

MEIOS DE REACÇÃO À PRETERIÇÃO DO DIREITO DE AUDIÇÃO PRÉVIA EM SITUAÇÕES DE REVERSÃO

MARIA AMÉLIA BARRADAS CARLOS

O presente artigo procura analisar o meio de reacção adequado a contrariar o conteúdo de um despacho do Chefe de um Serviço de Finanças, que determine a reversão de uma execução fiscal contra o administrador ou o gerente da sociedade comercial originariamente executada, em caso de preterição do direito de audiência prévia.

This article attempts to analyze the appropriate reaction to counter the contents of an order of the Head of a Department of Finance, which determines that the reversal of a tax execution against the trustee or the manager of the commercial company originally executed, in case of break of previous hearing right.

ÍNDICE:

- 1- *Colocação do problema.*
- 2- *Da reversão do processo de execução fiscal em sede de audiência prévia do potencial revertido*
- 3- *Do princípio da participação enquanto pressuposto formal da reversão.*
- 4- *Das reclamações das decisões do órgão de execução fiscal.*
- 5- *Do processo de impugnação judicial.* 6- *Da opção pela oposição à execução.*
- 7- *Considerações finais.*
- 8- *Conclusão.*

1- COLOCAÇÃO DO PROBLEMA.

A questão objecto do presente artigo é a de saber qual o meio de reacção adequado a contrariar o conteúdo de um despacho de um Chefe de um Serviço de Finanças que determine a reversão¹ de uma execução fiscal contra o administrador ou o gerente da sociedade comercial originariamente executada, se fôr preterido o direito que lhe assiste em ser ouvido antes do proferimento do mesmo.

Afigura-se-nos que a dúvida só pode colocar-se entre as três vias processuais que a seguir se identificam:

- a) a oposição à execução, disciplinada na Secção VI – arts. 203º a 213º – do Capítulo II-Do processo do Título IV-Da execução fiscal do CPPT-Código de Procedimento e de Processo Tributário;
- b) a reclamação disciplinada na Secção XI – art. 276º – do identificado Capítulo II;
- c) e o próprio processo de impugnação judicial, disciplinado no Capítulo II – arts. 99º a 134º – do Título III-Do processo judicial tributário do CPPT-Código de Procedimento e de Processo Tributário.

¹ O processo de execução fiscal, tendo inicialmente sido instaurado contra uma pessoa, reverte mais tarde contra outra ou outras, prosseguindo os seus termos. A reversão consiste, assim, num acto levado a efeito pela Administração Tributária, mediante despacho, através do qual se verifica, nos termos da lei, uma alteração subjectiva da instância. Vd., neste sentido, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Lisboa, 2004, pág. 250.

Enquanto que a oposição constitui o meio processual tradicionalmente utilizado para contrariar qualquer irregularidade existente numa execução fiscal, e as reclamações das decisões do órgão da execução fiscal revestem já um carácter de complementaridade², a impugnação judicial pode ainda aqui ser utilizada nas situações excepcionais em que seja possível a convalidação a partir de uma execução fiscal³.

Não significa isto que uma execução possa ser contraditada com base em qualquer argumento, uma vez que os fundamentos em que a mesma se pode alicerçar estão estritamente previstos nas diversas alíneas do nº 1 do art. 204º do CPPT-Código de Procedimento e de Processo Tributário⁴.

Refira-se, aliás, que esta limitação é frequentemente esquecida pelos contribuintes, os quais invocam argumentos em plena oposição à execução que já não podem ser aí tomados em consideração, mas que teria todo o sentido a respectiva ponderação no âmbito de uma reclamação graciosa ou, bem assim, de uma impugnação judicial⁵.

² Vd., JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo ...*, cit., págs. 250 e 251.

³ Pondo em relevo a distinção entre impugnação judicial e reclamação graciosa, vd. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo ...*, cit., págs. 221 e 222.

⁴ Sobre a taxatividade dos fundamentos da oposição à execução, vd., JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado*, Lisboa, 2006, pág. 871.

⁵ Sobre a articulação entre estes dois últimos meios de reacção, vd., JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo ...*, cit., pág. 223.

2- DA REVERSÃO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL EM SEDE DE AUDIÇÃO PRÉVIA DO POTENCIAL REVERTIDO.

Na questão em apreciação relevam os dois seguintes aspectos:

- a) a possibilidade de reversão, isto é, de responsabilização de alguém – o devedor tributário não originário – por uma dívida tributária contraída por uma pessoa colectiva dirigida por aquele – a devedora tributária originária;
- b) e a necessidade imperativa de ouvir aquele devedor tributário não originário, ainda em sede de mero princípio da participação.

O primeiro aspecto remonta pelo menos ao CPCI-Código do Processo das Contribuições e Impostos, e foi mantido quer pelo CPT-Código do Processo Tributário, quer pelo CPPT-Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Trata-se de uma enorme excepção que favorece as autoridades públicas, por contraste com as entidades privadas.

O respectivo fundamento radica na ideia de que a sua legitimidade advém da circunstância de estar em causa o interesse público.

Dito de outra forma, se, no âmbito de uma relação de direito privado, uma sociedade comercial ficar a dever dinheiro a um credor, este só poderá reagir sobre os respectivos administradores ou gerentes no caso dos mesmos terem prestado qualquer garantia pessoal, pois, caso contrário, a responsabilidade circunscreve-se à própria sociedade comercial.

Se, ao invés, essa dívida for tributária, o Estado e as restantes entidades públicas gozam, desde há quase 50 anos, de uma prerrogativa ímpar.

O segundo aspecto é bastante mais recente, pois só surgiu com a publicação da LGT-Lei Geral Tributária e do CPPT-Código de Procedimento e de Processo Tributário, há cerca de 10 anos, em finais da década de noventa.

Esta novidade legislativa foi genericamente enunciada no art. 60º da LGT-Lei Geral Tributária, afluída no art. 45º do CPPT-Código de Procedimento e de Processo Tributário, e retomada no art. 60º do RCPIT-Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária⁶.

Em termos gerais, desta regra resulta que antes de ser tomada qualquer decisão em matéria tributária contra alguém essa pessoa tem o direito de se manifestar e, bem assim, se tal não acontecer, todo o processado daí em diante deverá ser anulado⁷.

Em síntese, pode dizer-se que, enquanto o primeiro aspecto busca a sua legitimidade na superioridade do interesse de todos sobre o interesse de cada um, o segundo aspecto constitui um claro desenvolvimento concreto de um atraente, mas por vezes estéril, conceito, qual seja, as garantias dos contribuintes.

⁶ Sobre este aspecto, vd. JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo ...*, cit., pág. 276 e NUNO SÁ GOMES, *As garantias dos contribuintes – algumas questões em aberto in Ciência e Técnica Fiscal*, nº 371, Lisboa, Julho/Setembro 1993, pág. 96.

⁷ Deve-se observar que a falta de citação de qualquer um dos responsáveis não prejudica o andamento da execução contra os restantes, vd. nº 2 do art.º 160º do CPPT-Código de Procedimento e de Processo Tributário.

3- DO PRINCÍPIO DA PARTICIPAÇÃO ENQUANTO PRESSUPOSTO FORMAL DA REVERSÃO.

Na situação em apreciação a única singularidade prende-se com a violação do mais recente princípio da participação⁸.

De facto, se essa violação ocorrer, será que se deve abandonar o tradicional plano da oposição à execução, e procurar a tal base processual alternativa das reclamações das decisões do órgão da execução fiscal?

Afigura-se-nos claramente que não⁹.

Com efeito, em nossa opinião o art. 204^o do CPPT-Código de Procedimento e de Processo Tributário continua a abarcar sem dificuldade a apreciação desta vertente mais recente da lei tributária¹⁰.

Dito de outra forma, a relativa novidade deste desenvolvimento concreto das garantias dos contribuintes, por si só, não justifica que se vá procurar qualquer outra base processual.

⁸ Vd. n.º 5 do art.º 267 da CRP. Sobre este princípio cumpre notar que “são inválidas as decisões tomadas sem que os interessados tenham sido chamados a pronunciarem-se sobre elas”, VITAL MOREIRA e GOMES CANOTILHO, *Constituição da República Portuguesa anotada*, Coimbra, 1993, pág. 931.

⁹ Vd., em sentido contrário, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo ...*, cit., pág. 250.

¹⁰ Não se ignora que deste preceito não pode resultar, em nenhuma hipótese, uma situação em que um particular que tenha sido atingido na sua esfera jurídica por um acto da Administração Tributária fique privado, antes ou depois da instauração da execução, da possibilidade de acesso aos tribunais para defesa dos seus direitos. Vd., neste sentido, JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo ...*, cit., pág. 871.

4- DAS RECLAMAÇÕES DAS DECISÕES DO ÓRGÃO DE EXECUÇÃO FISCAL

O âmbito concreto e o relevo prático das reclamações das decisões do órgão da execução fiscal afigura-se-nos, aliás, extraordinariamente limitado, pois, pese embora siga o regime dos processos urgentes – nº 5 do art. 278º do CPPT-Código de Procedimento e de Processo Tributário –, via de regra só será apreciado pelo tribunal depois de realizadas a penhora e a venda – nº 1 desse art. 278º.

5- DO PROCESSO DE IMPUGNAÇÃO JUDICIAL

A derradeira opção corresponde, como já foi dito, ao processo de impugnação judicial, nas situações excepcionais em que seja possível aceder à mesma por via da convolução de uma execução fiscal.

A convolução visa obstar a que, por uma errada escolha da forma de processo, o tribunal fique impedido de se pronunciar sobre o mérito da causa.

De certa forma, trata-se de um mecanismo tendente a salvaguardar que os aspectos formais de uma determinada questão controvertida não preponderem sobre os respectivos aspectos substanciais.

Por insólito que pareça, nem na LGT-Lei Geral Tributária, nem tão-pouco no CPPT-Código de Procedimento e de Processo Tributário, existe qualquer preceito legal com a epígrafe “convolução”, algo que teria todo o sentido.

De todo o modo, é pacífico ser a mesma possível, na base de:

- a) por um lado, o nº 3 do art. 97º da LGT-Lei Geral Tributária, preceito genericamente epigrafado como “celeridade da justiça tributária”, onde se refere que “ordenar-se-á a correcção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei”¹¹, de certa forma complementado pelo nº 2 do mesmo preceito legal, onde é dito que “a todo o direito de impugnar corresponde o meio processual mais adequado de o fazer valer em juízo”;
- b) e, por outro lado, o nº 4 do art. 98º do CPPT-Código de Procedimento e de Processo Tributário, preceito genericamente epigrafado como “nulidades insanáveis”, onde se refere que “em caso de erro na forma do processo, este será convolado na forma do processo adequado, nos termos da lei”.

A aplicação desta regra genérica de convalidação processual à situação específica dos responsáveis tributários subsidiários é, aliás, expressamente efectuada pelo nº 4 do art. 22º da LGT-Lei Geral Tributária, cujo conteúdo é absolutamente esclarecedor: “as pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis poderão reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos do devedor principal, devendo, para o efeito, a notificação ou citação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais”¹².

¹¹ A referência ao meio *adequado segundo a lei* evidencia o princípio da tipicidade e os problemas que coloca nas relações entre o contribuinte e o Estado, como explica SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, 1998, pág. 135.

¹² Procura-se garantir o acesso à justiça dos responsáveis solidários ou subsidiários, que dispõem do direito de reclamar ou impugnar a liquidação da dívida exequenda, mesmo quando esse direito já tenha precludido para o devedor principal. Por esse motivo, o prazo de reclamação ou impugnação conta-se a partir da sua notificação ou citação e não da notificação ou citação do devedor principal. Vd. ANTÓNIO LIMA GUERREIRO, *Lei Geral*

Atente-se que este preceito legal tem até um alcance mais profundo do que aquele que até agora evidenciámos, na medida em que chega a legitimar, ainda que indirectamente, a convalidação de uma execução fiscal numa reclamação graciosa, algo que admitimos que seja mais controverso.

De todo o modo, é já muito importante – e, porventura, fecundo – a convalidação de uma execução fiscal numa impugnação judicial.

A diferença relativamente à hipótese anterior é a de que aqui se está sempre no plano do processo tributário – isto é, já em plena fase contenciosa –, enquanto que ali se coloca a hipótese de regredir de uma fase contenciosa para o plano do procedimento tributário – isto é, ainda numa fase graciosa.

A ideia que parece encontrar-se subjacente ao disposto no já transcrito nº 4 do art. 22º da LGT-Lei Geral Tributária é a de que o responsável tributário subsidiário não deve ficar em piores circunstâncias de defesa do que o responsável tributário originário.

Efectivamente, se assim acontecesse, as entidades públicas, relativamente a qualquer entidade privada em situação paralela, disporiam não apenas de uma vantagem – a possibilidade de

Tributária anotada, Lisboa, 2000, Pág. 127.

reversão – mas de duas – o facto do devedor tributário subsidiário dispor de uma margem de reacção muitíssimo limitada.

Em suma, a excepcionalidade derivada de estar em causa um interesse público assente na natureza dos recursos em discussão tem, apesar de tudo, os seus limites.

6- DA OPÇÃO PELA OPOSIÇÃO À EXECUÇÃO

Desde que a reversão foi acolhida na lei processual tributária que a litigância gerada em seu redor tem sido quase exclusivamente apreciada no plano da oposição à execução.

Pode, aliás, referir-se que se trata de um dos muito pouco aspectos que suscitam a realização de audiências de discussão e julgamento, com depoimentos orais, no funcionamento dos tribunais tributários, onde quase tudo se decide na base da mera apreciação de documentos.

Efectivamente, porventura o argumento mais utilizado pelos revertidos é o de que ou nem sequer exerceram – de direito, ou meramente de facto – as funções de administração ou gerência que lhes são imputadas ou, bem assim, tendo-as exercido, não foi por culpa sua que tais dívidas tributárias se formaram, mas sim por que as mesmas eram absolutamente inevitáveis.

Com efeito, dá-se até o caso de muitas vezes ser o próprio Estado que, pelo seu atraso nos pagamentos aos seus fornecedores, cria indirectamente situações de incumprimento fiscal.

Basta pensar que o critério acolhido na lei para o surgimento da dívida tributária se encontra normalmente centrado na verificação do facto tributário, e não do fluxo financeiro que lhe corresponde, mas que muitas vezes tarda em acompanhá-lo.

Julgamos não estar a exagerar se afirmarmos que estas duas linhas de argumentação correspondem à esmagadora maioria das oposições aos processos de execução fiscal em que existe reversão.

7- CONSIDERAÇÕES FINAIS

É muito importante chamar a atenção de que o responsável tributário subsidiário, com elevadíssimo grau de probabilidade – para não dizer mesmo com toda a certeza – só vai ser citado para se opor a uma execução fiscal que já foi desencadeada.

Significa isto que se pretender reagir por qualquer um dos outros meios processuais sobre os quais temos vindo a discorrer, deverá fazê-lo quase como uma questão prévia, a ser apreciada pelo juiz do tribunal tributário.

Assim, se, por exemplo, for suscitada a questão da convolação do processo de execução fiscal em processo de impugnação judicial, não deve deixar de acompanhar a sua defesa, por uma questão de mera prudência, em sede de oposição a essa execução, sob pena de ficar completamente desguarnecido.

Nesta linha de prudência, deve o responsável tributário subsidiário reagir dentro do prazo de 30 dias previsto pelo n.º 1 do art. 203.º do CPPT-Código de Procedimento e de Processo Tributário, e não no prazo de 90 dias previsto pelo n.º 1 do art. 102.º do mesmo diploma legal.

De facto, convém não ter qualquer excesso de confiança relativamente a uma decisão tomada por uma outra pessoa.

Importa ainda sublinhar qual o interesse prático que pode existir nesta convolação.

Com efeito, deriva a mesma da circunstância dos fundamentos da impugnação judicial serem mais amplos do que os da oposição à execução, já que, de acordo com o proémio do art. 99.º do CPPT-Código de Procedimento e de Processo Tributário, pode ter por fundamento qualquer ilegalidade¹³.

8- CONCLUSÃO

Em suma, a necessidade de audição prévia do revertido tem talvez ainda mais sentido do que a de um devedor originário, uma vez que a Administração Tributária está a tentar responsabilizá-lo por dívidas que nem sequer são suas¹⁴.

¹³ Vd., no mesmo sentido, JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo ...*, cit., págs. 440 e ss.

¹⁴ A responsabilidade especificamente fiscal é, na verdade, por dívidas de outrem, neste sentido vd. ANA PAULA DOURADO, Substituição e Responsabilidade Tributária in *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 391, Lisboa, Julho/Setembro, 1998, págs. 31 e ss.

Em termos processuais, essa vertente deve, assim, ser apreciada previamente, em sede de oposição à execução.

Caso o direito de audição nem sequer tenha sido facultado ao revertido, tão-pouco valerá a pena apreciar quaisquer outras questões que condicionem a bondade da reversão.

Ou seja, se o mesmo tiver sido preterido, estão reunidas as condições suficientes para absolver o revertido.

Agosto de 2009

