

A TRANSMISSÃO MORTIS CAUSA DE DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS

– EM ESPECIAL, NO ÂMBITO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SUBSIDIÁRIA –

ANA PAULA ROCHA¹

O art. 29º, n.º 2, da Lei Geral Tributária (“LGT”) prevê a transmissão *mortis causa* de dívidas tributárias subsidiárias. No entanto, colocam-se algumas reservas a esta norma, especialmente nos casos em que o falecimento do *de cuius* ocorre com anterioridade à reversão da execução fiscal contra si próprio ou mesmo antes da instauração da execução fiscal contra o respectivo devedor originário. Atento o exposto, procuramos estudar o problema, analisando, nos seus contornos fundamentais, o regime jurídico e a natureza do fenómeno sucessório e da responsabilidade tributária, a evolução legislativa e jurisprudencial conferida ao tema em Portugal, bem como a experiência de outros ordenamentos jurídicos a este respeito. Por fim, procuramos apresentar uma análise crítica da admissibilidade da transmissão por morte de dívidas tributárias subsidiárias nos termos expostos.

The article 29(2) of the General Tax Law allows the transmission, in case of death, of tax secondary liability. Nevertheless, there are some doubts concerning this standard, particularly when the secondary responsible dies before he has been enforced to assume his secondary liability or even when there isn't any tax enforcement against the principal taxpayer. In light of the above, we try to briefly analyze the legal aspects of succession and tax secondary liability, study the experience of other jurisdictions in this matter, as well as understand the legal and jurisprudential developments concerning this issue in Portugal. Finally, we present a critical analysis regarding the acceptability of the transmission of tax secondary liability, as referred above.

¹ Assistente da Área de Direito Fiscal no ISCAP. O presente Artigo corresponde à Dissertação de Mestrado apresentada pela Autora, no dia 9 de Novembro de 2011, na Universidade Católica Portuguesa – Centro Regional do Porto.

ÍNDICE:

- 1 – O fenómeno sucessório. 1.1 – *A sucessão em geral*. 1.2 – *A sucessão e o direito tributário*.
2 – A responsabilidade tributária subsidiária. 2.1 – *Caracteres essenciais e pressupostos de efectivação*. 2.2 – *Natureza jurídica*. 3 – A transmissão *mortis causa* de dívidas tributárias e a responsabilidade tributária subsidiária. 3.1 – *O ordenamento jurídico espanhol*. 3.2 – *Evolução da figura em Portugal – análise legal e jurisprudencial*. 3.3 – *Da resolução do tema em análise – da inadmissibilidade de transmissão mortis causa da responsabilidade subsidiária antes da instauração da execução fiscal ou antes da reversão desta mesma contra o falecido*.
4 – Conclusão

1. O fenómeno sucessório

1.1. A sucessão em geral

A morte de uma pessoa singular² provoca geralmente uma *crise* no desenvolvimento regular do tráfego jurídico na medida em que, com a mesma, queda o titular de um património previamente existente e ficam, conseqüentemente, desamparados os sujeitos que tenham *adquirido* direitos contra o defunto.

É com o fenómeno sucessório *mortis causa* que esta *crise* encontra resolução. No caso do ordenamento jurídico português, após a abertura da sucessão (que acontece no momento da morte) dá-se a vocação ou chamamento de uma ou mais pessoas (os sucessores³) para que *substituam* o defunto na titularidade do seu

² Vamos centrar o nosso estudo, apenas, no fenómeno sucessório aberto por morte de pessoas singulares, uma vez que apenas estas podem ser, em abstracto, responsabilizadas subsidiariamente pelas dívidas tributárias de outrém. Não obstante, pode também haver sucessão nos bens de pessoas colectivas, de acordo com o disposto nos arts. 166º, 182º e 192º, todos do Código Civil – assim, Cristina M. Araújo Dias, *Lições de Direito das Sucessões*, Almedina, 2010, p. 60.

³ Os quais podem ser herdeiros ou legatários – para a distinção entre ambos v. art. 2030º, n.º 2, do Cód. Civil. Contudo, vamos dedicar a nossa atenção, sobretudo, aos herdeiros, uma vez que os legatários apenas são responsabilizados pelas dívidas da herança (matéria que em muito nos interessa) quando esta tenha sido toda distribuída em legado – nesse sentido, v. art. 2277º do Cód. Civil e Rabindranath Capelo de Sousa, *Lições de Direito das Sucessões*, Vol. II, 3ª Ed. Renovada, Coimbra Editora, 2002, rodapé 202 – p. 78 e pp. 78 e 79.

património (que toma o nome de herança), se assim aceitarem⁴⁻⁵. Se a herança tiver encargos ou existir mais do que um herdeiro, após a sua aquisição (que ocorre com a aceitação) é necessário proceder à respectiva administração, liquidação e partilha entre os co-herdeiros⁶.

O fenómeno sucessório assume, pois, uma função simultaneamente individual e colectiva – ao proteger a propriedade privada, ampara também os direitos dos credores do falecido oferecendo-lhes, tanto quanto possível, a mesma garantia patrimonial que tinham anteriormente⁷. Este objectivo é alcançado pelo “ingresso do herdeiro na posição jurídica do *de cuius*”⁸, sendo a herança constituída pelas situações jurídicas de natureza patrimonial⁹ que se encontravam *na titularidade* do falecido no momento da morte e não devam extinguir-se por efeito desta (conforme dispõem os arts. 2024º e 2025º do Cód. Civil. A herança identifica-se, porquanto, com a noção de

⁴ Cristina M. Araújo Dias, *ob. cit.*, p. 59.

⁵ A aceitação da herança, como se verá adiante, tem sobeja importância para o nosso estudo. De acordo com João António Lopes Cardoso e Augusto Lopes Cardoso, *Partilhas Judiciais*, Vol. I, 5ª Ed. (revista, adaptada e actualizada), Almedina, 2006, pp. 20 e 22, chamados à sucessão, os sucessores podem aceitar ou repudiar a herança. Aceitando-a, manifestam a sua vontade no sentido de adquirir os direitos e obrigações que hajam sido transmitidos (pela lei ou por testamento). Tal aceitação, que é irrevogável (art. 2061º do Cód. Civil), não pode ser feita sob condição, a termo ou parcialmente (v. art. 2054º, n.º 1 e 2, do Cód. Civil).

Para efeitos de prova dos bens que a compõem, a herança pode ser aceite de forma pura e simples ou a benefício de inventário (art. 2071º do Cód. Civil). Com a realização de inventário, estabelece-se a presunção de que a herança é apenas composta pelos bens inventariados; sem ele, recai sobre o herdeiro a obrigação de provar que na herança não existem valores que permitam satisfazer os encargos da herança. Assim, João Gomes da Silva, *Herança e sucessão por morte. A sujeição do património do de cuius a um regime unitário no livro V do Código Civil*, Lisboa, Universidade Católica Editora, 2002, pp. 143 e 144. No mesmo sentido, João António Lopes Cardoso e Augusto Lopes Cardoso, *ob. cit.*, p. 31.

Enquanto não é aceite, a herança qualifica-se de *jacente* (art. 2046º do Cód. Civil), ficando a sua administração a cargo do(s) herdeiro(s) ou de um curador (v. art. 2047º e 2048º do Cód. Civil) – José de Oliveira Ascensão, *Direito Civil. Sucessões*, 5ª Ed. Revista, Coimbra Editora, 2000, p. 402 e ss.

⁶ F. M. Pereira Coelho, *Direito das Sucessões. Lições ao curso de 1973-1974*, Parte I, Coimbra, Ed. Policopiada, 1974, p. 4.

⁷ Cristina M. Araújo Dias, *ob. cit.*, p. 11, João Gomes da Silva, *ob. cit.*, pp. 85, 86 e 92 e F. M. Pereira Coelho, *ob. cit.*, pp. 6 e 7.

⁸ José de Oliveira Ascensão, *ob. cit.*, p. 500.

⁹ De acordo com José de Oliveira Ascensão, *ob. cit.*, p. 240, situações jurídicas patrimoniais são aquelas que assentam num interesse económico avaliável em dinheiro.

património global¹⁰, já que entre nós se admite a sucessibilidade não apenas dos bens, mas das situações jurídicas patrimoniais activas e passivas que compunham a esfera patrimonial do falecido aquando da sua morte.

Ora, pela relevância que assume para o nosso estudo, sublinhemos então que as dívidas que compunham o património do *de cuius* aquando da sua morte, enquanto situações jurídicas passivas, subsistem para além do seu falecimento, sendo normalmente integradas no objecto da herança (v. art. 2068º do Cód. Civil). Consequentemente, o herdeiro fica vinculado pelo passivo hereditário, e ver-se-á perante novos credores: os credores da herança.

Não obstante, resulta do disposto no art. 2071º do Cód. Civil que o sucessor não vem ocupar exacta e precisamente a mesma situação jurídica do *de cuius*, uma vez que a sua responsabilidade fica limitada às “forças da herança”, isto é, ao valor das situações jurídicas herdadas (responsabilidade *intra vires hereditatis*) – seja a aceitação pura e simples ou a benefício de inventário¹¹. Porquanto, e sob o ponto de vista da responsabilidade por dívidas, a herança é um património separado que constitui um núcleo patrimonial independente do património de afectação geral do herdeiro – a herança é, assim, um “núcleo patrimonial que *só respond[e] e respond[e] só ele por certas dívidas*”¹².

Mas não deixa de ser, pois, ponto assente, que no nosso ordenamento jurídico se admite, em geral, a transmissão por morte das obrigações que compunham a esfera patrimonial do *de cuius* no momento da sua morte. E se assim se conclui, em virtude do nosso objecto de estudo afigura-se-nos importante descortinar como se procede, em processo civil, à colocação do sucessor no lugar que ocupava - ou viria a ocupar - o *de cuius* numa

¹⁰ Conforme ensina Manuel A. Domingues de Andrade, *Teoria Geral da Relação Jurídica. Vol. I – Sujeitos e Objecto*, 4ª Reimp., Coimbra, Almedina, 1974, p. 205, o património global consiste no conjunto de direitos e obrigações (e, portanto, de relações jurídicas) com valor económico “de que é sujeito activo e passivo uma dada pessoa – singular ou colectiva”.

¹¹ João António Lopes Cardoso e Augusto Lopes Cardoso, *ob. cit.*, p. 31. Para uma visão geral sobre os vários sistemas de limitação da responsabilidade dos herdeiros pelas dívidas da herança, v. João Gomes da Silva, *ob. cit.*, p. 139 e ss.

¹² Manuel A. Domingues de Andrade, *ob. cit.*, p. 219. No mesmo sentido, Rabindranath Capelo de Sousa, *ob. cit.*, pp. 73 e 78 e João Gomes da Silva, *ob. cit.*, pp. 144, 145 e 148. No entanto, para este Autor (“A.”), *ob. cit.*, pp. 157, 158, 161 e 162, na aceitação pura e simples estabelece-se uma *separação patrimonial imperfeita* entre a herança e o património pessoal do herdeiro uma vez que, por ausência de inventário, se afigura difícil demonstrar o activo que compõe a herança e afastar as agressões dos credores hereditários ao património pessoal do herdeiro.

determinada acção judicial¹³. Tal poderá ocorrer, *essencialmente*, por duas formas de habilitação do primeiro: por *habilitação-legitimidade*, ou por *habilitação-incidente*.

A *habilitação-legitimidade* tem lugar quando o *de cuius*, enquanto parte *material* falece antes de proposta uma acção declarativa ou executiva. Os seus sucessores serão habilitados, como Autores ou como Réus, como Exequentes ou Executados, imediata e originariamente na petição inicial (da acção declarativa) ou no requerimento (da acção executiva). E para assegurar a legitimidade destes, há que alegar os factos que demonstrem a transmissão *mortis causa* operada¹⁴.

A *habilitação-incidente* ocorre em virtude do falecimento do *de cuius* na pendência da causa, operando-se assim uma modificação subjectiva da instância, consignada no art. 270º, alínea a), do Código de Processo Civil (“CPC”)¹⁵. Esta substituição opera mediante a suspensão da instância nos termos dos arts. 276º, n.º 1, alínea a) e 277º, ambos do CPC, a qual cessará, de acordo com o disposto no art. 284º, n.º 1, alínea a), do CPC, aquando da

¹³ Tal é relevante na medida em que é necessário que o sucessor possua *legitimidade* para participar na acção judicial. A legitimidade das partes é um pressuposto processual que exprime a relação entre o sujeito no processo (parte) e o objecto do mesmo (pedido e causa de pedir) – assim, José Lebre de Freitas, João Redinha e Rui Pinto, *Código de Processo Civil Anotado*, Vol. 1º (artigos 1º a 380º), Coimbra Editora, 1999, p. 50. Segue-se, pois, a tese da legitimidade enquanto poder de disposição, isto é, enquanto poder conferido às partes para que disponham, em processo, da situação jurídica que querem fazer valer – Rui Pinto, *Problemas de legitimidade processual – à luz das reformas introduzidas pelos Decretos-Lei n.º 329-A/95, de 12 de Dezembro, e n.º 180/96, de 25 de Setembro*, Editora Lex, pp. 159 e 160. Para os vários tipos de relação da parte com o objecto processual, v., por todos, Abílio Neto, *Código de Processo Civil Anotado*, 21ª Ed. Actualizada, 2009, pp. 83 e 84.

¹⁴ V., quanto à acção declarativa, o Acórdão (“Ac.”) do Tribunal da Relação de Évora, de 7.12.2006: www.dgsi.pt, processo (“proc.”) 2074/06-3 e, quanto à acção executiva, o art. 56º, n.º 1, do CPC. V. ainda José Lebre de Freitas, João Redinha e Rui Pinto, *ob. cit.*, p. 631 e Jacinto Fernandes Rodrigues Bastos, *Notas ao Código de Processo Civil*, Vol. II, 3ª Ed. – Revista e Actualizada, Lisboa, 2000, p. 142.

¹⁵ Jacinto Fernandes Rodrigues Bastos, *ob. cit.*, p. 142 e José Lebre de Freitas, João Redinha e Rui Pinto, *ob. cit.*, pp. 631 e 632. V. também o Ac. do Tribunal da Relação de Lisboa, de 6.2.2007: www.dgsi.pt, proc. 9198/2006-1. De acordo com Francisco Manuel Lucas Ferreira de Almeida, *Direito Processual Civil*, Vol. I, Almedina, 2010, p. 547, a modificação subjectiva referida constitui uma excepção ao princípio da estabilidade da instância, de acordo com a qual no momento da citação a instância se estabiliza e consolida quanto aos seus elementos essenciais (partes e objecto).

notificação da decisão judicial que declare habilitado o sucessor da parte falecida após decurso do incidente de habilitação previsto nos arts. 371º e ss. do CPC¹⁶.

1.2. A sucessão e o direito tributário

1.2.1. Considerações gerais

Remetendo-nos ao estrito campo do direito tributário, estabelece o art. 29º da LGT, nos seus nº 1 e 3 e como regra, o princípio da intransmissibilidade dos créditos e das obrigações tributárias¹⁷, em consonância com o carácter indisponível e irrenunciável dos mesmos¹⁸. As hipóteses em que se admite a transmissão da obrigação tributária são, em boa verdade, muito limitadas - assim, pelo lado activo, e nos termos do art. 41º, n.º 2, da LGT e dos arts. 91º e 92º do Código de Procedimento e Processo Tributário (“CPPT”), apenas se permite a transmissão, por sub-rogação nos direitos da Fazenda Pública, a um terceiro que pague a dívida de imposto e, pelo lado passivo, admite-se unicamente a transmissão por sucessão *mortis causa*, conforme consigna o n.º 2 do já referido art. 29º da LGT¹⁹.

A transmissão por morte de dívidas tributárias, que se sintetiza na *comunicação da obrigação tributária por parte do respectivo devedor, e em função da sua morte, a um sucessor*, é figura jurídica cujo estudo se revela fundamental para o objectivo a que nos propomos. Detenhamos, porquanto, a nossa atenção nos seus contornos essenciais.

¹⁶ Francisco Manuel Lucas Ferreira de Almeida, *ob. cit.*, p. 548.

¹⁷ Soares Martínez, *Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 1993, p. 248 e Manuel Henrique de Freitas Pereira, *Fiscalidade*, Almedina, 2005, p. 258.

¹⁸ José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 5ª Ed., Almedina, 2009, p. 285.

¹⁹ Nesse sentido, José Manuel M. Cardoso da Costa, *Curso de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 1970, p. 294, Manuel Henrique de Freitas Pereira, *ob. cit.*, p. 258 e José Casalta Nabais, *ob. cit.*, p. 285.

Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *Lei Geral Tributária, comentada e anotada*, 3ª Ed., Vislis Editores, 2003, p. 159, referem ainda que, pelo lado activo, o legislador tem previsto, de forma ocasional e individual, a cessão de créditos tributários (embora, normalmente, com reduções) para os adquirentes de sociedades em situação económica difícil. Pelo lado passivo, Diogo Leite de Campos e Mónica Horta Neves Leite de Campos, *Direito Tributário*, 2ª Ed., Belo Horizonte, Del Rey, 2001, p. 274, entendem que poderá também verificar-se uma “fusão, incorporação ou cisão de sociedades”.

Em termos históricos, o art. 103º do Código das Execuções Fiscais de 1913 dispunha já que “o herdeiro é responsável pelas dívidas à Fazenda Nacional até às forças da herança nos termos do art. 2019º do Código Civil”. E apesar de, posteriormente, tal preceito não ter sido adoptado expressamente nem pelo Código de Processo das Contribuições e Impostos (“CPCI”, aprovado pelo Decreto n.º 45.005, de 27 de Abril de 1963), nem pelo Código de Processo Tributário, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril (“CPT”, aprovado pelo Decreto n.º 45.005, de 27 de Abril de 1963), o mesmo continuava a ser considerado aplicável por força do emprego das regras de direito comum – designadamente, do art. 2068º do (hodierno) Cód. Civil²⁰.

Actualmente preceituada no art. 29º, n.º 2, da LGT²¹, a sucessão *mortis causa* da obrigação tributária consiste numa situação tributária passiva não originária pois que, e pese embora o facto de não constar do elenco do art. 18º, n.º 3, da LGT, “a dívida fiscal é exigida a alguém relativamente a quem não se verificam os pressupostos de que depende o nascimento da dívida de imposto”²²⁻²³. E uma vez que a figura da sucessão, em direito tributário, segue em grande medida as normas gerais do Cód. Civil sobre a transmissão das dívidas hereditárias, podem *abstractamente* ser responsabilizados pelas obrigações fiscais do *de cuius* quer os seus herdeiros, quer os seus legatários²⁴ e sempre com o limite “*intra vires hereditatis*”, isto é, apenas dentro das forças da herança²⁵.

²⁰ José Manuel M. Cardoso da Costa, *ob. cit.*, p. 297.

²¹ Pela sua relevância no prosseguimento do estudo, transcrevemo-lo: “As obrigações tributárias originárias e subsidiárias transmitem-se, mesmo que não tenham sido ainda liquidadas, em caso de sucessão universal por morte, sem prejuízo do benefício do inventário”.

²² Isabel Marques da Silva, “A responsabilidade tributária dos corpos sociais”, in AAVV, *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Lisboa, Vislis, 1999, p. 123 e Manuel Henrique de Freitas Pereira, *ob. cit.*, p. 248. São também consideradas como situações passivas não originárias a responsabilidade tributária e a substituição fiscal.

²³ Sujeito passivo originário será, porquanto, a pessoa singular ou colectiva que se encontra vinculada ao cumprimento da prestação tributária em virtude da verificação, na sua pessoa, dos pressupostos do facto tributário. Refira-se apenas que para efeitos do disposto no art. 29º, n.º 2, da LGT, e unicamente para esse efeito, António Lima Guerreiro, *Lei Geral Tributária – Anotada*, Rei dos Livros, 2001, p. 158, inclui a obrigação do responsável solidário entre as hipóteses de obrigação tributária originária.

²⁴ Assim o entendem Manuel Henrique de Freitas Pereira, *ob. cit.*, p. 259, José Casalta Nabais, *ob. cit.*, p. 287 e José Manuel M. Cardoso da Costa, *ob. cit.*, p. 299. Diogo Leite de Campos e Mónica Horta Neves Leite de Campos, *ob. cit.*, p. 274, defendem que as dívidas tributárias apenas se transmitem para os legatários quando onerem, exclusivamente, bens objecto do legado.

²⁵ Assim, José Casalta Nabais, *ob. cit.*, pp. 287 e 288, Manuel Henrique de Freitas Pereira, *ob. cit.*, pp. 259 e 260, Jorge

Portanto, concluímos desde já que, à partida, os sucessores podem ser responsabilizados pelas dívidas tributárias do falecido. Mas de grande relevância reveste-se, para o nosso estudo, a compreensão dos tipos de dívidas tributárias susceptíveis de sucessão. Em boa verdade, em virtude das suas características intrínsecas (e mesmo, em certos casos, da própria letra da lei), entendemos que nem todas as obrigações tributárias podem ser objecto de transmissão por morte. Vejamos, pois.

1.2.2. O fenómeno sucessório e os diversos tipos de obrigações tributárias

a) Obrigações tributárias originárias

Nos termos do disposto no art. 29º, n.º 2, da LGT, as obrigações tributárias originárias podem ser objecto de transmissão *mortis causa*. E podem sê-lo uma vez verificado o respectivo facto gerador antes do falecimento do seu titular, independentemente da efectiva liquidação do imposto - o que decorre da consagração, no art. 36º, n.º 1, daquele diploma legal, da corrente doutrinária segundo a qual a constituição da relação jurídica tributária tem lugar com a ocorrência do facto tributário e não com a quantificação do imposto²⁶.

Porquanto, nada há a opor à previsão legal neste concreto ponto, pois encontrando-se constituída desde que ocorreu o facto tributário e achando-se na titularidade do *de cuius* no momento da sua morte, a dívida tributária originária deverá integrar a herança como qualquer outra obrigação, em nada se desrespeitando os princípios gerais de direito sucessório com esta opção legal.

Se assim é, como poderá a Administração tributária actuar no sentido de se fazer cobrar por uma dívida tributária cujo sujeito passivo faleceu sem a ter satisfeito? **Se o sujeito passivo falecer já no decurso de um**

Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e Processo Tributário anotado e comentado*, II Vol., Áreas, 2007, p. 47, Fernando Pessoa Jorge, *Curso de Direito Fiscal*, Lisboa, Ed. Policopiada da Associação Académica da Faculdade de Direito, 1964, p. 193 e Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *ob. cit.*, p. 159.

Note-se que o limite da responsabilização do herdeiro pelas forças da herança era já consignado no art. 103º do Código das Execuções Fiscais. No domínio de vigência do CPCI e do CPT, tal regra não se encontrava expressamente prevista mas a doutrina considerava que a mesma resultava da aplicação, em direito tributário, do art. 2071º do Cód. Civil – assim, José Manuel M. Cardoso da Costa, *ob. cit.*, p. 297 e Soares Martínez, *ob. cit.*, p. 247.

²⁶ A liquidação do imposto assume, assim, uma mera natureza declarativa da obrigação tributária. V., a propósito, António Lima Guerreiro, *ob. cit.*, p. 158 e Rui Duarte Morais, *A Execução Fiscal*, Almedina, 2006, p. 10.

processo de execução fiscal para cobrança coerciva da obrigação tributária²⁷ e no qual ocupava a posição de executado, devem os seus sucessores ser habilitados nos termos dos arts. 155º, 166º, n.º 1, alínea b) e 168º, todos do CPPT, os quais asseguram a legitimidade passiva destes para intervenção no processo de execução. Em termos simples, e como consigna o art. 155º do CPPT, tendo-se verificado a partilha da herança, cada herdeiro será citado para *pagar o que proporcionalmente lhe competir na dívida exequenda*; não se tendo efectuado ainda a referida partilha, *citar-se-á, respectivamente, consoante esteja ou não a correr inventário, o cabeça-de-casal ou qualquer dos herdeiros para pagar toda a dívida (sob cominação de penhora em quaisquer bens da herança)*²⁸. **Se, por outro lado, antes da instauração de uma execução fiscal se verificar que a pessoa cujo nome figura no título executivo faleceu**, deve tal execução ser dirigida contra os sucessores do falecido, cumprindo-se igualmente o previsto no art. 155º do CPPT²⁹.

b) Sanções pecuniárias aplicadas ao falecido, e já transitadas em julgado, em virtude da prática de uma infracção fiscal

Apesar de não serem uma dívida de imposto propriamente dita, as sanções pecuniárias aplicadas em virtude da prática de uma infracção fiscal constituem, efectivamente, e depois de transitadas em julgado, uma obrigação que passa a integrar o património do infractor. Falecido este, deverão tais dívidas ser exigidas ao seu sucessor (averiguação que em muito nos interessa, como poderemos constatar *infra*)?

Historicamente, se no domínio do CPT, o art. 193º, alínea a), previa já que a responsabilidade pelas coimas se extinguia com a morte do infractor³⁰, a solução apontada pelo legislador tributário nem sempre foi essa. De facto, nos termos do art. 113º, § único, do CPCI, a obrigação de pagamento das multas relativas a transgressões fiscais era transmissível aos herdeiros do infractor se a decisão tivesse transitado em julgado em vida deste.

Actualmente, o sucessor não pode ser responsabilizado pelas penas aplicadas ao falecido em virtude de uma transgressão fiscal por este praticada, ainda que tais penas tenham um carácter pecuniário. De facto, e nos termos do art. 30º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa (o qual consagra o princípio da intransmissibilidade

²⁷ De acordo com Rui Duarte Morais, *ob. cit.*, p. 38, a execução fiscal (no que à sua natureza diz respeito) é um “processo especial de execução para pagamento de quantia certa” em que se procura “obter a realização da prestação devida”.

²⁸ Casalta Nabais, *ob. cit.*, p. 288, Joaquim Freitas da Rocha, *ob. cit.*, p. 296 e Jorge Lopes de Sousa, *ob. cit.*, p. 62.

²⁹ Jorge Lopes de Sousa, *ob. cit.*, p. 47.

³⁰ Fernando Pessoa Jorge, *ob. cit.*, p. 193 e António Lima Guerreiro, *ob. cit.*, p. 158.

das penas), dos arts. 127º e 128º do Código Penal³¹ e dos arts. 61º e 62º do Regime Geral das Infracções Tributárias (embora, quanto a estas, apenas no que respeita a contra-ordenações), a responsabilidade penal e contra-ordenacional, bem como as consentâneas obrigações de cumprimento de sanções, extinguem-se com a morte do infractor³². De acordo com JORGE LOPES DE SOUSA e MANUEL SIMAS SANTOS³³ essa é “a única solução que se harmoniza com os fins específicos que justificam a aplicação de sanções, que são de repressão e prevenção e não de obtenção de receitas para a Administração tributária”³⁴.

c) Obrigações tributárias não originárias – em especial, a responsabilidade tributária subsidiária

No que diz respeito à responsabilidade tributária subsidiária, o legislador tributário foi incisivo em consagrar a sucessibilidade *mortis causa* da obrigação tributária do responsável subsidiário – e ainda que, no momento da morte, tal responsabilidade não se encontrasse liquidada. E fê-lo no art. 29º, n.º 2, da LGT. Não obstante, não estamos convictos de que possam ser tecidas, a seu propósito, as mesmas considerações formuladas a respeito dos devedores originários, especialmente nos casos em que o falecimento do *de cuius* ocorre **com anterioridade** à reversão de uma execução fiscal contra si próprio ou mesmo **antes** da instauração da própria execução fiscal contra o respectivo devedor originário.

De facto, depois de ocorrer a reversão da execução fiscal contra o responsável subsidiário, não há dúvidas de que o património deste passará a comportar uma nova dívida de imposto (ainda que não originária). Nesse sentido, confrontados com o seu falecimento, nada há a obstar à transmissão por morte de tal dívida tributária, nos mesmos

³¹ Germano Marques da Silva, *Direito Penal Tributário. Sobre as responsabilidades das sociedades e dos seus administradores conexas com o crime tributário*, Lisboa, Universidade Católica Editora, 2009, p. 142, refere que as causas comuns de extinção da responsabilidade penal, estabelecidas nos arts. 2º, n.º 2, 57º, 64º, 118º, 122º e 127º, todos do Código Penal, também são aptas a extinguir a responsabilidade penal tributária.

³² Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos, *Regime Geral das Infracções Tributárias Anotado*, 3ª Ed., Áreas Editora, 2008, p. 441. Também assim, Manuel Henrique de Freitas Pereira, *ob. cit.*, rodapé 415, pp. 259 e 260.

³³ *Ob. cit.*, p. 449.

³⁴ Sublinhe-se, embora tal resulte já do conteúdo das disposições legais *supra* indicadas, que também o procedimento criminal e contra-ordenacional pela prática de infracções tributárias se extingue com a morte do infractor.

termos apontados para o devedor originário - designadamente, com observância das regras de habilitação de herdeiros no processo de execução fiscal que foram *supra* enunciadas.

No entanto, previamente à ocorrência de tal reversão, levantam-se sérias reservas à admissibilidade de transmissão, por morte, da *eventual* (porque não efectivada) responsabilidade tributária do *de cuius*. É tal admissibilidade que pretendemos analisar, estudar e arguir de ora em diante. Para tanto, não podemos deixar de compreender em que consiste, nas suas características essenciais, a responsabilidade tributária subsidiária. Analisemo-la, pois.

2. A responsabilidade tributária subsidiária

2.1. Caracteres essenciais e pressupostos de efectivação

Nos termos do art. 22º, n.º 1 e 2, da LGT, a responsabilidade pelo pagamento da totalidade da dívida tributária, dos eventuais juros de mora e demais encargos legais recai, em primeira linha, sobre o respectivo sujeito passivo originário. No entanto, outras pessoas há que podem ser solidária³⁵ ou subsidiariamente responsabilizadas por essa importância, sendo-lhes assim atribuída a qualidade de sujeitos passivos não originários (v. art. 18º, n.º 3, da LGT)³⁶.

Não obstante, a responsabilidade tributária por dívidas de outrém é, por regra, subsidiária (art. 22º, n.º 3, da LGT), o que significa que a mesma apenas se efectiva, por reversão, contra o próprio responsável subsidiário, de uma execução fiscal inicialmente instaurada contra o devedor originário da obrigação fiscal (assim, art. 23º, n.º 1 e 2, da LGT e art. 9º, n.º 3, do CPPT)³⁷. Nesse sentido, e como ensina ANTÓNIO LIMA GUERREIRO³⁸, “antes da reversão da execução fiscal (...) inexistente a figura do responsável subsidiário”, exactamente porque, julgamos nós, tal posição jurídica apenas se corporiza pela verificação de *todos* os pressupostos erigidos para a mesma, o que acontece precisamente no momento da reversão (ou até, como vamos ver, após tal evento).

³⁵ Apontando as hipóteses de responsabilidade tributária solidária, v. Manuel Henrique de Freitas Pereira, *ob. cit.*, p. 255. Não deixe porém de se referir que a noção de obrigação solidária está prevista no art. 512º Cód. Civil.

³⁶ Manuel Pires e Rita Calçada Pires, *Direito Fiscal*, 4ª Ed., Almedina, 2010, p. 307, defendem, contrariamente, que o responsável, ainda que solidário, não é sujeito passivo originário nem superveniente.

³⁷ Jorge Lopes de Sousa, *ob. cit.*, p. 48, ensina que mediante uma execução fiscal instaurada originariamente contra um devedor subsidiário, o meio de reacção adequado é a oposição à execução fiscal, ao abrigo do art. 204º, n.º 1, alínea i), do CPPT.

³⁸ *Ob. cit.*, p. 130.

Apontemos, pois, algumas condições fundamentais para a materialização de tal responsabilidade, focando a nossa atenção nas regras atinentes aos membros de corpos sociais (doravante designados gestores)³⁹, previstas, essencialmente, nos arts. 23º e 24º, n.º 1, da LGT e nos arts. 9º, n.º 1 e 3, e 153º, n.º 2, do CPPT⁴⁰.

Actualmente, uma das pedras de toque da responsabilidade tributária subsidiária dos gestores encontra-se na exigência de uma **actuação culposa** destes⁴¹. Como tal, o nosso sistema de responsabilidade tributária subsidiária é subjectivo, na medida em que a culpa tem um papel indispensável na efectivação dessa responsabilidade⁴². De facto, os gestores são responsabilizados quando haja sido por sua culpa que o património do originário devedor se tornou insuficiente para a satisfação de uma dívida tributária constituída dentro do período de exercício do seu cargo ou vencida fora deste (art. 24º, n.º 1, da LGT) *ou* quando tenha sido por sua culpa que o devedor originário não pagou ou entregou prestação tributária vencida no período do exercício do cargo (alínea b) daquele preceito)⁴³.

No entanto, SOFIA DE VASCONCELOS CASIMIRO⁴⁴ considera que, em boa verdade, nos encontramos perante um verdadeiro sistema subjectivo misto, uma vez que, com o mesmo, se combinam os sistemas subjectivo

³⁹ Fá-lo-emos não só em virtude da grande relevância prática que este tipo de responsabilidade tributária assume actualmente, mas também para alcançar uma maior especialização na nossa exposição. Não obstante, existem outras hipóteses legais de responsabilidade tributária subsidiária - v., por todos, Pedro Sousa e Silva, “A responsabilidade tributária dos administradores e gerentes na Lei Geral Tributária e no novo CPPT”, Revista da Ordem dos Advogados, Ano 60, Vol. III, 2000, pp. 1448 e 1449.

⁴⁰ Iremos proceder, apenas, ao desenvolvimento dos pressupostos de reversão que entendemos serem imprescindíveis para o concreto desenvolvimento da nossa dissertação. Não obstante, outros pressupostos existem, tais como a citação do gestor, em momento prévio à reversão, que inclua a declaração fundamentada dos pressupostos e extensão desta (v. art. 23º, n.º 4, da LGT) e o exercício efectivo das funções de administração e gestão, ainda que não acompanhada de título jurídico (cfr. art. 24º, n.º 1, da LGT e Abílio Morgado, “Responsabilidade Tributária: Ensaio sobre o regime do artigo 24º da Lei Geral Tributária”, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 415, 2005, pp. 111 e 112).

⁴¹ Culpa, em sentido amplo, significa “imputação do facto ao agente”, consistindo, pois, num juízo de censura sobre este - Mário Júlio de Almeida Costa, *Direito das Obrigações*, 11ª Ed. Revista e Actualizada, Almedina, p. 579.

⁴² Em decisiva oposição com o sistema subjectivo surge o sistema objectivo, em que se dispensa a observância do elemento *culpa* como pressuposto de efectivação da responsabilidade do gestor - Sofia de Vasconcelos Casimiro, *A responsabilidade dos gerentes, administradores e directores pelas dívidas tributárias das sociedades comerciais*, Almedina, 2000, p. 37.

⁴³ Pedro Sousa e Silva, *ob. cit.*, p. 1454.

⁴⁴ *Ob. cit.*, p. 36.

simples (ínsito na alínea a), do n.º 1, do art. 24º da LGT e no qual a atribuição do ónus da prova da culpa segue o regime geral do art. 78º do Código das Sociedades Comerciais⁴⁵) e objectivado (previsto na alínea b) daquela disposição legal da LGT e que é caracterizado por uma inversão do ónus da prova da culpa⁴⁶)⁴⁷.

Refira-se também, e com muita relevância, que a reversão deve ser sempre precedida da audição do responsável subsidiário, em face do disposto no art. 23º, n.º 4, da LGT e de acordo com os trâmites previstos no art. 60º do mesmo diploma legal. Esta *audição prévia* encontra-se, assim, subordinada ao regime procedimental comum das *decisões desfavoráveis*⁴⁸, susceptíveis de produzir efeitos directos na esfera jurídica dos contribuintes. Em tal regime, a participação do contribuinte visa, *essencialmente*, garantir a defesa antecipada dos interesses deste e a cognição dos pressupostos de facto conducentes à descoberta da verdade material⁴⁹.

⁴⁵ O art. 78º do Código das Sociedades Comerciais responsabiliza o gestor que, de forma culposa, tenha provocado a insuficiência do património social e impossibilitado, assim, o pagamento das dívidas *comerciais* da sociedade que gere - Sofia de Vasconcelos Casimiro, *ob. cit.*, p. 38.

⁴⁶ Para Pedro Sousa e Silva, *ob. cit.*, pp. 1454 e 1456, na alínea b), do n.º 1, do art. 24º da LGT continua a estabelecer-se, actualmente, uma presunção de culpa funcional. Já para Tânia Meireles da Cunha, *Da responsabilidade dos gestores de sociedades perante os credores sociais: a culpa nas responsabilidades civil e tributária*, Coimbra, Almedina, 2004, p. 173, a culpa prevista nas duas alíneas do n.º 1, do art. 24º da LGT terá de ser efectiva e não meramente funcional.

⁴⁷ A propósito da relação entre a posição assumida pela culpa no regime da responsabilidade tributária subsidiária e a evolução histórica do mesmo regime, bem como na determinação, em concreto, das actuações ou omissões do gestor susceptíveis de um juízo de culpa conducente à responsabilização, v., por todos, Sofia de Vasconcelos Casimiro, *ob. cit.*, pp. 38 e 39 e p. 137 e ss, respectivamente.

⁴⁸ Pedro Machete, “A audição prévia do contribuinte”, in AAVV, *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Lisboa, Vislis, 1999, pp. 319, 321, 326 e 327. No mesmo sentido, J. L. Saldanha Sanches e João Taborda da Gama, “Audição – Participação – Fundamentação: a co-responsabilização do sujeito passivo na decisão tributária” in *Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto*, Coimbra Editora, 2006, pp. 272 a 275 e Jorge Lopes de Sousa, *ob. cit.*, p. 50.

⁴⁹ Pedro Machete, *ob. cit.*, pp. 319, 321 e 322.

Joaquim Freitas da Rocha, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 3ª Ed., Coimbra Editora, 2009, p. 41, caracteriza o direito de participação como uma garantia não impugnatória ao dispor do sujeito passivo e Jónatas E. M. Machado e Paulo Nogueira da Costa, - *Curso de Direito Tributário*, Coimbra Editora, 2009, p. 98, entendem que a audição é uma garantia básica de “*due process*, destinada a assegurar a audiência e a defesa do responsável subsidiário”.

Refira-se ainda, com muito interesse, e no estrito âmbito da responsabilidade tributária subsidiária, que António Lima Guerreiro, *ob. cit.*, p. 134 e Pedro Sousa e Silva, *ob. cit.*, pp. 1446 e 1447 consideram que a **prova apresentada pelo**

A audição prévia constitui, porquanto, uma formalidade essencial da decisão de reversão. Assim, se a Administração tributária reverter a execução fiscal contra um contribuinte que não tenha sido notificado para exercer o direito de audição prévia, tal omissão afectará a validade do despacho de reversão, o que pode ser arguido em sede de oposição à execução fiscal⁵⁰. Já na hipótese de o contribuinte, apesar de notificado para tanto, optar por não ser ouvido (suponhamos: por não ter como se defender), assistiremos a um “enfraquecimento objectivo da sua posição procedimental”, uma vez que os elementos suscitados na sua audição seriam, obrigatoriamente, considerados pela Administração tributária aquando da fundamentação da decisão⁵¹.

A reversão da execução fiscal depende ainda da **fundada insuficiência de bens penhoráveis do devedor originário, seus sucessores e devedores solidários**⁵² para o pagamento da quantia exequenda e acrescido e não, necessariamente, da completa excussão desses mesmos bens. De facto, o legislador tributário veio, no art. 23º, n.º 2 e 3, da LGT e no art. 153º, n.º 2, alínea b), do CPPT, “dispensar essa prévia excussão como condição da decisão de reversão da execução contra os responsáveis subsidiários, embora ela continue a ser condição do prosseguimento da execução, após a reversão se operar”⁵³, suspendendo-se o processo executivo até a excussão de bens se completar. Nestes termos, podemos concluir que a reversão pode operar apenas com a verificação da mera insuficiência daqueles bens para a satisfação da pretensão creditícia tributária, mas que a liquidação do montante pelo qual o responsável tributário será efectivamente chamado a responder só tem lugar aquando da efectiva excussão de tais bens – o que acontece, frequentemente, após a reversão⁵⁴.

responsável subsidiário no momento da audição prévia (esteja ou não sujeito a presunção legal de culpa) é efectivamente relevante para efeitos de avaliação, por parte do órgão de execução fiscal, da inexistência ou insuficiência dos pressupostos da responsabilidade tributária.

⁵⁰ José Antunes Ribeiro, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado*, 2ª Ed., revista e actualizada, Lisboa, p. 137 e Jorge Lopes de Sousa, *ob. cit.*, p. 50 (o qual aponta como fundamento de oposição o disposto no art. 204º, n.º 1, alínea i), do CPPT).

⁵¹ Isabel Marques da Silva, *ob. cit.*, p. 136.

⁵² A insuficiência de bens dos sucessores de devedores originários é preceituada no art. 153º, n.º 2, alínea a), do CPPT e a insuficiência de bens dos devedores solidários é consignada no art. 23º, n.º 2, da LGT.

⁵³ Jorge Lopes de Sousa, *ob. cit.*, p. 48 (note-se que apesar de este A. constatar a admissibilidade de reversão antes da referida excussão de bens, é crítico face a tal possibilidade – *ob. cit.*, pp. 49 e 50).

Em sentido contrário ao exposto *supra*, há Autores (“AA.”) que sustentam a tese da prévia excussão de bens, tais como Manuel Henrique de Freitas Pereira, *ob. cit.*, p. 255 e Joaquim Freitas da Rocha, *ob. cit.*, p. 297.

⁵⁴ A propósito, não deixe de se enunciar que existem AA. que defendem o direito de regresso dos responsáveis subsidiários

2.2. Natureza jurídica

Analisado o regime jurídico da responsabilidade tributária subsidiária, ainda que de forma sumária, estamos em condições de dissertar sobre a natureza jurídica que reveste esta figura. A posição adoptada a este respeito é não só o resultado da análise efectuada, mas também o elemento que permite avançar mais firmemente na determinação de tal regime⁵⁵, através do esclarecimento de questões omissas de regulamentação legal e da ponderação da razoabilidade das soluções legais existentes.

No entanto, a doutrina nacional não tem oferecido uma resposta consensual a esta questão. Entre nós, foram *essencialmente* atribuídas à responsabilidade tributária subsidiária as naturezas de responsabilidade civil extracontratual por factos ilícitos, fiança legal e figura própria do direito tributário, tendo ainda sido atribuído a este instituto, não a natureza, mas as funções de garantia e de sanção⁵⁶.

Consideramos que é a primeira das naturezas aquela que corporiza o instituto da responsabilidade em estudo de forma mais rigorosa; e julgamos também que, associada a tal natureza, podemos divisar uma função sancionatória da responsabilidade tributária subsidiária⁵⁷⁻⁵⁸. Vejamos, pois.

face ao devedor principal – assim, Fernando Pessoa Jorge, *ob. cit.*, p. 188 e Abílio Morgado, *ob. cit.*, pp. 76 e 77.

⁵⁵ Sofia de Vasconcelos Casimiro, *ob. cit.*, p. 147 e rodapé 230, p. 147.

⁵⁶ A propósito da relação entre a natureza atribuída à responsabilidade tributária subsidiária e a evolução histórica do seu regime v., por todos, Tânia Meireles da Cunha, *ob. cit.*, pp. 165 a 170.

⁵⁷ Sem esquecer a finalidade reparadora ou reintegrativa dos danos causados pelo agente sempre associada à responsabilidade civil extracontratual e que *infra* melhor se analisará.

⁵⁸ Apesar de ser questão de grande interesse, não nos podemos ater a uma mais pormenorizada averiguação da natureza da responsabilidade tributária subsidiária por tal não constituir o objecto último do nosso estudo; nessa medida, focaremos apenas o essencial para o prosseguimento da dissertação. Não obstante, no que respeita às naturezas por nós preteridas, refira-se *apenas* o seguinte:

a) Garantia obrigacional pessoal sob a forma de fiança legal, prevista em termos gerais no art. 627º do Cód. Civil. Essencial e sumariamente, os AA. que defendem esta natureza consideram que, tal como na fiança, a responsabilidade tributária representa uma assunção de dívidas alheias que visam o reforço da garantia de cumprimento da obrigação tributária através do património pessoal do responsável e, ainda, que se verificam no âmbito da responsabilidade tributária as características essenciais daquela figura originária do direito civil - *subsidiariedade* e *acessoriedade* face à dívida principal. Refira-se, por último, que se trata de uma fiança legal por estar prevista na lei (não resultando de qualquer negócio de fiança). Neste sentido, Tânia Meireles da Cunha, *ob. cit.*, pp. 174, 175, rodapé 529, p. 175 e 176 e Mário Júlio de Almeida Costa,

No que respeita à **responsabilidade civil extracontratual por factos ilícitos**⁵⁹⁻⁶⁰, o princípio geral encontra-se previsto no art. 483º, n.º 1, do Cód. Civil, o qual prevê os elementos constitutivos de tal tipo de responsabilidade⁶¹. Em boa verdade, podemos divisar com perfeita nitidez estes elementos na responsabilidade tributária subsidiária. São eles:

- a) **Facto**. Conduta voluntária do agente, que pode ser positiva, quando consubstanciada numa acção, ou negativa, quando concretizada através de uma omissão;
- b) **Ilicitude**, que consiste na infracção de um dever jurídico que, designadamente, se encontre previsto numa disposição legal destinada a proteger interesses alheios aos do agente⁶²;
- c) **Culpa**⁶³;

ob. cit., p. 827.

Na defesa desta natureza, v., por exemplo, Joaquim Freitas da Rocha, *ob. cit.*, p. 296 e 297, Sofia de Vasconcelos Casimiro, *ob. cit.*, pp. 145 e ss e Pedro Sousa e Silva, *ob. cit.*, pp. 1445 e 1450.

b) AA. há que entendem ser a responsabilidade tributária subsidiária **uma figura própria do direito tributário**, com características específicas que não se esgotam nem na figura da fiança, nem na figura da responsabilidade delitual. Entre os AA. que defendem esta figura encontra-se Tânia Meireles da Cunha, *ob. cit.*, p. 171 e ss.

⁵⁹ A responsabilidade civil extracontratual por factos ilícitos, também designada de responsabilidade civil delitual ou aquiliana, para além de se distinguir da responsabilidade civil contratual, distingue-se ainda da responsabilidade extracontratual pelo risco e por factos lícitos. Para uma distinção entre os diversos tipos de responsabilidade civil, v. Mário Júlio de Almeida Costa, *ob. cit.*, p. 539 e ss e 556 e ss.

⁶⁰ Entre os AA. que defendem esta natureza encontram-se Jorge Lopes de Sousa, *ob. cit.*, pp. 49 e 50 e Rui Barreira, “A responsabilidade dos gestores de sociedades por dívidas fiscais”, *in* Fisco, Janeiro de 1990, ano 2, n.º 16, p. 4. Abílio Morgado, *ob. cit.*, p. 79, reconhece que se cumprem os pressupostos da responsabilidade civil por factos ilícitos, mas entende que é necessário adequá-los ao sistema específico da responsabilidade tributária.

⁶¹ Para uma análise prolongada dos pressupostos da responsabilidade civil extracontratual v., por todos, Mário Júlio de Almeida Costa, *ob. cit.*, pp. 558 a 605.

⁶² No âmbito da responsabilidade tributária subsidiária, o acto ilícito que poderá ser imputado ao gestor consubstancia-se na violação do *dever de boa prática tributária* previsto no art. 32º da LGT – assim, Isabel Marques da Silva, *ob. cit.*, p. 132 e Tânia Meireles da Cunha, *ob. cit.*, p. 172.

⁶³ Já analisada a culpa no ponto 3.1, para o qual remetemos, refira-se apenas que há AA. civilistas que se têm referido ao desvio da responsabilidade civil delitual para concepções objectivas – nesse sentido, v. Júlio Gomes, “Responsabilidade

- d) **Dano**, traduzido em “toda a ofensa de bens ou interesses alheios protegidos pela ordem jurídica” e que imprime ao instituto da responsabilidade civil extracontratual a já referida finalidade essencialmente reparadora⁶⁴ e
- e) **Nexo de causalidade entre o facto e o dano**, de acordo com o qual o dano terá de ser causado pela conduta do agente.

Quanto à **finalidade** assumida pela responsabilidade tributária subsidiária, podemos sem dúvida divisar uma função reparadora dos danos causados pelo agente. É algo inerente à natureza que atribuímos ao instituto⁶⁵.

No entanto, cremos que a responsabilidade subsidiária dos gestores pelas dívidas tributárias das empresas que gerem, administram ou dirigem desempenha também, efectivamente, uma **função sancionatória**, sobretudo com enfoque no papel preventivo que assume a imposição de uma sanção ao gestor. Assim o entendemos porque a possibilidade de o património deste ser executado para satisfação das dívidas tributárias de outrém constitui uma ameaça que, embora hipotética, condicionará a actuação do gestor no sentido de empreender uma maior diligência no cumprimento de obrigações fiscais⁶⁶. Aliás, nesse sentido, existem mesmo AA., como J. L. SALDANHA SANCHES, que atribuem maior importância à função sancionatória da responsabilidade tributária subsidiária, em detrimento da sua finalidade reparadora⁶⁷.

subjectiva e responsabilidade objectiva”, in Revista de Direito e Economia, Ano XIII, Coimbra, 1987, com especial enfoque nas pp. 98, 99 e 104.

⁶⁴ Mafalda Miranda Barbosa, “Reflexões em torno da responsabilidade civil: teleologia e teleonomologia em debate”, in Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Vol. LXXXI, Coimbra, 2005, p. 516 e Mário Júlio de Almeida Costa, *ob. cit.*, pp. 590 e 591. No âmbito do Direito Tributário, também na esfera do credor Estado há um dano, que se consubstancia quer na não satisfação do crédito tributário – dano directo -, quer na insuficiência do património da sociedade para o satisfazer – dano indirecto” – assim, Tânia Meireles da Cunha, *ob. cit.*, p. 173.

⁶⁵ Os AA. civilistas entendem, maioritariamente, que a responsabilidade civil delitual prossegue, essencialmente, uma função reparadora dos danos causados pelo agente. Desta forma, a responsabilidade civil extracontratual assume um escopo indemnizatório que visa, primordialmente, a eliminação de tais prejuízos. Assim, Mário Júlio de Almeida Costa, *ob. cit.*, pp. 590, rodapé 3 da p. 521 e rodapé 2 da p. 532.

⁶⁶ José Manuel M. Cardoso da Costa, *ob. cit.*, pp. 283 e 284, Jorge Lopes de Sousa, *ob. cit.*, p. 52, J. L. Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª Ed., Coimbra Editora, 2007, pp. 271 e 272, Tânia Meireles da Cunha, *ob. cit.*, p. 177.

⁶⁷ J. L. Saldanha Sanches, *ob. cit.*, pp. 271 e 272, afirma categoricamente, que o “fim da norma que responsabiliza o titular do órgão social não é a recuperação do imposto, mas, sim, a dissuasão do comportamento” ilícito.

Refira-se ainda que no âmbito do Direito Civil é também imputada à responsabilidade civil extracontratual uma finalidade sancionatória - ainda que, por regra, de forma *accessória* face à finalidade reparadora daquele tipo de responsabilidade. Muitos AA. civilistas propugnam, pois, que a obrigação de indemnizar própria da responsabilidade civil extracontratual visa, em certos aspectos, e ainda que *accessoriamente*, sancionar os actos ilícitos praticados pelo agente (apesar de o Cód. Civil não aliar finalidades sancionatórias à responsabilidade civil (cfr. os arts. 483º, n.º 1, e 562º, ambos do Cód. Civil))⁶⁸.

3. A transmissão *mortis causa* de dívidas tributárias e a responsabilidade tributária subsidiária

Dediquemo-nos estritamente, enfim, ao estudo da admissibilidade da transmissão por morte de obrigações tributárias subsidiárias, com particular enfoque nas situações em que tal hipótese é admitida pese embora a ocorrência do falecimento do *de cuius* antes da reversão da execução fiscal ou mesmo antes da instauração desta contra o devedor originário.

Começemos por averiguar a experiência de um ordenamento jurídico estrangeiro a este propósito (o ordenamento jurídico espanhol) e, sem descurar a evolução legislativa e jurisprudencial verificada no nosso ordenamento jurídico, concentremo-nos, por fim, numa rigorosa análise da opção expressada pelo legislador tributário português actualmente. Encetemos, então, a nossa tarefa.

3.1. O ordenamento jurídico espanhol

Embora não se pretenda realizar um estudo de Direito Comparado propriamente dito, consideramos pertinente analisar a opção tomada pelo legislador tributário espanhol a este propósito. Para tanto, e como iremos concisamente verificar, foi tido em consideração que o ordenamento jurídico espanhol não se aparta, irreconciliavelmente, do sistema jurídico português em matéria de sucessão de dívidas tributárias e de responsabilidade tributária subsidiária, o que entendemos ser fundamental para que possamos ponderar efectivamente, em termos comparativos, as soluções legais alcançadas pelos dois ordenamentos jurídicos no que

⁶⁸ Assim, Mário Júlio de Almeida Costa, *ob. cit.*, p. 533 e Mafalda Miranda Barbosa, *ob. cit.*, pp. 519 a 522, a qual refere mesmo que “fosse o único escopo da responsabilidade civil o ressarcimento dos danos e facilmente – para não dizer mesmo de forma mais eficiente – ele poderia ser substituído, *in totu*, por um sistema de seguros obrigatórios”.

à transmissão *mortis causa* de dívidas tributárias que não foram objecto de reversão contra o falecido diz respeito. Explanemos, pois, brevemente, tais conclusões.

Nos termos do art. 39º, n.º 1, 1º parágrafo, da Lei Geral Tributária Espanhola (“LGTE”, Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria), admite-se em termos gerais, no ordenamento jurídico espanhol, a transmissão *mortis causa* de obrigações tributárias. Para que possam ser transmitidas, tais obrigações têm de se encontrar *constituídas* no momento do falecimento do *de cuius*⁶⁹ (por se ter verificado, em relação às mesmas, e de acordo com o disposto no art. 20º, n.º 1, da LGTE, o facto tributário ou “hecho imponible”), independentemente de já terem sido liquidadas ou se encontrarem ainda dependentes de quantificação.

A transmissão por morte de obrigações tributárias, que no âmbito de um processo executivo de cobrança de dívidas tributárias opera de forma simples nos termos do art. 177º, n.º 1, 1º parágrafo, da LGTE⁷⁰, verifica-se ainda que a herança do *de cuius* tenha sido distribuída em legados, de acordo com o que consigna o art. 39º, n.º 1, 2º parágrafo, daquele diploma legal⁷¹. E uma vez que no já referido art. 39º, n.º 1, 1º parágrafo, da LGTE se adoptam as disposições civis respeitantes à aquisição da herança, os sucessores vão responder pelas obrigações tributárias do *de cuius* com todos os seus bens e direitos, salvo aceitação a benefício de inventário (conforme dispõe o art. 1003º do Código Civil espanhol).

Dito isto, detenhamos por ora a nossa atenção na norma ínsita no art. 39º, n.º 1, 3º parágrafo, da LGTE. Primeiramente, e como consequência do princípio da personalidade (ou pessoalidade) das penas⁷², estabelece tal norma que “en ningún caso se transmitirán las sanciones”. Depois, e o que se trata de uma novidade introduzida no ordenamento jurídico espanhol pela nova LGTE⁷³, prevê-se que “**tampoco se transmitirá la obligación del**

⁶⁹ Maria Esther Sánchez, “Los sujetos de la obligación tributária. Sujetos activos y obligados tributários” in *Derecho Tributario, Parte General*, 2ª Ed., Atelier, 2007, p. 260.

⁷⁰ De acordo com tal disposição legal, falecido um obrigado tributário na pendência de um procedimento de cobrança de dívidas, dar-se-á conhecimento do facto no referido procedimento e, conseqüentemente, serão notificados os sucessores do falecido para o pagamento da dívida tributária.

⁷¹ O que, para Maria Esther Sánchez, *ob. cit.*, p. 260, se trata de uma regra anti-evasão.

⁷² Manuela Fernández Junquera, “Responsables tributários. Situación actual y perspectivas de futuro”, in *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 117 – Janeiro-Março de 2003, Thomson, Civitas, p. 9 e Maria Esther Sánchez, *ob. cit.*, pp. 260 e 261.

⁷³ O art. 37º, n.º 3, 1º parágrafo, da versão inicial da LGTE (que foi inicialmente aprovada pela Ley 230/1963, de 28 de Diciembre, General Tributaria dispunha, sem qualquer referência à transmissão da responsabilidade tributária, que “la

responsable, salvo que se hubiera notificado el acuerdo de derivacion de responsabilidad antes del fallecimiento⁷⁴. Trata-se, como é bom de ver, do estabelecimento de uma regra de sobeja importância para nós. Atentemos, pois, nos aspectos que a explicam e motivam.

Começamos por mencionar que, na citada norma, o legislador tributário espanhol se refere à responsabilidade tributária, sem mais. Nesse sentido, estão abrangidas por esta disposição legal quer as hipóteses de responsabilidade tributária solidária, quer as hipóteses de responsabilidade tributária subsidiária, uma vez que ambas compõem o âmbito da responsabilidade tributária por dívidas de outrém (figura esta que o legislador espanhol designa, tão só, de responsabilidade tributária) - assim, art. 41º, n.º 1, da LGTE. Não obstante, e tal como em Portugal, a responsabilidade por dívidas de outrém é, por regra, apenas subsidiária (art. 41º, n.º 2, da LGTE).

Feita esta consideração, notemos que o *ponto-chave* para a compreensão da norma ínsita no art. 39º, n.º 1, 3º parágrafo, da LGTE radica, fundamentalmente, no procedimento através do qual os responsáveis são chamados a pagar as dívidas tributárias do falecido. Façamos, pois, uma breve referência a este procedimento no que diz respeito aos responsáveis tributários subsidiários (por serem aqueles nos quais temos centrado a nossa atenção em virtude do disposto no art. 29º, n.º 2, da LGT portuguesa)⁷⁵. Ora, a “derivação” (correspondente, com ligeiras alterações, à nossa reversão) da acção administrativa de cobrança de dívidas para os responsáveis subsidiários depende, primeiramente, da prévia declaração de falência (em Portugal, insolvência) do devedor principal e dos responsáveis solidários (art. 41º, n.º 5, 2º Parágrafo e art. 176º, todos da LGTE)⁷⁶. Após, a Administração tributaria produz um acto de declaração de responsabilidade, o qual depende de audiência prévia do interessado⁷⁷ e deve conter o alcance e extensão da responsabilidade (art. 41º, n.º 5, 1º Parágrafo, da LGTE). A declaração de

responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones”.

⁷⁴ De acordo com a previsão legal referida, **as obrigações dos responsáveis tributários apenas se transmitem aos seus sucessores quando o acordo de transmissão de responsabilidade tenha sido notificado ao responsável com anterioridade ao seu falecimento.**

⁷⁵ Não obstante, M^a Dolores Arias Abellán, “El régimen jurídico del responsable en la nueva Ley General Tributaria”, in Revista Española de Derecho Financiero, n.º 123 – Julho-Setembro de 2004, Thomson, Civitas, p. 501, ensina, e o texto da lei revela, que o procedimento de declaração da responsabilidade tributária é essencialmente o mesmo para as dívidas solidárias e para as dívidas subsidiárias.

⁷⁶ Nesse sentido, Manuela Fernández Junquera, *ob. cit.*, p. 8.

⁷⁷ O que, de acordo com M^a Dolores Arias Abellán, *ob. cit.*, p. 505, não exclui o direito dos responsáveis a formular, antes da audição, qualquer alegação para a defesa dos seus direitos.

responsabilidade deverá ser notificada ao responsável subsidiário (art. 176º, art. 43º, n.º 3 e art. 182º, n.º 2, 2º parágrafo, todos da LGTE), com o conteúdo previsto no art. 174º, n.º 4 da LGTE - designadamente, texto integral da declaração de responsabilidade e indicação dos meios de reacção⁷⁸. É bem patente, pois, que em vários dos seus contornos *essenciais*, esta figura apresenta evidentes semelhanças com o procedimento de reversão da execução contra responsáveis subsidiários que vigora em Portugal.

Sublinhe-se, então, que sem a notificação da declaração de responsabilidade subsidiária, encontra-se proibida a transmissão *mortis causa* da mesma. De acordo com a *Comisión para el estudio del Borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria*⁷⁹, o fundamento para tanto reside na necessidade de reforçar a segurança jurídica dos sucessores, evitando que estes sejam chamados a responder por uma responsabilidade tributária *de cuius* que, no momento da sua morte, era ainda eventual, “suposta”, não efectivada – e que, portanto, se encontrava oculta. Nas situações descritas – refere-nos ainda a *Comisión para el estudio del Borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria* - os sucessores decidem aceitar a herança sem conhecer a verdadeira situação patrimonial do *de cuius*.

MARÍA JOSÉ MESA GONZÁLEZ⁸⁰ explica a este propósito, e com muita relevância, que o acto administrativo de derivação de responsabilidade tem carácter constitutivo e não meramente declarativo da obrigação tributária subsidiária⁸¹. Consequentemente, se o ente público não procede à notificação da declaração de responsabilidade ao *de cuius* com anterioridade ao seu falecimento, nesse momento a obrigação tributária subsidiária não existe e, por isso mesmo, não pode ser objecto de transmissão. O que, a ser assim, bem se harmoniza com o que *supra* se disse – no ordenamento jurídico espanhol, apenas se transmitem as obrigações tributárias que se encontrem constituídas no momento do falecimento.

⁷⁸ Manuela Fernández Junquera, *ob. cit.*, p. 4.

⁷⁹ Comissão da *Secretaría de Estado de Hacienda - Ministerio de Hacienda*, in “Informe sobre el Borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria”, 2003, p. 23. Também nesse sentido, v. María José Mesa González, “La Sucesión En Las Obligaciones Tributarias”, in *Hacienda Canaria*, 2004, p. 81 e Maria Esther Sánchez, *ob. cit.*, p 261.

⁸⁰ *Ob. cit.*, p. 82.

⁸¹ Mas tal parece não ser uma opinião unânime entre os AA. espanhóis. Para M^a Dolores Arias Abellán, *ob. cit.*, p. 503, resulta do art. 174º da LGTE que o procedimento de declaração ou derivação da responsabilidade é entendido como um procedimento de liquidação, na medida em que a sua finalidade é a de apurar a existência e a quantia da obrigação do responsável, produzindo-se, a final, um acto que a torna efectiva, líquida e exigível.

Do que se acabou de expor, inferimos que a solução legal espanhola não se justifica pelo timbre da natureza jurídica assumida pela responsabilidade tributária⁸². Ora, para **todas** as situações de responsabilidade, *independentemente da natureza que revistam*, fica afastada a possibilidade de transmissão da obrigação do responsável se não lhe tiver sido notificado, com anterioridade à sua morte, o acordo de derivação de responsabilidade.

3.2. Evolução da figura em Portugal – análise legal e jurisprudencial

Ao longo da nossa exposição fizemos várias remissões e anotações relativas à evolução histórica da legislação portuguesa tanto no que respeita, estritamente, à responsabilidade tributária subsidiária, como no que concerne com a sucessibilidade de dívidas tributárias em geral. Mas chega o momento de analisarmos, concretamente, se a solução actualmente preconizada pelo art. 29º, nº 2, da LGT, e que constitui o objecto último do nosso estudo, sempre foi admitida no nosso ordenamento jurídico.

Em boa verdade, a supra citada disposição legal foi a primeira (e única) a prever, entre nós, a transmissão *mortis causa* da responsabilidade tributária subsidiária. De facto, nenhuma norma legal dos já revogados CPCI e CPT previa tal possibilidade – designadamente, não a previam as disposições referentes à legitimidade dos executados (respectivamente, art. 146º do CPCI e art. 239º do CPT), as quais admitiam apenas a legitimidade de intervenção no processo de execução fiscal dos sucessores dos devedores originários⁸³. Refira-se, tão só, que esta

⁸² De facto, em Espanha, esta figura assume naturezas jurídicas diversas, dada a diversidade de hipóteses legais que a compõem (o que acontece, embora com contornos diferentes, também em Portugal - v., *supra*, rodapé 48). Assim, para além de poder ser solidária, quando subsidiária a responsabilidade tributária pode ser originada pela colaboração do responsável na prática de uma infracção, pelo exercício de administração de uma sociedade comercial, pelo desempenho da função de agente aduaneiro, *etc.* - v. art. 43º, nº 1 e 2, da LGTE e María José Mesa González, *ob. cit.*, p. 82. Porquanto, se por umas vezes é uma natureza garantística que envolve o instituto, situações há em que se trata de uma natureza de responsabilidade civil extracontratual ou, ainda, sancionatória - A. Martín Jiménez, *Los supuestos de responsabilidad en la LGT*, Aranzadi/RGAF, Cizur Menor, 2007, p. 350 e ss, referido por José A. Rozas Valdés, “*La responsabilidad fiscal de los administradores*”, Barcelona, Universitat Abat Oliba CEU, 2009, p. 6.

Quanto à finalidade da figura da responsabilidade (seja ela solidária ou subsidiária) na nova LGTE, os AA. espanhóis parecem unânimes em considerar que a mesma se baseia em garantir o pagamento da dívida tributária (e não também, como acontece entre nós, em sancionar o comportamento do gestor) - M^a Dolores Arias Abellán, *ob. cit.*, p. 493 e 503, Manuela Fernández Junquera, *ob. cit.*, p. 6 e Maria Esther Sánchez, *ob. cit.*, p. 263.

⁸³ Revelando a ausência de consagração legal e, até, de mera colocação da hipótese referida naquela altura, v. Alfredo José

omissão se mantém patente em todas as disposições legais actuais referentes à sucessão de dívidas tributárias, designadamente nos arts. 153º e 155º do CPPT – com excepção, claro está, do art. 29º, n.º 2, da LGT.

Ora, como vimos de expor, antes da entrada em vigor da LGT⁸⁴, o legislador tributário não admitia expressamente a transmissão *mortis causa* das dívidas tributárias de um responsável subsidiário – mas certo é que também não a proibia expressamente. Assim, a prática tributária, induzida por este facto, firmou entre nós a admissibilidade daquela transmissão ao proceder ao chamamento, em sede de execução fiscal, dos sucessores de um responsável subsidiário falecido. Tal tarefa foi (como ainda o é) concretizada, essencialmente, quer por habilitação do sucessor num processo executório revertido contra o *de cuius* com anterioridade ao seu falecimento, quer pela própria **reversão da execução fiscal contra o sucessor**, nos casos em que o eventual responsável subsidiário falecera antes de citado, por reversão, para a execução fiscal. Em boa verdade, nos casos em que os responsáveis subsidiários falecem **depois** de citados para a execução, devem os seus sucessores ser habilitados nos termos por nós já descritos *supra*. No entanto, nos casos em que os responsáveis subsidiários falecem **antes** da instauração do processo de execução fiscal ou **antes** de nele ser ordenada a reversão, esta irá operar em relação aos sucessores, com a verificação de alguns dos pressupostos da responsabilidade tributária subsidiária na própria pessoa destes (designadamente com observância do preceituado nos art. 23º, n.º 4, e 60º, n.º 4, 5 e 6, da LGT, sobre o direito de audição)⁸⁵.

Chamado a pronunciar-se sobre esta aplicação normativa, o Supremo Tribunal Administrativo (“STA”) tem-se posicionado reiteradamente pela admissibilidade de transferência da responsabilidade subsidiária do *de cuius* para os seus herdeiros (conquanto o seja na medida das forças da herança), quer o primeiro haja falecido com a qualidade de revertido, quer haja falecido antes da reversão da execução fiscal contra si próprio ou com anterioridade à instauração da execução fiscal. Assim aconteceu, entre outros, nos seguintes Acórdãos proferidos

de Sousa e José da Silva Paixão, *Código de Processo das Contribuições e Impostos, Comentado e Anotado*, 2ª Ed., Coimbra, Almedina, 1986, p. 424 e ss. e Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão, *Código de Processo Tributário, Comentário e Anotado*, 4ª Ed., Coimbra, Almedina, 1998, p. 506 e ss. Expressamente no sentido de que tais disposições só admitiam a sucessão de dívidas tributárias originárias, v. Jorge Lopes de Sousa, *ob. cit.*, p. 52.

⁸⁴ Note-se que a LGT ainda chegou a vigorar conjuntamente com o CPT. De facto, a LGT iniciou a sua vigência no dia 1 de Janeiro de 1999 (de acordo com o disposto no art. 6º do seu Preâmbulo), precisamente um ano antes do término de vigência do CPT (uma vez que o CPPT entrou em vigor a 1 de Janeiro de 2000, de acordo com o disposto no art. 4º do seu Preâmbulo).

⁸⁵ Jorge Lopes de Sousa, *ob. cit.*, pp. 52 e 53. Corroborando esta tese, v. a situação fáctica descrita, por exemplo, no Ac. do STA, de 05.05.2007: www.dgsi.pt, proc. 01105/06.

pela 2ª Secção do STA: Ac. de 27.10.2004, Proc. 0414/04; Ac. de 02.03.2005, Proc. 0921/04; Ac. de 05.05.2007, Proc. 01105/06; Ac. de 03.12.2008, Proc. 0475/08 e Ac. de 30.09.2009, Proc. 0329/09⁸⁶.

Mas a posição uniforme da Jurisprudência do STA de que demos notícia não é imune a divergências; em boa verdade, no Ac. da 2ª Secção do STA, de 03.12.2008, Proc. 0475/08, em que foi Relator, o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa votou de vencido quanto à possibilidade de reversão da execução fiscal contra sucessores de responsáveis subsidiários, no domínio de vigência do CPT - o que, hoje em dia, consiste em criticar a referida reversão nas hipóteses em que existe uma presunção de culpa do responsável subsidiário, conforme se prevê no art. 24º, n.º 1, alínea b) da LGT⁸⁷.

3.3. Da resolução do tema em análise – da inadmissibilidade de transmissão *mortis causa* da responsabilidade subsidiária antes da instauração da execução fiscal ou antes da reversão desta mesma contra o falecido

Sustentados pela exposição feita até este momento, avancemos, efectivamente, para a cabal e rigorosa resolução do nosso tema. Sublinhemos apenas, e mais uma vez, que depois de revertida a execução fiscal contra o *de cuius*, não nos opomos a que os sucessores sejam chamados a responder, dentro das forças da herança, pelas dívidas tributárias subsidiárias que oneravam o património do falecido no momento da morte (não sem algumas reservas, como adiante se verá). A solução com a qual não podemos concordar é, *essencialmente*, a que permite que o sucessor seja *transformado* em revertido, por inexistência de reversão da execução fiscal contra o *de cuius* com anterioridade ao seu falecimento. Apresentemos, então, os nossos raciocínios.

3.3.1. Da inexistência de meio adjectivo adequado para o chamamento, a uma execução fiscal, dos sucessores de *eventuais* responsáveis subsidiários

A primeira dificuldade com que se depara a admissibilidade de transmissão por morte de dívidas tributárias subsidiárias não efectivadas prende-se com a inexistência de meio adjectivo adequado para o chamamento, a uma execução fiscal, dos sucessores dos *eventuais* responsáveis subsidiários. De facto, e como já tivemos oportunidade de referir, se um responsável subsidiário falecer depois de revertida contra ele a execução fiscal, os

⁸⁶ Todos, *in* www.dgsi.pt.

⁸⁷ Efectivamente, Jorge Lopes de Sousa, *ob. cit.*, p. 52, critica, actualmente, tal possibilidade.

seus sucessores são chamados ao processo por habilitação judicial, nos termos *supra* referidos. No entanto, quando o responsável subsidiário falece antes de efectivada a sua responsabilidade nos termos do art. 23º, n.º 1, da LGT, não há qualquer habilitação dos sucessores para a execução, mas antes uma verdadeira reversão da execução fiscal contra estes, com observância do preceituado no art. 23º, n.º 4, da LGT quanto à sua citação e ao exercício do direito de audição (relativamente ao qual deve ser observado o disposto no art. 60º, n.º 4, 5 e 6, da LGT). Porém, nenhuma norma na legislação tributária parece admitir esta forma de reversão *per saltum*, em que uma execução fiscal inicialmente instaurada junto do devedor originário da obrigação tributária é directamente revertida contra o(s) sucessor(es) do *eventual* responsável tributário subsidiário por aquela dívida. A única norma que o poderá admitir será o art. 29º, n.º 2, da LGT – mas ainda assim, admiti-lo-á indirectamente, na medida em que apesar de prever a transmissão por morte de dívidas tributárias subsidiárias não liquidadas, não se ocupa da *forma* através da qual tal transmissão deverá operar.

De facto, refira-se em primeiro lugar que os sucessores de responsáveis tributários subsidiários não constam do elenco de sujeitos contra os quais pode ser originariamente instaurada uma execução fiscal (por, conforme exige o art. 153º do CPPT, não constarem do título executivo⁸⁸ nem serem sucessores de devedores originários) e também não constam do elenco de sujeitos contra os quais pode reverter a execução fiscal - exactamente porque não são responsáveis subsidiários pelo pagamento da dívida (v. art. 24º da LGT e ss) nem a lei admite expressamente a possibilidade de reversão da execução contra eles (como, aliás, acontece noutras situações⁸⁹). *Nessa medida*, citados para uma execução fiscal no âmbito de uma reversão e não no âmbito de uma habilitação judicial, os sucessores poderão ser considerados partes ilegítimas nessa execução se atendermos, em especial, aos requisitos de formação do título executivo e ao disposto nos arts. 153º e 204º, n.º 1, alínea b)⁹⁰, ambos do CPPT.

⁸⁸ Não constam, porque não são os devedores de imposto em nome de quem este foi liquidado – assim, v. art. 163º, n.º 1, alínea d), do CPPT, Rui Duarte Morais, *ob. cit.*, p. 113. Refira-se que o título executivo é condição necessária e suficiente da acção executiva, e define o fim e os limites da execução - assim, Rui Duarte Morais, *ob. cit.*, p. 36, adoptando a caracterização de Anselmo de Castro, *Acção Executiva Singular*, 1973, p. 14 ss.

⁸⁹ V., designadamente, os arts. 157º e 158º do CPPT.

Há ainda AA. que referem a possibilidade de reversão da execução fiscal contra o cônjuge do executado, nos casos previstos nos arts. 220º e 239º do CPPT - assim, Jorge Lopes de Sousa, *ob. cit.*, p. 53.

⁹⁰ Contra a existência de fundamento de oposição à execução por tal motivo encontra-se o Ac. do STA, de 30.09.2009: www.dgsi.pt, proc. 0329/09.

Depois, podemos ainda afirmar que a reversão da execução fiscal contra sucessores não permite que estes *sucedam a efectivos* responsáveis subsidiários. De facto, reverter a execução fiscal directamente contra um sucessor não permite *sanar* o facto de não ter existido reversão contra o *possível* responsável subsidiário, entretanto falecido. Em boa verdade, do disposto no art. 23º, n.º 1, da LGT e no art. 9º, n.º 3, do CPPT resulta que os responsáveis subsidiários têm legitimidade para participar na execução fiscal na medida em que a mesma tenha sido revertida contra eles, sendo tal reversão que permite efectivar a responsabilidade subsidiária. Pelo que é a reversão fiscal que simultaneamente legitima a participação de responsáveis subsidiários na execução fiscal e efectiva a sua responsabilidade.

Dos referidos preceitos não resulta, nem pode resultar, que a reversão da execução contra sucessores legitime a participação destes, enquanto executados, na execução fiscal, não resultando também que a reversão da execução contra os mesmos efective a responsabilidade subsidiária do *de cuius*. Portanto, para além de ser ilegal reverter uma execução fiscal contra um sucessor, tal reversão não pode cumprir o seu objectivo de efectivação da responsabilidade subsidiária do falecido - na medida em que tal apenas poderia ser alcançado se a reversão fosse instaurada contra este.

Podemos então concluir que, em termos adjectivos, a nossa lei tributária não se encontra vocacionada para permitir o chamamento, a uma execução fiscal, de sucessores de *eventuais* responsáveis subsidiários (contra quem, em virtude da ocorrência de falecimento, aquele processo nunca reverteu).

3.3.2. Dos problemas relacionados com a audição do sucessor e da efectivação de uma responsabilidade tributária objectiva

A reversão da execução fiscal directamente contra um sucessor implica que alguns dos pressupostos da reversão operem na pessoa destes – designadamente, a audição prévia, prevista no art. 23º, n.º 4, da LGT.

No entanto, é incomportável admitir a audição de um sucessor como forma de efectivar a responsabilidade subsidiária do *de cuius*, não só porque tal não resulta do disposto no art. 23º, n.º 4, da LGT, mas também porque a audição prévia apenas cumpre cabalmente a sua função quando o participante que é ouvido tem, efectivamente, conhecimento de causa. Um sucessor, pelo parco ou nenhum conhecimento que tem da vida do devedor originário ou do *de cuius* - “podendo mesmo ser menor de pouca idade ou nascituro”⁹¹ -, não poderá, com grande probabilidade, indicar bens do devedor originário que tornem desnecessária a reversão ou apontar causas de

⁹¹ Jorge Lopes de Sousa, *ob. cit.*, p. 52.

justificação que afastem a presunção de culpa (a qual, em boa verdade, não recai sobre ele, mas sobre o falecido), quando esta tenha aplicação – o que parece aproximar a responsabilidade tributária subsidiária de uma maior objectividade⁹².

Este problema agrava-se, efectivamente, no que diz respeito à presunção de culpa. A presunção de culpa dos gestores estabelecida no art. 24º, n.º 1, alínea b), da LGT é um desvio à regra geral em matéria de ónus da prova previsto no art. 342º, n.º 1, do Cód. Civil, em geral, e no art. 487º, n.º 1, do mesmo diploma legal, em particular. Tal desvio encontra a sua fundamentação na maior facilidade que, presumivelmente, os gestores terão para afastar a sua culpa⁹³, culpa esta que é fundamento de responsabilização pelas dívidas tributárias de outrem. Por isso mesmo, não podemos aplaudir a subsistência da presunção do art. 24º, n.º 1, alínea b), da LGT relativamente aos sucessores dos gestores falecidos sem a qualidade de revertidos, por ausência de fundamento para tanto. Se o legislador tributário mantiver a presunção em causa, os sucessores achar-se-ão (como se acham) efectivamente impossibilitados de produzir qualquer defesa e encontrar-se-ão (como se encontram) numa situação de desigualdade de armas que contraria o ónus da prova consagrado nos artigos supra referidos.

Ora, e como já foi dito, a culpa é pressuposto da responsabilidade tributária subsidiária, e tal facto imprime subjectividade a esta figura. E também como já referido anteriormente, poder-se-á admitir a construção de uma presunção de culpa contra o responsável subsidiário, por ele ter, presumivelmente, maior facilidade em afastá-la. Mas o sucessor não encontra essa facilidade. Por isso, admitir uma presunção de culpa e esperar que um sucessor a consiga afastar é permitir, na prática, a existência de uma responsabilidade tributária subsidiária objectiva.

3.3.3. Da anulação da subsidiariedade

O art. 29º, n.º 2, da LGT vem expressamente admitir, como sabemos, a transmissão por morte da responsabilidade tributária subsidiária antes de a mesma se encontrar liquidada. No entanto, estamos em crer que

⁹² Não obstante, não deixe de se referir, a propósito, que concordamos com a Jurisprudência do STA referenciada no ponto 4.2 quando nesta se lê, sem excepção, que “não sofre dúvida de que os sucessores dos responsáveis subsidiários são responsáveis pela satisfação das dívidas em que estes *se tenham constituído*” [sublinhado nosso]. Mas o problema, estamos em crer, reconduz-se ao seguinte: para a constituição da responsabilidade tributária subsidiária, o STA admite que alguns dos respectivos pressupostos (tal como a audição prévia do responsável) ocorram na pessoa do sucessor do *eventual* responsável; pela nossa parte, consideramos que tais pressupostos apenas se podem cumprir, inteiramente, na pessoa do falecido.

⁹³ Assim, Jorge Lopes de Sousa, *ob. cit.*, p. 52.

o legislador tributário confunde a liquidação de uma dívida tributária com a liquidação de uma indemnização por responsabilidade civil extracontratual (como acontece com o tipo de responsabilidade tributária *supra* referido) à qual estão associadas condições específicas e próprias do processo de reversão de execução fiscal onde se insere.

De facto, se nos termos do art. 36º, n.º 1, da LGT a liquidação em nada influi na constituição da dívida tributária propriamente dita - assim se justificando o disposto no art. 29º, n.º 2, da LGT no que às dívidas originárias diz respeito -, o mesmo não se pode dizer da liquidação da mencionada indemnização. Em boa verdade, e para além de outros pressupostos que foram já analisados *supra*, a quantificação do montante indemnizatório depende da insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal, seus sucessores e responsáveis solidários, sendo nessa insuficiência que reside um dos pressupostos estruturantes da responsabilidade – a sua subsidiariedade (assim, art. 23º, n.º 2, da LGT), **na qual vamos centrar a nossa atenção neste concreto ponto**, pela intrínseca relação que tem com a quantificação da indemnização. E mesmo que, no momento da reversão, não estejam executados aqueles bens, após a reversão deve a execução ser suspensa até a excussão de tal património se completar (conforme dispõe o art. 23º, n.º 3, da LGT).

Efectivamente, no que respeita à dívida originária de imposto, a liquidação limita-se a “declarar a situação jurídica existente à data da ocorrência do facto gerador”⁹⁴. Mas uma vez que no momento da liquidação da dívida tributária subsidiária ainda se estão a produzir pressupostos da responsabilidade, a liquidação não se limita a declarar uma situação pré-existente mas antes a acompanhar a produção e a efectivação de tal responsabilidade.

Nestes termos, admite o art. 29º, n.º 2, da LGT a transmissão por morte de uma obrigação que ainda não se encontra constituída, por não se encontrar preenchido [pelo menos] um dos seus pressupostos, o que é, de todo em todo, inconcebível. Pois sendo a subsidiariedade pressuposto e traço essencial da reversão, sendo a reversão que efectiva a responsabilidade subsidiária - nas palavras de ANTÓNIO LIMA GUERREIRO⁹⁵, “antes da reversão da execução fiscal (...) inexistente a figura do responsável subsidiário” - e sendo a herança constituída pelas situações jurídicas de natureza patrimonial que se encontravam na titularidade do falecido no momento da morte e não devam extinguir-se por efeito desta, então não podemos admitir a solução do art. 29º, n.º 2, da LGT, quando esta permite a sucessão de obrigações tributárias que não compunham a esfera jurídica do *de cuius* no momento da sua morte, pelos motivos expostos.

⁹⁴ Rui Duarte Morais, *ob. cit.*, p. 11.

⁹⁵ *Ob. cit.*, p. 130.

3.3.4. Da aceitação errónea da herança

A decisão de aceitação da herança é tomada, claro está, com base no património que nesse momento (isto é, no momento da aceitação) a compõe. Como referimos anteriormente, pela aceitação o sucessor manifesta a sua vontade no sentido de adquirir os direitos e obrigações que lhe hajam sido *transmitidos* pela lei ou pelo testamento.

Assim, se o *de cuius* falece sem a qualidade de responsável tributário subsidiário (na medida em que nenhuma execução fiscal reverteu contra ele em vida), e posteriormente o sucessor se vê confrontado com uma reversão de execução fiscal por *supostas* dívidas tributárias do *de cuius* (contra a qual, com grande probabilidade, não se poderá defender), tal significa que o sucessor assistirá a uma alteração do quantitativo hereditário que poderá não desejar assumir – mas com o qual, em virtude da irrevogabilidade da aceitação da herança (v. art. 2061º do Cód. Civil) e do facto de esta não poder ser feita sob condição, a termo, ou parcialmente (v. art. 2054º, n.º 1 e 2, do Cód. Civil)⁹⁶, terá de se resignar (pese embora o facto de apenas responder com o limite das forças da herança). Em virtude do que vem sendo dito, o herdeiro poderá ser induzido a aceitar a herança deixada pelo *de cuius* por desconhecer que a mesma será, no futuro, onerada por uma ou mais obrigações tributárias subsidiárias imputadas a este último.

Portanto, ao admitir que a responsabilidade tributária subsidiária se efective não directamente contra o *de cuius*, mas na esfera dos seus sucessores, o legislador tributário consente que estes aceitem a herança sem conhecerem a verdadeira situação patrimonial pela qual poderão vir a ser chamados a responder. E, nessa mesma medida, serão chamados a responder por uma responsabilidade tributária do *de cuius* que, no momento da sua morte, era ainda eventual, “suposta”, não efectivada – e que, portanto, se encontrava oculta. Como tivemos oportunidade de referir *supra*, foi exactamente este o motivo que conduziu o legislador tributário espanhol a proibir a transmissibilidade de dívidas tributárias subsidiárias cujo acto derivativo de responsabilidade não tenha sido notificado ao *de cuius* com anterioridade ao seu falecimento. E cremos que bem.

3.3.5. Paralelo adjetivo com a responsabilidade civil extracontratual

Sem prescindir do que foi anteriormente dito, refira-se ainda que em Processo Civil é admitida a instauração de acções de condenação⁹⁷ directamente contra os sucessores dos responsáveis pela prática de factos ilícitos, na

⁹⁶ V. João António Lopes Cardoso e Augusto Lopes Cardoso, *ob. cit.*, pp. 20 e 22.

⁹⁷ Para uma caracterização das espécies de acções previstas no art. 4º do CPC v., por todos, Francisco Manuel Lucas Ferreira

medida em que a acção de condenação apenas vem declarar a responsabilidade civil extracontratual. De facto, o momento constitutivo da responsabilidade civil delitual dá-se com a verificação dos respectivos pressupostos (facto, dano, nexos de causalidade entre facto e dano, culpa e ilicitude) e, nessa medida, ainda que o responsável faleça antes de instaurada a acção de condenação, a mesma pode ser intentada directamente contra os seus sucessores – enquanto representantes do *de cuius* -, porque a responsabilidade já se encontra verdadeiramente constituída, apenas não se encontrando declarada.

Poder-se-ia ponderar que, tendo a responsabilidade tributária subsidiária a natureza de responsabilidade civil extracontratual, seriam então transponíveis para o contexto da reversão da execução fiscal as considerações efectuadas supra. Julgamos ser esse o entendimento que tem subtilmente justificado a reversão da execução fiscal *directamente* contra os sucessores dos responsáveis subsidiários, entendendo-se que essa reversão é meio adequado a transmitir a responsabilidade subsidiária do *de cuius* aos seus herdeiros.

No entanto, apesar de defendermos que, efectivamente, a responsabilidade tributária subsidiária assume a natureza de responsabilidade civil extracontratual, a verdade é que a reversão da execução fiscal apresenta várias especificidades face às acções de condenação *supra* referidas o que, a nosso ver, impede que a natureza da responsabilidade subsidiária possa justificar a reversão da execução fiscal directamente contra um sucessor⁹⁸.

Em primeiro lugar refira-se que a reversão da execução fiscal é, como vimos, o momento em que se efectiva a responsabilidade subsidiária, existindo aspectos conexos com a mesma que, se não estiverem verificados, impedem a sua concretização. Recorde-se, por exemplo, a obrigatoriedade de audição do responsável subsidiário

de Almeida, *ob. cit.*, p. 70.

As acções adequadas ao apuramento da responsabilidade civil extracontratual são as acções de condenação. Neste tipo de acções, a causa de pedir do A. é um facto ilícito imputável ao lesante pelo que, e sem prejuízo de o tribunal dever ainda emitir um juízo sobre a existência do direito, o que o Autor pretende é que, em consequência da verificação daquele facto ilícito, o tribunal condene o réu na prestação de uma coisa ou de um facto (art. 4º, n.º 1, alínea b), do CPC), designadamente como forma de reintegração do direito violado. Assim, Francisco Manuel Lucas Ferreira de Almeida, *ob. cit.*, p. 77, José Lebre de Freitas, João Redinha e Rui Pinto, *ob. cit.*, p. 15 e Abílio Neto, *ob. cit.*, p. 64.

A acção de condenação, enquanto acção declarativa, reconhece ou aprecia uma situação jurídica pré-existente, pelo que os efeitos da sentença que a declare produzem-se normalmente retroactivamente - Francisco Manuel Lucas Ferreira de Almeida, *ob. cit.*, p. 74.

⁹⁸ Cremos que Abílio Morgado, *ob. cit.*, pp. 79 e 81, se posiciona exactamente neste sentido quando reconhece que “o instituto da responsabilidade tributária convoca (...) os pressupostos da responsabilidade civil por factos ilícitos”, mas que a sua aplicação no âmbito da responsabilidade tributária subsidiária tem de se adaptar ao “sistema específico [aqui] erigido”.

bem como a necessidade de excussão do património do devedor originário (que tem lugar aquando, ou mesmo após, a reversão da execução fiscal).

Assim, ao contrário da instauração da acção de condenação, que se dá num momento em que todos os pressupostos da responsabilidade civil extracontratual se encontram reunidos – sendo, portanto, admissível que o sucessor represente o de *cuius* em juízo, até porque, como acção declarativa que é, apenas vem reconhecer ou apreciar uma situação jurídica pré-existente -, a reversão da execução fiscal não pode ser instaurada contra o sucessor, na medida em que existem pressupostos da responsabilidade subsidiária não verificados antes da morte do *de cuius*. Então, poderá a acção de condenação em processo civil ser instaurada contra o sucessor, pois a respectiva sentença apenas procederá a uma averiguação da reunião dos pressupostos e conseqüente condenação por responsabilidade civil extracontratual (retroagindo tal condenação ao momento da constituição da responsabilidade, que é anterior ao falecimento). Já a reversão da execução fiscal deve ser instaurada apenas contra o responsável, pois aquando da sua realização - ou em momentos temporalmente conexos com a mesma - há ainda pressupostos da responsabilidade tributária que devem ser produzidos, e que devem ser produzidos na pessoa que lhes deu origem.

Refira-se também que, e de acordo com a jurisprudência uniforme do STA *supra* referida, a reversão constitui a abertura de um excerto de natureza declaratória no processo de execução fiscal, “com vista precisamente a tornar mais expedito o apuramento da responsabilidade solidária ou subsidiária dos administradores ou gerentes”. Concordamos. No entanto, não é menos verdade que, apesar de a execução fiscal se tratar de uma verdadeira acção processual, existe uma “forte componente não jurisdicional”, pois muitos actos, por serem praticados por órgãos administrativos (v.g., o órgão de execução fiscal), assumem uma natureza consentaneamente administrativa – assim acontece, exemplificativamente, com a reversão da execução fiscal⁹⁹.

Pelo que os raciocínios que se formulam a propósito das acções judiciais instauradas para condenação por responsabilidade civil extracontratual não podem ser transpostos para o âmbito da responsabilidade tributária subsidiária dos membros de corpos sociais, porque, apesar de ser a mesma natureza jurídica que entretece os dois institutos, a verdade é que os mesmos apresentam diferenças irreconciliáveis.

⁹⁹ Joaquim Freitas da Rocha, *ob. cit.*, pp. 286 e 292 a 294. Não obstante, este A. refere que se salvaguarda a possibilidade de recurso ou reclamação para o Tribunal.

3.3.6. Da eventual violação material do art. 30º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa

Independentemente de o falecimento do *de cuius* ter ocorrido antes ou depois da reversão da execução fiscal contra o mesmo, impõe-se questionar se a transmissão de uma obrigação tributária subsidiária não violará, pelo menos materialmente, o princípio da intransmissibilidade das penas previsto no art. 30º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa.

Conforme tivemos oportunidade de referir *supra*, a responsabilidade tributária subsidiária obedece a uma função sancionatória, sobretudo na sua vertente preventiva, na medida em que a possibilidade de execução do património do gestor para o cumprimento de dívidas tributárias de outrém incentivá-lo-á ao cumprimento atempado de obrigações fiscais. Assim sendo, Jorge Lopes de Sousa¹⁰⁰ refere que a finalidade sancionatória só pode existir relativamente a quem tenha exercido a actividade de administração da empresa. Em boa verdade, tal função sancionatória não se verificará no que diz respeito aos sucessores, uma vez que estes não actuaram de forma culposa nem poderão corrigir *futuramente* um comportamento.

Portanto, sendo atribuída à responsabilidade tributária subsidiária uma finalidade sancionatória, é legítimo questionar se a transmissão por morte da mesma não violará o princípio da intransmissibilidade das penas previsto no art. 30º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa. E ainda que material e indirectamente, cremos que a resposta poderá ser positiva, embora estritamente dependente da finalidade atribuída ao instituto da responsabilidade tributária dos gestores e da importância que seja atribuída a tal finalidade.

4. Conclusão

Dado o fio condutor que nos guiou ao longo da presente exposição, concluímos que a admissibilidade de transmissão por morte de dívidas tributárias subsidiárias que não foram objecto de reversão contra o responsável tributário subsidiário é, actualmente, absolutamente criticável entre nós.

Por falecer sem se terem verificado na sua pessoa os pressupostos da reversão, o defunto morre sem a qualidade de responsável subsidiário, e o património por si deixado não alberga tal dívida tributária subsidiária. Para superar as dificuldades impostas por esta circunstância, a execução fiscal inicialmente instaurada contra o originário devedor para cobrança coerciva da dívida tributária é revertida, de *per saltum*, directamente contra os sucessores do falecido. No entanto, a reversão contra sucessores não é meio adjectivo adequado para legitimar a participação destes numa execução fiscal, nem permite efectivar *post mortem* a responsabilidade subsidiária do

¹⁰⁰ *Ob. cit.*, p. 52.

falecido – não só porque a lei não admite tal hipótese mas também porque o exercício dos pressupostos da reversão na pessoa dos sucessores é inócuo ao alcance desse objectivo. E não se esqueçam, entre outros, os problemas relacionados com a aceitação da herança e com a objectivação da figura da responsabilidade tributária subsidiária levantados.

É incomportável admitir a transmissão *mortis causa* da responsabilidade subsidiária antes da instauração da execução fiscal ou antes da sua reversão *essencialmente* porque o legislador tributário, apesar de ter admitido tal possibilidade, não construiu os meios legais necessários para a efectivar. Assim, pensamos que ao legislador tributário nacional se impõem dois caminhos – revogar o art. 29º, n.º 2, da LGT, na parte em que este admite a transmissão de dívidas tributárias subsidiárias não liquidadas ou manter tal previsão legal, embora com a criação de mecanismos que permitam sustê-la (designadamente, no âmbito do procedimento e processo tributário).

Esperamos ter deixado o nosso contributo para a reflexão do tema em estudo – o que tentamos fazer de forma objectiva, séria e empenhada. Entendemos que a análise da admissibilidade da transmissão *mortis causa* de dívidas tributárias subsidiárias, ainda não desenvolvida de forma ampla entre nós, é inadiável e premente, pois urge destruir uma “falsa serenidade que, tantas vezes, é o principal obstáculo da evolução”¹⁰¹.

¹⁰¹ Júlio Gomes, *ob. cit.*, p. 97.