efetiva, ser considerado o conjunto de factos que forem demonstrados, sendo o ónus da prova desses factos repartido igualmente pela AT e pelo gestor.”

²¹⁸ Por outras palavras, a consideração da culpa pressupõe a afirmação prévia da ilicitude do facto, que por sua vez depende do prévio exercício efetivo das funções do administrador. O que se traduz na exigência de um *pressuposto adicional de aplicação da norma*. Assim, *idem*, p. 286.

Segundo a doutrina que firma pela exigência da efetividade de funções como pressuposto de se operar a reversão, v., entre outros, JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento Tributário*, Vol. III, 6.^a ed., Áreas Editora, Lisboa, 2011, p. 473, “*Se o administrador ou gerente de direito não exercia quaisquer funções de gerência de facto, não se justificava que fosse formulado em relação a ele um juízo de culpa suscetível de basear a responsabilidade subsidiária, já que não era possível a existência de nexo de causalidade entre a sua atuação e a situação de insuficiência patrimonial da sociedade, nem se podia falar em relação a ele de possibilidade de pagar as dívidas fiscais e não fazer, dívidas essas de que, sem um exercício ao menos parcial da gerência, não poderia ter sequer conhecimento.*” Perspetiva que não subscrevemos.

²¹⁹ Criticando esta solução, J. M. COUTINHO DE ABREU, *Responsabilidade...ob., cit.*, pp. 109-110. PAULO MARQUES, PEDRO CORREIA GONÇALVES e RUI MARQUES, *Responsabilidade...ob., cit.*, p. 60 e ss.

²²⁰ Na observação feliz de PAULO DE PITTA E CUNHA e JORGE COSTA SANTOS, *Responsabilidade...ob., cit.*, pp. 112- 113 “*se os administradores meramente nominais não se compreendem entre os responsáveis pelas dívidas tributárias da sociedade, é evidente que, (...) há um estímulo para os respetivos gerentes abandonarem as suas funções, furtando-se, assim, a eventuais responsabilidade em que possam incorrer futuramente; por outro lado, se a sociedade já se encontra em situação difícil, na ocasião em que os gerentes são designados, o expediente que se lhes oferece consiste, simplesmente, em não exercerem as suas funções. Os que assim procedam, violando os seus deveres funcionais, não serão responsabilizados; ao invés, aqueles que os cumpram responderão pelas dívidas tributárias da sociedade.*”

para existir uma omissão tem de existir um dever de agir). A este respeito deixamos a tónica na seguinte questão: Será este um prémio para a inércia do administrador?²²¹

Parece claro e inegável, mesmo para quem entenda que a *qualidade de administrador de direito faça presumir a qualidade de administrador*, que tal posição é insustentável²²².

A nossa posição é simples: entendemos que o não exercício efetivo não afasta por si só a responsabilidade tributária subsidiária dos administradores, uma vez que pode não ser suficiente para afastar a culpa, devendo ser valoradas na aferição daquela a violação dos *deveres de diligência* (deveres legais gerais) a que aqueles estão adstritos.

Creemos que na aferição daqueles deveres, se torna necessário a articulação com o disposto no art. 32.º da LGT²²³, de acordo com o qual, incumbe aos administradores o *cumprimento dos deveres tributários das entidades por si representadas*²²⁴, e nessa medida a sua promoção. E com o art. 64.º, n.º 1 do CSC²²⁵ epigrafado “*Deveres fundamentais*”²²⁶ que prescreve que os administradores devem observar deveres de cuidado e deveres de lealdade para com a sociedade (no interesse comum dos sócios).

²²¹ Como questiona PAULO MARQUES, *A (ir)responsabilidade dos gerentes de direito pelas dívidas tributárias*, Revista de Direito das Sociedades, ano V, n.º 1-2, Coimbra, 2013, p. 296.

²²² Afigura-se pertinente atentar na declaração de voto vencido de LUÍS NUNES DE ALMEIDA no Ac. do TC n.º 328/94 de 13.04.1994, no qual o TC considerou de forma infeliz: “*Na verdade, se o gerente ou o administrador meramente nominais não exercem de modo efectivo as funções de gerência ou administração, então não se pode dizer que a concreta condução dos negócios da sociedade se deve a qualquer actuação da sua parte. Ora, não resultando aquela condução da referida actuação, dever-se-á, também então, concluir que, se da primeira resultar a inobservância de deveres ou obrigações impostos à sociedade, tal inobservância não é assacável a acção ou omissão dos gerentes ou administradores meramente nominais, que não contribuíram para a gestão da sociedade.*”

²²³ Que prevê: “*Aos representantes de pessoas singulares e quaisquer pessoas que exerçam funções de administração em pessoas colectivas ou entes fiscalmente equiparados incumbe, nessa qualidade, o cumprimento dos deveres tributários das entidades por si representadas.*”

²²⁴ A este respeito refere, PATRÍCIA ANJOS AZEVEDO, *Códigos anotados e comentados: rendimento, tributação e incentivos, IRS, IRC, EBF, CFI*, 1ª ed., O Informador Fiscal, 2019, p. 718, que o cumprimento das obrigações tributárias acessórias é também um corolário do dever de boa prática tributária.

²²⁵ “*Os gerentes ou administradores da sociedade devem observar:*

a) *Deveres de cuidado, revelando a disponibilidade, a competência técnica e o conhecimento da actividade da sociedade adequados às suas funções e empregando nesse âmbito a diligência de um gestor criterioso e ordenado; e*

b) *Deveres de lealdade, no interesse da sociedade, atendendo aos interesses de longo prazo dos sócios e ponderando os interesses dos outros sujeitos relevantes para a sustentabilidade da sociedade, tais como os seus trabalhadores, clientes e credores.*”

²²⁶ Defendendo J. M. COUTINHO DE ABREU, *Responsabilidade...ob., cit.*, p. 35 (nota n.º 69), que seria preferível epigrafar “deveres gerais”.

Tratando-se de deveres gerais legais, os mesmos carecem de densificação²²⁷, pelo que da sua concretização resultarão subdeveres mais específicos.

Seguindo, na exata esteira de J. M. COUTINHO DE ABREU, os deveres de cuidados são concretizados no: (i) dever de controlo ou de vigilância orgânico funcional; (ii) no dever de atuação procedimentalmente correta (para a tomada de decisões); (iii) e no dever de tomar decisões substancialmente razoáveis (subdividindo-se em dois subcritérios: os administradores estão obrigados a não dissipar, ou esbanjar, o património social e a evitar riscos desmedido)²²⁸. Por sua vez o dever de lealdade desdobra-se em: (i) correção na contratação estabelecida entre os administradores e a sociedade; (ii) não concorrência com a sociedade; (iii) não aproveitamento em benefício próprio de oportunidades de negócio societárias assim como de bens ou informações da sociedade; (iv) não abuso do estatuto ou posição de administrador.²²⁹

Neste alinhamento geral, pode dizer-se que na apreciação dos *deveres de diligência*²³⁰, assume especial relevância o *dever de controlo ou vigilância organizativo funcional*, que consiste no dever de o administrador controlar, fiscalizar e inspecionar a organização e a condução da atividade da sociedade. No fundo, dir-se-á que deve o administrador prestar atenção à *evolução económico-financeira da sociedade* e ao *desempenho de quem a gere*, o que implica aceder à informação correspondente (v.g., convocando reuniões para monitorizar o status quo; solicitar informações adicionais e suplementares, etc.). Relacionado com este dever, está o *dever de tomar decisões substancialmente razoáveis*, visto que a obtenção de informação é fundamental para o processo de tomada de decisões, termos em que deve aquele agir de maneira informada (*dever de atuação procedimentalmente correta*). A respeito daquele *dever de tomar decisões substancialmente razoáveis*, dentro de um catálogo mais ou menos discricionário de alternativas possíveis e adequadas, significa que o administrador nos casos em que a escolha é complexa, não viola este dever se escolhe, não a melhor solução,

²²⁷ Como explica J. M. COUTINHO DE ABREU, *Responsabilidade...ob., cit.*, p. 16, “Os deveres que os administradores hão-de observar no exercício das suas funções não podem ser especificados em elenco legal fechado. São tantas e tão variadas as situações com que os administradores se deparam, são tantos e tao diversos os actos que têm de realizar, que um tal elenco é, manifestamente impossível.”

²²⁸ *Idem.*, pp. 22-23.

²²⁹ ELISABETE RAMOS, “Direito comercial e das sociedades - Entre as Empresas e o Mercado”, Almedina, 2018, p. 336; COUTINHO DE ABREU, *Responsabilidade...ob., cit.*, pp. 19-27.

²³⁰ Nos termos do art. 64.º, n.º 1, al. a) do CSC a *diligência de um gestor criterioso e ordenado* assume o papel de padrão de conduta a observar pelos administradores no exercício normal das suas funções.

mas uma das soluções compatíveis com o interesse da sociedade, afirmando-se nestes casos a discricionariedade empresarial dos administradores. Por forma a delimitar o âmbito da discricionariedade empresarial, J. M. COUTINHO DE ABREU avança com dois critérios: *os administradores estão obrigados a não dissipar, ou esbanjar, o património social e a evitar riscos desmedidos.*

Merece, ainda, algumas linhas a referência feita na última parte da al. a), do n.º 1, do art. 64.º do CSC à “*diligência de um gestor criterioso e ordenado*”. Porque a sua formulação é bastante genérica, há quem tente precisar e definir o seu conteúdo. Entende GABRIELA FIGUEIREDO DIAS: “*este dever de diligência pressupõe uma actuação informada, profissionalmente competente, da qual resulte que o administrador considerou, ao praticar um acto, todas as outras possibilidades alternativas e razoáveis de actuação, tendo optado por aquela que justificadamente (embora não necessariamente) lhe tenha surgido como a mais adequada.*”²³¹

Tecidas estas considerações, vejamos os pressupostos específicos da responsabilidade tributária subsidiária dos administradores ínsitos no n.º 1 do art. 24.º da LGT, no sentido de apurar em que termos aqueles podem ser chamados a responder subsidiariamente.

Cumprido desde já referir que o legislador distingue naquele preceito duas situações, nas duas alíneas do seu n.º 1 em que o administrador pode ser responsabilizado. A primeira na al. a) refere-se à responsabilidade relativamente às 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. A segunda na al. b) relativamente às dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no prazo de exercício do seu cargo.

Para além de as duas situações se demarcarem em função de um critério temporal, também se diferenciam pelo fundamento pelo qual o administrador é

²³¹ GABRIELA FIGUEIREDO DIAS, *Fiscalização de sociedades e responsabilidade civil*, Coimbra Editora, 2006, pp. 43-44. Referindo a A., que “*o dever de cuidado não vem simplesmente substituir conceptualmente o dever de diligência, antes permitir uma abordagem mais ampla desta dimensão dos deveres dos administradores, ao fazer apelo a uma ideia de proteção de interesses que gravitam em torno do interesse principal na prestação, relacionado com um dever primário de prestação consubstanciado no exercício normal e efetivo da administração e festão da sociedade.*”

responsabilizado, a saber: responsabilidade pela diminuição do património e a responsabilidade pela falta de pagamento, e pela repartição/distribuição do ónus da prova.

5. A responsabilidade pelas dívidas da al. a) do n.º 1/ responsabilidade pela insuficiência do património social

Começa a al. a) por estabelecer as balizas temporais em que se circunscreve o âmbito objetivo da responsabilidade tributária dos administradores, encontrando-se abrangidos por esta alínea os administradores que tenham exercido as suas funções na altura da ocorrência do facto tributário, mas cujo exercício do cargo haja cessado antes do vencimento da dívida tributária; ou tenham exercido as suas funções em momento posterior à ocorrência do facto tributário, mas cujo exercício do cargo haja cessado antes do vencimento da dívida tributária/fim do prazo de pagamento ou entrega. Caso o administrador se encontre em funções no momento em que cessou o prazo de pagamento ou de entrega, aplicar-se-á o regime da alínea b)²³². Trata-se, portanto, de uma responsabilidade pelas dívidas que se venceram posteriormente à data em que o administrador cessou as suas funções²³³.

Neste seguimento, recortado o período temporal, a lei faz depender a efetivação desta responsabilidade da: (i) diminuição do património social, de tal forma que se tornou insuficiente para satisfazer as dívidas tributárias; (ii) e que esta diminuição do património social tem de ser causada culposamente pelo administrador.²³⁴

A respeito do primeiro pressuposto, acompanhamos o pensamento de SOFIA CASIMIRO, quando na sua delimitação (negativa), exclui as situações em que o administrador impede o aumento do património social, quando o mesmo já era insuficiente para fazer face às dívidas tributárias (v.g., recusando doações)²³⁵. Também

²³² Assim tem entendido a jurisprudência, v.g., Ac. do TCAS, de 25.01.2018, Proc. 2868/10.3BELRS (Relator: ANA PINHOL); Ac. do TCAN, de 17.12.2005, Proc. 00214/04, (Relator: VALENTE TORRÃO). Na doutrina, TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, *Da Responsabilidade...ob., cit.*, p. 141; DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM DA SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei...ob., cit.*, p.142.

²³³ SOFIA DE VASCONCELOS CASIMIRO, *A Responsabilidade...ob., cit.*, p. 126.

²³⁴ *Idem.*, p. 126.

²³⁵ *Ob., cit.*, p. 128. Exclusão que em parte advém da proibição imposta pelo n.º 4 do art. 11.º da LGT da aplicação analógica, por se tratar de uma matéria abrangida pela reserva de lei da AR.

será de excluir as situações em que o administrador contribui para a diminuição do património social, mas no momento em que cessa as suas funções, aquele era suficiente para pagar as dívidas tributárias²³⁶.

Já quanto ao segundo pressuposto (da culpa), os administradores são responsáveis quando a insuficiência do património social para satisfazer as dívidas tributárias tenha ocorrido por sua culpa. Por outras palavras, não basta que aqueles tenham contribuído para a diminuição do património social de tal forma que este se tornou insuficiente para fazer face às dívidas tributárias, é necessário que essa contribuição seja culposa.

Nessa medida, esta exigência pressupõe a violação de um *dever jurídico prévio*, ou seja, um ato ilícito cuja violação conduzirá à *insuficiência do património social*. Tem entendido a doutrina, que perante a ausência de *previsão de um expresso dever cuja violação integre a ilicitude daquela alínea*, dever-se-á entender que a ilicitude se consubstancia na *violação das disposições legais ou contratuais que sejam destinados à proteção dos credores sociais* (fórmula que é empregue no art. 78.º do CSC)²³⁷. Torna-se assim necessário que a AT demonstre que em virtude de o administrador ter violado tais normas de proteção dos credores sociais de forma culposa, o património social tornou-se insuficiente (dano direito da sociedade) para satisfazer as dívidas tributárias (dano indireto). Nessa medida, poder-se-á suscitar a questão do que se deva entender por *culpa*. É inequívoco que a culpa exigida aos administradores nesta situação é uma culpa efetiva. Sucede que a culpa pode revestir várias modalidades, como decorre do n.º 1 do art. 483.º do CC, *o dolo e a mera culpa*²³⁸. Todavia não decorre do art. 24.º da LGT, em

²³⁶ O que se compreende, uma vez que apesar da diminuição patrimonial causada pelo administrador a sociedade ainda tinha bem suficientes. Neste sentido, JOÃO DA COSTA ANDRADE, *Responsabilidade...ob., cit.*, p. 830.

²³⁷ Cfr, entre outros, TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, *Da Responsabilidade...ob., cit.*, p. 143 e ss; PAULO MARQUES, PEDRO CORREIA GONÇALVES e RUI MARQUES, *Responsabilidade...ob., cit.*, p. 39; JOÃO DA COSTA ANDRADE, *Responsabilidade...ob., cit.*, p. 842-843; GERMANO MARQUES DA SILVA, *Responsabilidade Penal das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes*, Editorial Verbo, 2009, p. 447.

Como explica SOFIA DE VASCONCELOS CASIMIRO, *A Responsabilidade...ob., cit.*, p. 131, “[esta ilicitude] *identifica-se com todas as situações de violação de obrigações dos gestores que estejam legalmente previstas ou que estejam estabelecidas contratualmente e que tenham como objetivo assegurar a manutenção e, assim evitar a diminuição, da garantia geral dos credores sociais, o património social.*”

²³⁸ Como explica ALBERTO DE SÁ E MELLO, *Crítérios de Apreciação da Culpa na Responsabilidade Civil (Breve Anotação ao Regime do Código)*, ROA, ano 49, vol. II, Lisboa, 1989, p. 537, “*A distinção tradicional entre dolo e negligência ou mera culpa conduz, normalmente a que se entenda que o primeiro ocorre quando, prevendo como certos, necessários ou prováveis os efeitos danosos da sua conduta, o*

particular da alínea em análise, qualquer distinção relativa ao grau de culpa exigido para que a responsabilidade opere. Por assim poderíamos afirmar *ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*, i.e., onde a lei não distingue, não pode o intérprete distinguir.

In casu, o padrão de aferição da culpa, aplicável ao administrador, é a “*de um bom pai de família*”²³⁹ (cfr. arts. 487.º, n.º 2 e 799.º, n.º 2 do CC) ou a “*de um gestor criterioso e ordenado*”? Julgamos que o padrão de culpa a ter em conta na responsabilidade em apreço, não se basta com a diligência *de um bom pai de família*, justificando-se a diligência exigível a um “*gestor criterioso e ordenado*”. Torna-se assim necessário confrontar a conduta real do administrador com a que teria sido adotada, nas mesmas circunstâncias, pelo gestor criterioso e ordenado, e nessa medida, *a administração lícita e não culposa é aquela que um administrador “criterioso e ordenado”, colocado na posição concreta do administrador real, realizaria*²⁴⁰. Compreende-se que assim seja, atentas as exigências que a assunção do cargo de administrador implica, nomeadamente de assegurar o cumprimento de todos os deveres fiscais da sociedade. E por assim ser, não se poderá ter como padrão de diligência o exigível a um cidadão comum sem *competências técnicas* para a gestão geral de uma sociedade²⁴¹.

agente os aceita ou não evita intencionalmente (dolo); enquanto a mera culpa se verificará, quer quando o agente atua prevendo como prováveis os efeitos danosos da sua conduta, mas confia na não verificação (negligência consciente), que quando, sendo imputável e portanto capa de prever os danos e de conhecer o dever, ignora a possibilidade de produção dos prejuízos resultantes do acto que pratica (negligência inconsciente).”

²³⁹ De acordo com MÁRIO JÚLIO DE ALMEIDA COSTA, *Direito das Obrigações*, 12.ª ed., 2011, p. 584, “*serve, assim, de paradigma a conduta que teria uma pessoa medianamente cuidadosa, atendendo à especificidade das diversas situações. Esclareça-se que, por homem médio, não se entende o puro cidadão comum, mas o modelo de homem que resulta do meio social, cultural e profissional daquele indivíduo concreto. Dito de forma mais explícita: o homem médio que interfere como critério da culpa é determinado a partir do círculo de relações em que está inserido o agente*”.

PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, *Código Civil Anotado*, Vol. I, 4.ª ed. Revista e Atualizada, Coimbra Editora, 1987, p. 489, entendem que a lei “*mandando atender às circunstâncias de cada caso, (...) quer apenas dizer que a diligência relevante para a determinação da culpa é a que um homem normal (um bom pai de família) teria em face do condicionalismo próprio do caso concreto*”.

²⁴⁰ RICARDO COSTA, *Deveres gerais dos administradores e “gestor criterioso e ordenado”*, I Congresso Direito das Sociedades em Revista, Almedina, Coimbra, 2010, p. 174.

²⁴¹ Como refere e bem COUTINHO DE ABREU, *Responsabilidade...ob.*, cit., p. 24 “*uma pessoa designada como administrador mas sem competência técnica necessária não deve aceitar o cargo; e se a incompetência se revelar posteriormente, deve o administrador renunciar*.” No mesmo sentido, MARIA ELISABETE GOMES RAMOS, *Responsabilidade Civil de Administradores e de Sócios Controladores*, Miscelâneas, n.º 3, IDET, Almedina, 2004, p. 95.

Acresce referir que, apesar de não existir qualquer distinção relativa ao grau de culpa exigido, parece excluir-se os casos de culpa levíssima (ou culpa muito leve), não sendo exigível o padrão de um gestor exceccionalmente diligente²⁴².

Sucedê que, como bem se sabe, que os vários impostos (v.g., impostos sobre o rendimento [IRC, IRS], impostos sobre o consumo [IVA, IEC], impostos sobre o património [IMI, IS]) assentam em pressupostos distintos e distintos modos de formação. Nesta senda, acompanhando a posição de J. L. SALDANHA SANCHES e RUI BANDEIRA, urge questionar se não fará sentido relacionar as especificidades dos diversos impostos com o modo como o administrador pode ser responsabilizado.²⁴³ Entendem os AA., que se distinguirmos entre um imposto como o IVA e o IRS, facilmente conseguimos ver a diferença de censurabilidade do comportamento do administrador. No caso do IVA, e de forma simplista, o regime de caixa no IVA, sendo facultativo em algumas situações, ou não sendo possível noutras, tem como consequência que o momento de exigibilidade do imposto não coincide com o momento do pagamento do preço pelo adquirente do bem ou do serviço. Durante este período, como referem os AA., *“as empresas não têm o dever legal de manter, no fundo da gaveta o imposto cobrado por mandato legal, para depois o entregarem nos cofres públicos: têm apenas o dever de, atingido o prazo legal previsto na lei, entregar a quantia cobrada, nos cofres do Estado, podendo, entretanto, dispor dela para a normal gestão financeira de entrada e saída de fundos na empresa”*²⁴⁴

E é a existência deste fluxo financeiro e a disponibilidade sobre estas verbas, que quando destinadas a outros fins (ainda que louváveis, como o pagamento a fornecedores ou a trabalhadores), invertendo os administradores, *o título de posse em relação às quantias que retiveram e receberam, comportando-se, em relação a elas, como se fossem os seus legítimos proprietários*, que contribui para uma maior censurabilidade do

²⁴² ANA PRATA, *Dicionário Jurídico*, Vol. I, Almedina, 2020, p. 412, define culpa levíssima como *“a negligência que a generalidade das pessoas cometeria e que só alguém exceccionalmente cauteloso evitaria.”* Por assim ser, *“a culpa verifica-se quando o eventual responsável não actue com a diligência de um gestor criterioso e ordenado, mas não se verifica quando não actue como um gestor exceccionalmente diligente.”* Cfr. TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, *A Culpa dos Gerentes, Administradores e Directores na Responsabilidade por Dívidas de Impostos*, BFD, 77, Vol. LXXVII, Coimbra, 2001, p.794.

²⁴³ J. L. SALDANHA SANCHES e RUI BANDEIRA, *Culpa no Incumprimento e Responsabilidade dos Gerentes*, n.º 70/71, Ano VII, Lex, Lisboa, 1995, p. 101.

²⁴⁴ *Idem*, p. 102.

comportamento dos administradores. Como refere J. L. SALDANHA SANCHES, “*no fundo é a decisão de gestão que a lei pretende evitar.*”²⁴⁵ Neste sentido, tem-se pronunciado a jurisprudência, v.g., o Ac. do TCAN, de 02.03.2017²⁴⁶, “*No caso especial do IVA - bem como nos impostos retidos na fonte-, a falta de pagamento dos tributos tem particular gravidade na medida em que se trata de impostos que resultam de um fluxo monetário na empresa que ao não serem entregues nos cofres do Estado, são «desviados» do seu destino legal único, em proveito de «objectivos» alheios à sua finalidade. Quando o gestor procede ao «desvio» da destinação das verbas recebidas (estamos a falar do IVA) não pode deixar de indiciar um comportamento censurável (...) quanto mais censurável é o comportamento indiciado, mais esforço se exige na demonstração de factos positivos bastantes que contrariem a censurabilidade indiciada.*”

6. A responsabilidade pelas dívidas da al. b) do n.º 1/ responsabilidade pela falta de pagamento

A al. b) começa por delimitar o marco temporal em que se enquadra o período de exercício do administrador relevante para efeitos de se apurar a sua responsabilidade, correspondendo neste caso ao período que intermedeia o momento do final do prazo legal de pagamento ou de entrega dos tributos.

Determinada a fase temporal correspondente ao período de exercício das funções do administrador, é necessário que se preencham os demais pressupostos, para a efetivação da responsabilidade. Desde logo, a falta de pagamento ou entrega dos tributos, por parte da sociedade (pressuposto básico da própria existência da dívida tributária) e a *imputação*²⁴⁷ desta falta de pagamento ou entrega ao administrador, existindo a particularidade neste último pressuposto de estarmos diante de uma regra de inversão de ónus da prova, sobre a qual recai sobre o administrador o ónus de provar a inexistência de tal *imputação*.²⁴⁸ Como observa, e bem, SOFIA CASIMIRO, em bom rigor, “*a falta de pagamento ou de entrega das dívidas tributárias, juridicamente, é imputável apenas e tão-só a sociedade, visto que é dotada de personalidade jurídica (...). Perante este*

²⁴⁵ J. L. SALDANHA, *Manual...ob., cit.*, p. 158.

²⁴⁶ Ac. do TCAN, de 02.03.2017, Proc. 00219/11.9BEPRT, (Relator: MÁRIO REBELO). V. também o Ac. do TCAN, de 07.12.2017, Proc. 01368/09.9BEBRG, (Relator: ANA PATROCÍNIO).

²⁴⁷ Esta expressão tem sido interpretada como culpa, enquanto vínculo de ordem psicológica que liga o ato lícito ao agente. Cfr. TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, *Da Responsabilidade...ob., cit.*, p. 146.

²⁴⁸ Assim, SOFIA DE VASCONCELOS CASIMIRO, *A Responsabilidade...ob., cit.*, p. 117.

cenário o ato ilícito praticado pelo gestor tem de ser resultante da inobservância de uma diversa imposição legal.”²⁴⁹

A este respeito, tem sido entendimento que em face da redação do art. 32.º da LGT (entendida como uma norma de proteção do credor Estado) cabe ao administrador a promoção do pagamento das dívidas tributárias por parte da sociedade, sob pena de responder pela sua violação. *In casu*, entendeu o legislador que cabe ao administrador a *prova da não culpa*, i.e., que a sua atuação ou omissão ainda que ilícita²⁵⁰ (e que conduziram ao incumprimento do dever de pagamento ou entrega das dívidas tributárias por parte da sociedade a quem compete a AT provar a ilicitude²⁵¹) não se afigurou culposa, não podendo incidir sobre aquelas atuações ou omissões um juízo de censura em que esta culpa se presume.²⁵² Nesta senda, adverte e bem, TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, que este ónus da prova a cargo do administrador, em face da falta legal da concretização das situações em que seja de presumir a culpa do administrador²⁵³, pode

²⁴⁹ *Idem.*, p. 120-121.

²⁵⁰ Por violação do art. 32.º da LGT.

²⁵¹ Caberá a AT fazer a prova da falta de pagamento (ou seja, do dano representado pela frustração do crédito tributário por o património social ser insuficiente para o satisfazer), da ilicitude e do nexo de causalidade entre o ato ilícito e culposo e a produção do dano.

²⁵² Como adverte SOFIA DE VASCONCELOS CASIMIRO, *A Responsabilidade...ob., cit.*, pp. 139-140 “*outra questão prévia ao momento da apreciação dessa culpa, e que corresponde à questão de saber quais as atuações ou omissões do administrador sobre os quais incide o juízo de censura.*” Entende a A., que, “*para que haja culpa do gestor é necessário existir um comportamento lícito alternativo aos comportamentos ilícitos em que se traduz o art. 32.º LGT (...) o gestor tem de poder optar pela promoção das diligências necessárias ao pagamento e pelo não impedimento desse pagamento. Quando esta possibilidade de opção não exista não poderá censurar-se o gestor por agir ou omitir a da única maneira que lhe seria possível, operando-se o afastamento da culpa pela verificação de uma situação de desculpabilidade. Só assim não será quando o gestor tenha provocado a própria impossibilidade de opção.*”

²⁵³ Entendeu recentemente a jurisprudência no Ac. do TCAS, de 09.06.2021, Proc. 2921/10.3BELRS, (Relator: VITAL LOPES), “*Para afastar a responsabilidade subsidiária por dívidas de impostos cujo prazo de pagamento terminou durante a gestão, o gestor tem, pois, 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.*”

Vide também o Ac. do TCAS, de 09.02.2017, Proc. 09361/16, (Relator: ANABELA RUSSO), no qual se decidiu “*Tendo os gerentes alegado e demonstrado que no período de tempo a que respeitam as dívidas exequendas o seu principal cliente suspendeu integralmente o pagamento dos serviços prestados, provocando com essa conduta a existência de uma indisponibilidade financeira na devedora originária para solver aquelas dívidas e que, na sequência do comportamento assumido pelo referido cliente, intentaram diversas acções judiciais tendo em vista obter a satisfação do seu crédito e que em todas, até ao momento, obtiveram ganho de causa, é de julgar preenchido o requisito de não imputabilidade de culpa pela insuficiência do património da devedora originária para satisfação daquelas dívidas (...).*”

revelar-se uma *verdadeira prova diabólica*, restando àquele pouco mais que recorrer às causas de exclusão da culpa ou da ilicitude²⁵⁴.

Efetivamente esta é uma solução bastante criticável pela doutrina, quer porque não existem argumentos suficientemente ponderosos que justifiquem tal inversão do ónus da prova a favor da AT²⁵⁵ quer porque podemos estar perante uma eventual desconformidade com princípios jurídico-constitucionais tributários, designadamente os de segurança jurídica, de determinação, de igualdade, de proporcionalidade²⁵⁶, levando alguns AA., a questionarem “*até que ponto o ónus da prova que recai sobre os administradores (...) das sociedades, não se revela demasiado gravoso para a gestão das empresas tornando esta uma atividade de alto risco que ou afugenta os administradores (...) sérios ou fomenta os mais variados e imaginativos expedientes lícitos para obstar aos pesados efeitos desse ónus da prova.*”²⁵⁷

De facto, poder-se-ia argumentar em sentido contrário, afirmando-se que tal previsão se justifica pela desigual posição do credor tributário face aos credores sociais, na medida em que estes conseguem reagir de forma atempada contra eventuais incumprimentos (v.g., perante o não pagamento da mercadoria, os fornecedores interrompem de imediato os fornecimentos), ao contrário do credor tributário que não dispõe de qualquer meio de reagir eficazmente contra o incumprimento das dívidas tributárias (uma vez que se tratam de *obrigações sem contrapartida*)²⁵⁸. Ou seguindo o entendimento preconizado pelo Ac. do TCAS, de 08.02.2018,²⁵⁹ “*Esta presunção, apesar*

²⁵⁴ TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, *Da Responsabilidade...ob., cit.*, p. 151.

²⁵⁵ *Idem.*, p. 228, DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÓNICA HORTA NEVES LEITE DE CAMPOS, *Manual...ob., cit.*, p. 400.

²⁵⁶ Referindo VÂNIA PATRÍCIA FILIPE MAGALHÃES, *O (des)privilégio do beneficium excussionis do responsável tributário subsidiário*, ROA, Ano 67, Volume III, 2007, que em face desta inversão do ónus da prova que a AT goza de um estatuto privilegiado e desproporcionado em face do sujeito passivo subsidiário. No mesmo sentido, JOÃO DA COSTA ANDRADE, *Responsabilidade...ob., cit.*, p. 829.

²⁵⁷ JOSÉ CASALTA NABAIS, *Manual...ob., cit.*, p. 272.

²⁵⁸ SÉRGIO VASQUES, *A Responsabilidade...ob., cit.*, p. 155. Acrescenta o A., (p. 150) “*O Estado padece, pois, neste capítulo, de uma fragilidade estrutural que o diminui no confronto com os credores privados. É, portanto, uma debilidade especial que justifica o regime probatório especial.*”

Criticando esta posição, ainda que por referência ao regime do art. 13.º do CPT, DIOGO LEITE DE CAMPOS, *A responsabilidade subsidiária em direito tributário, dos gerentes e administradores das sociedades*, ROA, Vol. II, ano 56, 1996, pp. 486-487 “*(...) o legislador (...) em vez de aumentar os meios da Administração Fiscal, o que lhe ficaria caro, de modo a obter uma prova que sabia, na maioria dos casos, impossível, preferiu lançar o ónus da prova sobre o administrador ou gerente. Assim, este terá de levar a cabo o trabalho que, no rigor dos princípios, caberia à Administração fiscal. Lançando-se sobre o cidadão um custo que deveria ser assumido pelo Estado.*”

²⁵⁹ Ac. do TCAS, de 08.02.2018, Proc.1564/15.0BELRA, (Relator: VITAL LOPES).

de contrária à regra geral da responsabilidade extracontratual prevista no art. 487.º do Código Civil (CC), compreende-se neste caso, pois se o gestor não tiver culpa pela falta de pagamento ou de entrega do imposto ocorrida no período em que exerceu funções, ser-lhe-á fácil prová-lo.”

“Todavia como adverte SÓNIA DE CARVALHO, “[ainda que] *este argumento apresenta consistência teórica, (...) não podemos cair no erro de, escudando-nos nesta debilidade especial, permitirmos atropelos dos princípios fundamentais do Estado de Direito, através da imposição de regimes probatórios, com presunções de culpa tão severas, que pela sua dificuldade de afastamento, quase assumem a qualidade de presunções iuris et de iure.*”²⁶⁰

Alinhamos, uma vez mais, o nosso pensamento com o de JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, que considera que não estamos diante de uma presunção de culpa, não tão-só perante uma mera regra relativa ao ónus da prova, não obstante, em abstrato podermos identificar os elementos que constituem uma presunção. Tomando por base o esquema “*facto base + nexu lógico = facto presumido*” tal se traduziria segundo o A., ao facto base corresponderia o exercício da gestão; ao facto presumido a existência de culpa do administrador na falta de pagamento e ao nexu de probabilidade a ligação, segundo as máximas de experiência entre esses dois factos. Sucede que não há qualquer regra de experiência (com credibilidade, precisão e concordância) que nos faça sustentar a afirmação de uma presunção, ou seja, que nos faça concluir que em situações de falta de cumprimento, por uma sociedade, das suas obrigações tributárias, que a culpa seja sem mais do seu administrador²⁶¹.

Notemos que independentemente da posição que se adote, parece claro que o ónus da prova da (não) culpa que recai sobre o administrador não se revela tarefa fácil²⁶², mesmo que tenha porventura exercido as suas funções de forma diligente, visto que uma

²⁶⁰ SÓNIA DE CARVALHO, *Nótula sobre a responsabilidade tributária dos gerentes e administradores das sociedades*, Boletim da APECA - Associação Portuguesa das Empresas de Contabilidade, Auditoria e Administração, n.º 100, outubro – dezembro, 2000, pp. 15-16.

²⁶¹ Cfr. JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Ainda...ob., cit.*, p. 282 e ss; TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, *Da Responsabilidade...ob., cit.*, p. 205.

²⁶² E a própria jurisprudência reconhece a dificuldade que existe na prova de um facto negativo, como o é o caso da ausência de culpa. V. o recente Ac. do TCAS, de 09.06.2021, Proc. 2921/10.3BELRS, (Relator: VITAL LOPES).

atuação diligente não é sinónimo de êxito empresarial.²⁶³ Verdade é ainda que, este contexto legal pode ter *efeitos perversos, levando a que profissionais competentes e qualificados se recusem a assumir funções de administração em empresas com dificuldades*²⁶⁴, constituindo por isso uma questão inteiramente conexas com o Direito da Insolvência.

Consciente (em parte) desta realidade, e do seu entrave à recuperação de empresas o legislador procedeu, como veremos adiante, a ajustamentos, criando uma nova regra de responsabilidade tributária subsidiária especialmente dirigida aos sujeitos que desempenham as suas funções em empresas em situação de crise, tendo deixado intocável o art. 24.º da LGT.

CAPÍTULO III: A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES DE SOCIEDADES COMERCIAIS EM CONTEXTO DO DIREITO DA INSOLVÊNCIA

Temos vindo a constatar que as águas em que se move o Direito Fiscal, podem revelar-se bastante pantanosas e imprevisíveis para os sujeitos que nelas navegam, configurando-se verdadeiros quebra-cabeças que se intensificam com a confluência do Direito da Insolvência, sendo vários os problemas que se levantam na sua interação/interseção, designadamente o tratamento dos créditos fiscais no processo de insolvência, a exigência da participação e contribuição do credor Estado (AT e SS) na aprovação de planos de recuperação (em sentido amplo), a relação entre o processo de insolvência e o processo de execução fiscal, a qualificação dos créditos fiscais (que surjam após a declaração da situação de insolvência e no decurso do respetivo processo), a responsabilidade pela dívidas tributárias no processo de insolvência e nos demais instrumentos de recuperação, entre outros. De facto, esta (des)articulação impõe uma ponderação e uma tarefa de harmonização que nem sempre se cuida fácil de efetuar, em virtude das axiologias totalmente díspares.

Para efeitos do presente estudo, iremos apenas cuidar da questão de saber qual o tratamento dado pelo legislador à responsabilidade pelas dívidas tributárias no âmbito da

²⁶³ Como refere e bem TÂNIA MEIRELES DA CUNHA *Da Responsabilidade...ob., cit.*, p. 40, o êxito da atividade pode ou não refletir a falta de diligência.

²⁶⁴ PEDRO SOUSA E SILVA, *A responsabilidade...ob., cit.*, p. 1457.

insolvência e da pré-insolvência, em particular do art. 33.º do RERE, sem prejuízo de incidentalmente abordarmos as restantes problemáticas em face da sua relação direta com o tema.

Para a total compreensão do alcance do que aqui se dispõe, iremos apresentar em primeiro lugar os traços gerais o regime atual da insolvência e pré-insolvência.

1. Breves considerações sobre o regime atual da insolvência e pré-insolvência

Numa entrevista ao jornal espanhol *Lavanguardia*, referiu JOSÉ SARAMAGO, “*La vida, que parece una línea recta, no lo es.*”²⁶⁵ O mesmo se diga em relação à vida das sociedades que correm o risco de ver antecipada a cessação da sua atividade por diversos motivos²⁶⁶, designadamente, por se ter esgotado o seu objeto social antes da data prevista para o efeito ou porque os sócios deliberaram pôr termo à sua atividade, promovendo a sua dissolução, ou porque se confronta com uma situação de insolvência que termina com a liquidação da sociedade²⁶⁷.

E em boa verdade, em tempos de crise, como os atuais, é natural as empresas ressentirem os seus efeitos, acabando por enfrentar sérias dificuldades do ponto de vista da sua estabilidade económico-financeira. Neste contexto, dispõe o atual²⁶⁸ ordenamento jurídico português de instrumentos de recuperação, e em último termo, de liquidação. Referimo-nos ao RERE, ao PER e ao Processo de Insolvência regulados no CIRE.

1.1. O Processo de Insolvência

²⁶⁵ Jornal La Vanguardia, datado de 01.09.1998.

²⁶⁶ Cfr. PAULO OLAVO CUNHA, *A recuperação de sociedades no contexto do PER e da insolvência: âmbito e especificidades resultantes da situação de crise da empresa*, Revista de Direito da Insolvência, n.º 1, abril, Almedina, 2016, p. 101.

²⁶⁷ E é com o registo do encerramento da liquidação que a sociedade se extingue e consequentemente se extingue também a personalidade jurídica. Neste sentido, MANUEL NOGUEIRA SERENS, *A dissolução...ob., cit.*, p. 44.

²⁶⁸ Sem prejuízo, da aprovação do PEVE pela Lei n.º 75/2020, de 27 de novembro, que é direcionado às empresas afetadas pela crise económica decorrente da pandemia da doença COVID-19, em relação ao qual não iremos analisar, face ao seu carácter excepcional.

Regulado no CIRE, o processo de insolvência²⁶⁹ tem (sempre) como finalidade, de acordo com o n.º 1 do art. 1.º do CIRE, a satisfação dos credores, e é essa finalidade que norteia todo aquele processo²⁷⁰.

Com a redação dada pela Lei n.º 16/2012, assinalou-se uma viragem na abordagem dos fins a alcançar²⁷¹, privilegiando agora o legislador a recuperação à liquidação, sempre que tal seja possível²⁷². Contudo, apesar de no atual CIRE existir essa *mudança de paradigma* focada na recuperação²⁷³, a verdade é que essa mudança de paradigma é apenas *aparente*²⁷⁴, e, portanto, o n.º 1 do art. 1.º do CIRE não é isento de críticas pela doutrina. Desde logo porque quem decide se a opção é *liquidar ou recuperar* são os credores sociais, *i.e.*, só há plano de insolvência *de recuperação* se ele for aprovado pelos credores, nos termos do art. 212.º do CIRE²⁷⁵.

Decorre ainda daquele art. 1.º, n.º 1, que o processo de insolvência é (regra geral) um processo de execução universal, uma vez que será por ele alcançado praticamente todo o património do devedor, com exceção dos bens absolutamente impenhoráveis e dos relativamente impenhoráveis (que só integram a massa insolvente se o devedor os

²⁶⁹ Segundo PAULO OLAVO CUNHA, *Providências específicas do plano de recuperação de sociedades*, I Congresso de Direito da Insolvência, Almedina, 2013, p. 110, “o processo de insolvência consiste nos atos processuais de declaração de insolvência, apreensão e execução universal dos bens do devedor e inicia-se, em regra, pela apresentação deste à insolvência ou é desencadeado por um credor.”

²⁷⁰ Cfr. ALEXANDRE DE SOVERAL MARTINS, *Um Curso...ob., cit.*, p. 44.

²⁷¹ Entendendo NUNO MANUEL PINTO OLIVEIRA, *O Direito da Insolvência e a Tendencial Universalidade do Direito Privado*, IV Congresso de Direito da Insolvência, Almedina, 2017, p.74, que “Ao antigo fim de satisfação, e de satisfação igualitária, dos credores acrescem os fins novos- de recuperação preventiva, de reestruturação preventiva e de revitalização.”

²⁷² Como referem ANA PRATA, JORGE MORAIS CARVALHO e RUI SIMÕES, *Código de Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado*, Almedina, 2013, p. 64, pretendeu-se “(...) alterar o espírito do regime colocando a recuperação do devedor no centro das finalidades do processo, em detrimento da liquidação imediata do seu património para satisfação dos credores.”

²⁷³ Veja-se a Exposição de Motivos da Proposta de Lei n.º 39, de 30 de dezembro de 2011 “O principal objectivo prosseguido por esta revisão passa por reorientar o Código da Insolvência e Recuperação de Empresas para a promoção da recuperação, privilegiando-se sempre que possível a manutenção do devedor no giro comercial, relegando-se para segundo plano a liquidação do seu património sempre que se mostre viável a sua recuperação.”

²⁷⁴ O próprio artigo utiliza o advérbio “nomeadamente” em relação à recuperação da empresa.

²⁷⁵ Neste sentido, J. M. COUTINHO DE ABREU, *Curso de Direito Comercial*, Vol. I...ob., cit., p. 339; J. M. COUTINHO DE ABREU, *Recuperação...ob., cit.*, p. 11. O referido A., alerta-nos para a diferença que existia no CPREF, que concedia primazia à recuperação das empresas. Veja-se o art. 1.º, n.º 2 do CREF: “Só deve ser decretada a falência da empresa insolvente quando ela se mostre economicamente inviável ou se não considere possível, em face das circunstâncias, a sua recuperação financeira”. (sublinhado nosso). Referindo os AA. LUIS A. CARVALHO FERNANDES e LUÍS LABAREDA, *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado*, 2.ª ed., Quid Juris, 2013, pp 68-69 que esta é uma viragem “(...) sem implicações práticas relevantes (...) tudo depende sempre-agora como antes- do que os credores venham a decidir. E se mada promoverem ou aprovarem é a liquidação que tem lugar.”

apresentar voluntariamente, cfr. art. 46.º, n.º 2 do CIRE).²⁷⁶ Por assim ser, este processo demarca-se do processo de execução fiscal, desde logo, porque neste, como já vimos, se procura reunir os bens suficientes para satisfazer apenas os créditos do exequente e de eventuais credores reclamantes que gozem de garantia real sobre os bens penhorados (cfr. art.º 240.º, n. 1 do CPPT)²⁷⁷. Acresce que o processo de insolvência é um processo, em regra, concursal²⁷⁸ que visa garantir a igualdade entre credores da insolvência que estejam nas mesmas condições.²⁷⁹ Estamos na presença do chamado *princípio da par conditio creditorum*, nos termos do qual, segundo ANA PRATA “*todos os credores, que não gozem de nenhuma causa de preferência relativamente a outros credores, se encontram em igualdade de situação, concorrendo paritariamente ao património do devedor para obter a satisfação dos respetivos créditos.*”²⁸⁰

Adicionalmente outra nota que se destaca do processo de insolvência é o seu carácter urgente, que abrange os respetivos incidentes, apensos e recursos (v.g., os embargos à declaração de insolvência [arts. 40.º e ss], a reclamação e verificação de créditos [arts. 128.º e ss], o incidente de qualificação da insolvência com carácter pleno ou limitado [arts. 188.º e 191.º], a aprovação do plano de insolvência [arts. 192.º e ss]). Além disso, aquele processo goza de precedência sobre o serviço ordinário do Tribunal²⁸¹ e os prazos não se suspendem durante as férias judiciais (cfr. art 9.º do CIRE e art. 138.º, n.º 1 *in fine* do CPC).

²⁷⁶ ALEXANDRE DE SOVERAL MARTINS, *Um Curso...ob.*, cit., pp. 49-50.

²⁷⁷ Assim, SARA LUÍS DIAS, *O Crédito Tributário no Processo de Insolvência e nos Processos Judiciais de Recuperação*, Almedina, 2021, pp. 20-21. Alertando para as diferenças assinaláveis entre o processo de insolvência e o processo executivo tanto ao nível dos pressupostos como ao nível dos efeitos v. CATARINA SERRA, *Lições de Direito da Insolvência*, Almedina, 2019, pp. 41-42.

²⁷⁸ Referindo PEDRO ORTINS DE BETTENCOURT, *Da Liquidação em Processo de Insolvência uma Perspetiva Prática*, Revista *Julg* n.º 31, 2017, p. 92 “*Esta natureza concursal e universal da insolvência poderá levar a que, caso o credor não reclame os seus créditos, nada receba do devedor insolvente, nem nos autos de insolvência, nem em qualquer outro processo.*”

²⁷⁹ ALEXANDRE DE SOVERAL MARTINS, *Um Curso...ob.*, cit., pp. 49-50. Esta ideia resulta do considerando n.º 6 do preâmbulo do CIRE. Adicionalmente cumpre referir que acompanhamos o entendimento do citado A., quando defende que a existência de um único credor não obsta à continuação do processo de insolvência. Com outra leitura, CATARINA SERRA, *Lições de Direito da Insolvência*, Almedina, 2019, pp. 42-46.

²⁸⁰ ANA PRATA, *Dicionário...ob.*, cit., p. 1030.

²⁸¹ Referindo LUIS A. CARVALHO FERNANDES e LUÍS LABAREDA, *Código...ob.*, cit., p. 113 “*tratando-se de comparação com outros processos prioritários, respeitar-se-á a respetiva hierarquia, se ela resultar da lei, ou em, igualdade de circunstâncias, serão todos tratados da mesma maneira.*”

1.1.1. Algumas notas quanto à tramitação e relevância fiscal

No que respeita à tramitação do processo de insolvência, para efeitos do presente estudo não é relevante a sua descrição exaustiva, sendo impreterível, contudo, apresentar um encadeamento em trações gerais do regime aplicável²⁸².

A tramitação do processo de insolvência antes da declaração de insolvência assume contornos diferentes consoante o sujeito que toma o impulso processual. Ou seja, se o devedor toma o impulso processual de se apresentar à insolvência (no prazo de 30 dias a contar da data do conhecimento da situação de insolvência²⁸³, cfr. art. 18.º do CIRE), segue-se a *declaração imediata de insolvência* (salvo nas situações do art. 27.º, n.º 1, als. a) e b) do CIRE), de indeferimento liminar²⁸⁴ e nas situações em que um devedor pessoa singular junte à petição inicial um plano de pagamento aos credores, art. 251.º do CIRE).

²⁸² Veja-se o considerando n.º 27 do preâmbulo do CIRE que identifica os momentos-chave da tramitação do processo de insolvência.

²⁸³ Nos termos dos arts. 18.º e 19.º do CIRE existe a obrigação de apresentação à insolvência por parte do devedor, sob pena de a insolvência ser qualificada como culposa, nos termos dos arts. 185.º e 186.º do CIRE. Com efeito, a noção de *insolvência* no Direito Português está genericamente definida no art. 3.º, n.º 1, do CIRE, como a situação em que o devedor se encontra *impossibilitado de cumprir as suas obrigações vencidas*, nomeadamente por falta de meios de pagamento ou bens de liquidez. Assim, J. M. COUTINHO DE ABREU, *Administradores e (novo) dever geral de prevenção da insolvência*, V Congresso de Direito da Insolvência, Almedina, 2019, p. 135. Não relevando o facto de o devedor podendo pagar, se recusar a fazê-lo, porque não quer pagar ou porque entende não ter o dever de o fazer, v. J. M. COUTINHO DE ABREU, *Recuperação...ob., cit.*, p. 13, (nota n.º 11).

Ou no caso das sociedades por quotas e as sociedades anónimas, e de todas as outras entidades por cujas obrigações só responde em princípio, o respetivo património, quando o passivo é *manifestamente* superior ao ativo (art. 3.º, n.º 2 do CIRE). Manifestamente no sentido de *que se manifeste pelos documentos contabilísticos* que o passivo é superior ao ativo, por exemplo, se através dos documentos contabilísticos se verificar que o ativo é 99 e o passivo é 100, então já é manifesto que a sociedade está em situação de insolvência. No entanto permite o art. 3.º, n.º 3 do CSC que se utilizem outros critérios de avaliação, a fim de ser feita prova de que o ativo, que é inferior ao passivo por aplicação das normas contabilísticas comuns, é afinal superior ao passivo. Para mais desenvolvimentos, v. J. M. COUTINHO DE ABREU, *Curso de Direito Comercial, Vol. I...ob., cit.*, p.140 e ss.

Por sua vez, o art. 3.º, n.º 4 equipara a situação de insolvência iminente à situação de insolvência atual para efeitos de apresentação do devedor à insolvência. A insolvência iminente não está definida na lei portuguesa, ao contrário de outros ordenamentos jurídicos, como a Espanha que apresenta uma definição na LC no art. 2.º, n.º 3, 2ª parte. J. M. COUTINHO DE ABEU, *Administradores...ob., cit.*, p. 135, tendo em conta a noção presente no § 18 da *Insolvenzordnung* alemã, diz-nos que estamos perante uma situação de insolvência iminente quando se antevê como provável que o devedor não terá meios para cumprir a generalidade das suas obrigações já existentes no momento em que se vençam. Para mais desenvolvimentos sobre o dever de apresentação do devedor à insolvência v. OLÍMPIA COSTA, *Dever de apresentação à insolvência*, Almedina, 2019.

²⁸⁴ Acresce que nos termos do n.º 2 do art. 27.º do CIRE, “(...) o despacho de indeferimento liminar que não se baseie, total ou parcialmente, na falta de junção dos documentos exigida pela alínea a) do n.º 2 do artigo 24.º é objeto de publicação no portal Citius (...).”

Ao invés, se o processo de insolvência se iniciar a requerimento de outros sujeitos com *legitimidade* nos termos do art. 20.º, n.º 1 do CIRE, a tramitação do processo de insolvência segue passos diferentes até à sentença²⁸⁵ (citação do devedor, oposição do devedor, audiência de discussão e julgamento, arts. 29.º, 30.º, 35.º respetivamente).

Verificado o impulso processual inicial por parte do devedor, e não havendo lugar a indeferimento liminar, o juiz profere sentença de declaração de insolvência cujo conteúdo é objeto do art. 36.º do CIRE.²⁸⁶

É nesta sentença que o juiz, procede à nomeação do administrador da insolvência²⁸⁷ (al. d) do n.º 1 do art. 36.º), determina que a administração da massa insolvente seja assegurada pelo devedor ou pelo administrador da insolvência (al. e) do n.º 1 do art. 36.º)²⁸⁸, decreta a apreensão de bens para a massa insolvente (al. g) do n.º 1 do art. 36.º), designa o prazo para as reclamações de créditos (al. j) do n.º 1 do art. 36.º) e designa o dia para realização da assembleia de apreciação do relatório ou declara, fundamentadamente, que prescinde da realização da mesma (al. n) do n.º 1 do art. 36.º).

Proferida a sentença de declaração de insolvência, terão lugar as notificações e citações e a sentença é objeto de registo e publicidade na conservatória do registo civil (se o devedor for uma pessoa singular, cfr. art. 1.º, n.º 1, al. l) do CRC), ou na conservatória do registo comercial (se for comerciante em nome individual, ou se for uma sociedade comercial por exemplo, cfr. arts. 9.º, i) e 15.º, n.º 5 do CRC). Acresce que

²⁸⁵ ALEXANDRE DE SOVERAL MARTINS, *Um Curso...ob., cit.*, p.137.

²⁸⁶ Mas como adverte ALEXANDRE DE SOVERAL MARTINS, *Um Curso...ob., cit.*, p.149, existirão elementos que “*têm de constar de qualquer sentença de declaração de insolvência. Outros, excluem-se mutuamente. Há também elementos que só constarão da sentença em função do que for entendimento do juiz.*”

²⁸⁷ Sem prejuízo de posteriormente os credores poderem eleger para o cargo de administrador pessoa diferente da designada pelo juiz, arts. 58.º e 53.º do CIRE. Acresce que podem existir casos em que pode haver mais do que um administrador, art. 52.º, n.º 4 e 6 CIRE.

²⁸⁸ A administração da massa pelo devedor depende dos pressupostos do art. 224.º, n.º 2 do CIRE: “*São pressupostos da decisão referida no número anterior que: a) O devedor a tenha requerido; b) O devedor tenha já apresentado, ou se comprometa a fazê-lo no prazo de 30 dias após a sentença de declaração de insolvência, um plano de insolvência que preveja a continuidade da exploração da empresa por si próprio; c) Não haja razões para recear atrasos na marcha do processo ou outras desvantagens para os credores; d) O requerente da insolvência dê o seu acordo, caso não seja o devedor.*” Depende também do pressuposto ínsito ao art. 223.º do CIRE, i.e., é necessário na massa insolvente esteja compreendida uma empresa. Acresce que nos termos do art. 250.º do CIRE, as pessoas singulares não empresárias e titulares de pequenas empresas não podem solicitar a administração pelo devedor.

deverá ser ainda comunicado ao Banco de Portugal a declaração de insolvência, para que este proceda à sua inscrição na Central de Responsabilidades de Crédito²⁸⁹.

Com a declaração de insolvência²⁹⁰ surgem variados efeitos, distinguindo-se segundo o CIRE, *os efeitos sobre o devedor e outras pessoas, os efeitos processuais, os efeitos sobre os créditos, os efeitos sobre os negócios em curso e a resolução em benefício da massa insolvente*. A doutrina tende a proceder a uma divisão dos efeitos, entre efeitos necessários ou automáticos, como aqueles cuja produção é automática e não depende senão da prolação da sentença que declara a insolvência do devedor, e os efeitos eventuais que se traduzem naqueles efeitos cuja produção depende para além da declaração judicial de insolvência do devedor, da verificação de outras condições²⁹¹.

No que tange aos efeitos sobre o devedor cumpre tecer algumas considerações, que se revelam pertinentes. Um dos efeitos mais relevantes, decorre do art. 81.º n.º 1 do CIRE, que é (em regra) a privação imediata do devedor (que sendo uma sociedade comercial, quem fica sujeito ao efeito são os seus administradores) dos poderes de administração e disposição dos bens integrantes da massa insolvente, passando tais poderes a competir ao administrador da insolvência²⁹². Cumpre, no entanto, referir, que tal efeito pode ter lugar antes da declaração de insolvência, na fase cautelar do processo de insolvência, com a nomeação de um administrador judicial provisório, reconduzindo-se a sua atuação à prevenção de atos de má gestão e prejudiciais para os credores durante a pendência do processo de insolvência, *i.e.*, de acautelar o agravamento da situação patrimonial do devedor (cfr. art. 31, n.ºs 1, 2 e 3 do CIRE).

Assumindo o administrador da insolvência nos termos do art. 81.º, n.º 1 do CIRE, os poderes de administração e de disposição dos bens integrantes da massa insolvente,

²⁸⁹ De acordo com informações constantes do *site* do Banco de Portugal, deverá o Ministério da Justiça a remeter aquela informação ao Banco de Portugal (cfr. ponto 8 da Instrução n.º 17/2018). A Central de Responsabilidades de Crédito é uma base de dados, gerida pelo Banco de Portugal, com informação prestada pelas entidades participantes (instituições que concedem crédito) sobre os créditos concedidos aos seus clientes. O principal objetivo da CRC é apoiar as entidades participantes na avaliação do risco da concessão de crédito, permitindo-lhes consultar informação agregada sobre o endividamento de quem lhes solicita crédito. A CRC encontra-se regulamentada pelo DL n.º 204/2008, de 14 de outubro, e pela Instrução do Banco de Portugal n.º 17/2018.

²⁹⁰ Ficam excluídas aquelas situações em que ocorre o encerramento do processo após a sentença de declaração de insolvência por insuficiência da massa insolvente (art. 39.º do CIRE).

²⁹¹ CATARINA SERRA, *Lições...ob., cit.*, pp. 142-144.

²⁹² Para MARIA DO ROSÁRIO EPIFÂNIO, *Manual...ob., cit.*, p. 122, os poderes atribuídos ao administrador da insolvência apresentam a natureza de verdadeiros poderes-deveres, que devem ser exercidos no interesse de terceiros, em particular os credores.

incumbe-lhe proceder à imediata apreensão da contabilidade e de todos os bens para a massa insolvente (com exceção dos que permanecem na disponibilidade do devedor²⁹³) conforme decorre do art. 149.º e nos termos do art. 150.º do CIRE diligenciando a sua entrega, ficando deles depositário. Nessa medida, o insolvente passa a ser representado pelo administrador da insolvência *para os todos os efeitos de carácter patrimonial que respeitem à insolvência (rectius massa insolvente)*, nos termos do art. 81.º, n.º 4 do CIRE.

Adicionalmente cumpre referir que os atos que o devedor pratique sobre os bens da massa serão em princípio ineficazes, nos termos do art. 81.º, n.º 6 do CIRE, exceto se respeitarem todos os requisitos constantes da al. a) e b) daquele n.º 6. Tratando-se de atos ineficazes, sustenta a melhor doutrina a possibilidade de o administrador da insolvência ratificar o ato praticado pelo insolvente,²⁹⁴ que se pode revelar benéfico para a massa insolvente (e indiretamente para os credores).

Não obstante, os órgãos sociais, *rectius*, os administradores, mantêm-se em funções após a declaração de insolvência, mas sem remuneração de acordo com o art. 82.º, n.º 1 do CIRE, exceto na hipótese de a administração da massa insolvente ser atribuída ao devedor nos termos do art. 227.º do CIRE. Por sua vez, o n.º 2 estabelece que *os titulares dos órgãos sociais podem renunciar aos cargos logo que procedam ao depósito de contas anuais com referência à data da decisão de liquidação em processo de insolvência*. A respeito da interpretação deste preceito, entende CATARINA SERRA, que *“o legislador visou regular uma situação temporária, delimitada no tempo (entre a data da declaração de insolvência da empresa e a data quanto ao seu destino), e, homenagear o princípio da não interrupção (mínima) da empresa.”*

Mas a questão que se impõe, é a de saber como é que os titulares dos órgãos sociais podem manter-se em funções, se eles ficam privados dos poderes de administração

²⁹³ Os bens insuscetíveis de penhora, art. 736.º e ss do CPC, sendo certo que os bens relativamente penhoráveis podem integrar a massa insolvente se apresentados voluntariamente pelo devedor, art. 46.º, n.º 2 do CIRE.

²⁹⁴ Neste sentido, ALEXANDRE DE SOVERAL MARTINS, *Um Curso...ob., cit.*, p.179, JOSÉ DE OLIVEIRA ASCENSÃO, *Insolvência: Efeitos sobre os negócios em curso*, ROA ano 65, Vol. II, setembro, 2005, J. M. COUTINHO DE ABREU, *Curso de Direito Comercial*, Vol. I, 11.ª ed., Almedina, 2018, p.147. Em sentido contrário, LUÍS MANUEL TELES DE MENEZES LEITÃO, *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado*, Almedina, 2018, p. 257.

Acresce que a doutrina também diverge na consideração de se tratar de um ato com ineficácia absoluta ou relativa. Defendendo o carácter relativo da ineficácia (i.e., a ineficácia em relação apenas à massa insolvente) MARIA DO ROSÁRIO EPIFÂNIO, *Manual...ob., cit.*, pp. 123-126. Em sentido contrário, ALEXANDRE DE SOVERAL MARTINS, *Um Curso...ob., cit.*, p.179.

e de disposição dos bens do devedor?²⁹⁵ Como sugere, e bem, ALEXANDRE DE SOVERAL MARTINS, “*todo este regime, deveria ser reformulado de forma a tornar clara a repartição de funções entre os titulares dos órgãos sociais (de administração e de fiscalização) e o administrador da insolvência, e conseqüentemente, a esfera de responsabilidade de uns e outros.*”²⁹⁶ CATARINA SERRA, acompanhado o entendimento de LUIS A. CARVALHO FERNANDES e LUÍS LABAREDA, entende que tal se justifica se tivermos em atenção o n.º 5 do art. 81.º do CIRE, de acordo com o qual a representação que é conferida pelo administrador da insolvência “*não se estende à intervenção do devedor no âmbito do próprio processo de insolvência, seus incidentes e apensos, salvo expressa disposição em contrário.*”²⁹⁷ Outro argumento, avançado por ALEXANDRE DE SOVERAL MARTINS, prende-se com a necessidade de administrar os bens do insolvente que não integram a massa insolvente (art. 46.º, n.º 2 do CIRE), os denominados bens relativamente impenhoráveis (art. 737.º do CPC) e os bens absolutamente ou totalmente impenhoráveis (art. 736.º do CPC)²⁹⁸.

Contudo, pode suceder-se que a administração da massa insolvente fique a cargo do devedor. Para que tal se suceda é necessário o preenchimento de determinados pressupostos previstos no n.º 2 do art. 224.º e que se verifique a condição do art. 223.º do CIRE. Cumpridos estes pressupostos, o juiz na sentença de declaração de insolvência determina a administração da massa insolvente pelo devedor (al. e) do n.º 1 do art. 36.º CIRE) e nessa medida não chega a ter lugar a apreensão dos bens. Nestas situações a posição do administrador da insolvência limita-se à de mero fiscalizador da atividade desenvolvida por aquele e de comunicar ao juiz e aos credores quaisquer circunstâncias que desaconselhem a manutenção da administração a cargo do devedor (art. 226.º do CIRE).

Cumprido referir que nos termos do art. 228.º do CIRE, estão previstas as situações de cessação da administração pelo devedor (n.º 1), cuja verificação tem como consequência a imediata apreensão dos bens (n.º 2).

²⁹⁵ CATARINA SERRA, *Lições...ob., cit.*, p.179.

²⁹⁶ ALEXANDRE DE SOVERAL MARTINS, *Um Curso...ob., cit.*, p.181.

²⁹⁷ CATARINA SERRA, *Lições...ob., cit.*, p.179.

²⁹⁸ ALEXANDRE SOVERAL MARTINS, *(Uma nota sobre) a responsabilidade contraordenacional das sociedades comerciais insolventes*, Direito das Sociedades em Revista, Ano 11, Vol. 21, Semestral, abril 2019, p. 54.

Também os efeitos processuais se revelam particularmente relevantes em sede fiscal.²⁹⁹ De um modo geral, estatui o art. 85.º, n.º 1 do CIRE, determina a apensão de todas as ações (pendentes) em que se apreciem questões relativas a bens compreendidos na massa insolvente, intentadas contra o devedor, ou mesmo contra terceiros, mas cujo resultado possa influenciar o valor da massa e de e todas as ações de natureza exclusivamente patrimonial intentadas pelo devedor desde que a apensação seja requerida pelo administrador da insolvência, com fundamento na conveniência para os fins do processo.³⁰⁰

Cumpra também referir o art. 88.º, n.º 1 do CIRE que dispõe “*A declaração de insolvência determina a suspensão de quaisquer diligências executivas ou providências requeridas pelos credores da insolvência que atinjam os bens integrantes da massa insolvente e obsta à instauração ou ao prosseguimento de qualquer acção executiva intentada pelos credores da insolvência; porém, se houver outros executados, a execução prossegue contra estes.*”

Ainda por referência à sentença de insolvência, cumpre fazer algumas considerações a respeito da realização da assembleia de credores de apreciação de relatório que pode ter grande importância no futuro do insolvente. Como vimos, anteriormente, na sentença de declaração de insolvência, deve o juiz designar o dia para a realização da assembleia de apreciação do relatório do administrador da insolvência, ou declarar fundamentadamente que prescinde da realização da mesma (al. n) do n.º 1 do art. 36.º do CIRE). Acrescenta o n.º 2 daquele artigo que não poderá o juiz prescindir da realização daquela assembleia *nos casos em que for previsível a apresentação de um plano de insolvência ou em que se determine que a administração da insolvência seja efetuada pelo devedor*. Fora destes casos, e se o juiz prescindir da sua realização, qualquer

²⁹⁹ Neste campo, a respeito da problemática da apensação dos processos de execução fiscal e respetivos incidentes, como seja a oposição a execução fiscal, ao processo de insolvência, v. RUI DUARTE MORAIS, *Insolvência da Sociedade e Responsabilidade Fiscal dos seus Administradores – Algumas Questões*, Revista Electrónica de Fiscalidade da AFP, Ano I, n.º 2, 2019, p. 14 e ss. E SARA LUÍS DIAS, *PER, Insolvência e Execução Fiscal*, Temas de Direito Tributário, e-book CEJ, 2017, p. 16 e ss.

³⁰⁰ A respeito deste n.º 1, questiona CATARINA SERRA, *Lições...ob., cit.*, pp. 198- 201, sobre o destino a dar às ações declarativas que não integram nenhuma das hipóteses da norma, e se nessa medida, podem prosseguir os seus termos com autonomia em relação ao processo de insolvência, ou se devem extinguir-se por inutilidade superveniente da lide a partir de determinado momento. A autora depois de analisar a posição adotada no Ac. de Uniformização de Jurisprudência n.º 1/2014, de 08.05.2013, acaba por considerar defensável limitar-se à extinção aos casos em que o credor tenha reclamado o seu crédito no processo de insolvência, uma vez que, ao fazê-lo, demonstrou uma preferência clara por um meio de tutela do seu crédito e sendo, por isso, legítimo privá-lo dos outros.

interessado, no prazo para a apresentação das reclamações de créditos pode requerer que a mesma se realize nos termos do n.º 3 do preceito em apreço.

Mas qual é a *ratio* subjacente à realização desta assembleia? Na verdade, cabe à assembleia de credores ponderar e decidir sobre o destino futuro do insolvente, com vista à melhor realização dos respetivos interesses, que poderá passar pela deliberação de apresentação de um plano de insolvência na sua vertente de recuperação.³⁰¹ Para o efeito, torna-se imprescindível o relatório do administrador da insolvência a que alude o art. 155.º do CIRE³⁰², que permitirá à assembleia de credor deliberar sobre os termos ulteriores do processo, devendo por isso explicitar as diversas opções existentes e as consequências previsíveis de a assembleia deliberar num ou noutro sentido³⁰³. Como referem LUIS A. CARVALHO FERNANDES e LUÍS LABAREDA, “*exatamente com vista à preparação da assembleia e em ordem a permitir aos credores obter uma panorâmica geral e circunstanciada sobre a situação da massa insolvente, as causas da quebra e as perspetivas de solução, com o selo de independência e de descomprometimento que a intervenção do administrador da insolvência faz presumir, que se lhe comete a tarefa de elaboração do relatório com o conteúdo descrito nas diferentes alíneas do n.º 1 [do art. 155.º].*”³⁰⁴

Nesta assembleia de apreciação do relatório deve ser dada a possibilidade ao devedor, à comissão de credores e à comissão de trabalhadores ou aos representantes dos trabalhadores de se pronunciarem sobre o relatório (cfr. n.º 1 do art. 156.º do CIRE). Adiantam os n.ºs 2 e 3 que a assembleia pode deliberar *sobre o encerramento ou manutenção em actividade do estabelecimento ou estabelecimentos compreendidos na*

³⁰¹ Alertando LUIS A. CARVALHO FERNANDES e LUÍS LABAREDA, *Código...ob., cit.*, p. 611, que não pode nunca nessa assembleia decidir-se de imediato pela adoção do plano, atento o disposto do art. 209.º do CIRE.

Acrescentam os AA. (p. 749), que o administrador da insolvência pode no seu relatório avançar com uma proposta de plano para a imediata análise e consideração dos credores, embora eles não possam deliberar sobre ela, tendo em conta o disposto no art. 209.º, n.º 2 do CIRE. Note-se que a apresentação de proposta por sua própria iniciativa, resulta desde logo do art. 155.º, n.º 1 al. d) e 193.º, n.º 3 in fine do CIRE.

³⁰² Sobre o conteúdo deste relatório em detalhe, v. o Ac. do TRG, de 22.04.2021, Proc. 4292/18.0T8VNF-D.G1, (Relator: JOSÉ ALBERTO MOREIRA DIAS). Acresce que o administrador tem de elaborar esse relatório e de juntá-lo mais os seus anexos (o inventário e a lista provisória de credores e dos créditos impugnados, se tiver havido impugnação dos créditos reclamados) aos atos, pelo menos, até oito dias antes da data designada para a realização da assembleia de credores (que será convocada para um dia e hora situado entre os 45 e 60 dias subsequentes ao da sentença que declarou a insolvência) a fim de apreciar esse relatório.

³⁰³ LUÍS MANUEL TELES DE MENEZES LEITÃO, *Código...ob., cit.*, p. 217.

³⁰⁴ LUIS A. CARVALHO FERNANDES e LUÍS LABAREDA, *Código...ob., cit.*, p. 611.

massa insolvente, assim como pode cometer ao administrador da insolvência o encargo de elaborar um plano de insolvência e nessa medida pode determinar a suspensão da liquidação e partilha da massa insolvente³⁰⁵. Pode também ser deliberado nesta assembleia a atribuição da administração da massa insolvente ao devedor se este o tiver requerido³⁰⁶, conforme decorre do n.º 3 o art. 224.º do CIRE, e cumprindo as exigências do da alínea b) do n.º 2.

A assembleia de credores assume também especial importância quanto ao destino a dar à empresa, na discussão e votação da proposta de plano de insolvência, nos termos do art. 209.º do CIRE. Vimos anteriormente que na assembleia de credores de apreciação do relatório do administrador, que pode aquela cometer ao administrador da insolvência a elaboração de um plano de insolvência³⁰⁷. Mas, se tal não se suceder³⁰⁸, tem legitimidade para apresentar proposta de plano de insolvência, segundo o disposto n.º 1 do art. 193.º do CIRE *o administrador da insolvência, o devedor, qualquer pessoa que responda legalmente pelas dívidas da insolvência e qualquer credor ou grupo de credores cujos créditos representem pelo menos um quinto do total dos créditos não subordinados reconhecidos na sentença de verificação e graduação de créditos, ou na estimativa do juiz, se tal sentença ainda não tiver sido proferida.*

Nesta situação o plano apresentado deve ser discutido e votado pela assembleia de credores³⁰⁹, mas só após trânsito em julgado da sentença de declaração de insolvência,

³⁰⁵ Nos termos do n.º 4 do art. 156.º do CIRE, “*Cessa a suspensão determinada pela assembleia: a) Se o plano não for apresentado pelo administrador da insolvência nos 60 dias seguintes; ou b) Se o plano apresentado não for subsequentemente admitido, aprovado ou homologado.*” Também se revela importante conferir o disposto no n.º 1 do art. 158.º do CIRE, ao dispor “*Transitada em julgado a sentença declaratória da insolvência e realizada a assembleia de apreciação do relatório, o administrador da insolvência procede com prontidão à venda de todos os bens apreendidos para a massa insolvente, independentemente da verificação do passivo, na medida em que a tanto se não oponham as deliberações tomadas pelos credores na referida assembleia.*”

³⁰⁶ Entendendo ALEXANDRE DE SOVERAL MARTINS, *Um Curso...ob., cit.*, p.329, que a tomada dessa deliberação não parece não depender da inclusão do assunto na ordem do dia.

³⁰⁷ Refere o n.º 2 do art. 193.º do CIRE que o administrador da insolvência deve apresentar tal proposta em “prazo razoável”, sem, contudo, definir o que se deve entender por prazo razoável. Perante esta omissão, defende LUÍS MANUEL TELES DE MENEZES LEITÃO, *Código...ob., cit.*, p. 245, que esse prazo não deverá exceder os 60 dias, tomando em consideração que nos termos do art. 156.º, n.ºs 3 e 4, al. a) do CIRE a liquidação e a massa insolvente não se poder prolongar para além dessa data.

³⁰⁸ Importa não esquecer o n.º 6 do art. 156.º do CIRE, em que *a assembleia pode, em reunião ulterior, modificar ou revogar as deliberações tomadas*, podendo por isso revogar a deliberação de encarregar o administrador na elaboração de um plano de insolvência.

³⁰⁹ Mas antes de tal se suceder, de acordo com o art. 208.º, n.º 1 do CIRE “*Admitida a proposta de plano de insolvência, o juiz notifica a comissão de trabalhadores, ou, na sua falta, os representantes designados pelos trabalhadores, a comissão de credores, se existir, o devedor e o administrador da insolvência, para se pronunciarem, no prazo de 10 dias.*”

após o termo do prazo para impugnação da lista de credores reconhecidos e nos casos em que o juiz tenha prescindido da realização da assembleia de apreciação do relatório³¹⁰ nos termos da alínea n) do n.º 1, depois de decorridos 45 dias sobre a data de prolação da sentença de declaração da insolvência (cfr. arts. 209.º, n.ºs 1 e 2 e 36.º, n.º 4 do CIRE)³¹¹.

A propósito do plano de insolvência cabe ainda umas considerações complementares. Podemos apontar quatro modalidades de plano, a saber: o plano de liquidação da massa insolvente, o plano de recuperação, o plano de saneamento de transmissão da empresa a outra entidade, e o plano misto (cfr. art.195.º, n.º 2, al. b) do CIRE).

A respeito do seu conteúdo³¹², deve o plano indicar os efeitos que acarreta nas posições jurídicas dos credores da insolvência, deve indicar a sua finalidade, a descrição das medidas necessárias à sua execução, já realizadas ou ainda a executar, devendo conter todos os elementos relevantes para efeitos da sua aprovação pelos credores e homologação pelo juiz, nomeadamente os referidos nas alíneas a) a e) do n.º 2 do art. 195 do CIRE (cfr. art. 195.º, n.ºs 1 e 2 do CIRE). Ainda quanto ao seu conteúdo, existe atipicidade quanto às concretas medidas, indicando a lei determinadas providências com incidência no passivo (art. 196.º do CIRE) e providências específicas de sociedades comerciais, *v.g.*, alteração dos estatutos da sociedade, alteração dos órgãos sociais (art. 198.º do CIRE).

Elaborada a proposta do plano de insolvência, admitida pelo juiz³¹³, e depois de aprovada em assembleia de credores, deve a mesma ser objeto de homologação pelo juiz nos termos do art. 214.º do CIRE³¹⁴, podendo, no entanto, o juiz recusar oficiosamente

³¹⁰ Nos casos em que o juiz tenha designado dia para realização da assembleia de apreciação do relatório, só após a sua realização é que a assembleia pode reunir para discutir e votar a proposta de plano de insolvência.

³¹¹ Sobre a justificação desta exigência *v.* ALEXANDRE DE SOVERAL MARTINS, *Um Curso...ob., cit.*, p.331.

³¹² Normalmente a doutrina fala no princípio da liberdade de fixação do conteúdo, em face da inexistência de medidas taxativas que hajam de ser adotadas no plano de insolvência, por contraposição ao que sucedia com o CPEREF. *Cfr.* E. SANTOS JÚNIOR, *O plano de insolvência: Algumas notas*, O Direito 138.º, Tomo III, 2006, p. 587. Mas a verdade é que, como veremos, não existe plena liberdade de fixação do conteúdo.

³¹³ Note-se que nos termos do art. 207.º n.º 1 do CIRE, o juiz pode não admitir a proposta de plano de insolvência. Caso o juiz admita a proposta do plano de insolvência, refere o n.º 2 que de tal decisão não cabe recurso.

³¹⁴ Aí se refere “*A sentença de homologação do plano de insolvência só pode ser proferida decorridos pelo menos 10 dias sobre a data da respectiva aprovação, ou, tendo o plano sido objecto de alterações na própria assembleia, sobre a data da publicação da deliberação.*”

ou a pedido a não homologação (cfr. arts. 215.º e 216.º do CIRE)³¹⁵. Tendo o plano sido homologado, com a sentença homologatória produzem-se os efeitos previstos no art. 217.º, n.ºs 1, 2 e 3 do CIRE (v.g., alteração dos órgãos sociais da sociedade devedora) ainda que seja interposto recurso, art. 217.º, n.º 5 do CIRE. Acresce que encontramos outros efeitos particularmente importantes, a respeito da regularização do IVA (art. 78.º-A, n.º 4, al. c) do CIVA) e da consideração do custo para efeitos de IRC (art. 41.º, n.º 1 al. c) do CIRC)³¹⁶ e também, mais importante, a respeito da responsabilidade tributária

³¹⁵ V.g., em situações em que o plano disponha, sem o consentimento/ou com o consentimento da SS ou da AT, o perdão ou redução dos créditos tributários. Repare-se que de acordo com o princípio da indisponibilidade do crédito tributário, não podem a AT e a SS [uma vez que nos termos do art. 3.º al. b) do CRCSPSS aplica-se subsidiariamente a LGT à relação jurídica contributiva], livremente, aceitar e/ou aderir a medidas, ainda que imprescindíveis à recuperação do insolvente que impliquem uma redução ou extinção dos seus créditos (cfr. art. 30.º n.ºs 2 e 3 da LGT) O que se revela uma contradição, se tivermos em consideração que a lei concede uma ampla liberdade de estipulação de medidas de redução e extinção dos créditos existentes (cfr. art. 196.º, n.º 1, als. a) e c) do CIRE). Não poderá tal constituir um entrave aquilo que efetivamente se pretende, que é a recuperação? Não estará o Estado a contrariar um compromisso por si assumido de contribuir e favorecer a recuperação das empresas, e nessa medida assegurar uma proteção destes agentes económicos no mercado? Não deveriam, neste particular, prevalecer os valores e interesses ínsitos à recuperação? Não faria sentido, por exemplo, à semelhança do que acontece em Espanha, de a AT e a SS, terem a opção de se absterem da aprovação do plano de insolvência, mantendo-se os seus créditos imunes às decisões que forem tomadas (e nessa medida não constituírem um obstáculo à aprovação de planos de recuperação)? É evidente que nesta possibilidade, seria necessário prever para estes créditos pagamentos mais flexíveis, sob pena de se aprovar um plano de recuperação que já se sabe de antemão que não chegará a bom porto. Acresce que tal solução teria de ser compatível à luz do Direito Europeu, no que respeita aos auxílios de Estado, sob pena de falseamento da concorrência (art. 107.º do TFUE).

Ora, no ordenamento jurídico espanhol, a Ley General Tributaria, no seu art. 164.º, n.º 4 estabelece “*El carácter privilegiado de los créditos tributarios otorga a la Hacienda Pública el derecho de abstención en los procesos concursales. No obstante, la Hacienda Pública podrá suscribir en el curso de estos procesos los acuerdos o convenios previstos en la legislación concursal, así como acordar, de conformidad con el deudor y con las garantías que se estimen oportunas, unas condiciones singulares de pago, que no pueden ser más favorables para el deudor que las recogidas en el convenio o acuerdo que ponga fin al proceso judicial.*” (negritos acrescentados). Norma idêntica encontramos a respeito dos créditos da *Seguridad Social*, no art. 27.º, n.º 2 da LGSS.

Por cá, entendeu recentemente o Ac. do TRE, de 02.10.2018, Proc. n.º 9/17.5T8OLH-B.E1, (Relator FRANCISCO MATOS): “*A inclusão no plano da insolvência de cláusulas que prevêm o estabelecimento de moratórias no pagamento de créditos tributários e na constituição das respectivas garantias, não determina a sua não homologação, mas tão só a declaração da ineficácia do plano relativamente à Fazenda Nacional.*” Este Ac. teve na sua base o Ac. do STJ, de 17.04.2018, Proc. 5781/16.7T8VIS-D.C1.S1, (Relator: PINTO DE ALMEIDA), que decidiu “*o plano de insolvência, assente numa ampla liberdade de estipulação pelos credores do insolvente, constitui um negócio atípico, sendo-lhe aplicável o regime jurídico da ineficácia, por isso o Plano de Recuperação da empresa que for aprovado não é oponível ao credor que não anuiu à redução ou alteração lato sensu dos seus créditos*”.

Tratando-se de um tema bastante complexo e de suma importância, que implicaria um maior desenvolvimento que aqui não cabe lugar atento o objeto de estudo, remetemos para a recente obra de SARA LUÍS DIAS, *O Crédito Tributário no Processo de Insolvência e nos Processos Judiciais de Recuperação*, Almedina, 2021.

³¹⁶ De uma forma geral, a respeito da primeira norma os créditos incobráveis passam a poder ser considerados como gastos ou perdas do período de tributação, no pressuposto de não ter sido relevada uma perda por imparidade ou esta ser insuficiente, mas apenas quando o plano de recuperação preveja o não pagamento definitivo do crédito. O mesmo se diga a respeito da segunda norma, que apenas possibilita a dedução do imposto relativo a créditos considerados incobráveis, no âmbito de um plano de recuperação

(art. 33.º do RERE)³¹⁷, que desenvolveremos adiante. Transitada em julgado a sentença de homologação, o juiz declara o encerramento do processo de insolvência (art. 230.º, n.º 1 al. b) do CIRE, sendo certo que, tal só se sucede, depois de o administrador da insolvência proceder ao pagamento das dívidas da massa (cfr. 219.º do CIRE). Encerrado o processo, cessam as atribuições da assembleia de credores³¹⁸, da comissão de credores e do administrador da insolvência³¹⁹, com exceção das referentes à apresentação de contas e das conferidas, se for o caso, pelo plano de insolvência (art. 233.º, n.º 1 al. b) do CIRE). Nessa medida o administrador da insolvência poderá fiscalizar a execução do plano de recuperação e limitar a prática de determinados atos pelo devedor³²⁰, se o plano assim o prever (cfr. art. 220.º do CIRE).

Noutro cenário, em que se adote um plano de insolvência apenas com finalidades de liquidação (arts. 192.º, n.º 1 e 195.º, n.º, 2 al.) b) do CIRE), ou simplesmente se prescindir do plano de insolvência³²¹ e se prossiga com a liquidação do ativo segundo as normas do CIRE, caberá ao Administrador da insolvência³²² promover à alienação dos bens que integram a massa insolvente (em regra³²³, só depois de transitada em julgado a sentença declaratória da insolvência e realizada a assembleia de apreciação do relatório, o administrador da insolvência, cfr. art. 158.º, n.º 1 do CIRE).

que preveja o não pagamento definitivo do crédito. Criticando esta solução, v. SARA LUÍS DIAS, *Novas Medidas no Plano Fiscal*, Seminário do Direito da Insolvência, Almedina, 2019, pp. 141-145.

³¹⁷ Que também é aplicável no quadro do plano de recuperação do PER e do acordo de reestruturação do RERE.

³¹⁸ Ainda que, como refere ALEXANDRE DE SOVERAL MARTINS, *Um Curso...ob., cit.*, p.332, tal não resultar com clareza do art. 233.º do CIRE.

³¹⁹ Note-se que existem outras causas de cessação das funções, como a destituição (art. 56.º, do CIRE) a escusa (art. 16.º, n.º 1 do EAJ), substituição (art. 16.º, n.ºs 3 e 4 EAJ), a renúncia (art. 60.º, n.º 3 do CIRE). Cfr. ALEXANDRE DE SOVERAL MARTINS, *Um Curso...ob., cit.*, p. 314.

³²⁰ Aplicando-se com as devidas adaptações, o disposto no art. 81.º, n.º 6 do CIRE.

³²¹ Acompanhamos o entendimento de ALEXANDRE DE SOVERAL MARTINS, *Um Curso...ob., cit.*, p.404, ao considerar que a ausência de plano de insolvência não significa necessariamente liquidação, exemplificando com o que se passa com o transitado em julgado das sentenças de homologação do plano de pagamentos e de declaração de insolvência, seguindo-se nestas situações o encerramento do processo de insolvência sem aprovação e homologação de plano de insolvência (cfr. art. 259.º, n.º 4 do CIRE). Nestas situações não haverá lugar à liquidação de ativos.

³²² Sob a fiscalização do juiz (art. 58.º do CIRE), da comissão de credores (art. 68.º, n.º 1 do CIRE) e da assembleia de credores (arts. 79.º e 80.º do CIRE).

³²³ Uma vez que segundo o n.º 2 do art. 158.º “O administrador da insolvência promove, porém, a venda antecipada dos bens da massa insolvente que não possam ou não se devam conservar por estarem sujeitos a deterioração ou depreciação.”

O processo relativo à liquidação corre por apenso ao processo de insolvência, de acordo com o art. 170.º do CIRE. Estabelece o legislador um prazo para a liquidação no art. 169.º do CIRE.

Findo o encerramento da liquidação, tal não é prejudicado pela existência de rendimentos gerados pela atividade do devedor e que devem acrescentar à massa (art. 182.º, n.º 1 do CIRE). Ainda, após o encerramento da liquidação da massa insolvente e elaboração da conta, e antes do encerramento do processo de insolvência tem lugar o rateio final, e só após a sua conclusão é que se dá o encerramento do processo, art. 230.º, n.º 1, al a) do CIRE³²⁴. Ainda quanto ao rateio final, só depois de apuradas e pagas as custas do processo e outras dívidas da massa insolvente, é que se prossegue para o pagamento das dívidas da insolvência (sem prejuízo de ao longo do processo terem sido efetuados rateios parciais³²⁵). A distribuição e o rateio final são efetuados pela secretaria do Tribunal (art. 182.º, n.º 2 do CIRE)³²⁶. Registado o encerramento, a sociedade comercial considera-se extinta, art. 234.º, n.º 3 do CIRE.

Sublinhe-se ainda, no que respeita ao pagamento para satisfazer os credores, que é necessário distinguir entre as dívidas da massa e as dívidas da insolvência³²⁷. Tal distinção releva-se imprescindível para apurar por exemplo a eventual responsabilidade do administrador da insolvência (veja-se o art. 59.º do CIRE, que prevê em especial nos seus n.ºs 1 e 2 a responsabilidade perante os credores da massa insolvente e os credores da insolvência).

Ora, a lei estabelece que a massa insolvente deve primordialmente satisfazer os créditos sobre a massa, i.e., as denominadas dívidas da massa insolvente, art. 51.º do CIRE. São consideradas como dívidas da massa insolvente as dívidas emergentes de atos administração, liquidação³²⁸ e partilha da massa (al. c) do n.º 1 do art. 51.º do CIRE), as

³²⁴ Mas também existem outras hipóteses de encerramento do processo, nomeadamente quando o administrador da insolvência constata a insuficiência da massa insolvente para satisfazer às custas do processo e as restantes dívidas da massa insolvente (art. 230.º, n.º 1, al d) do CIRE).

³²⁵ Mas estes não asseguram a repartição exata do produto de liquidação, uma vez que não se conhecer o valor do produto final da liquidação nem o valor do passivo total. Cfr. CATARINA SERRA, *Lições...ob.*, cit., p. 295.

³²⁶ Sem prejuízo de nos termos do n.º 3, o administrador da insolvência poder apresentar proposta de distribuição e de rateio final, acompanhada da respetiva documentação de suporte, sendo tal informação apreciada pela secretaria.

³²⁷ E dentro destes entre os créditos garantidos, os créditos privilegiados, os créditos subordinados e os créditos comuns.

³²⁸ Tal é particularmente relevante no âmbito do direito fiscal se tivermos em linha de conta que os vários impostos (v.g., impostos sobre o rendimento [IRC, IRS], impostos sobre o consumo [IVA, IEC], impostos

dívidas resultantes da atuação do administrador da insolvência (al. d) do n.º 1 do art. 51.º do CIRE), entre outras³²⁹. As dívidas da massa beneficiam um regime mais favorável no pagamento, dado que o art. 172.º, determina que estas devem ser satisfeitas previamente aos créditos sobre a insolvência (n.º 1) e o seu pagamento tem lugar nas datas dos respetivos vencimentos (n.º 3).³³⁰

Por sua vez, as dívidas da insolvência correspondem aos créditos sobre a insolvência e podem ser apenas pagos depois de verificados por sentença em trânsito em julgado (cfr. arts. 47.º, n.º 2 e art. 178.º do CIRE). Acontece que *havendo recurso da sentença de verificação e graduação de créditos, ou protesto por ação pendente*, para o efeito de serem atendidos nos rateios que se efetuarem *consideram-se condicionalmente verificados os créditos dos autores do protesto ou objeto do recurso*, neste último caso pelo montante máximo que puder resultar do conhecimento do mesmo, devendo

sobre o património [IMI, IS]) assentam em pressupostos distintos e distintos modos de formação. Por exemplo, no caso do IMI, que incide sobre o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos e urbanos situados no território português e é devido pelo sujeito passivo, proprietário do prédio em 31 de dezembro do ano a que o mesmo respeitar (arts. 1.º e 8.º do CMI), poder-se-á questionar, sobre quem recai a obrigação de pagamento do IMI, se após a declaração da insolvência há a consequente apreensão do prédio a favor da massa insolvente? Tem sido entendimento da jurisprudência que a declaração de insolvência não tem por efeito a transmissão dos bens da pessoa coletiva insolvente para a respetiva massa insolvente, uma vez que bens apreendidos e vendidos em processo de insolvência continuam a ser propriedade do insolvente até à venda (cfr. Ac. do STA, de 30.05.2018, Proc. 0144/17, (Relator: ISABEL MARQUES DA SILVA), Ac. do STA, de 01.07.2020, Proc. 03509/15.8BEBRG 0169/18, (Relator: JOSÉ GOMES CORREIA), e nessa medida o insolvente continua a ser o sujeito passivo do IMI. Sucede que tem entendido a jurisprudência, “*O desapossamento da insolvente, do prédio gerador de IMI não pode deixar de relevar para efeitos da responsabilidade pelo pagamento do tributo*”, bem como que “*consoante o valor de IMI em dívida, seja anterior ou posterior à declaração de insolvência, tal facto fará classificar o eventual crédito como um crédito sobre a (o) insolvente que carece de ser reclamado no âmbito do processo de insolvência pela Fazenda Pública – cfr. artigo 47.º do CIRE – ou como uma dívida da massa insolvente – cfr. artigo 51.º do CIRE –, respetivamente que, à semelhança de outros créditos (anúncios; honorários de peritos advogados; etc.), deverá ser paga de imediato.*” (Ac. do STA, de 06.03.2014, Proc. 01024/12, [Relator: ASCENÇÃO LOPES]). A este respeito veja-se também a posição da AT vertida no ponto 3 da Circular n.º 10/2015. Para mais desenvolvimentos, nomeadamente em sede de IRC, IVA e IMT, v. ANA ARROBA DINIS e CIDÁLIA MOTA LOPES, *A Fiscalidade das Sociedades Insolventes*, 2.ª ed., Almedina, 2017.

³²⁹ Desde logo, as remunerações do AI e as despesas desde e dos membros da comissão de credores, as custas do próprio processo, etc. Cfr. art. 51.º, n.º 1 do CIRE. Para mais desenvolvimentos v. LUIS MENEZES LEITÃO, *As Dívidas...ob., cit., p. 25-33.*

³³⁰ E nessa medida “*o administrador da insolvência deduz da massa insolvente os bens ou direitos necessários à satisfação das dívidas desta, incluindo as que previsivelmente se constituirão até ao encerramento do processo.*” Acresce que não estão sujeitas ao processo de verificação e graduação de créditos, pelo que não têm de ser reclamadas (art. 128.º do CIRE).

Nos termos do art. 89.º n.º 1, não podem ser propostas ações executivas durante os três meses seguintes à data da declaração de insolvência para pagamento de dívidas da massa insolvente, mas podem ser propostas ações declarativas. Não obstante aquela limitação a respeito das ações executivas, ambas as ações correm por apenso ao processo de insolvência (com exceção das execuções por dívidas de natureza tributária), de acordo com o disposto no n.º 2 do art. 89.º do CIRE. Neste sentido, o Ac. do TRL, de 06.07.2017, Proc. 1856/07, (Relator TERESA PAIS).

Acresce também que com o encerramento do processo os credores da massa podem reclamar do devedor os seus direitos não satisfeitos (art. 233.º, n.º 1, al. d) do CIRE).

continuar, porém, depositadas as quantias que por estes lhes sejam atribuídas (art. 180.º, n.º 1 do CIRE)³³¹. Perante esta situação, os credores não poderão ser pagos quanto a tais créditos nos rateios realizados, a quem logo caberia, não fosse o reconhecimento condicional³³².

Por fim, cumpre referir que, não obstante ser possível efetuar rateios parciais ao longo do processo de insolvência, nos termos do art. 178.º do CIRE, a Lei n.º 75/2020 de 27 de novembro, a respeito do PEVE, no seu art. 16.º estabelece a obrigatoriedade de *em todos os processos de insolvência pendentes à data da entrada em vigor da presente lei a realização obrigatória de rateios parciais das quantias depositadas à ordem da massa insolvente, desde que, cumulativamente verificados determinados pressupostos*.

1.1.2. Funções do Administrador da Insolvência

Ora, nos termos do art. 54.º, o *administrador da insolvência, uma vez notificado da nomeação, assume imediatamente a sua função*, após a sua aceitação³³³ e sem necessidade do registo da nomeação (cfr. art. 38.º, n.º 2 do CIRE).

No que respeita às suas funções, as suas tarefas são numerosas, variando segundo a evolução do processo³³⁴, motivo pelo qual o elenco de funções do administrador no art. 55.º do CIRE é *manifestamente incompleto* (o que facilmente se depreende pelo termo “*demais tarefas*”) ³³⁵.

Para efeitos do presente estudo não é relevante a descrição exaustiva de todas as funções do administrador da insolvência, sendo impreterível, a indicação das que consideramos mais relevantes.

³³¹ Referindo o n.º 2 “*Após a decisão definitiva do recurso ou da acção, é autorizado o levantamento das quantias depositadas, na medida que se imponha, ou efectuado o rateio delas pelos credores, conforme os casos; sendo o levantamento parcial, o rateio terá por objecto a importância sobrança.*”

³³² ALEXANDRE DE SOVERAL MARTINS, *Um Curso...ob., cit.*, pp. 457-458 e LUIS A. CARVALHO FERNANDES e LUÍS LABAREDA, *Código...ob., cit.*, p. 700.

E por assim ser, é que o n.º 3 do art. 180.º prevê “*Aquele que, por seu recurso ou protesto, tenha obstado ao levantamento de qualquer quantia, e venha a decair, indemniza os credores lesados, pagando juros de mora às taxas legais pela quantia retardada, desde a data do rateio em que foi incluída.*” (sublinhados acrescentados).

³³³ Entende ALEXANDRE DE SOVERAL MARTINS, *Um Curso... ob. cit.*, p. 297, que se deve entender que é necessária a aceitação pelo administrador da insolvência, uma vez que tal está pressuposto no art. 12.º, n.º 3 e 4 do EAJ.

³³⁴ *Idem.*, p. 299.

³³⁵ CATARINA SERRA, *Lições... ob. cit.*, p. 83.

Em primeiro lugar, proferida a sentença declaratória de insolvência, e assumindo o administrador da insolvência nos termos do art. 81.º, n.º 1 do CIRE, os poderes de administração e de disposição dos bens integrantes da massa insolvente³³⁶, incumbe aquele proceder à imediata apreensão da contabilidade e de todos os bens para a massa insolvente conforme decorre do art. 149.º e nos termos do art. 150.º do CIRE (diligenciando a sua entrega, ficando deles depositário).

Deve igualmente elaborar um inventário dos bens e direitos integrados na massa insolvente (cfr. art. 153.º do CIRE), elaborar uma lista provisória dos credores (cfr. art. 154.º do CIRE) e um relatório sobre a situação económica, financeira e contabilística do devedor destinado a ser apreciado pela assembleia de credores com o intuito de esta deliberar sobre os termos ulteriores³³⁷ (cfr. art. 155.º do CIRE).

Compete-lhe também, *se for o caso*, a liquidação do património do devedor, procedendo à venda dos bens da massa (cfr. art. 158.º, n.º1 do CIRE) e com o produto proceder ao pagamento das dívidas da massa nos termos do art. 172.º do CIRE, e dos créditos sobre a insolvência, art. 153.º e ss do CIRE. Nessa medida, cabe ao administrador da insolvência em cooperação e sob fiscalização da comissão de credores se existir, preparar o pagamento das dívidas do insolvente à custa das quantias de dinheiro existentes na massa insolvente (art. 55.º, n.º 1 al. a do CIRE). De acordo com o n.º 2 do art 55.º, o administrador da insolvência pode exercer as suas funções pessoalmente ou através de outro administrador. Pode também nos termos do n.º 3 do mesmo preceito, ser coadjuvado (sob sua responsabilidade) por técnicos ou outros auxiliares. E o mesmo se diga na liquidação da massa ou na continuação da exploração da empresa, que pode contratar trabalhadores necessários para o auxiliar (n.º 4). No que toca aos negócios jurídicos celebrados pelo insolvente, nos termos do art. 102.º do CIRE, compete-lhe decidir quanto ao destino deles. Nos termos do art. 61.º, n.º 1 do CIRE o administrador deve prestar informação trimestral sobre o estado da administração e liquidação. Por sua vez, sempre que o juiz o determine, é obrigado a prestar contas nos termos do art. 62.º, n.º 2 do CIRE. Também podem recair sobre o administrador da insolvência as contas anuais do devedor, nos termos do art. 65.º do CIRE. A norma não é clara e remete-nos para o problema de

³³⁶ Assumindo a *representação do devedor para os todos os efeitos de carácter patrimonial que respeitem à insolvência (rectius massa insolvente)*, nos termos do art. 81.º, n.º 4 do CIRE.

³³⁷ Devendo por isso explicitar as diversas opções existentes e as consequências previsíveis de a assembleia deliberar num ou noutro sentido. Cfr. LUÍS MANUEL TELES DE MENEZES LEITÃO, *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado*, Almedina, 2018, p. 217.

saber a quem incumbe o cumprimento das obrigações fiscais exigíveis após a declaração de insolvência.

No que concerne, à sua responsabilidade, nos termos do art. 59.º, n.º 1 do CIRE, o administrador da insolvência responde pelos danos causados ao devedor e aos credores da massa insolvente e aos credores da insolvência pela inobservância culposa dos deveres que lhe incumbem, sendo a culpa apreciada pela diligência de um administrador da insolvência criterioso e ordenado. Prevê-se ainda a responsabilidade se a massa for insuficiente para satisfazer integralmente os respetivos direitos e estes resultarem do ato do administrador, salvo o caso de imprevisibilidade da insuficiência da massa, tendo em conta as circunstâncias conhecidas do administrador e aquelas que ele não devia ignorar (art. 59.º, n.º 2). No caso de o administrador ser coadjuvado por auxiliares, o administrador responde solidariamente com eles pelos danos causados pelos atos e omissões destes, salvo se provar que não houve culpa da sua parte ou que, mesmo com a diligência devida, se não teriam evitado os danos (art. 59.º, n.º 3). A sua responsabilidade encontra-se limitada às condutas ou omissões danosas ocorridas após a sua nomeação (art. 59.º, n.º 4).

Nas situações de administração pelo administrador do insolvente, nos termos do art. 226.º do CIRE o administrador da insolvência fiscaliza a administração da massa insolvente pelo devedor, e comunica imediatamente ao juiz e à comissão de credores (ou não havendo, a comunicação é feita a todos os credores que tiverem reclamado os seus créditos), quaisquer circunstâncias que desaconselhem a subsistência da situação (n.º 1).

Adicionalmente, no que respeita ao devedor, está dependente do consentimento do administrador da insolvência para a prática de atos de administração extraordinária, e até de gestão corrente se o administrador da insolvência se opuser. Acresce que é da responsabilidade do devedor a elaboração e o depósito das contas anuais que forem legalmente obrigatórias.

1.1.3. As obrigações fiscais no âmbito do processo de insolvência

Prevê o atual quadro legislativo, em especial o art. 65.º do CIRE no seu n.º 2, que *“As obrigações declarativas a que se refere o número anterior (o dever de elaborar e depositar contas anuais) subsistem na esfera do insolvente e dos seus legais*

representantes, os quais se mantêm obrigados ao cumprimento das obrigações fiscais, respondendo pelo seu incumprimento”, e no seu n.º 3, que “com a deliberação de encerramento da atividade do estabelecimento, nos termos do n.º 2 do artigo 156.º³³⁸, extinguem-se necessariamente todas as obrigações declarativas e fiscais, o que deve ser comunicado oficiosamente pelo tribunal à administração fiscal para efeitos de cessação da atividade”. (sublinhado nosso). Resulta assim do n.º 2 que as sociedades insolventes continuam sujeitas às obrigações fiscais e declarativas e do n.º 3 que estas obrigações cessam com o encerramento da atividade do estabelecimento.

Da leitura do n.º 3 numa primeira passagem parece resultar que com deliberação de encerramento da atividade do estabelecimento se extinguem todas as obrigações declarativas e fiscais, o que significaria por exemplo, na fase de liquidação do processo de insolvência a dispensa da obrigação de liquidar o IVA relativo às transmissões de bens, de pagar o IMI sobre os prédios apreendidos para a massa insolvente e de entregar as declarações previstas no art. 117.º do CIRC.

Sucedem que não é este o entendimento da AT que se encontra vertido na Circular n.º 10/2015 e na Circular n.º 4/2017³³⁹. Prevê o considerando n.º 3, alínea b) da Circular n.º 10/2015 que “Uma pessoa coletiva em situação de insolvência continua a existir, enquanto sujeito passivo de impostos, mantendo-se obrigada ao cumprimento das obrigações fiscais” e na alínea c) elenca pela negativa um conjunto de orientações que devem ser excluídas na interpretação do art.65.º do CIRE. Segundo o considerando n.º 3, al. c), o art. 65.º não pode ser interpretado no sentido de determinar: 1) a perda da personalidade tributária da pessoa coletiva insolvente, subsistindo a suscetibilidade de esta ser sujeito de relações jurídicas tributárias no decurso do processo de liquidação; 2) qualquer tipo de exclusão do âmbito de incidência de impostos; 3) a extinção de obrigações fiscais que ainda não se tenham constituído na esfera da pessoa coletiva insolvente à data da deliberação de encerramento do estabelecimento; 4) o afastamento

³³⁸ Prevê o referido art. que “a assembleia de credores de apreciação do relatório delibera sobre o encerramento ou manutenção em actividade do estabelecimento ou estabelecimentos compreendidos na massa insolvente.”

³³⁹ Entendendo JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito...ob., cit.*, pp. 196-197 que por constituírem regulamentos internos, não são vinculativos nem para os particulares nem para os Tribunais. Sobre esta problemática v. entre outros, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, 4.ª ed., 2011, pp. 154-157. Vide também a este respeito o Ac. do TC n.º 583/2009 de 18.11.2009, Proc. n.º 873/08 (Relator VÍTOR GOMES); Ac. do STA de 21.06.2017, Proc. n.º 0364/14 (Relator PEDRO DELGADO).

das obrigações que venham a incidir sobre a insolvente em resultado das operações de liquidação que sejam realizadas até à extinção do processo de insolvência.

Assim, de acordo com aquela circular, o que resulta do n.º 3 do art. 65.º do CIRE, é apenas a extinção das obrigações declarativas e fiscais emergentes da atividade do estabelecimento e não a extinção de obrigações *que ainda não se tenham constituído na esfera do sujeito passivo à data da deliberação de encerramento do estabelecimento* ou as que *venham a incidir sobre a insolvente em resultado das operações de liquidação que sejam realizadas até à extinção do processo de insolvência*. Adicionalmente prevê a al. f) do n.º 3 que o encerramento do estabelecimento compreendido na massa insolvente *“não significa de per si a impossibilidade de ocorrência de factos tributários posteriores, nem legitima que tais factos se devam excluir da tributação”*.³⁴⁰

Neste sentido, veja-se o Ac. do STA de 08.11.2017, Processo n.º 0876/15 (relator DULCE NETO)³⁴¹ onde é firmado que *“(…) se na sociedade falida (leia-se insolvente) ocorrer actividade económica geradora de rendimentos sujeitos a IRC, tais rendimentos encontram-se sujeitos às regras de tributação previstas nos arts. 73.º e segs. do CIRC (atual art. 79.º). Todavia, se não ocorrer qualquer actividade económica não poderá haver lugar a tributação, por inexistência de facto tributário, não sendo aplicável à*

³⁴⁰ É importante salientar também o ponto n.º 2.1 do “Guião para o cumprimento das obrigações fiscais de pessoas colectivas em situação de insolvência” anexado à respetiva circular n.º 10/2015 que corrobora o que acabamos de referir (doravante Guião). Decorre do ponto n.º 2.1 “Caso seja deliberado o encerramento de estabelecimento compreendido na massa insolvente e comunicado tal facto à AT pelo tribunal, em conformidade com o disposto no n.º 3 do artigo 65.º do CIRE, é assumida a cessação oficiosa, prevista no n.º 6 do artigo 8.º do Código do IRC, pelo que, a partir desse momento, e sem prejuízo do cumprimento de obrigações decorrentes de factos tributários anteriores, as pessoas coletivas insolventes só ficam obrigadas à entrega da declaração periódica de rendimentos e à respetiva liquidação e pagamento do imposto, relativamente aos períodos de tributação em que se verifique a existência de qualquer facto tributário sujeito a IRC, atendendo ao que dispõe o n.º 7 do artigo 8.º do Código do IRC”. (sublinhado nosso).

³⁴¹ Prevê o Ac. do STA de 08.11.2017, Proc. 0876/15: “(…) a declaração de falência (o termo falência já não existe no atual CIRE, sendo o termo correto insolvência) e a entrada em período de liquidação da massa falida (o termo correto é massa insolvente) não determina, por si só, a abolição de imposto sobre o rendimento, o que se compreende na medida em que durante o período de cessação progressiva da existência da sociedade ou período de liquidação pode existir alguma actividade económica geradora de rendimentos sujeitos a IRC (fruto, por exemplo, de negócios jurídicos que se continuaram a realizar, mormente negócios de execução duradoura que tiveram início antes da declaração de falência, ou fruto da confirmação de negócios do falido posteriores à declaração de falência)”. (sublinhado nosso). Neste sentido vai o Ac. do TCAN de 26.04.2018, Proc. 01665/05 (Relator: CRISTINA TRAVASSOS BENTO): “(…) só subsistirá de sujeição a IRC aqueles negócios que se possam ter continuado a realizar seja por serem de execução duradoura que se protelou para além da declaração de falência, ou por terem resultado da confirmação de negócios da falida posteriores à declaração de falência, ou até pelo que sobrou do produto da venda dos bens que integravam a massa falida depois de pagas as dívidas da massa e os créditos reconhecidos”. (sublinhado nosso). Aliás, veja-se o n.º 2 do art. 234.º do CIRE, em que, não obstante a sociedade ter sido declarada insolvente e ter entrado em fase de liquidação, não obsta a que a mesma possa retomar a sua atividade comercial.

liquidação de bens da massa insolvente as regras do art. 73.º e segs. do Código do IRC (atual art. 79.º).”³⁴²

Neste correr de ideias, parece resultar que o art. 65.º, n.º 3 do CIRE deve ser objeto de uma interpretação *restritiva*. Nessa medida, suscita-se a dúvida de saber quais as obrigações fiscais a cumprir. Façamos algumas considerações a respeito do IRC, sem prejuízo de incidentalmente nos referirmos ao IVA.

Cumpra desde logo atentar ao disposto no art. 268.º do CIRE epigrafado “*Benefícios relativos a impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e colectivas*”. Prevê atualmente o seu n.º 1 um regime de isenção de IRS e IRC para as mais valias realizadas por efeito da dação em cumprimento de bens e direitos do devedor³⁴³, da cessão de bens e direitos aos credores³⁴⁴ e da venda de bens e direitos, em processo de insolvência que prossiga para liquidação^{345, 346}.

³⁴² Referindo o Ac. do TCAS de 16.09.2021, Proc.1458/16.1BESNT (Relator: TÂNIA MEIRELES DA CUNHA): “*A declaração de insolvência de uma determinada sociedade não desonera, per se, a insolvente do cumprimento de obrigações fiscais declarativas.*” V. também o Ac. do TCAS, de 09.06.2021, Proc.1162/16.0BESNT (Relator LURDES TOSCANO): “*Se não ocorrer qualquer actividade económica não poderá haver lugar a tributação, por inexistência de facto tributário, não sendo aplicável à liquidação de bens da massa insolvente as regras do art.º 79º e segs. do Código do IRC.*”

³⁴³ A dação em cumprimento (*datio in solutum*), vulgarmente designada também pela doutrina, dação em pagamento, consiste na realização de uma prestação diferente da que é devida, com o fim de extinguir imediatamente essa obrigação, ou seja, a realização de uma prestação diferente da que é devida com o fim de extinguir imediatamente a obrigação. Cfr. JOÃO DE MATOS ANTUNES VARELA, *Das Obrigações em Geral*, Volume II, 7.ª ed., Almedina, 2012, p. 171. Esta forma de extinção da obrigação é admitida no art. 837.º do CC.

³⁴⁴ Situação em que o devedor encarrega os credores de liquidar o seu património ou parte dele e de repartirem entre si o respetivo produto para satisfação dos seus créditos. Neste sentido, cfr. Ac. do STA de 30.05.2018, Proc. 0144/17 (Relator: ISABEL MARQUES DA SILVA).

³⁴⁵ A lei exclui da isenção tributária as situações em que a intenção dos credores seja a recuperação do próprio devedor, através de um plano de recuperação.

³⁴⁶ Na redação anterior, apenas estavam isentas de IRC a dação em cumprimento de bens do devedor e a cessão de bens aos credores, o que levantava críticas por parte da doutrina. V., entre outros BRUNO SANTIAGO e BEATRIZ CAPEOLA GIL, *A responsabilidade pelo imposto devido na liquidação dos bens que integram a massa insolvente*, CJT n.º 13, Centro de Estudos Jurídicos do Minho, 2016, pp. 3-15. Vem ao caso referir, que o CIRE também prevê benefícios fiscais em sede de IS e de IMT (arts. 269.º e 270.º, respetivamente). Ambos os preceitos são taxativos, contendo um elenco detalhado dos atos que beneficiam de isenção de IS quando devido, e, de IMT indicando que tais atos, para beneficiarem das ditas isenções têm que cumprir um único requisito: estarem previstos ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente (*atos*) ou integrados (*transmissões*) em planos de insolvência (art. 192.º do CIRE), de pagamentos (art. 251.º do CIRE) ou de recuperação. Assim, Ac. do STA de 14.03.2018, Proc. 01044/17 (Relator ANA PAULA LOBO). Importa dar nota, no que respeita ao IMT, que a AT interpretava o art. 270.º do CIRE no sentido de não isentar de IMT a transmissão isolada de bens da empresa, o que significava que a venda pura e simples de um imóvel praticada no âmbito da liquidação da massa insolvente não era isenta, porque não se tratava de uma transmissão onerosa de bens que integravam a universalidade de empresa, uma vez que esta venda isolada não tinha qualquer relação com uma empresa ou estabelecimento. Mas este não era o entendimento defendido pela doutrina e seguido pela jurisprudência (v.g., Ac. do STA de 03.07.2013, Proc. 0765/13 [Relator FERNANDA MAÇÃS]). Após tanta controvérsia nesta matéria, o STA em 2017 uniformizou jurisprudência no Ac. n.º 3/2017, fixando: “*A aquisição de um imóvel, ainda*

Porém, e em conformidade com a Circular n.º 10/2015, podemos dizer que *num primeiro momento*, desde a declaração de insolvência até a cessação oficiosa da atividade, as sociedades insolventes estão obrigadas a submeter a declaração periódica de rendimentos (Mod. 22 de IRC) e a cumprir as obrigações de liquidação e pagamento do imposto (nos termos da al. a) do art. 79.º, n.º 1 e no n.º 1 do art. 104.º do CIRC). Por sua vez, num *segundo momento*, desde a cessação oficiosa da atividade (art. 8.º, n.º 6 do CIRC; art. 34.º, n.º 3 do CIVA³⁴⁷) até ao encerramento da liquidação, as sociedades insolventes só ficam obrigadas à entrega da declaração periódica de rendimentos e à respetiva liquidação e pagamento do imposto, relativamente aos períodos de tributação em que existam factos tributários sujeitos a IRC³⁴⁸.

No que respeita ao PEC³⁴⁹, quer as empresas estejam abrangidas pelo regime geral ou pelo regime simplificado, estão dispensadas de efetuar o referido pagamento a partir da data de instauração do processo de insolvência (cfr. art. 106.º, n.º 11 do CIRC)³⁵⁰.

Em relação à declaração anual de informação contabilística e fiscal (art. 117.º, n.º 1, al. c) e art. 121.º do CIRC), as sociedades insolventes mantêm esta obrigação

que isoladamente, na venda realizada no processo de insolvência na fase de liquidação da massa insolvente, não pode deixar de estar isento de Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Bens Imóveis (IMT), ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 270.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE).” No seguimento deste Ac. a AT através da Circular 4/2017 reviu a sua posição vertida na Circular 10/2015, passando a interpretar o art. 270.º do CIRE no mesmo sentido que o STA. Sobre esta problemática *vide* mais desenvolvidamente, DAVID SEQUEIRA DINIS e LUÍS BÉRTOLO ROSA, *A isenção de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis nas vendas e permutas em processo de insolvência*, in ROA, Ano 75, n.ºs 1 e 2, 2015, p. 459-482. No que diz respeito ao IS também se levantam várias questões respeitantes às alíneas do art. 269.º do CIRE, mas por motivos de economia remetemos para ANA ARROBA DINIS e CIDÁLIA MOTA LOPES, *A Fiscalidade...ob., cit.*, pp. 126-128; BRUNO SANTIAGO, *As garantias das obrigações e o imposto do selo*, Estudos em memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches, Vol. IV, Coimbra Editora, 2011.

³⁴⁷ Aí se prevê: “*A cessação de atividade é também declarada oficiosamente, pela administração fiscal, após comunicação do tribunal, nos termos do n.º 3 do artigo 65.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, sem prejuízo do cumprimento das obrigações fiscais nos períodos de imposto em que se verifique a ocorrência de operações tributáveis, em que devam ser efetuadas regularizações ou em que haja lugar ao exercício do direito à dedução.*”

³⁴⁸ Neste sentido, RUI MARQUES, *Código do IRC Comentado e Anotado*, Almedina, 2019, p. 98-99.

³⁴⁹ O pagamento especial por conta é um *adiantamento* entregue ao Estado *por conta do imposto devido a final* (ou dito de outro modo, a existência de pagamentos parcelares por conta ao longo do período de formação do facto tributário) que pode ser efetuado em duas prestações (art. 106.º, n.º 1, do CIRC) e é calculado em função do *volume de negócios* relativo ao último exercício (n.º 2), nisto se distinguindo, aliás, do pagamento por conta, este calculado com base no *imposto liquidado* nos termos do n.º 1 do art. 90.º, relativo ao período de tributação imediatamente anterior (art. 105.º, n.º 1, do CIRC). Sobre a não inconstitucionalidade dos PEC, v. J. L. SALDANHA SANCHES, ANDRÉ SALGADO DE MATOS, *O pagamento especial por conta de IRC: questões de conformidade constitucional*, Revista de Direito e Gestão Fiscal, julho, 2003; RUI DUARTE MORAIS, *Apontamentos...ob., cit.*, pp. 227- 230.

³⁵⁰ Mas se o sujeito passivo dispensado efetuar tal pagamento por erro, pode lançar mão do pedido de revisão previsto no art. 78.º da LGT, com vista à restituição do que indevidamente entregou ao Estado. Neste sentido, Ac. do TCAN, de 12.12.2014, Proc. 00285/12 (Relator VITAL LOPES).

acessória, ainda que tenha sido comunicada a cessação oficiosa da atividade³⁵¹. Mantém também a obrigação de manter a contabilidade organizada (a situação de insolvência não está excecionada no art. 3.º do DL. n.º 158/2009 de 13 de julho).

De notar quanto à declaração de alterações (arts. 38.º, n.º 2, al. b) e 230.º, n.º 2 do CIRE, art. 32.º, n.º 3 do CIVA e art. 118.º, n.º 7 do CIRC), não existe obrigatoriedade de entrega da declaração de alterações quando os factos (sujeitos a registo comercial) respeitem à declaração de insolvência, à nomeação e destituição do administrador da insolvência, ao encerramento do processo de insolvência. No entanto, mantém-se a obrigatoriedade de entrega da declaração de alterações, quando sejam modificados quaisquer outros elementos da declaração que não consubstanciem atos sujeitos a registo (por exemplo, quando se pretende a alteração ao NIB/IBAN, para efeito de reembolsos)³⁵².

Duas notas finais: já deixámos assinalado que com a declaração de insolvência, as sociedades insolventes mantêm a sua personalidade jurídica até à data do encerramento da liquidação e a sua personalidade tributária, continuando vinculadas ao cumprimento das obrigações fiscais nomeadamente em sede de IRC³⁵³. Ainda que, a maior parte destas obrigações fiscais sejam declarativas, não podemos esquecer, que ao longo do processo de insolvência, podem surgir factos geradores de obrigações tributárias que, constituindo dívidas da massa insolvente, tem de ser pagas nas datas dos respetivos vencimentos (art. 172.º, n.º 3 CIRE), v.g., obrigação de liquidar o IVA relativo às transmissões de bens da massa insolvente.³⁵⁴

1.1.4. O cumprimento das obrigações fiscais exigíveis após a declaração de insolvência

No que concerne, ao cumprimento das obrigações fiscais exigíveis após a declaração de insolvência, suscita-se a questão de saber a quem incumbirá tal tarefa, se

³⁵¹ Neste sentido, v. parecer técnico da OCC n.º 17189, datado 01.06.2016.

³⁵² Se, após a declaração de insolvência a assembleia de credores não deliberar o encerramento da atividade, as pessoas coletivas insolventes continuam obrigadas a submeter, a declaração periódica de rendimentos a que se refere al. b) do n.º 1 do art. 117.º do CIRC nos termos do art. 120.º, n.º 1 do CIRC.

³⁵³ O mesmo se diga *mutatis mutandis*, em relação ao IVA.

³⁵⁴ Devendo ser cumprido o disposto no art. 29.º, n.º 1, al. a) do CIVA.

ao Administrador da Insolvência ou administrador da insolvente. Para o efeito, cumpre atentar ao disposto no art. 65.º do CIRE.

Nos termos do n.º 2 do art. 65.º, é referido que cabe aos representantes legais da insolente o cumprimento das obrigações fiscais, respondendo pelo seu incumprimento.

De seguida, dispõe o n.º 3 do art. 65.º que, se em AC se deliberar pelo encerramento da atividade, *“extinguem-se necessariamente todas as obrigações declarativas e fiscais, o que deve ser comunicado oficiosamente pelo tribunal à administração fiscal para efeitos de cessação da atividade.”*

Posteriormente o n.º 4 refere, que se na falta daquela deliberação de encerramento, que as obrigações fiscais passam a ser da responsabilidade daquele a quem a administração tenha sido cometida e enquanto esta durar.

Por fim, o n.º 5 dita que as eventuais responsabilidades fiscais que se possam constituir entre a declaração de insolvência e a deliberação de encerramento são da responsabilidade daquele a quem tiver sido conferida a administração da insolvência *“nos termos dos números anteriores.”*

Importa tecer algumas considerações a respeito destes números.

Estranha-se desde logo o n.º 2, se atendermos às situações regra, de nomeação de administrador da insolvência na declaração que decreta a insolvência, que tem como efeito imediato a privação do insolvente e dos seus administradores dos poderes de administração e de disposição dos bens integrantes da massa insolvente (art. 81.º, n.º 1 do CIRE). E, portanto, não tem sentido v.g., o administrador da insolvência apreender para a massa insolvente determinado bem, proceder à venda antecipada do bem (por ser deteriorável) e a responsabilidade fiscal de liquidar ou não o IVA (ou de cumprir com as respetivas obrigações fiscais declarativas) ser assacada aos órgãos de administração da insolvente nos termos do n.º 2 do art. 65.º do CIRE, quando estes não têm poderes de administração nem de disposição.

Prosseguindo para o n.º 3, prevê-se que se em AC deliberar-se pelo encerramento da atividade, *“extinguem-se necessariamente todas as obrigações declarativas e fiscais”*. Vimos *in supra*, que este preceito deve ser objeto de uma *interpretação restritiva*. Suscita-se, porém duas questões. A de saber a quem incumbe o cumprimento das eventuais obrigações fiscais que possam surgir depois da deliberação de encerramento. E

a quem incumbe o cumprimento das obrigações fiscais se o juiz decidir pela não realização da AC. Quanto à primeira questão, prevê o Guião³⁵⁵ no seu capítulo 2 intitulado “*Responsabilidade pelo cumprimento das obrigações fiscais das pessoas coletivas insolventes*”, que “*independentemente de haver ou não deliberação de encerramento, desde que a pessoa coletiva insolvente entre em liquidação, vigora a norma especial do n.º 10 do artigo 117.º do Código do IRC, pelo que as obrigações declarativas são da responsabilidade do administrador da insolvência, conforme decorre expressamente daquela norma*”. (sublinhado nosso). LUIS A. CARVALHO FERNANDES e LUÍS LABAREDA³⁵⁶, entendem que nesta situação, ocorrendo o encerramento do estabelecimento nos termos do art. 157.º, deve-se aplicar por analogia a disciplina vertida no n.º 3 *sub judice*, solução que acompanhamos. Em relação à segunda questão, entendemos que na situação em que o estabelecimento se mantém em funcionamento, podemos aplicar por analogia a disciplina vertida no n.º 4 do art. 65.º do CIRE³⁵⁷, apenas no sentido de determinar que deve o AI cumprir com as obrigações fiscais e declarativas (e não o devedor insolvente, uma vez que o juiz não pode prescindir da realização da AC se a administração da insolvência for incumbida ao devedor insolvente).

Maiores dificuldades de interpretação levantam os n.ºs 4 e 5.³⁵⁸ O primeiro refere que na falta de deliberação de encerramento em AC, as obrigações fiscais passam a ser da responsabilidade daquele a quem a administração do insolvente tenha sido cometida e enquanto esta durar.

Articulando com os restantes números chegamos à seguinte conclusão: com a declaração de insolvência, independentemente de quem é conferida a administração do insolvente, cabe aos *representantes legais da insolvente* o cumprimento das obrigações fiscais até à AC onde se delibera pelo encerramento ou não da atividade do estabelecimento. Caso se opte pelo seu encerramento a responsabilidade pelo cumprimento das obrigações fiscais cabe ao administrador da insolvência. Caso se opte pelo oposto, a responsabilidade *passa a ser da competência daquele que administrar o*

³⁵⁵ “Guião para o cumprimento das obrigações fiscais de pessoas colectivas em situação de insolvência” anexo à respetiva circular n.º 10/2015.

³⁵⁶ LUIS A. CARVALHO FERNANDES e LUÍS LABAREDA, *Código...ob., cit.*, p. 382.

³⁵⁷ Em sentido idêntico, LUIS A. CARVALHO FERNANDES e LUÍS LABAREDA, *Código...ob., cit.*, p. 382. Referem ainda os AA. que quando a lei se refere ao encerramento do estabelecimento, abrange todos os que realmente existam.

³⁵⁸ Criticando a redação do preceito, v. LUÍS MANUEL TELES DE MENEZES LEITÃO, *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado*, Almedina, 2018, pp. 146-147.

insolvente nessa altura. A dúvida aqui é saber se é necessário a convocação da AC e consequentemente a não tomada de deliberação de encerramento estabelecimento ou se tem aplicação nos casos em que não houve essa deliberação. Adicionalmente não se afigura claro quem é que passa a assumir a responsabilidade pelas obrigações fiscais.

A acrescer às dificuldades, o n.º 5 dispõe que as eventuais responsabilidades fiscais que possam constituir-se entre a declaração de insolvência e a deliberação de encerramento adotada em AC, *são da responsabilidade daquele a quem tiver sido conferida a administração da insolvência, nos termos dos números anteriores.* Este preceito parece entrar em confronto com o teor do n.º 2 que afirma que essa responsabilidade cabe aos administradores da insolvente.

Em face deste malabarismo normativo, parece-nos plausível que nas situações em que o administrador da insolvência seja nomeado e assuma os poderes de administração e de disposição (arts. 36.º, n.º 1, al. e) e 81.º, n.º 1 do CIRE) seja responsável pelo cumprimento das respetivas obrigações fiscais, salvo nas situações do art. 224.º do CIRE, ou seja, quando a *administração da insolvente* fique a cargo dos administradores, representantes legais do insolvente. Torna-se necessário, portanto, que o legislador reformule o preceito por forma a demarcar com clareza as funções do administrador da insolvência e dos representantes legais da insolvente e consequentemente as respetivas responsabilidades.

Parece-nos que esta inércia legislativa (desde a Lei n.º 16/2012), se revela *pouco amiga* dos intervenientes no processo de insolvência, que por si só, já é um processo complexo e que reclama clareza, e não o oposto.

1.2. Processo Especial de Revitalização

Criado pela Lei n.º 16/2012, o PER³⁵⁹ encontra-se atualmente³⁶⁰ regulado nos arts. 17º-A a 17º-J do CIRE. No entanto, e acompanhando ALEXANDRE DE SOVERAL MARTINS, em rigor o correto seria falar-se de *processos especiais de revitalização*³⁶¹,

³⁵⁹ Criticando a escolha do nome para designar este instrumento, CATARINA SERRA, *Processo Especial de Revitalização - Contributos para uma “rectificação”*, ROA, ano 72, abril/setembro 2012, p. 718: “Mesmo que a intenção seja reduzir a carga negativa associada ao termo “recuperação” e não deixar dúvidas de que se exclui do âmbito de aplicação do processo os devedores insolventes, a sua substituição pela palavra “revitalização” obriga a concluir que o processo se dirige à resolução do problema dos devedores “desvitalizados”, o que não é necessariamente melhor e, definitivamente, não soa melhor.”

³⁶⁰ Na redação dada pelo DL 79/2017, de 30 junho.

³⁶¹ ALEXANDRE DE SOVERAL MARTINS, *Um Curso...ob., cit.*, p. 48.

atento a distinção entre o processo de revitalização de que tratam os arts. 17º-A a 17º-H do CIRE, e aquele que surge regulado no art. 17º-I do CIRE³⁶².

Têm-se-lhe apontado como características (processuais), a voluntariedade, a informalidade, consensualidade, estabilidade, transparência, contraditório, celeridade.³⁶³

Destarte, o PER assume-se como um processo que visa fundamentalmente a recuperação da empresa³⁶⁴. Destina-se a permitir a qualquer empresa que, comprovadamente, se encontre em *situação económica difícil*³⁶⁵ ou em *situação de insolvência meramente iminente*³⁶⁶, mas que ainda seja suscetível de recuperação estabelecer negociações com os respetivos credores de modo a concluir com estes um acordo conducente à sua *revitalização*, sendo necessário apresentar uma declaração subscrita, há não mais de trintas dias, por Contabilista Certificado ou ROC (sempre que a revisão de contas seja legalmente exigida), que ateste que a empresa não se encontra em situação de insolvência atual (cfr. art. 17.ºA, n.ºs 1 e 2 do CIRE).³⁶⁷

A sua tramitação é essencialmente marcada pela existência de prazos curtos e diligências simplificadas, sendo a celeridade um dos trunfos do processo³⁶⁸. Vejamos de forma sumária a sua tramitação atendendo às *duas modalidades*.

³⁶² Neste sentido L. MIGUEL PESTANA DE VASCONCELOS, *Recuperação de Empresas: O Processo Especial de Revitalização*, Almedina, 2017, p. 51 e ss, ao distinguir duas modalidades de PER, i.e., aquela em que o acordo seja obtido no âmbito do processo e aquela em que seja obtido extrajudicialmente.

³⁶³ CATARINA SERRA, *O Processo Especial de Revitalização na Jurisprudência*, Almedina, 2016, pp. 28-32. Acrescenta a A., no que respeita à qualificação do processo, que é um processo pré-insolvencial, um processo de recuperação de empresas, um processo híbrido e um processo especial. V. desenvolvidamente em CATARINA SERRA, *Lições...ob., cit.*, pp. 339-349 e MARIA DO ROSÁRIO EPIFÂNIO, *Manual...ob., cit.*, pp. 412-413.

³⁶⁴ De acordo com o Preâmbulo do DL n.º 79/2017 “*Apostou-se na credibilização do processo especial de revitalização (PER) enquanto instrumento de recuperação, reforçou-se a transparência e a credibilização do regime e desenhou-se um PER dirigido às empresas, sem abandonar o formato para as pessoas singulares não titulares de empresa ou comerciantes.*”

³⁶⁵ De acordo com o art. 17.º-B do CIRE, “*encontra-se em situação económica difícil a empresa que enfrentar dificuldade séria para cumprir pontualmente as suas obrigações, designadamente por ter falta de liquidez ou por não conseguir obter crédito*” NUNO MANUEL PINTO OLIVEIRA, *Responsabilidade pela perda de uma chance de revitalização?*, II Congresso de Direito da Insolvência, Almedina, 2013, p. 152, a singularidade reside no critério de dificuldade (séria) de a empresa cumprir “pontualmente as suas obrigações, designadamente por ter falta de liquidez ou por não conseguir obter crédito”.

³⁶⁶ Remetemos para a nota n.º 283.

³⁶⁷ Sobre esta exigência, esclarece RITA MOTA SOARES, *Renovado Processo Especial de Revitalização*, Seminário do Direito da Insolvência, Almedina, 2018, p. 23, que é um controlo externo que visa impedir a instrumentalização do PER por empresas que se encontram em situação de insolvência atual e procuram desse modo furtar-se ao incumprimento do dever de apresentação à insolvência. Mas acrescenta a A., que o contabilista através desta declaração não assume qualquer compromisso quanto à recuperabilidade da empresa.

³⁶⁸ SORAIA FILIPA PEREIRA CARDOSO, *Processo Especial de Revitalização: O Efeito de Standstill*, Almedina, 2016, p. 26. Mas como refere, CATARINA SERRA, *Lições...ob., cit.*, p. 337- 338, “*não se deve*

1.2.1. Breve excursão sobre a tramitação processual

Começemos pelas situações em que o acordo é obtido no âmbito do processo.

O PER inicia-se com a comunicação pelo devedor ao Tribunal competente que pretende dar início às negociações conducentes à sua recuperação, devendo estar acompanhada de declaração, devidamente assinada e datada, de *manifestação de vontade da empresa e de credores que, não estando especialmente relacionados com a empresa, sejam titulares, pelo menos, de 10 %³⁶⁹ de créditos não subordinados de encetarem negociações conducentes à revitalização daquela, por meio da aprovação de plano de recuperação³⁷⁰.*

Acresce que aquele requerimento deverá também ser das cópias dos documentos elencados no n.º 1 do art. 24.º (art. 17.º-C, n.º 3, al. b) do CIRE), da declaração subscrita há não mais de trinta dias, por Contabilista Certificado ou ROC, sempre que a revisão de contas seja legalmente exigida, atestando que a empresa não se encontra em situação de insolvência atual (art. 17.º-A, n.º 2 do CIRE) e de uma (mera) proposta de plano de recuperação, acompanhada, de um ou mais documentos, que, pelo menos, da descrevam a situação patrimonial, financeira, e reditícia da empresa (art. 17.º-C, n.º 3, al. c) do CIRE).

nunca esquecer-se que a celeridade não é um fim do processo, mas tão-só uma forma.” A este respeito, cita a A., uma passagem do professor JOSÉ LEBRE DE FREITAS “*a progressiva valoração de celeridade processual não deve, porém, levar a subalternizar, como por vezes entre nós se verifica, a necessária maturação e a qualidade da decisão de mérito, como o inerente desvio da função jurisdicional.*”

³⁶⁹ Todavia nos termos do n.º 6 do art. 17.º-C do CIRE, “*A requerimento da empresa e de credores que, satisfazendo o disposto no n.º 1, detenham, pelo menos, créditos no valor de 5 % dos créditos relacionados, ou mediante requerimento fundamentado da empresa, o juiz pode reduzir o limite de 10 % a que se refere o n.º 1, levando em consideração na apreciação do pedido o montante absoluto dos créditos relacionados e a composição do universo de credores.*”

³⁷⁰ Segundo MARIA DO ROSÁRIO EPIFÂNIO, *Manual...ob., cit.*, p. 417, esta exigência legal visa evitar utilizações abusivas do PER a que a sua redação inicial se propiciava.

Entregue o requerimento, e não havendo justificação para indeferimento liminar³⁷¹, o juiz nomeia de imediato, por despacho³⁷², administrador judicial provisório, *aplicando-se o disposto nos artigos 32.º a 34.º com as devidas adaptações*, e notifica de imediato a empresa de tal despacho (cfr. 17.º-C, n.ºs 3 e 4 do CIRE).

De seguida, logo que seja notificada do despacho, a empresa comunica, de imediato e por meio de carta registada, a todos os seus credores que deu início às negociações, dispondo estes de um prazo de 20 dias a conta da publicação do despacho de nomeação do administrador judicial provisório para reclamar os seus créditos. Por sua vez após aquele prazo, deve o administrador judicial provisório no prazo de cinco dias elaborar uma lista provisória de créditos (cfr. 17.º-D, n.ºs 1 e 2 do CIRE). Esta lista é imediatamente apresentada na secretaria do Tribunal e publicada no portal *Citius*, podendo ser impugnada no prazo de cinco dias úteis e dispondo, em seguida, o juiz de idêntico prazo para decidir sobre as impugnações formuladas (cfr. 17.º-D, n.º 3 do CIRE). Caso não seja impugnada, converte-se de imediato em lista definitiva (cfr. 17.º-D, n.º 4 do CIRE).

Findo o prazo para impugnações, a empresa e os credores (cujos créditos constam da lista definitiva de créditos) dispõem do prazo de dois meses para concluir as negociações encetadas, o qual pode ser prorrogado, por uma só vez e por um mês, mediante acordo prévio e escrito entre o administrador judicial provisório nomeado e a empresa, devendo tal acordo ser junto aos autos e publicado no portal *Citius* (cfr. art. 17.º-D, n.º 5 do CIRE).

Durante as negociações a empresa presta toda a informação pertinente aos seus credores e ao administrador judicial provisório (cfr. art. 17.º-D, n.º 6 do CIRE), sendo

³⁷¹ A este respeito acompanhamos o entendimento de CATARINA SERRA, *Lições...ob., cit.*, p. 339, que apesar de a lei não prever expressamente a hipótese de recusa de abertura do PER, é imperativo admiti-la. Nessa medida, identifica a A., três grupos de casos em que é possível o indeferimento liminar do PER (pp. 379-383). O primeiro, abrange as situações em que não se encontram preenchidos os requisitos constantes do art. 17-C, n.ºs 1, 2 e 3, e não são suscetíveis de correção através de despacho de aperfeiçoamento. O segundo respeita os casos em que exista um facto impeditivo do direito de usar ou recorrer ao Per, como por exemplo, a verificação da situação em que a insolvência da empresa tenha sido judicialmente declarada. E, por fim, o terceiro grupo refere-se às situações em que não estão preenchidos os requisitos materiais do PER, por o devedor não se encontrar em situação de pré-insolvência ou por ser impossível a sua recuperação. Neste sentido, v. ADELAIDE MENEZES LEITÃO, *O efeito standstill do Processo Especial de Revitalização e do Processo Especial para Acordo de Pagamentos*, Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Vol. 60, Nº. 1, 2019, p. 80.

³⁷² Defendendo que o mesmo não é recorrível v. de CATARINA SERRA, *Lições...ob., cit.*, p. 385.

certo que as negociações³⁷³ contam com a participação e orientação e fiscalização do administrador judicial provisório (art. 17.º-D, n.ºs 8 e 9 do CIRE).

Desde o despacho de nomeação do administrador judicial provisório até ao termo do prazo de negociações surgem efeitos de diversa ordem³⁷⁴, cuja disciplina está regulada no art. 17.º E, n.ºs 1 e 6. Um dos efeitos processuais que decorre do despacho da nomeação do administrador judicial provisório, é a impossibilidade de instauração de novas ações para cobrança de dívidas e a suspensão das ações já instauradas, durante todo o tempo em que perdurarem as negociações. A este efeito a doutrina costuma designar por *efeito standstill*. Um outro efeito particularmente relevante em relação à empresa, prende-se com a impossibilidade de a empresa praticar atos de especial relevo sem que obtenha previamente autorização para a sua realização por parte do administrador judicial provisório (art. 17.º E, n.º 2 do CIRE).³⁷⁵ Assim, ao contrário do que ocorre *em regra* no processo de insolvência, os administradores de empresas conservam a possibilidade de praticar atos de disposição e de administração sobre os seus bens, com exceção da prática de atos de especial relevo³⁷⁶. Por ser assim, urge questionar o que deva entender-se por atos de especial relevo no âmbito deste processo.

O legislador optou por remeter para a qualificação presente no art. 161.º do CIRE, que no seu n.º 2 esclarece que para qualificação de um ato como de especial relevo atende-se aos riscos envolvidos e às suas repercussões sobre a tramitação ulterior do processo, às perspetivas de satisfação dos credores da insolvência e à suscetibilidade de recuperação de empresa, apresentando o n.º 3³⁷⁷ uma lista exemplificativa de vários atos que são considerados como de especial relevo (o termo “*designadamente*” assim o evidencia).

³⁷³ Acresce que estas negociações regem-se pelos termos convencionados entre todos os intervenientes ou, na falta de acordo, pelas regras definidas pelo administrador judicial provisório, nelas podendo participar os peritos que cada um dos intervenientes considerar oportuno, cabendo a cada qual suportar os custos dos peritos que haja contratado, se o contrário não resultar expressamente do plano de recuperação que venha a ser aprovado. Devem também durante as negociações os intervenientes atuar de acordo com os princípios orientadores aprovados pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 43/2011, de 25 de outubro (art. 17.º-D, n.ºs 8 e 10 do CIRE).

³⁷⁴ Distinguindo CATARINA SERRA, *Lições...ob., cit.*, Almedina, 2019, p. 385, entre efeitos processuais e efeitos substantivos.

³⁷⁵ Referindo PEDRO PIDWELL, *Os poderes e deveres do administrador judicial (da insolvência) na Reestruturação de Empresas- Notas Soltas*, Revista de Direito da Insolvência, n.º 2, Almedina, 2018, p. 83, que se trata de um expediente que visa sobretudo proteger os credores.

³⁷⁶ Todavia, pode o juiz *condicionar mais os poderes* dos administradores de empresas para além dos atos de especial relevo, nos termos do art. 33.º, n.º 2 do CIRE, aplicável por remissão do art. 17º-C, n.º 3, al. a) do mesmo diploma.

³⁷⁷ O art. 161.º dispõe no seu n.º 3: “*Constituem, designadamente, atos de especial relevo: a) A venda da empresa, de estabelecimentos ou da totalidade das existências; b) A alienação de bens necessários à*

A consequência da prática de atos de especial relevo, sem a autorização do AJP, é a ineficácia segundo o art. 81.º, n.º 6 do CIRE, aplicável por efeito do art. 34.º por remissão do art. 17º-C, n.º 3, al. a) do CIRE, sendo suprível por ratificação posterior do AJP.

Por assim ser, por questões de segurança jurídica, em caso de dúvida na qualificação de determinado ato como especial de relevo, entendem LUIS A. CARVALHO FERNANDES e LUÍS LABAREDA, que a solução poderá passar por aquele que contrata com o administrador de empresa, *pedir a este que obtenha do AJP autorização para a prática de atos que a ela não estão realmente sujeitos, ou em alternativa a declaração de que não é preciso autorização para a prática do mesmo*³⁷⁸.

E repare-se que a prática de determinado ato pelo administrador de empresa autorizado pelo administrador judicial provisório poderá *no limite* implicar a sua responsabilidade.

Findo o termo do prazo de negociações e principalmente o prazo para a empresa proceder à alteração do plano de revitalização, é publicado na plataforma informática Citius anúncio advertindo os interessados da junção ou não junção de nova versão do plano, correndo desde a publicação referida o prazo de votação de dez dias, no decurso do qual qualquer interessado pode solicitar a não homologação do plano (art. 17.º-F, n.º 3 do CIRE). A votação efetua-se por escrito e os votos são remetidos ao administrador judicial provisório que elabora um documento com o resultado da votação e remete-o ao Tribunal (art. 17.º-F, n.º 6 do CIRE). O processo negocial é encerrado com a aprovação (unânime ou por maioria) ou a não aprovação do plano de revitalização (arts. 17.º-F, n.ºs 4 e 5 do CIRE).

No prazo de dez dias após a receção do documento com a votação que comprova a aprovação do plano, o juiz decide se deve homologar o plano de recuperação ou recusar

continuação da exploração da empresa, anteriormente ao respetivo encerramento; c) A alienação de participações noutras sociedades destinadas a garantir o estabelecimento com estas de uma relação duradoura; d) A aquisição de imóveis; e) A celebração de novos contratos de execução duradoura; f) A assunção de obrigações de terceiros e a constituição de garantias; g) A alienação de qualquer bem da empresa por preço igual ou superior a (euro) 10000 e que represente, pelo menos, 10% do valor da massa insolvente, tal como existente à data da declaração da insolvência, salvo se se tratar de bens do ativo circulante ou for fácil a sua substituição por outro da mesma natureza.”

³⁷⁸ LUIS A. CARVALHO FERNANDES e LUÍS LABAREDA, *Código... ob. cit.*, p. 167 e ss. Entendem os AA. que essa declaração deve constar de documento escrito ou de comunicação eletrónica cuja referência consta do n.º 4 do art. 17-E do CIRE.

a sua homologação (art. 17.º-F, n.º 7 do CIRE). Caso o juiz decida pela homologação do plano, este produz de imediato os seus efeitos. Em princípio extinguem-se as ações de cobrança de dívidas anteriormente instauradas e as ações suspensas, salvo se o plano prever a sua continuação. Acresce que também encontramos à semelhança do que vimos no plano de insolvência na vertente de recuperação, efeitos particularmente importantes em sede fiscal, como a regularização do IVA (art. 78.º- A, n.º 4, al. c) do CIVA) e da consideração do custo para efeitos de IRC (art. 41.º, n.º 1 al. c) do CIRC)³⁷⁹ e também, mais importante, a respeito da responsabilidade tributária (art. 33.º do RERE).

Em sentido contrário, a decisão de não homologação do plano de recuperação (assim como a não aprovação do plano) implica que o administrador da insolvência, depois de ouvir a empresa e os credores, emita parecer sobre se aquela se encontra ou não em situação de insolvência. Se a empresa não se encontrar em situação de insolvência, dá-se o encerramento do PER, e, em consequência a extinção de todos os seus efeitos (art. 17.º-G, n.º 2). Se a empresa já se encontrar em situação de insolvência, o administrador da insolvência requer a respetiva insolvência, a qual deve ser decretada no prazo de três dias uteis sendo PER apenso ao processo de insolvência (art. 17.º-G, n.º 4 do CIRE).

Por fim, nos termos do art. 17.º-J, n.º 1 do CIRE, o PER considera-se encerrado: a) *Após o trânsito em julgado da decisão de homologação do plano de recuperação*; b) *Após o cumprimento do disposto nos n.os 1 a 5 do artigo 17.º-G nos casos em que não tenha sido aprovado ou homologado plano de recuperação*³⁸⁰.

No que respeita à cessão das funções do administrador judicial provisório, esclarece o art. 17.º-J, n.º 2, als. a) e b) do CIRE, que o AJP se mantém em funções, sem prejuízo da sua *substituição ou remoção*, até ser proferida decisão de homologação do plano de recuperação, e nos demais casos até ao encerramento do PER, nas situações descritas nos n.ºs 1 a 5 do art. 17.º-G, do CIRE.

Sucedem que o momento do encerramento do processo e o momento da cessão das funções do administrador judicial provisório poderão não coincidir, uma vez que o administrador cessa as suas funções com a decisão de homologação do plano de

³⁷⁹ Remetemos para a nota 316.

³⁸⁰ Questiona MARIA DO ROSÁRIO EPIFÂNIO, *Manual...ob., cit.*, p. 474, “*se a empresa se encontrar insolvente, o processo encerra no momento em que o administrador judicial provisório emite o parecer e requerer a insolvência, ou mais tarde, no momento em que a insolvência é declarada pelo juiz do processo de insolvência (e não pelo juiz do PER)?*”

recuperação, mas só com o *trânsito em julgado da decisão de homologação do plano de recuperação* é que o processo considera-se encerrado.³⁸¹ Mas se o processo encerrar nos termos previstos na alínea b) do art. 17.º-J, n.º 1 do CIRE, a cessação de funções do administrador judicial coincide com o encerramento do PER.

A respeito da primeira situação, o Conselho Consultivo do Instituto dos Registos e Notariado, emitiu parecer sobre a questão de saber “*se o registo da decisão de homologação do plano de recuperação no âmbito do PER deve ser acompanhado do registo de cessação de funções do administrador judicial provisório.*” Em resposta, entendeu-se o seguinte: “*Ora, como em todas as outras hipóteses no CRCCom em que a previsão de um registo de designação é seguida da previsão do registo de cessação de funções, a unidade do sistema jurídico-registal demanda que também aqui se efetue o registo de cessação de funções, pelo que temos de concluir que o n.º 5 do artigo 17.º-C ao remeter para o disposto no artigo 38.º se reporta ao regime de publicidade previsto para a nomeação do administrador de insolvência, o qual engloba, quer a nomeação, quer a cessação de funções [cfr. artigo 9.º, alínea l), e artigo 67.º, n.º 3, do CRCCom e artigo 22.º, 4.1 do RERN].*”³⁸²

Como refere e bem, CATARINA SERRA, a regra adotada “*desconsidera a possibilidade real de revogação da sentença homologatória na sequência de recurso, não acautelando, por isso, o interesse da estabilidade,*”³⁸³ uma vez que não existe uma decisão segura e definitiva.

Cumprindo ainda dar nota sobre a homologação de acordos obtidos extrajudicialmente. Ora a lei regula no art. 17.º-I do CIRE, uma *segunda modalidade* de PER, ou em rigor, um outro processo especial de revitalização, que se demarca pelo seu *caráter extrajudicial “puro” da negociação*³⁸⁴ que ele pressupõe, inexistindo por isso um período de negociações no decurso do processo, sendo o acordo obtido fora do ambiente judicial.

³⁸¹ *Idem.*, p. 476; CATARINA SERRA, *Lições...ob., cit.*, p. 358.

³⁸² Parecer N.º 55/ CC /2017, de 15.12.2017, do Conselho Consultivo do Instituto dos Registos e Notariado, disponível em: https://www.irm.mj.pt/IRN/sections/irn/doutrina/pareceres/comercial/2017/pareceres-11-25-2017/downloadFile/attachedFile_6_f0/55_CC_2017-CCo18_2017_STJ_CC.pdf?nocache=1516635784.67

³⁸³ CATARINA SERRA, *Lições...ob., cit.*, p. 480.

³⁸⁴ *Idem.*, p. 481.

As considerações que fizemos a respeito do outro processo valem nesta sede com as devidas adaptações, e o conjunto amplo de remissões para as regras do acordo obtido no seio do processo, denunciam-no.

De um modo geral, dir-se-á que o processo inicia-se com a apresentação pela empresa de um acordo extrajudicial, assinado pela empresa e por credores que representem a maioria dos créditos, devendo ser acompanhada por toda a documentação que instrui o requerimento (art. 17.º-I, n.º 1 do CIRE). Tal como no PER, o juiz nomeia por despacho um administrador judicial provisório, e a secretaria notifica os credores que não intervieram no acordo e que constam da lista de créditos relacionados pela empresa da existência do acordo, e é publicada no portal Citius a lista provisória de créditos (art. 17.º-I, n.º 2 do CIRE). Não sendo impugnada, converte-se de imediato em lista definitiva (art. 17.º-D, n.ºs 2 a 4 *ex vi* art. 17.º-I, n.º 3 do CIRE). De seguida, no prazo de dez dias, o juiz deve analisar o acordo e homologá-lo, se o acordo respeitar a maioria dos votos prevista no art. 17.º-F, n.º 5 do CIRE, ou recusar a sua homologação, oficiosamente ou a solicitação dos interessados, *se subsistir alguma das circunstâncias previstas nos artigos 215.º e 216.º do CIRE* (art. 17.º-I, n.º 4 do CIRE).

Se o juiz não homologar o acordo aplicam-se as mesmas considerações feitas supra a propósito do outro processo (art. 17.º-G, n.º 2 e 3 *ex vi* art. 17.º-I, n.º 5 do CIRE). Se por sua vez, homologar o acordo, a decisão vincula todos os credores, mesmo os que não hajam participado nas negociações (art. 17.º-F, n.º 10 do CIRE).

Por fim cumpre referir que este processo que visa a homologação de um acordo de recuperação está intimamente ligado com o art. 29.º do RERE, que prevê a possibilidade de o acordo de reestruturação obtido no âmbito do RERE poder ser usado nos termos deste processo, devendo neste caso assegurar-se que cumpre o previsto no n.º 4 do art. 17.º-I do CIRE. Mas como refere CATARINA SERRA, “*não se prevendo medidas que facilitem a operação de sujeição do acordo obtido no RERE a este procedimento, aplicando-se na íntegra os requisitos (gerais) do art. 17.º-I do CIRE, (...) recorrer ao dispositivo resulta, aparentemente inútil. Na realidade a empresa pode*

iniciar um PER com vista a homologação judicial de qualquer acordo de reestruturação, enquadrado ou não no RERE.”³⁸⁵

1.2.2. Funções do administrador judicial provisório

Iniciado o PER, nos termos do art. 17.º-C, n.ºs 1, 2 e 3 do CIRE, “*o juiz nomeia de imediato, por despacho, administrador judicial provisório, aplicando-se o disposto nos artigos 32.º a 34.º com as devidas adaptações*” de acordo com o n.º 4 daquela norma³⁸⁶.

Durante este procedimento, o AJP assume diversas funções que se encontram dispersas pelo regime jurídico do PER. Sinteticamente, cabe-lhe em primeiro lugar a receção das reclamações de créditos e elaboração da lista provisória de créditos (cfr. art. 17.º-D, n.º 2 do CIRE). No que toca à fase das negociações, poderá prorrogar as negociações por mais um mês, mediante acordo prévio com o devedor (art. 17.º-D, n.º 5 do CIRE), assim como fixar as regras das negociações entre o devedor e os seus credores, na falta de acordo entre a empresa e os seus credores (art.17.º-D, n.º 8 do CIRE). Correspondendo esta fase a uma fase crucial para o êxito de todo o processo, tal acordo deve ser adequado ao fim do PER, i.e., da recuperação, devendo o AJP assegurar que o mesmo cumpre essa finalidade³⁸⁷. Nesse sentido, deve *participar, orientar e fiscalizar* o desenrolar das negociações, assegurando que não são adotados *expedientes dilatórios ou inúteis, prejudiciais à sua boa marcha* (cfr. art. 17.º-D, n.º 9 do CIRE).

³⁸⁵ CATARINA SERRA, *Regime Extrajudicial de Recuperação de Empresas – Análise (e) crítica*, Almedina, Coimbra, 2018, p. 156.

³⁸⁶ No que respeita à escolha do AJP estatui o n.º 1 do art. 32.º do CIRE, “*A escolha do administrador judicial provisório recai em entidade inscrita na lista oficial de administradores da insolvência, podendo o juiz ter em conta a proposta eventualmente feita na petição inicial no caso de processos em que seja previsível a existência de atos de gestão que requeiram especiais conhecimentos ou quando o devedor seja uma sociedade comercial em relação de domínio ou de grupo com outras sociedades cuja insolvência haja sido requerida e se pretenda a nomeação do mesmo administrador nos diversos processos.*” A este respeito alerta o Ac. do TRE, de 26.09.2019, Proc. 1034/19.7T8STR-A.E1 (Relator TOMÉ RAMIÃO): “*(...) que a nomeação do AJP no âmbito do PER não se confunde com a nomeação de administrador judicial no âmbito do processo de insolvência e regulado no art.º 52.º do CIRE, cuja nomeação, apesar de competir ao juiz nos termos do n.º1 do art.º 32.º, estabelece por sua vez o n.º 2 que nessa nomeação pode ter em conta as indicações que sejam feitas pelo próprio devedor ou pela comissão de credores, se existir, cabendo a preferência, na primeira designação, ao administrador judicial provisório em exercício de funções à data da declaração da insolvência.*”

³⁸⁷ Cfr. CATARINA SERRA, *Lições... ob. cit.*, p. 356. Entende a A., na esteira dos Princípios Orientadores da Recuperação Extrajudicial de Devedores, que o AJP deverá assegurar que o plano seja *viável e credível*. Note-se que o próprio art.17-D, n.º 10 dispõe que “*Durante as negociações os intervenientes devem atuar de acordo com os princípios orientadores aprovados pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 43/2011, de 25 de outubro.*”

Outro papel fundamental respeita à administração dos bens da empresa, carecendo os administradores da empresa, desde a nomeação do AJP, de autorização prévia para a prática de atos de especial de relevo durante a fase de negociações, tal como definidos no art. 161.º do CIRE (cfr. art. 17.º- E, n.º 2 do CIRE). Para o efeito, deverão aqueles requerer por escrito ao AJP, tendo este que responder também por escrito, conforme resulta do art. 17.º- E, n.º 3 do CIRE. A ausência de resposta equivalerá a uma declaração de recusa de autorização conforme flui do n.º 5 daquele preceito.

1.3. O Regime Extrajudicial de Recuperação de Empresas

Criado pela Lei 8/2018, de 2 de março, em cumprimento de uma das medidas do “Programa Capitalizar”³⁸⁸, é referido na exposição de motivos da Proposta de Lei n.º 84/XIII que o RERE é *“um instrumento através do qual, um devedor que se encontre em situação económica difícil ou de insolvência iminente poderá encetar negociações com todos ou alguns dos seus credores com vista a alcançar um acordo – voluntário, de conteúdo livre e, por regra, confidencial – tendente à sua recuperação. Cumpridos que sejam determinados requisitos, o acordo que devedor e credores sujeitem ao RERE produzirá determinados efeitos que este teria caso fosse aprovado no contexto de um Processo Especial de Revitalização. Adicionalmente, o RERE permite ainda ao devedor, por via da celebração de um protocolo de negociação, obter um ambiente favorável à negociação com os seus credores.”*³⁸⁹

De feição extrajudicial, o RERE integra o conjunto dos instrumentos disponibilizados no ordenamento jurídico português dirigidos à recuperação de empresas em situação de pré-insolvência. Têm-se-lhe apontado como características a sua funcionalização à resolução pré-insolvencial, a finalidade de recuperação, o seu carácter extrajudicial, voluntário, confidencial e a sua transparência.³⁹⁰

³⁸⁸ Aprovado pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 42/2016 *“enquanto programa estratégico de apoio à capitalização das empresas, à retoma do investimento e ao relançamento da economia, com o objetivo de promover estruturas financeiras mais equilibradas, reduzindo os passivos das empresas economicamente viáveis, ainda que com níveis excessivos de endividamento, bem como de melhorar as condições de acesso ao financiamento das micro, pequenas e médias empresas.”*

³⁸⁹ Na mesma proposta justifica-se a revogação do SIREVE *“em virtude de (...) ter sido marginalmente utilizado pelas empresas em dificuldades em anos de crise financeira (entre 2012 e 2016 foram aprovados com sucesso cerca de 220 acordos no âmbito do SIREVE) e de, mediante a existência do RERE, não se perspetivar uma utilização da figura, irá proceder-se à sua revogação.”*

³⁹⁰ CATARINA SERRA, *Regime...ob., cit.*, pp. 76-81.

Ora, o RERE é um regime que se desdobra em dois, o regime aplicável à negociação do acordo de reestruturação e o regime aplicável ao acordo de reestruturação (art. 2.º, n.º 1 RERE). Nessa medida, dir-se-á que o primeiro se destina à regulação das negociações entre a empresa que se encontre em situação económica difícil ou em situação de insolvência iminente, e os seus credores com o objetivo de se alcançar um acordo de reestruturação, e o segundo para as situações em que já alcançado o acordo de reestruturação, pretende-se tão-só a sua execução. Resulta assim, que não existe uma relação de dependência.³⁹¹

No que respeita ao seu âmbito subjetivo, segundo o disposto no art. 3.º, n.º 1 do RERE, o RERE aplica-se às entidades elencadas nas als. a) a h) do art. 2.º, n.º 1 do CIRE e excetuam-se as entidades do art. 2.º, n.º 1 do CIRE (art. 3.º, n.º 2 do RERE). Já no que respeita ao âmbito objetivo de aplicação, o RERE aplica-se apenas às empresas que se encontrem em situação económica difícil ou em situação de insolvência iminente (art. 3.º, n.º 1, al. b) do RERE).

1.3.1. Breve excursão sobre o Regime especial da negociação do acordo de reestruturação

O RERE regula os termos e os efeitos das negociações tendentes à obtenção de um acordo de reestruturação nos arts. 6.º a 18.º, sendo certo que deverá por exemplo, durante as negociações observar o disposto no art. 5.º, ou seja, os Princípios Orientadores da Recuperação Extrajudicial de Devedores aprovados pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 43/2011, de 25 de outubro.

Como dissemos anteriormente, este “caminho” é uma opção, mas que pode revelar-se vantajoso atendendo aos seus efeitos.

Ora, começa o art. 6.º do RERE a enunciar os termos da sujeição das negociações de um acordo de reestruturação. Em primeiro lugar, o protocolo de negociação deverá ser assinado pela empresa e pelos credores que representem pelo menos 15 % do passivo não

³⁹¹ E por assim ser CATARINA SERRA, *Regime...ob., cit.*, p. 15, utiliza a seguinte metáfora “*Uma forma fácil de compreender o RERE e esta alternatividade de regimes é imaginando um corredor a que dão acesso, da parte exterior, duas portas. Uma das portas, a porta de entrada principal, permite fazer o percurso desde o início. A outra porta dá acesso a meio do corredor e permite fazer apenas a segunda parte do percurso. Cabe aos caminhantes a decisão de fazer o percurso na totalidade, isto é, as duas etapas em sequência, ou exclusivamente a segunda metade.*”

subordinado³⁹², depositado na Conservatória do Registo Comercial e acompanhado de declaração de um Contabilista Certificado ou ROC emitida há 30 dias ou menos que ateste a representatividade dos credores (art. 6.º, n.ºs 1 e 4 do RERE). Quanto ao seu conteúdo, nos termos do art. 7.º, n.º 1 do RERE, é estabelecido livremente pelas partes, devendo, no entanto, conter obrigatoriamente os elementos a que se referem as als. a) a f) do seu n.º 1³⁹³. Exige-se também que o protocolo de negociação seja acompanhado pelos documentos a que se refere o art. 7.º, n.º 3 do RERE³⁹⁴, sendo facultativos os que se encontram no seu n.º 4.

Enquanto decorrerem as negociações, qualquer credor da empresa pode aderir ao protocolo de negociação, através de uma declaração de adesão integral que incida sobre a totalidade dos créditos detidos pelo credor (art. 7.º, n.ºs 5 e 6 do RERE).

Durante as negociações os intervenientes são a empresa e os credores, ainda que, participem obrigatoriamente a SS e a AT, bem como os trabalhadores e as organizações representativas dos trabalhadores (caso sejam credores da empresa, art. 14.º, n.º 3 RERE), admitindo-se, em determinadas situações, que os sócios e titulares de garantias possam intervir, na medida do necessário (art 3.º, n.ºs 5 e 6 do RERE). Acresce que pode auxiliar na obtenção de um acordo de reestruturação o mediador de empresas³⁹⁵, podendo desempenhar um papel determinante (art. 14.º RERE).

Com o depósito do protocolo da negociação decorrem um conjunto de efeitos, desde logo sobre a empresa os credores que ficam constituídos em determinadas

³⁹² Consideram-se créditos subordinados os constantes do art. 48º do CIRE.

³⁹³ São eles, a identificação dos participantes e dos seus representantes, (al. a), o prazo máximo acordado para a duração das negociações (al. b), o passivo total da empresa (al. c), a responsabilidade pelos custos inerentes ao processo negocial (al. d), acordo relativo à não instauração pelas partes, contra o devedor no decurso do prazo acordado para as negociações, de processos judiciais de natureza executiva, de processos judiciais que visem privar o devedor da livre disposição dos seus bens ou direitos, bem como de processo relativo à declaração da insolvência do devedor; (al. e) e a data e as assinaturas reconhecidas dos subscritores (al. f). Acresce que para além destes elementos obrigatórios, a lei dispõe no seu n.º 2 elementos facultativos, nomeadamente a lista dos fornecedores dos serviços essenciais e identificação completa dos respetivos contratos de prestação de serviços (al. a)).

³⁹⁴ Os documentos necessários são (al. a) a certidão do registo comercial do devedor ou código de acesso à respetiva certidão eletrónica e estatutos, se aplicável, (al. b) os documentos de prestação de contas do devedor relativos aos três últimos exercícios, (al. c) a declaração do devedor a indicar o detalhe do seu passivo, apurado de acordo com o disposto no n.º 4 do art. 3.º, designadamente, nome de todos os credores, proveniência, montante e natureza dos créditos, e garantias associadas, (al. d) a lista de todos os processos judiciais e arbitrais nos quais o devedor seja parte, (al. e) e a justificação para a não apresentação de algum destes documentos, se não forem apresentados com o protocolo de negociação.

³⁹⁵ O regime do mediador de recuperação de empresas encontra-se previsto na Lei n.º 6/2018, de 22 de fevereiro.

obrigações, e efeitos processuais, efeitos sobre os contratos de prestação de serviços essenciais e por último a suspensão do dever de apresentação à insolvência³⁹⁶.

Cabe referir que o prazo das negociações pode ser prorrogado nos termos do n.º 3 do art. 16.º desde que a empresa continue numa situação de pré-insolvência.

O encerramento das negociações está regulado no art. 16º do RERE, verificando-se o encerramento das seguintes situações: depósito do acordo de reestruturação nos termos do art. 22.º do RERE (al. a); depósito da declaração unilateral da empresa a fazer cessar as negociações, conforme o disposto no art. 9.º, n.º 2 do RERE (al. b); decurso do prazo máximo (de três meses) sem que tenha havido depósito do acordo e prorrogação do prazo (al. c); apresentação da empresa à insolvência ou declaração da sua insolvência por credor não participante (n.º 5).

1.3.2. Breve excursão sobre o Regime especial do acordo de reestruturação

Regulado nos arts. 19.º a 30.º do RERE, começa o art. 19.º por regular o conteúdo do acordo de reestruturação. Começa o n.º 1 por determinar que o conteúdo do acordo de reestruturação é fixado livremente pelas partes, podendo compreender, designadamente, os termos da reestruturação da atividade económica do devedor, do seu passivo, da sua estrutura legal, dos novos financiamentos a conceder ao devedor e das novas garantias a prestar por este. De seguida, o n.º 2 exige que o acordo seja acompanhado de dois documentos, a saber, uma declaração elaborada por um ROC a atestar que, na data de celebração do acordo, a empresa não se encontra em situação de insolvência e a certificar o passivo total da empresa, e por outro lado, uma lista de todas as ações em curso contra a empresa movidas por entidades que sejam parte no mesmo, na medida do necessário à produção dos efeitos previstos no art. 25.º do RERE, ou seja, dos efeitos processuais.³⁹⁷

O acordo deve ser celebrado por escrito e integralmente aceite por todos os credores que nele participem, ainda que por termo de adesão, devendo ainda todos os

³⁹⁶ Para mais desenvolvimentos v. MARIA DO ROSÁRIO EPIFÂNIO, *Manual...ob., cit.*, p. 519 e ss; e CATARINA SERRA, *Regime...ob., cit.*, pp. 90-102.

³⁹⁷ Ainda a respeito dos requisitos do acordo de reestruturação veja-se os n.ºs 3 a 8. Destaca-se o n.º 7 que determina que a redução da obrigação do devedor principal implica necessariamente a redução da responsabilidade de quem prestou garantia a tal obrigação. Tal constitui uma exceção ao princípio da relatividade, uma vez que, contrariamente ao PER, o RERE apenas tem efeitos *inter partes*.

documentos conter o reconhecimento presencial das assinaturas dos subscritores (art. 20, n.ºs 1 e 2 do RERE).

Tal como o protocolo de negociações, o acordo de reestruturação tem que ser depositado na Conservatória do Registo Comercial, podendo ser efetuado a requerimento ou de qualquer credor (que tenha participado), e com esse depósito produzem-se os efeitos que se encontram regulados nos arts 23.º e ss, vinculando, em regra, apenas os subscritores.

De um modo geral, decorrem efeitos processuais (art. 25.º do RERE)³⁹⁸, efeitos fiscais (art. 27.º do RERE)³⁹⁹ e efeitos substantivos (art. 28.º do RERE)⁴⁰⁰. Podemos também considerar como um efeito fiscal, a regra de responsabilidade tributária prevista no art. 33.º RERE.

Refira-se ainda que nos termos do art. 29.º RERE, se o acordo de reestruturação for subscrito por credores que representem as maiorias previstas no n.º 1 do art. 17.º -I do CIRE, ou a ele vierem posteriormente a aderir os credores suficientes para perfazer aquela maioria, pode o devedor iniciar um PER com vista à homologação judicial do acordo de

³⁹⁸ Dispõe o n.º 1 “*Sem prejuízo de o acordo de reestruturação poder dispor diversamente, o seu depósito determina a imediata extinção dos processos judiciais declarativos, executivos ou de natureza cautelar, que respeitem a créditos incluídos no acordo de reestruturação e dos processos de insolvência, desde que a mesma não tenha ainda sido declarada, que hajam sido instaurados contra o devedor por entidade que seja parte no acordo de reestruturação, independentemente de o crédito que funda o pedido ter sido incluído ou não no acordo de reestruturação.*” Exclui deste âmbito o n.º 3 “*os processos judiciais de natureza laboral, declarativos, executivos ou cautelares.*” E o n.º 2 reforça a eficácia *inter partes* do acordo “*nos casos em que (...) hajam sido instaurados por mais do que uma entidade, os efeitos processuais previstos no presente artigo verificam -se apenas relativamente às entidades que sejam parte no acordo de reestruturação.*”

³⁹⁹ De acordo com o n.ºs 1 e 2 do art. 27.º aplicam-se os benefícios fiscais em matéria de imposto do selo, IRS, IRC e IMT conforme previstos nos arts. 268.º a 270.º, do CIRE, desde que o acordo de reestruturação inclua pelo menos 30% do total do passivo não subordinado da empresa se seja acompanhado de declaração emitida por ROC a certificar *que o acordo de reestruturação compreende a reestruturação de créditos correspondentes a, pelo menos, 30 % do total do passivo não subordinado do devedor e que, em virtude do acordo de reestruturação, a situação financeira da empresa fica mais equilibrada, por aumento da proporção do ativo sobre o passivo, e os capitais próprios do devedor são superiores ao capital social.* Esta exigência de intervenção dos credores que representem pelo menos 30 % do passivo total pode ser alterada, desde que tal seja solicitado AT, por requerimento fundamentado, por alguma das partes subscritoras do acordo (n.º 2 art. 27.º do RERE). Acresce que encontramos outros efeitos, a respeito da regularização do IVA (art. 78.º- A, n.º 4, al. e) do CIVA) e da consideração do custo para efeitos de IRC (art. 41.º, n.º 1 al. g) CIRC). Por fim, encontramos no n.º 5 do art. 27.º do RERE, uma presunção de que os acordos que cumprem o disposto nos n.ºs 1 a 3 do art. 27.º do RERE, revestem reconhecido interesse económico para efeitos do art. 52.º, n.º 12 do CIRC, permitindo-se a dedução de prejuízos fiscais, afastando-se a limitação do n.º 8 do art. 52.º do CIRC, uma vez que a alteração da titularidade de mais de 50 % do capital social ou da maioria dos direitos de voto pode ser uma das medidas acordadas.

⁴⁰⁰ Com o art. 28.º pretende-se *impedir* a regra do 120.º do CIRE, ou seja, sendo decretada a insolvência da empresa após o depósito do acordo de reestruturação, ficam protegidos alguns negócios celebrados no âmbito do RERE. Para mais desenvolvimentos v. CATARINA SERRA, *Regime...ob., cit.*, pp. 143-145.

reestruturação, devendo nesse caso acautelar que este cumpre o previsto no n.º 4 do art. 17.º -I do CIRE. A vantagem, é claro, uma vez homologado o acordo de reestruturação, torna-se vinculativo para todos os credores, mesmo os que não participaram nas negociações (art. 17.º F, n.º 10 do CIRE).

2. A (nova) responsabilidade tributária do artigo 33.º do RERE

Com a Lei n.º 8/2018, foi instituído um novo regime de responsabilidade tributária, com fonte próxima ao art. 24.º da LGT, mas com diferenças assinaláveis. De acordo com as disposições gerais constantes no RERE, diz-se, desde logo, que *“A presente lei: c) define a responsabilidade por dívidas tributárias dos administradores judiciais e 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 Processo Especial de Revitalização (PER) ou de plano de recuperação aprovado no âmbito de processo de insolvência.”*

Nessa medida, encontramos no Capítulo V “Responsabilidade dos Administradores Judiciais”, a norma do art. 33.º do RERE que consagra esta responsabilidade, onde se dispõe: *“Os 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.”*

Ora, refira-se que não estava prevista uma norma equivalente na Proposta de Lei n.º 84/XIII que antecedeu o diploma. Não obstante, a atual redação tem a sua fonte na Resolução do Conselho de Ministros de 81/2017, de 8 de junho de 2017, que aprovou um

conjunto de medidas adicionais ao Programa Capitalizar. Entre essas medidas, encontra-se uma proposta que está na base da atual redação do preceito, com o seguinte conteúdo: *“Afastamento, 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.”* Segundo notícia avançada pelo Jornal de Negócios de 23.05.2017, PEDRO SIZA VIEIRA, que liderou o grupo de trabalho que preparou as medidas do Programa Capitalizar, afirmou à data, *“O receio de qualquer pessoa que vai gerir uma empresa em dificuldade é entrar numa casa que tem problemas para trás pelos quais pode ser responsabilizado. É um grande desincentivo à renovação da gestão das empresas.”*⁴⁰¹

Quer isto dizer que o objetivo do legislador com a atual redação foi afastar (em parte) o regime do art. 24.º, n.º 1 da LGT, em particular a regra de inversão de ónus da prova, por forma a proteger os sujeitos que assumem funções de administração em empresas em situações de crise. Adicionalmente, crê-se que a grande pressão exercida ao longo dos anos pelos administradores judiciais possa ter contribuído para a mesma.

2.1. Razão de ordem

A inexistência de um regime específico de responsabilidade tributária pelas dívidas tributárias das empresas desenhado para os sujeitos que atuam no contexto pré-insolvencial e insolvencial, sempre constituiu uma preocupação constante daqueles, face

⁴⁰¹ Jornal de Negócios de 23.05.2017, “Gestores de empresas em risco estarão mais protegidos do Fisco”, disponível para consulta em: <https://www.jornaldenegocios.pt/economia/impostos/detalhe/gestores-de-empresas-em-risco-estarao-mais-prottegidos-do-fisco#loadComments>

à (constante) aplicação do regime geral contido no art. 24.º da LGT ⁴⁰². O que se bem compreende, uma vez que decorre do citado preceito, em particular do seu n.º 1 al. b) uma regra de inversão do ónus da prova que se revela uma verdadeira prova diabólica, e que em contexto de crise tem como resultado imediato a não renovação da gestão das sociedades.

Pense-se de forma simplista, numa sociedade comercial que recorra a um dos instrumentos pré-insolvenciais, v.g., ao PER, por se encontrar numa situação de insolvência iminente. Neste âmbito dir-se-á que o risco de incumprimento das obrigações tributárias apesar de menor no PER e maior no processo de insolvência, já existe, e, portanto, alicerçado com o ónus da prova que recai sobre os administradores (*que não foi por culpa sua a falta de pagamento do imposto*, sendo certo que se tal prova não for feita, ou se subsistirem dúvidas, a oposição em sede de reversão fiscal não poderá proceder), pode condicionar ou até constituir um obstáculo prático significativo à recuperação da sociedade sabendo-se das dificuldades em matéria de prova que o ónus comporta. E, em contrapartida/ boa verdade, na facilidade com que a AT recorre ao mesmo.

A uma primeira e apressada leitura, parece que a norma visa colmatar estas situações, mas cabe, agora, aferir da bondade do legislador.

Convirá, no entanto, sublinhar, desde já, a estranheza da inserção sistemática desta responsabilidade no RERE, e não no CIRE ou no EAJ, ou na LGT que era o mais correto, atendendo à natureza do instituto, aos interesses subjacentes e ao seu alcance geral⁴⁰³.

2.2. O Âmbito subjetivo

Começando pela epígrafe, alude-se somente aos administradores judiciais, parecendo induzir que o novo regime da responsabilidade tributária somente se lhes aplica.

Todavia, conforme se depreende da primeira parte do art. 33.º do RERE, o seu âmbito de aplicação abrange “*Os administradores judiciais ou titulares de órgãos de*

⁴⁰² A este propósito, importa ter presente que se ressalvam as situações abrangidas pela responsabilidade dos liquidatários das sociedades previsto no art. 26.º, n.º 3 da LGT.

⁴⁰³ Em sentido idêntico, SARA LUÍS DIAS, *Novas...ob.*, cit., p. 149 e CATARINA SERRA, *Regime...ob.*, cit., p. 147.

administração de uma pessoa coletiva ou ente fiscalmente equiparado, que sejam investidos nessas funções na sequência (...).”

A noção de administrador judicial remete-nos para o art. 2.º, n.ºs 1 e 2 do EAJ, o qual dispõe “*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 (n.º 1). O administrador judicial designa-se administrador judicial provisório, administrador da insolvência ou fiduciário, dependendo das funções que exerce no processo, nos termos da lei (n.º 2).*”

Por sua vez os titulares de órgãos de administração de uma pessoa coletiva ou ente fiscalmente equiparado, reconduzem-se aos seus representantes legais, que no caso das sociedades comerciais, serão os seus administradores⁴⁰⁴.

Prosseguindo com a leitura da norma, constata-se que apenas relevam “*os administradores judiciais ou titulares de órgãos de administração de uma pessoa coletiva ou ente fiscalmente equiparado, que sejam investidos nessas funções na sequência (1) de acordo celebrado nos termos do RERE; (2) da aprovação de plano de revitalização homologado no âmbito de PER; (3) ou de plano de recuperação aprovado no âmbito de processo de insolvência.*” (sublinhados e negrito nosso). Aquele segmento conduz à seguinte problematização: quererá o legislador utilizando aquela expressão («que sejam investidos nessas funções») referir-se somente aos titulares de órgãos de administração ou também aos administradores judiciais? Pensa-se que a equação da resposta implica que se questione o seguinte?⁴⁰⁵

1) quando é que na sequência de acordo celebrado nos termos do RERE, é investido em funções um administrador judicial ou titulares de órgãos de administração de uma pessoa coletiva ou ente fiscalmente equiparado?

⁴⁰⁴ Enquanto sinónimo de órgão de administração e com o intuito de designar os titulares do órgão de administração.

⁴⁰⁵ ALEXANDRE DE SOVERAL MARTINS, *Estudos de Direito da Insolvência*, 2.ª ed., Almedina, 2018, p. 23 (nota n.º 13).

2) quando é que na sequência de aprovação de plano de revitalização homologado no âmbito de PER, é investido em funções um administrador judicial ou titulares de órgãos de administração de uma pessoa coletiva ou ente fiscalmente equiparado?

3) quando é que na sequência de plano de recuperação aprovado no âmbito de processo de insolvência, é investido em funções um administrador judicial ou titulares de órgãos de administração de uma pessoa coletiva ou ente fiscalmente equiparado?

Quanto à primeira questão, no RERE não existe qualquer intervenção do administrador judicial, e nessa medida, dir-se-á que aquela expressão apenas só faz sentido se respeitar aos titulares de órgãos de administração (que irão executar o acordo). A este respeito, poderá suscitar-se a questão de saber se a expressão («que sejam investidos nessas funções»), implica que sejam investidos nas funções de exercer o acordo de reestruturação pessoas diferentes dos anteriores ou habituais administradores para efeitos de aplicação. Dito de outro modo, se o acordo de reestruturação aprovado não conter nenhuma medida de alteração dos órgãos sociais, rectius administradores, cabendo, nessa medida aos habituais administradores executar o plano, poderá aplicar-se esta norma? Julgamos que sim. Não faz sentido, abranger apenas as situações em que ocorre a mudança dos titulares dos órgãos de administração, e excluir as situações em que os titulares dos órgãos de administração se mantêm em funções. Até porque tem todo o sentido, que sejam estes a continuarem à frente do ente societário face à relação de familiaridade entre estes e a empresa⁴⁰⁶. Consideração que se enquadra no quadro do plano de recuperação aprovado no PER e no processo de insolvência.

Todavia, não podemos esquecer que nos termos do art.17.º I do CIRE (ex vi art. 29.º RERE) é possível mediante o cumprimento de determinados requisitos submeter o acordo de reestruturação ao PER para homologação de acordo extrajudicial, e admitido o mesmo, o juiz nomeia administrador judicial provisório. Nesta situação estaríamos diante de um administrador judicial nomeado na sequência de acordo celebrado nos termos do RERE e assim faria sentido corresponder a expressão («que sejam investidos nessas funções») ao administrador judicial.

⁴⁰⁶ Neste sentido, o considerando n.º 2 da Diretiva 2019/1023, refere que a “a reestruturação deverá permitir que os devedores com dificuldades financeiras continuem a exercer, na totalidade ou em parte, a sua atividade.”

No que respeita ao PER, “na sequência de aprovação de plano de revitalização homologado” o administrador judicial não assume funções, uma vez que já se encontra em funções desde a sua nomeação com o despacho de admissão do PER (art. 17.º-C, n.º 4) do CIRE). Acresce que com a decisão de homologação de aprovação plano de recuperação, o administrador judicial provisório cessa as suas funções (art. 17.º-J, n.º 2, al. a) do CIRE), não havendo fiscalização posterior do cumprimento do plano. De facto, só faz sentido, neste caso («que sejam investidos nessas funções») por referência aos titulares de órgãos de administração.

Por fim, assinala-se que na sequência de plano de recuperação aprovado no âmbito de processo de insolvência, o administrador da insolvência não é investido nessas funções, uma vez que é na sentença de declaração de insolvência que o juiz procede à nomeação do administrador da insolvência (art. 36.º, n.º 1, al. d) do CIRE). Como já vimos, o administrador cessa as suas funções com o encerramento do processo (art. 233.º, n.º 1, al. b) do CIRE)⁴⁰⁷, mas o plano de recuperação pode prever que o administrador da insolvência tenha atribuições após o encerramento do processo (art. 233.º, n.º 1, al. b) *in fine* do CIRE), tais como fiscalizar a execução do plano de recuperação e limitar a prática de determinados atos⁴⁰⁸. Repare-se que nesta situação, dir-se-ia que em princípio, o administrador judicial a ser o mesmo que exerceu as funções até a esse momento, não seria investido nessas funções (de administrador judicial, *rectius* administrador da insolvência) na sequência da aprovação do plano de recuperação, uma vez que nos termos do n.º 4 do art. 220.º do CIRE *o administrador da insolvência mantém-se em funções não obstante o encerramento do processo de insolvência*. Todavia, não obstante, de a fiscalização apenas poder ser cometida/atribuída ao administrador da insolvência, tal não tem necessariamente de recair sobre a pessoa que exerceu as funções até a esse momento⁴⁰⁹. Ou seja, sendo designado outro administrador da insolvência para

⁴⁰⁷ Embora existam outras causas de cessação de funções.

⁴⁰⁸ Entendendo ALEXANDRE DE SOVERAL MARTINS, *Um Curso...ob., cit.*, p. 314 (nota n.º 61), que o administrador da insolvência a quem conferidas atribuições pelo plano de insolvência deixou de ser órgão de insolvência. Por sua vez, no que respeita à fiscalização pelo juiz, nos termos do n.º 4 do art. 220.º, questionam E. SANTOS JÚNIOR, *O Plano...ob., cit.*, p. 589 e GISELA TEIXEIRA JORGE FONSECA, *A Natureza...ob., cit.*, p. 99 (nota n.º 64), qual será a base para a ação fiscalizadora do juiz, uma vez que o processo da insolvência se encontra encerrado.

⁴⁰⁹ Neste âmbito, entendem LUIS A. CARVALHO FERNANDES e LUÍS LABAREDA, *Código, ob., cit.*, p. 850, que tal é possível, “desde que hajam motivos de substituição que só podem ser os que também justificariam a mudança durante o normal decurso do processo.”

acompanhar a fase de fiscalização, pode concluir-se que esse administrador é investido nessas funções *na sequência da aprovação de plano de recuperação*.

Contas feitas, parece que o art. 33.º do RERE apenas se aplica aos Administradores Judiciais quando sejam nomeados na sequência de homologação de acordo extrajudicial aprovado em RERE nos termos do art.17.º I do CIRE (*ex vi* art. 29.º RERE) e quando sejam designados novos administradores judiciais para fiscalizar a execução do plano nos termos do art. 220.º do CIRE. No que tange aos titulares de órgãos de administração de uma pessoa coletiva, *rectius* administradores, estão abrangidas as situações em que os administradores executam o plano de recuperação, seja o acordo de reestruturação aprovado no âmbito do RERE, seja o plano de recuperação aprovado e homologado no âmbito do PER, seja o plano de recuperação aprovado e homologado no âmbito do processo de insolvência.

Esta interpretação levanta dificuldades gerais de harmonização e de compreensão. Desde logo, pela sua aplicação apenas a uma modalidade do PER e não à outra, depois pela sua eventual aplicação após a aprovação e homologação do plano de recuperação no processo de insolvência ao novo administrador da insolvência designado, e já não nas situações em que mantenha em funções o administrador da insolvência. Acresce que esta interpretação restringe e muito o seu âmbito de aplicação aos administradores judiciais, parecendo até contrariar o objetivo do legislador de proteger estes sujeitos.

No tocante aos titulares dos órgãos de administração, também existem incoerências, em particular no tocante aos administradores quando lhes é confiada a administração da empresa insolvente, face à dualidade de regimes, como adiante veremos.

2.3. O Âmbito objetivo

Em termos semelhantes ao estabelecidos no art. 24.º da LGT, estabelece o art. 33.º do RERE a responsabilidade por “dívidas tributárias”. À semelhança daquele regime, o legislador usa o conceito sem o definir propriamente. Adicionalmente não encontramos na Lei 8/2018 nenhum preceito sobre o direito subsidiário a aplicar. Destarte, parece-nos claro que, o art. 1.º da LGT é perentório ao estabelecer que a Lei Geral Tributária aplica-

se às relações jurídico tributárias (incluindo a que se nos apresentam inseridas no seu desenvolvimento patológico).

Nesse seguimento não se revela despidendo o regime idêntico na interpretação e aplicação do conceito. Dada a similitude com o art. 24.º, n.º 1 da LGT, parece-nos que não existem motivos que reclamem uma interpretação diversa do conceito de dívidas tributárias, valendo exatamente as mesmas considerações que tecemos a esse respeito *supra*.

Advoga-se, assim, que é preferível laborar em sede de responsabilidade tributária dos administradores com um conceito de dívidas tributárias *stricto sensu*, por forma a referir apenas às dívidas de imposto, juros de mora e custas.

Ademais, o âmbito objetivo desta responsabilidade é circunscrito também em função de um critério temporal. De acordo com o elemento redatorial adotado, a responsabilidade subsidiária perfila-se aquando de dívidas cujo facto constitutivo haja ocorrido durante o período de exercício do cargo, pelas pessoas elencadas no corpo do artigo. Do mesmo modo, quando o prazo legal de pagamento e entrega tenha terminado durante o período de exercício, bem como depois deste.

Quer isto significar que aquelas pessoas podem ser responsáveis pelas dívidas tributárias cujo facto gerador ocorra durante o período de exercício do seu cargo bem como aquelas que sejam liquidadas ou postas à cobrança nesse mesmo período ou depois do período do seu cargo.

Sucedo, porém, que poder-se-á suscitar a questão de saber se o período de exercício tem as mesmas balizas temporais que a duração do acordo de reestruturação/plano de insolvência na vertente de recuperação/plano de recuperação. Dito de outro modo, questiona-se, se após o cumprimento v.g., do plano de recuperação, os titulares dos órgãos de administração a manterem-se em funções continuarão a estar abrangidos pelo art. 33.º do RERE.

Por um lado, parece resultar que após o cumprimento do plano de recuperação, os administradores voltam a ficar sujeitos ao regime geral do art. 24.º, n.º 1 da LGT. Todavia existe uma particularidade que respeita às situações em que o facto tributário tenha ocorrido durante o período de exercício do cargo administrador e a falta de pagamento ocorra mais tarde quando já cessou as suas funções. Ou seja, o administrador

que tenha estado em funções naquele período, poderá ser responsabilizado, correndo o ónus da prova por conta da AT, a quem cabe demonstrar que foi por ato culposo do administrador que o património social se tornou insuficiente para a satisfação da dívida.

O que dizer das situações em que, cumprido o plano de recuperação, o administrador mantém o exercício das suas funções na data de vencimento das dívidas cujo facto tributário se reporta ao período em que se encontrava a executar o plano de recuperação. Aplica-se o art. 33.º do RERE ou o art. 24.º, n.º 1, al. b) da LGT? A lei é omissa. Cremos que a resposta a dar depende do momento que se dê maior relevância, se ao momento da ocorrência do facto tributário ou ao momento em que cessou o prazo de pagamento ou de entrega do imposto.

Se tomarmos por base o que tem sido o entendimento no regime geral, quando o administrador exerce as suas funções no momento de ocorrência do facto tributário e no momento em que cessou o prazo de pagamento ou de entrega, dir-se-á que o momento relevante para efeitos de aplicação de regime é o do término do prazo legal para pagamento ou entrega. Nessa medida recai sobre o administrador o ónus da prova que não foi por culpa sua que o património da sociedade se tornou insuficiente para satisfazer a dívida tributária. Caso se entenda que o momento relevante deverá ser o da constituição das dívidas tributárias, o ónus da prova recai sobre a AT nos termos do art. 33.º do RERE.

2.4. Os pressupostos da responsabilidade

Adicionalmente a lei faz depender a efetivação desta responsabilidade da: (i) diminuição do património social, de tal forma que se tornou insuficiente para satisfazer as dívidas tributárias; (ii) e que esta diminuição do património social tem de ser causada culposamente pelas pessoas elencadas no corpo do artigo. Não se deixa de reconhecer que estes pressupostos apresentam grandes similitudes com a al. a) do art. 24.º, n.º 1 da LGT, mas também diferenças consideráveis em relação à al. b) daquela norma.

Entre aqueles intercede uma diferença assinalável no que toca ao pressuposto da culpa: neste particular, impende (sem dúvidas e reservas) sobre a AT, o ónus de provar a culpa do responsável subsidiário na insuficiência do património social para fazer face aos montantes em dívida.

A especificidade neste regime, é que se as pessoas elencadas no corpo do artigo não procederem ao pagamento da dívida do imposto cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha ocorrido no exercício das suas funções, não cabe a estes, como se prevê na al. b) do art. 24.º, n.º 1, o ónus da prova de que não lhe foi imputável a falta de pagamento da dívida. O que se sucede neste caso, é que caberá à AT o ónus da prova, de que o património societário se tornou insuficiente para a satisfação da dívida tributária em resultado da atuação culposa (para além de sempre verificar-se os pressupostos gerais materiais e formais de que depende a efetivação da reversão fiscal contra o responsável tributário).

2.5. Uma releitura da letra da lei

Como referimos anteriormente, a adotar-se a interpretação vertida *in supra* levantam-se algumas incoerências na aplicação do artigo em análise.

Vimos, que na sequência de aprovação e homologação do plano de recuperação no processo de insolvência, os administradores estariam abrangidos pela norma do art. 33.º RERE durante o período de execução do plano. Quer isto significar, que desde esse período e durante a execução do plano de recuperação, em caso de incumprimento de dívidas tributárias, impende sobre a AT o ónus da prova, de que foi por culpa do administrador, que o património da sociedade se tornou insuficiente para a sua satisfação. A incoerência está precisamente no regime que lhe é aplicável em período imediatamente anterior ao da aprovação e homologação do plano de recuperação. Ou seja, nas situações em que a administração da empresa insolvente é confiada ao administrador, e lhe é aplicável o regime geral do art. 24.º, n.º 1, al. b) da LGT, que dispõe que os administradores são subsidiariamente responsáveis *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.*

Uma solução que se revela estranha⁴¹⁰: entre a data da declaração da insolvência e a aprovação do plano de recuperação, que é a fase mais crítica, recai sobre o administrador a quem é confiada a administração da empresa insolvente, em caso de incumprimento das dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no prazo de exercício do seu cargo, o ónus da prova da ausência de culpa. De

⁴¹⁰ Com idêntica leitura, RUI DUARTE MORAIS, *Responsabilidade, ob., cit.*, p. 8.

forma imprecisa, *presumem-se* culpados do não pagamento dos impostos vencidos nesse período. Todavia, se o plano de recuperação for aprovado, desaparece este ónus da prova (da não culpa) durante o período de execução desse plano. Parece-nos que tal solução acaba por redundar em efeitos perniciosos, como o não requerimento da administração da massa pelo administrador (art. 224.º, n.º 2, al. a) do CIRE) como forma de proteger o seu património pessoal. Depois contraria o objetivo/finalidade última deste instituto (que, infelizmente, é excecional) que é a recuperação da empresa⁴¹¹, uma vez que um dos pressupostos para o administrador assumir a administração da massa insolvente é a obrigatoriedade de apresentação de um plano de insolvência que preveja a continuidade da exploração da empresa por si (cfr. art. 224.º, n.º 2, al. b) do CIRE). Como refere CATARINA SERRA “*a administração pelo devedor é a regra que melhor se harmoniza com o primado da recuperação sobre a liquidação, tendo sido consagrada no âmbito de um processo pré-insolvencial e devendo, por identidade ou até por maioria de razão, ser adoptada, na prática, também no âmbito do plano de recuperação.*”⁴¹² Não obstante, em face da redação do art. 30.º do RERE, parece-nos que não é possível fazer uma interpretação por forma a estender a sua aplicação aos administradores que assumam a administração da empresa insolvente até à aprovação do plano de recuperação⁴¹³.

Por sua vez no que respeita aos administradores judiciais, questionámos se o segmento («que sejam investidos nessas funções») referia-se somente aos titulares de órgãos de administração ou também aos administradores judiciais, e concluímos que, a referir-se a estes, seria apenas (possível) nas situações de homologação de acordo extrajudicial aprovado em RERE nos termos do art.17.º I do CIRE (*ex vi* art. 29.º do RERE) e nas situações de aprovação e homologação de plano de recuperação com a designação de novos administradores judiciais para a fiscalização da execução do plano nos termos do art. 220.º do CIRE. O que significa que ficam excluídas do âmbito de aplicação do citado artigo, as restantes situações em que os administradores judiciais exercem funções, *v.g.*, no âmbito do processo de insolvência seja a exercer funções de

⁴¹¹ Defendendo a manutenção dos administradores em situações de crise, RUI PINTO DUARTE, *A Administração da Empresa Insolvente: Rutura ou Continuidade?*, I Congresso de Direito da Insolvência, Almedina, Coimbra, 2013, p. 173, defende que “*não há razões que justifiquem presumir que as dificuldades das empresas se devem a gestão de má qualidade e muito menos gestão ilícita; a cessação abrupta de funções pelos gestores de empresas em dificuldades agrava a situação dessas empresas.*”

⁴¹² CATARINA SERRA, *Os efeitos patrimoniais da declaração de insolvência após a alteração da Lei n.º 16/2012 ao Código da Insolvência*, Revista Julgar n.º 18, Coimbra Editora, 2012, p. 2012.

⁴¹³ Recorde-se que estamos diante de matérias sujeitas ao princípio da legalidade tributária, arts. 8.º, n.º 2, al. b) e 11.º, n.º 4, da LGT.

fiscalização, de gestão, bem como de liquidação da massa insolvente ou no âmbito de um dos Processos especiais de revitalização a exercer funções de fiscalização. Temos dúvidas que esta tenha sido a intenção do legislador. De facto, parece-nos que a intenção do legislador era efetivamente proteger os administradores judiciais do âmbito de aplicação do art. 24.^o⁴¹⁴, criando um regime especial para aqueles, que não sendo administradores da empresa em sentido próprio, exercem estas funções por razões meramente circunstanciais. Só que, não obstante a boa intenção, o legislador acabou por expressar-se com menos clareza, redigindo a norma de forma imprecisa, tornando-a confusa.

Uma interpretação que nos afigura possível, e que encontra fundamento na letra da lei, é considerar que o segmento («,que sejam investidos nessas funções na sequência de...») apenas respeita aos titulares de órgãos de administração. E faz sentido que assim seja visto que o objetivo do legislador foi demarcar e clarificar que os titulares dos órgãos de administração que assumam as empresas em contexto de crise, para execução de acordo de recuperação, estão abrangidos por aquela norma, afastando nessa medida a regra da inversão do ónus da prova consagrada no regime geral do art. 24.º da LGT.

Deste modo, na nossa interpretação, o legislador criou um regime especial de responsabilidade dos administradores judiciais, encontrando-se esta limitada às dívidas tributárias (i) cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou (ii) cujo prazo de entrega ou pagamento tenha terminado naquele período ou depois deste, mas apenas na medida em que o incumprimento lhe seja imputável, i.e., quando a insuficiência do património social para a satisfação das dívidas tributárias resulte de culpa sua, impendendo sobre a AT o ónus da prova.

Assim, quando o administrador judicial atue nos processos especiais de revitalização e no âmbito do processo de insolvência, estará abrangido por esta norma. Todavia, é preciso notar que consoante o papel a que ele se encontre investido, a responsabilidade dele também tem de ser distinta⁴¹⁵, porque ele não tem as mesmas obrigações, como já vimos.

Ou seja, no âmbito do processo especial de revitalização, a possibilidade de responsabilização será menor porque neste campo o administrador judicial não tem

⁴¹⁴ Argumento que encontra apoio no exposto na Resolução do Conselho de Ministros de 81/2017, de 8 de junho de 2017.

⁴¹⁵ Neste sentido, veja-se o Ac. do TRG de 15.03.2018, Proc. 3764/17.9T8VNF.G1 (Relator MARIA JOÃO BASTOS).

poderes de administração e de disposição, mas sim de fiscalização e controlo (que constitui uma limitação do poder de livre disposição de bens dos administradores)⁴¹⁶. Não obstante, de poder existir uma certa margem de abrir a responsabilização, parece-nos que será ínfima no caso da responsabilidade por dívidas tributárias, visto que, a responsabilidade de cumprimento das obrigações fiscais cabe aos administradores⁴¹⁷.

Por sua vez, no âmbito do processo de insolvência, quando o administrador da insolvência dispõe de poderes de administração e disposição, existe uma maior margem de responsabilização, visto que lhe compete gerir diligentemente o património da insolvente, devendo orientar sempre a sua conduta para a maximização dos interesses dos credores⁴¹⁸ (arts. 55.º, n.º 1, al. a) do CIRE e 12.º do EAJ).

Por fim, sobre a temática em apreço, não existe, ainda, jurisprudência que se tenha pronunciado sobre a matéria e a própria doutrina é incipiente, não ultrapassando breves referências.

Atendendo à jurisprudência mais recente, facilmente se constata que os casos analisados a respeito da responsabilidade tributária dos administradores e dos administradores judiciais reportam-se ainda a um período em que não cabe aplicação o art. 33.º do RERE.

A respeito da responsabilidade tributária do administrador da insolvência, nas situações em que assume a administração da massa insolvente, tem sido defendido a aplicação do art. 24.º, n.º 1 da LGT mas apenas no que respeita às dívidas fiscais emergentes da sua própria atividade de administração, liquidação e partilha dos bens da massa insolvente (art. 51.º, n.º 1, al. c) do CIRE)⁴¹⁹, v.g., a não liquidação de IVA no caso transmissão de bens da massa insolvente (art. 28.º, n.º 5 do CIVA), argumentando para o efeito que sendo o Administrador da *Insolvência quem de direito e de facto administra a insolvente, preenche em abstrato os pressupostos da responsabilidade subsidiária previstos no art. 24.º, n.º 1 da LGT*. Tem sido também entendimento da jurisprudência

⁴¹⁶ Recorde-se que o administrador fica impedido de praticar atos de especial relevo, tal como definidos no art. 161.º do CIRE, sem que previamente obtenha autorização para a realização da operação pretendida por parte do administrador judicial provisório, nos termos do disposto no art. 17.º-E, n.º 2 do CIRE.

⁴¹⁷ O mesmo se diga nas situações em que no processo de insolvência, a posição de administrador da insolvência se limita à fiscalização do devedor.

⁴¹⁸ Ainda que em determinados casos, também se deva atender aos interesses do próprio insolvente.

⁴¹⁹ Ac. do TCAS, de 03.12.2020, Proc. 2244/11.0BELRS, (Relator: LUÍSA SOARES); Ac. do TCAS, de 17.01.2019, Proc. 558/11.9BELRS, (Relator: VITAL LOPES).

que os administradores da insolvência “*não respondem pelas dívidas vencidas ou liquidadas após a declaração judicial de insolvência mas constituídas anteriormente, pois essas nem respeitam ao exercício da sua actividade de administrador de insolvência, nem integram os créditos sobre a massa insolvente*”.⁴²⁰

Temos dúvidas que se possa responsabilizar o administrador da insolvência com base no art. 24.º, n.º 1 da LGT. Desde logo porque não estamos diante de um administrador *tout court*. Repare-se que, como refere MARIA ELIZABETE GOMES RAMOS, “(...) o dever básico dos membros do órgão de administração condensa -se no dever de gerir de sociedade, de promover a realização do seu objecto social, com vista à obtenção de lucro.”⁴²¹ Contrariamente, se atendermos às funções do administrador da insolvência concluímos de imediato que “*todos os caminhos vão dar a Roma*”, i.e., se reconduzem à satisfação dos interesses dos credores. Depois, como referem PAULO CARDOSO e CARLOS VALENTIM, a responsabilidade prevista no art. 24.º, n.º 1 da LGT “*tem como pressuposto uma autonomia da vontade que não se compagina com a figura do administrador da insolvência.*”⁴²² De facto, o administrador da insolvência exerce as suas funções sob a fiscalização do juiz, da assembleia de credores e da comissão de credores (arts. 55.º, n.º 2 e 68.º do CIRE)⁴²³.

Adicionalmente se atendermos à situação de o administrador da insolvência não cumprir com o pagamento de uma dívida tributária que é uma dívida da massa insolvente, causando com isso um dano à AT, a sua responsabilidade parece enquadrar-se no art. 59.º

⁴²⁰ Entendimento que aparentemente se encontra vertido em Instrução de Serviço da DSGCT n.º 60198/2019 - Série I - INSOLVÊNCIAS, datada de 30.10.2019 e que de acordo com a mesma: “A responsabilidade subsidiária prevista no art. 24.º da LGT apenas é de aplicar aos administradores da insolvência por créditos fiscais emergentes da sua própria atividade de administração e liquidação dos bens da massa insolvente. Isto é, apenas podem ser responsabilizados por dívidas qualificadas da massa insolvente (...). Assim o administrador da insolvência só poderá ser revertido (i) por dívidas cujo facto tributário ocorra em momento posterior à data da declaração da insolvência, independentemente do momento da liquidação ou da sua cobrança (nomeadamente a data limite de pagamento), bem como (ii) por dívidas cujo facto tributário seja posterior à declaração de insolvência mas respeitem a bens incluídos na relação dos bens apreendidos para a massa insolvente, pois só estas podem ser consideradas como dívidas da massa insolvente e, como tal, passíveis de pagamento imediato e da sua responsabilidade.” Disponível em: <https://www.apaj.pt/outrosdocs/Instru%C3%A7%C3%A3o%20Servi%C3%A7o%20AT%2030out2019.pdf>

⁴²¹ MARIA ELIZABETE GOMES RAMOS, *Responsabilidade...ob.*, cit., p. 65.

⁴²² PAULO CARDOSO e CARLOS VALENTIM, *A responsabilização dos administradores de insolvência pelas dívidas tributárias de sociedades insolventes*, Cadernos de Justiça Tributária, n.º 5, 2014, p. 63.

⁴²³ ALEXANDRE DE SOVERAL MARTINS, *Um Curso...ob.*, cit., p. 311. Dá nota o A. que nos termos do art. 31.º do EAJ, se prevê a existência de uma entidade responsável pelo acompanhamento fiscalização e disciplina dos administradores judiciais. Também a Diretiva 1023/2019 no seu art. 27.º se ocupa dos “*profissionais nos processos relativos à insolvência.*”

do CIRE. Dispõe o n.º 1 “*O administrador da insolvência responde pelos danos causados ao devedor e aos credores da insolvência e da massa insolvente pela inobservância culposa dos deveres que lhe incumbem; a culpa é apreciada pela diligência de um administrador da insolvência criterioso e ordenado.*”⁴²⁴ Já o n.º 2 determina que “*O administrador da insolvência responde igualmente pelos danos causados aos credores da massa insolvente se esta for insuficiente para satisfazer integralmente os respectivos direitos e estes resultarem de acto do administrador, salvo o caso de imprevisibilidade da insuficiência da massa, tendo em conta as circunstâncias conhecidas do administrador e aquelas que ele não devia ignorar.*”

Depois tomando por base a interpretação que fazemos do art. 24.º, n.º 1 da LGT, não vemos como integrar o administrador da insolvência. Recorde-se que neste preceito legal estão abrangidos: os *administradores, diretores e gerentes* por um lado (administradores *tout court*, não se vislumbrando na letra da lei uma segmentação entre *gerência de direito* e *gerência de facto*); e *outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto*, funções de administração ou gestão em pessoas coletivas e entes fiscalmente equiparados, por outro (integrando todas as situações reconduzíveis ao conceito de *administrador de facto*). Não se encontrando prevista expressamente a sua responsabilidade tributária, e tratando-se de matérias abrangidas pelo princípio da reserva de lei (e que, como vimos, a sua determinação *ex lege* é uma característica essencial da responsabilidade tributária), é excluído o recurso à analogia conforme decorre do art. 11.º, n.º 4 da LGT⁴²⁵.

De qualquer forma, parece-nos claro que a previsão do art. 33.º do RERE vem regular expressamente estas situações.

⁴²⁴ Em sentido idêntico prevê o art. 36.º, n.º 1 da LC “*Los administradores concursales y los auxiliares delegados responderán frente al deudor y frente a los acreedores de los daños y perjuicios causados a la masa por los actos y omisiones contrarios a la Ley o realizados sin la debida diligencia.*”

⁴²⁵ Em sentido idêntico, CATARINA SERRA, *Os créditos tributários e o princípio da igualdade entre os credores*, Direito das Sociedades em Revista, ano 4, vol. 8, Almedina, 2012, p. 88.

Cumprir referir que no ordenamento jurídico espanhol, encontramos expressamente prevista a responsabilidade do administrador da insolvência na LGT no art. 43.1, c): “*Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: Los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidades en general que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones e imputables a los respectivos obligados tributarios. De las obligaciones tributarias y sanciones posteriores a dichas situaciones responderán como administradores cuando tengan atribuidas funciones de administración.*”

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Chegados aqui e tendo em conta o estudo desenvolvido, estamos em condições de tecer algumas considerações relativas aos aspetos mais controversos.

Constatámos que no tocante à responsabilidade tributária dos administradores de sociedades comerciais, as águas em que se move o Direito Fiscal, podem revelar-se bastante pantanosas e imprevisíveis para os sujeitos que nelas navegam, configurando-se verdadeiros quebra-cabeças que se intensificam com a confluência do Direito da Insolvência.

Vimos que a compreensão da responsabilidade tributária parte da maneira como está constituída a relação jurídica tributária e apontámos como características o seu carácter legal, excecional, subsidiário, pessoal e acessório.

Posteriormente, verificámos que a responsabilidade tributária abraça diversas realidades, entre as quais se destaca a responsabilidade tributária dos administradores das sociedades comerciais prevista no art. 24.º, n.º 1 da LGT.

Concluímos que o regime geral da responsabilidade tributária dos administradores no art. 24.º, n.º 1 da LGT, constitui um verdadeiro cabo das tormentas face ao ónus da prova da não culpa que recai sobre os administradores.

Nesta maré de tempestade, têm sentido os efeitos de um mar revolto os sujeitos que atuam no contexto pré-insolvencial e insolvencial face à inexistência de um regime específico desenhado para estes.

Em face desta realidade, o legislador procedeu à criação de uma nova regra de responsabilidade tributária especialmente dirigida aos sujeitos que desempenham as suas funções em empresas em situação de crise, procurando afastar a aplicação do art. 24.º, n.º 1 da LGT.

Sucedem que esta norma em vez de resolver de forma clara um problema veio ao fim e ao cabo criar mais problemas. Vimos que a primeira parte da norma levanta todas essas dificuldades. Concluímos que o legislador criou um regime especial de responsabilidade tributária para os administradores judiciais, limitada às dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo de entrega ou pagamento tenha terminado naquele período ou depois deste, mas apenas na medida em que tenham culposamente diminuído o património social de

tal forma que se tornou insuficiente para a satisfação da dívida. Noutra quadrante, o legislador procurou proteger os administradores das sociedades do regime geral do art. 24.º da LGT, nas situações em que assumem a gestão das sociedades na sequência da aprovação de acordo de reestruturação no RERE/aprovação e homologação de plano de recuperação no PER/aprovação e homologação de plano de recuperação no processo de insolvência. Não obstante, vimos que o caminho para se alcançar a proteção conferida pelo art 33.º do RERE pode-se revelar árduo e espinhoso para os administradores que na sequência da declaração de insolvência mantenham os poderes de administração e de disposição do insolvente, em virtude de lhes ser aplicável o art. 24.º, n.º 1 da LGT, podendo constituir nessa medida um obstáculo à recuperação do insolvente.

Pensamos que a intenção do legislador foi boa e já representa um sinal de que é preciso dar um tratamento especial aos diversos intervenientes no contexto pré-insolvencial e insolvencial. Mas é preciso mais.

Acresce que sendo este um tema complexo e que exige uma grande maleabilidade entre o Direito das Sociedades Comerciais, o Direito da Insolvência e o Direito Fiscal, parece-nos que o legislador devia tornar esta realidade menos obscura e complexa e ponderar quais os valores e interesses, que, em cada momento devem prevalecer, o que certamente não se reconduz somente à obtenção de receitas públicas coativas.

BIBLIOGRAFIA

ABÍLIO MORGADO, *Responsabilidade tributária: ensaio sobre o regime do art.º 24.º da Lei Geral Tributária*, Ciência Técnica Fiscal, n.º 405, Centro de Estudos Judiciais, 2005.

ADELAIDE MENEZES LEITÃO, *O efeito standstill do Processo Especial de Revitalização e do Processo Especial para Acordo de Pagamentos*, Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Vol. 60, n.º 1, 2019.

ALBERTO DE SÁ E MELLO, *Crítérios de Apreciação da Culpa na Responsabilidade Civil (Breve Anotação ao Regime do Código)*, ROA, ano 49, vol. II, Lisboa, 1989.

ALBERTO MUÑOZ VILLARREAL, *La responsabilidad tributaria de la síndicos, liquidadores, administradores concursales y auxiliares delegados*, Revista Jurídica Universidad Autónoma de Madrid, n.º 23, 2011.

ALBERTO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, 1974.

ALEXANDRE DE SOVERAL MARTINS, *Estudos de Direito da Insolvência*, 2.ª edição, Almedina, 2018.

ALEXANDRE DE SOVERAL MARTINS, *Um Curso de Direito da Insolvência*, Vol. I, Almedina, 2021.

ALEXANDRE SOVERAL MARTINS, *(Uma nota sobre) a responsabilidade contraordenacional das sociedades comerciais insolventes*, Direito das Sociedades em Revista, Ano 11, Vol. 21, Semestral, abril 2019.

ALFEREDO JOSÉ DE SOUSA e JOSÉ DA SILVA PAIXÃO, *Código de Processo Tributário, Comentado e Anotado*, Almedina, 1997.

ANA ARROBA DINIS e CIDÁLIA MOTA LOPES, *A Fiscalidade das Sociedades Insolventes*, 2.ª edição, Almedina, 2017.

ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal*, 4.ª edição, Almedina, 2019.

ANA PAULA DOURADO, *Substituição e Responsabilidade Tributária*, Ciência e Técnica Fiscal n.º 391, 1998.

ANA PRATA, *Dicionário Jurídico*, Vol. I, Almedina, 2020.

ANA PRATA, JORGE MORAIS CARVALHO e RUI SIMÕES, *Código de Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado*, Almedina, 2013.

ANTÓNIO BRAZ TEIXEIRA, *Princípios de Direito Fiscal*, Vol. I, 3.^a edição, Almedina, 1994.

ANTÓNIO CARVALHO MARTINS, *Responsabilidade dos Administradores ou Gerentes por Dívidas de Impostos*, 2.^a edição, Coimbra Editora, 1999.

ANTÓNIO DE SOUSA FRANCO, *Finanças do Sector Público: Introdução aos Subsectores Institucionais*, AAFDL, 2003.

ANTÓNIO LIMA GUERREIRO, *Lei Geral Tributária Anotada*, Rei dos Livros, 2000.

BRUNO SANTIAGO, *As garantias das obrigações e o imposto do selo*, Estudos em memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches, Vol. IV, Coimbra Editora, 2011.

BRUNO SANTIAGO e BEATRIZ CAPEOLA GIL, *A responsabilidade pelo imposto devido na liquidação dos bens que integram a massa insolvente*, Cadernos de justiça tributária n.º 13, Centro de Estudos Jurídicos do Minho, 2016.

CATARINA GARCIA DE MATOS, *A Responsabilidade Dos Contabilistas Certificados no Exercício da Sua Atividade Profissional*, Almedina, 2016.

CATARINA SERRA *A Evolução recente do Direito da insolvência em Portugal*, in Centro de Estudos Judiciários, Lisboa, 2017.

CATARINA SERRA, *Lições de Direito da Insolvência*, Almedina, 2019.

CATARINA SERRA, *O Processo Especial de Revitalização na Jurisprudência*, Almedina, 2016.

CATARINA SERRA, *Os créditos tributários e o princípio da igualdade entre os credores*, Direito das Sociedades em Revista, ano 4, vol. 8, Almedina, 2012.

CATARINA SERRA, *Os efeitos patrimoniais da declaração de insolvência após a alteração da Lei n.º 16/2012 ao Código da Insolvência*, Revista Julgar n.º 18, Coimbra Editora, 2012.

CATARINA SERRA, *Processo Especial de Revitalização - Contributos para uma "rectificação"*, Revista da Ordem dos Advogados, ano 72, abril/setembro 2012.

CATARINA SERRA, *Regime Extrajudicial de Recuperação de Empresas – Análise (e) crítica*, Almedina, Coimbra, 2018.

COUTINHO DE ABREU, *Administradores e (novo) dever geral de prevenção da insolvência*, V Congresso de Direito da Insolvência, Almedina, 2019.

DAVID SEQUEIRA DINIS e LUÍS BÉRTOLO ROSA, *A isenção de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis nas vendas e permutas em processo de insolvência*, ROA, Ano 75, n.ºs 1 e 2, 2015.

DIOGO FEIO, *A Substituição Fiscal e a Retenção na Fonte: O Caso Específico dos Impostos sobre o Rendimento*, Coimbra Editora, 2001.

DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÓNICA HORTA NEVES LEITE DE CAMPOS, *Manual de Direito Tributário*, 2.ª edição, Almedina, 2003.

DIOGO LEITE DE CAMPOS, *A responsabilidade subsidiária em direito tributário, dos gerentes e administradores das sociedades*, ROA, Vol. II, ano 56, 1996.

DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM DA SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, 3.ª edição, Encontro da Escrita, 2012.

DOMINGO CARBAJO VASCO, *Algunas cuestiones tributarias en los concursos de acreedores*, 7.ª edición, Instituto de Estudios Fiscales, 2019.

DULCE NETO, *A natureza da execução fiscal na jurisprudência do STA*, Centro de Estudos Judiciários, Lisboa, 2015.

E. SANTOS JÚNIOR, *O plano de insolvência: Algumas notas*, O Direito 138.º, Tomo III, 2006.

EDGAR VALLES, *Responsabilidade dos Gerentes e Administradores*, Almedina, 2015.

FILIFE DE VASCONCELOS FERNANDES, *Nótulas sobre a teoria geral das taxas*, CJT n.º 32, abril-junho, Cejur, 2021.

GABRIELA FIGUEIREDO DIAS, *Fiscalização de sociedades e responsabilidade civil*, Coimbra Editora, 2006.

GERMANO MARQUES DA SILVA, *Responsabilidade Penal das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes*, Editorial Verbo, 2009.

HUGO FLORES DA SILVA, *Nulidades do processo de execução fiscal*, Cadernos de Justiça Tributária n.º 21, Julho/Setembro, Cejur, 2018.

INÊS ALVES DE AZEVEDO, *A Prescrição no Direito Fiscal- A imprescritibilidade das dívidas fiscais?*, Nova Causa, 2020.

ISABEL MARQUES DA SILVA, *Considerações acerca da responsabilidade por dívidas e por infracções tributárias dos membros dos corpos sociais*, Direito e Justiça, volume XVI, Tomo 1, 2002.

J. L. SALDANHA SANCHES, ANDRÉ SALGADO DE MATOS, *O pagamento especial por conta de IRC: questões de conformidade constitucional*, Revista de Direito e Gestão Fiscal, julho, 2003.

J. L. SALDANHA SANCHES e RUI BANDEIRA, *Culpa no Incumprimento e Responsabilidade dos Gerentes*, n.º 70/71, Ano VII, Lex, Lisboa, 1995.

J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª edição, Coimbra Editora, 2002.

J. M. COUTINHO DE ABREU, *Governança das Sociedades Comerciais*, 2.ª ed., Almedina, 2010.

J. M. COUTINHO DE ABREU, *Curso de Direito Comercial*, Vol. I, 11.ª ed., Almedina, Coimbra, 2018.

J. M. COUTINHO DE ABREU, *Curso de Direito Comercial*, Vol. II, 6.ª ed., Almedina, Coimbra, 2019.

J. M. COUTINHO DE ABREU, *Recuperação de empresas em processo de insolvência*, in Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra Vol. II, 2008.

J. M. COUTINHO DE ABREU, *Responsabilidade Civil dos Administradores das Sociedades*, 2.ª ed. (Cadernos do IDET), Almedina, 2010.

J. OLIVEIRA ASCENSÃO, *Interpretação das leis, integração das lacunas, aplicação do princípio da analogia*, Revista da Ordem dos Advogados, Lisboa, 57 n.º 3, dezembro 1997.

JOÃO DA COSTA ANDRADE, *Responsabilidade Fiscal dos Gerentes e Administradores – A Culpa Jurídico-Tributária*, BFD 80, 2004.

JOÃO DE MATOS ANTUNES VARELA, *Das Obrigações em Geral*, Volume II, 7.^a edição, Almedina, 2012.

JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Ainda a responsabilidade tributária dos administradores, diretores e gerentes: as presunções e o exercício efetivo do cargo*, *Scientia Iuridica*, n.º 329, 2012.

JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *O Mito da Tributação do Rendimento Real*, I Congresso de Direito Fiscal, *Vida Económica*, 2011.

JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Tributação presuntiva do rendimento: um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação da matéria tributável*, Almedina, 2010.

JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, 4.^a edição, 2011.

JOAQUIM FREITAS DA ROCHA e HUGO FLORES DA SILVA, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Almedina, 2019.

JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Sobre a natureza jurídica dos atos praticados em execução fiscal*, Centro de Estudos Judiciários, Lisboa, 2015.

JÓNATAS E.M. MACHADO e PAULO NOGUEIRA DA COSTA, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2016.

JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento Tributário*, Vol. III, 6.^a edição, Áreas Editora, Lisboa, 2011.

JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 11.^a edição, Almedina, 2019

JOSÉ CASALTA NABAIS, *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 2.^a edição, Almedina, 2015

JOSÉ CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Almedina, 1998.

JOSÉ CASALTA NABAIS, *Sobre o regime jurídico das taxas*, Centro de Estudos Judiciários, dezembro, 2015.

JOSÉ DE OLIVEIRA ASCENSÃO, *Insolvência: Efeitos sobre os negócios em curso*, *ROA* ano 65, Vol. II, setembro, 2005.

JOSÉ JOAQUIM TEIXEIRA RIBEIRO, *Lições de Finanças Públicas*, 5ª edição, Coimbra Editora, 1995.

L. MIGUEL PESTANA DE VASCONCELOS, *Recuperação de Empresas: O Processo Especial de Revitalização*, Almedina, 2017.

LUIS A. CARVALHO FERNANDES e LUÍS LABAREDA, *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado*, 2ª edição, Quid Juris, 2013.

LUÍS FILIPE PIRES DE SOUSA, *Prova por Presunção no Direito Civil*, Almedina, 3ª edição, 2017.

LUÍS MANUEL TELES DE MENEZES LEITÃO, *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado*, Almedina, 2018.

LUIS MENEZES LEITÃO, *As Dívidas da Massa Insolvente*, IV Congresso de Direito da Insolvência, Almedina, 2017.

M. NOGUEIRA SERENS, *A dissolução (imediata) da sociedade anónima por deliberação dos sócios – Breve reflexão sobre alguns aspectos do respectivo regime*, in *Direito das Sociedades em Revista*, vol.5, 2011.

MANUEL HENRIQUE DE FREITAS PEREIRA, *Fiscalidade*, 6ª edição, Almedina, 2020.

MARIA DO ROSÁRIO EPIFÂNIO, *Manual de Direito da Insolvência*, Almedina, 2019.

MARIA ELISABETE GOMES RAMOS, *Responsabilidade Civil de Administradores e de Sócios Controladores*, *Miscelâneas*, n.º 3, IDET, Almedina, 2004.

MARIA ELIZABETE GOMES RAMOS, *Responsabilidade civil dos administradores e directores de sociedades anónimas perante os credores sociais*, Coimbra Editora, 2002.

MÁRIO JÚLIO DE ALMEIDA COSTA, *Direito das Obrigações*, 12.ª edição, 2011.

MIGUEL VIEIRA, *Reversão Fiscal- A Responsabilidade Subsidiária dos Gerentes ou administradores por Dívidas, Multas e Coimas*, II Congresso de Direito Fiscal, *Vida Económica*, 2002.

MIRCÉA ISIDORA ARAÚJO DELGADO, *Dissolução e liquidação das sociedades comerciais*, *Revista Direito das Sociedades II*, N.º 1-2, Almedina, 2010.

NUNO MANUEL PINTO OLIVEIRA, *O Direito da Insolvência e a Tendencial Universalidade do Direito Privado*, IV Congresso de Direito da Insolvência, Almedina, 2017.

NUNO MANUEL PINTO OLIVEIRA, *Responsabilidade pela perda de uma chance de revitalização?*, II Congresso de Direito da Insolvência, Almedina, 2013.

OLÍMPIA COSTA, *Dever de apresentação à insolvência*, Almedina, 2019.

PATRÍCIA ANJOS AZEVEDO, *Códigos anotados e comentados: rendimento, tributação e incentivos, IRS, IRC, EBF, CFI*, 1.^a edição, O Informador Fiscal, 2019.

PAULO CARDOSO e CARLOS VALENTIM, *A responsabilização dos administradores de insolvência pelas dívidas tributárias de sociedades insolventes*, Cadernos de Justiça Tributária, n.º 5, 2014.

PAULO DE PITTA E CUNHA e JORGE COSTA SANTOS, *Responsabilidade Tributária dos Administradores ou Gerentes*, LEX, 1999.

PAULO MARQUES, *A (ir)responsabilidade dos gerentes de direito pelas dívidas tributárias*, Revista de Direito das Sociedades, ano V, n.º 1-2, Coimbra, 2013.

PAULO MARQUES, JOAQUIM MIRANDA SARMENTO e RUI MARQUES, *IRC Problemas Actuais*, 2.^a edição, AAFDL, 2018.

PAULO MARQUES, PEDRO CORREIA GONÇALVES e RUI MARQUES, *Responsabilidade Tributária e Penal dos Gestores, Advogados, Contabilistas e Auditores*, Almedina, 2018.

PAULO OLAVO CUNHA, *A recuperação de sociedades no contexto do PER e da insolvência: âmbito e especificidades resultantes da situação de crise da empresa*, Revista de Direito da Insolvência, n.º 1, abril, Almedina, 2016.

PAULO OLAVO CUNHA, *Providências específicas do plano de recuperação de sociedades*, I Congresso de Direito da Insolvência, Almedina, 2013.

PEDRO ORTINS DE BETTENCOURT, *Da Liquidação em Processo de Insolvência uma Perspetiva Prática*, Revista Julgar n.º 31, 2017.

PEDRO PIDWELL, *Os poderes e deveres do administrador judicial (da insolvência) na Reestruturação de Empresas- Notas Soltas*, Revista de Direito da Insolvência, n.º 2, Almedina, 2018.

PEDRO SOUSA E SILVA, *A responsabilidade tributária dos administradores e gerentes na LGT e no novo CPPT*, ROA n.º 60, dezembro, 2000.

PEDRO VIDAL MATOS, *A reversão do processo de execução fiscal*, Revista da Ordem dos Advogados, Ano 68, Setembro/Dezembro, 2008.

PIRES DE LIMA E ANTUNES VARELA, *Código Civil Anotado*, Vol. I, 4.^a edição Revista e Atualizada, Coimbra Editora, 1987.

RAQUEL PINHEIRO RODRIGUES, *Crise e reestruturação empresarial – as respostas do Direito das sociedades comerciais*, RDS III, 2011.

RICARDO COSTA, *Administrador de Facto e Representação das Sociedades*, Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Vol. XC, Tomo II, Coimbra, 2014.

RICARDO COSTA, *Deveres gerais dos administradores e “gestor criterioso e ordenado”*, I Congresso Direito das Sociedades em Revista, Almedina, Coimbra, 2010.

RITA MOTA SOARES, *Renovado Processo Especial de Revitalização*, Seminário do Direito da Insolvência, Almedina, 2018.

RUI DUARTE MORAIS, *Apontamentos ao IRC*, Almedina, 2009.

RUI DUARTE MORAIS, *Insolvência da Sociedade e Responsabilidade Fiscal dos seus Administradores – Algumas Questões*, Revista Electrónica de Fiscalidade da AFP, Ano I, n.º 2, 2019.

RUI DUARTE MORAIS, *A Execução Fiscal*, 2.^a edição, Almedina, 2006

RUI DUARTE MORAIS, *Responsabilidade fiscal subsidiária: algumas notas*, Cadernos de Justiça Tributária, n.º 26, 2019.

RUI PINTO DUARTE, *A Administração da Empresa Insolvente: Rutura ou Continuidade?*, I Congresso de Direito da Insolvência, Almedina, Coimbra, 2013.

SARA LUÍS DIAS, *O Crédito Tributário no Processo de Insolvência e nos Processos Judiciais de Recuperação*, Almedina, 2021.

SARA LUÍS DIAS, *PER, Insolvência e Execução Fiscal*, Temas de Direito Tributário, e-book CEJ, 2017.

SARA LUÍS DIAS, *Novas Medidas no Plano Fiscal*, Seminário de Direito da Insolvência, Almedina, 2019.

SERENA CABRITA NETO E CARLA CASTELO TRINDADE, *Contencioso Tributário- Processo, Arbitragem e Execução*, Volume II, Almedina, 2020.

SÉRGIO VASQUES, *A Responsabilidade do Gestor de Empresas na Lei Geral Tributária Portuguesa*, Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC, 2008.

SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2015.

SOAREZ MARTÍNEZ, *Direito Fiscal*, 10.^a edição, Almedina, 1998.

SOFIA DE VASCONCELOS CASIMIRO, *A Responsabilidade dos Gestores, Administradores e Directores pelas Dívidas Tributárias das Sociedades Comerciais*, Almedina, 2000.

SÓNIA DE CARVALHO, *Nótula sobre a responsabilidade tributária dos gerentes e administradores das sociedades*, Boletim da APECA - Associação Portuguesa das Empresas de Contabilidade, Auditoria e Administração, n.º 100, outubro – dezembro, 2000.

SORAIA FILIPA PEREIRA CARDOSO, *Processo Especial de Revitalização: O Efeito de Standstill*, Almedina, 2016.

SUZANA TAVARES DA SILVA, *Direito Fiscal Teoria Geral*, 2.^a edição, Imprensa da Universidade de Coimbra, 2015.

SUZANA TAVARES DA SILVA, *Jornadas de Jurisprudência Fiscal 2020*.

TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, *A Culpa dos Gerentes, Administradores e Directores na Responsabilidade por Dívidas de Impostos*, Boletim da Faculdade de Direito – Universidade de Coimbra, 77, Vol. LXXVII, Coimbra, 2001.

TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, *Da responsabilidade dos Gestores de Sociedades perante os Credores Sociais – A Culpa nas responsabilidades civis e tributária*, 2.^a edição, Almedina, 2009.

TEIXEIRA RIBEIRO, Anotação ao Ac. do STA de 28 de novembro de 1990, RLJ n.º 3815, ano 125, 1992.

TOMÁS CANTISTA TAVARES, *Prescrição da prestação tributária: execução fiscal, suspensão e “declaração em falhas”*, ROA, (jul.-dez. 2020) Revista Julgar n.º 31, 2017.

VÂNIA PATRÍCIA FILIPE MAGALHÃES, *O (des)privilégio do beneficium excussionis do responsável tributário subsidiário*, Revista da Ordem dos Advogados, Ano 67, Volume III, 2007.

VITAL MOREIRA e JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Vol. I, 4.^a edição, Coimbra Editora, 2007.

VITAL MOREIRA, JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO, *A Constituição da República Portuguesa Anotada*, 3.^a edição, Coimbra Editora, 1993.

JURISPRUDÊNCIA

Tribunal Constitucional

Ac. do TC n.º 328/94, de 13.04.1994, Proc. 641/92, (Relator: BRAVO SERRA).

Ac. do TC n.º 38/00, de 26.01.2000, Proc. 235/97, (Relator: LUIS NUNES DE ALMEIDA).

Ac. do TC n.º 583/2009 de 18.11.2009, Proc. 873/08 (Relator: VÍTOR GOMES).

Ac. do TC n.º 187/2013, de 05.04.2013, Proc. 2/13, (Relator: CARLOS FERNANDES CADILHA).

Ac. do TC n.º 848/2017, de 13.12.2017, Proc. 281/2017, (Relator: JOSÉ ANTÓNIO TELES PEREIRA).

Ac. do TC n.º 181/2019, de 20.03.2019, Proc. 1096/18, (Relator: GONÇALO ALMEIDA RIBEIRO).

Disponíveis para consulta em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/>

Supremo Tribunal Administrativo

Ac. do STA, de 06.02.2002, Proc.025037, (Relator: BAETA DE QUEIROZ).

Ac. do STA, de 28.02.2007, Proc. 1132/06, (Relator: BAETA DE QUEIROZ).

Ac. do STA, de 24.09.2008, Proc. 0199/08, (Relator: PIMENTA DO VALE).

Ac. do STA, de 16.12.2009, Proc. 01074/09, (Relator: DULCE NETO).

Ac. do STA, de 02.03.2011, Proc. 0944/10, (Relator: ANTÓNIO CALHAU).

Ac. do STA, de 03.07.2013, Proc. 0765/13, (Relator: FERNANDA MAÇÃS).

Ac. do STA, de 12.02.2014, Proc. 01910/13 (Relator: CASIMIRO GONÇALVES).

Ac. do STA, de 06.03.2014, Proc. 01024/12, (Relator: ASCENÇÃO LOPES).

Ac. do STA, de 21.06.2017, Proc. n.º 0364/14, (Relator: PEDRO DELGADO).

Ac. do STA, de 08.11.2017, Processo n.º 0876/15, (Relator: DULCE NETO).

Ac. do STA, de 14.03.2018, Proc. 01044/17, (Relator: ANA PAULA LOBO).

Ac. do STA, de 30.05.2018, Proc. 0144/17, (Relator: ISABEL MARQUES DA SILVA).

Ac. do STA, de 01.07.2020, Proc. 03509/15.8BEBRG 0169/18, (Relator: JOSÉ GOMES CORREIA).

Ac. do STA, de 06.11.2019, Proc. 0857/12.2BELRS 01173/16, (Relator: PAULO ANTUNES).

Ac. do STA, 09.06.2021, Proc. 0953/16.7BEBRG, (Relator: JOAQUIM CONDESSO).

Disponíveis para consulta em: <http://www.dgsi.pt/>

Tribunal Central Administrativo Norte

- Ac. do TCAN, de 09.12.2004, Proc. 00028/04, (Relator: DULCE NETO).
- Ac. do TCAN, de 17.12.2005, Proc. 00214/04, (Relator: VALENTE TORRÃO).
- Ac. do TCAN, de 12.12.2014, Proc. 00285/12 (Relator: VITAL LOPES).
- Ac. do TCAN, de 16.04.2015, Proc. 01417/05.0BEVIS (Relator: MARIA REBELO).
- Ac. do TCAN, de 21.12.2016, Proc. 02155/06.1BEPRT (Relator: PAULA MOURA TEIXEIRA).
- Ac. do TCAN, de 02.03.2017, Proc. 00219/11.9BEPRT, (Relator: MÁRIO REBELO).
- Ac. do TCAN, de 07.12.2017, Proc. 01368/09.9BEBRG, (Relator: ANA PATROCÍNIO).
- Ac. do TCAN, de 26.04.2018, Proc. 01665/05 (Relator: CRISTINA TRAVASSOS BENTO).
- Ac. do TCAN, de 07.03.2019, Proc. 02002/16.6BEPRT (Relator: PAULO FERREIRA DE MAGALHÃES).
- Ac. do TCAN, de 06.06.2019, Proc. 01423/11.5BEBRG, (Relator: PAULA MOURA TEIXEIRA).
- Ac. do TCAN, de 13.05.2021, Proc. 01710/09.2BEPRT, (Relator: ANA PATROCÍNIO).

Disponíveis para consulta em: <http://www.dgsi.pt/>

Tribunal Central Administrativo Sul

- Ac. do TCAS, de 25.10.2005, Proc. 00583/05, (Relator: CASIMIRO GONÇALVES).
- Ac. do TCAS de 01.03.2011, Proc. 04139/10, (Relator: EUGÉNIO SEQUEIRA).
- Ac. do TCAS, de 09.02.2017, Proc. 09361/16, (Relator: ANABELA RUSSO).
- Ac. do TCAS, de 12.07.2017, Proc. 1305/14.9BELRA, (Relator: JOAQUIM CONDESSO).
- Ac. do TCAS, de 11.01.2018, Proc.799/09.9BELRS, (Relator: CATARINA ALMEIDA E SOUSA).
- Ac. do TCAS, de 25.01.2018, Proc. 2868/10.3BELRS (Relator: ANA PINHOL).
- Ac. do TCAS, de 08.02.2018, Proc.1564/15.0BELRA, (Relator: VITAL LOPES).

Ac. do TCAS, de 17.01.2019, Proc. 558/11.9BELRS, (Relator: VITAL LOPES).

Ac. do TCAS, de 17.01.2019, Proc. 159/18.6BELRS, (Relator: JOAQUIM CONDESSO).

Ac. TCAS, de 17.10.2019, Proc. 387/18.9BELLE, (Relator: ANABELA RUSSO).

Ac. do TCAS, de 25.06.2020, Proc. 571/08.3BEALM, (Relator: CATARINA ALMEIDA E SOUSA).

Ac. do TCAS, de 03.12.2020, Proc. 2244/11.0BELRS, (Relator: LUÍSA SOARES).

Ac. do TCAS, de 16.12.2020, Proc. 1398/12.3BELRS, (Relator: CRISTINA FLORA).

Ac. do TCAS, de 25.03.2021, Proc. 1856/12.0BELRS, (Relator: CATARINA ALMEIDA E SOUSA).

Ac. do TCAS, de 15.04.2021, Proc. 341/13.7BELRS (Relator: ANA PINHOL).

Ac. do TCAS, de 09.06.2021, Proc. 2921/10.3BELRS, (Relator: VITAL LOPES).

Ac. do TCAS, de 09.06.2021, Proc.1162/16.0BESNT (Relator: LURDES TOSCANO).

Ac. do TCAS de 16.09.2021, Proc.1458/16.1BESNT (Relator: TÂNIA MEIRELES DA CUNHA).

Supremo Tribunal de Justiça

Ac. do STJ, de 24.10.2019, Proc. n.º 56/14.9T8VNF.G1.S, (Relator: MARIA CLARA SOTTOMAYOR).

Disponível para consulta em: <http://www.dgsi.pt/>

Tribunal da Relação de Coimbra

Ac. do TRC, de 15.05.2018, Proc. 423/14.8TBCBR.C1, (Relator: MOREIRA DO CARMO).

Disponível para consulta em: <http://www.dgsi.pt/>

Tribunal da Relação de Évora

Ac. do TRE, de 02.10.2018, Proc. n.º 9/17.5T8OLH-B.E1, (Relator: FRANCISCO MATOS).

Ac. do TRE, de 26.09.2019, Proc. 1034/19.7T8STR-A.E1 (Relator: TOMÉ RAMIÃO).

Disponíveis para consulta em: <http://www.dgsi.pt/>

Tribunal da Relação de Guimarães

Ac. do TRG de 15.03.2018, Proc. 3764/17.9T8VNF.G1 (Relator: MARIA JOÃO BASTOS).

Ac. do TRG, 28.02.2019, Proc. 1761/16 (Relator MARIA DOS ANJOS NOGUEIRA).

Ac. do TRG, de 22.04.2021, Proc. 4292/18.0T8VNF-D.G1, (Relator: JOSÉ ALBERTO MOREIRA DIAS).

Disponíveis para consulta em: <http://www.dgsi.pt/>

Tribunal da Relação de Lisboa

Ac. do TRL, de 06.07.2017, Proc. 1856/07, (Relator: TERESA PAIS).

Ac. do TRL, de 08.02.2018, Proc. 914/10 (Relator: MANUEL RODRIGUES).

Disponíveis para consulta em: <http://www.dgsi.pt/>