

- 2** Nota de abertura
- 3** Maria Margarida Cordeiro Mesquita  
IVA: o regime dos serviços prestados por advogados
- 8** J. L. Saldanha Sanches  
As avaliações do IVA e os deveres de cooperação dos retalhistas
- 11** Maria Eduarda Azevedo  
A protecção jurídica e o regime fiscal do software
- 14** J. Silvério Mateus  
Regime fiscal dos loteamentos urbanos
- 21** \*Jurisprudência
  - Oposição à execução e título executivo
  - Reversão da execução e título executivo
- 33** Decisões administrativas
  - Sisa: Aquisição de habitações. Isenção. Convolução de isenções.
  - Sisa: Avaliação do artigo 57.º do Código. Divergência entre o preço declarado e o preço efectivo.
  - Sisa e imposto de mais-valias: Troca de bens presentes por bens futuros.
  - Imposto sobre sucessões e doações: Bens imóveis. Determinação do seu valor.
- 39** Documentos
  - Dossier Reforma Fiscal-II
  - Autorizações legislativas na proposta de lei do orçamento.
- 48** Consultório
  - Legislação (destacável)
  - Diagramas fiscais (destacável)

## FISCO

■ DOCTRINA ■ JURISPRUDÊNCIA ■ LEGISLAÇÃO ■

■ DIRECTOR: Jaime Antunes ■ COORDENAÇÃO EDITORIAL E TÉCNICA: J. L. Saldanha Sanches, J. Magalhães Correia, Rui Barreira  
 ■ COLABORADORES: António Borges (econ.-ROC-ISCTE), António Simões Mateus (econ.-IGF), Carlos M. Bernardes (econ.-Coopers & Lybrands), Carlos Loureiro (gest.-Arthur Andersen & Co.), Domingos P. de Sousa (adv.-FDL), Eduardo Cabrita (jur.-IGF-FDL), Eduardo Paz Ferreira (adv.-FDL), João Gonçalves Pinto (jur.-IGF), Joaquim S. Mateus (jur.-DGCI), J. Costa Santos (jur.-FDL), J. L. Saldanha Sanches (jur.-CEF-FDL), Jorge Magalhães Correia (jur.-IGF-FDL), Leonor Cunha Torres (jur.-FDL), Luís Chaves de Almeida (econ.-APOTEC), Luís Máximo (jur.-FDL), Luís Oliveira (adv.), Manuel António Pita (jur.-ISCTE), Margarida Mesquita Palha (jur.-CEF-UCP (L)), Maria Eduarda Azevedo (jur.-CEF-FDL), Maria dos Prazeres Lousa (econ.-CEF), Maria Teresa Barbot de Faria (econ.-CEF), Pedro Leandro (econ.-ROC-ISCTE), Ricardo Sá Fernandes (adv.-FDL), Rogério Pereira Rodrigues (econ.-IGF-ISCTE), Rui Barreira (adv.-FDL), Rui Duarte Morais (adv.-UCP (P)), Rui Pinto Duarte (adv.-FDL), Teresa Venda (econ.), Vasco Valdez Matias (jur.-IGF-ISCAL).

■ DIRECÇÃO COMERCIAL: António Manso ■ DIRECÇÃO DE PRODUÇÃO: Joel Goes ■ ORIENTAÇÃO GRÁFICA: Raimundo Santos  
 ■ REVISÃO: José Imaginário ■ TRADUÇÃO: Teresa Curvelo ■ COMPOSIÇÃO E PAGINAÇÃO: Proinfec-Produtora de Informação Económica, Lda. — R. dos Fanqueiros, 174, 1.º — 1100 Lisboa ■ IMPRESSÃO E ACABAMENTOS: Tipografia Guerra, Viseu ■ DISTRIBUIÇÃO: Sodilivros, Trav. Estêvão Pinto, 6-A, 1000 Lisboa. Telef. 658902/3

■ PROPRIEDADE: Proinfec — Produtora de Informação Económica, Lda. — Sociedade por quotas; Capital: 10 000 000\$00; Sede: Rua Augusta, n.º 275, 5.º, Lisboa ■ Pessoa colectiva n.º 501810811 ■ Depósito legal n.º 23939/88 ■ Registo na DGCS n.º 112897 ■ ADMINISTRAÇÃO E PUBLICIDADE: Rua Augusta n.º 275, 5.º — 1100 Lisboa ■ Telefones: 37 22 81 — 36 97 69 — 36 50 02

Revista mensal ■ Preço de cada número: 700\$00 ■ Assinatura anual: 7000\$00 ■ Pedidos de assinaturas para: FISCO, Rua Augusta n.º 275, 5.º, 1100 Lisboa ■ As opiniões expostas nos trabalhos são da exclusiva responsabilidade dos seus autores.

## Reversão da execução e título executivo

ACÓRDÃO DE 28 DE OUTUBRO DE 1987

**Processo de execução fiscal. Prosseguimento contra outro executado. Nulidades**

Sumário: *I. Caracteriza-se pela celeridade o processo de execução fiscal, dada a sua finalidade de arrecadação de receitas para o Estado ou entidades equiparadas. — II. Assim, nada parece obstar a que, no seu decurso, e depois de liquidada a responsabilidade de um executado, a execução venha a prosseguir contra um outro e até outros alheios ao processo, embora com emissão de novo título. — III. Tal solução encontra ainda justificação no princípio de economia processual, desde que não contrariado por outro que lhe seja superior em hierarquia, como será o caso do da estabilidade da instância. — IV. A falta de requisitos do título executivo definida no artigo 156.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos gera, em princípio, nulidade, de conhecimento oficioso.*

Recurson.º4341 em que são recorrente o Ministério Público e a Fazenda Pública e recorrido Américo Godinho Cardoso Botelho e de que foi Relator o Ex.mo Juiz Contencioso Dr. Girão Cardoso.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. Américo Godinho Cardoso Botelho melhor identificado nos autos veio deduzir oposição à execução n.º 37/70, alegando, para tanto e em suma, o seguinte:

— Em 2 de Março de 1958, celebrou com a Ordem Terceira de São Francisco um contrato de cessão de exploração do Hospital, Hospício, Farmácia e outros serviços de assistência a doentes, propriedades daquela Ordem;

— Tinha o contrato termo em 25 de Dezembro de 1977;

— Com relação aos funcionários,

contribuía a Ordem para os respectivos encargos sociais, nomeadamente para a Caixa de Previdência dos Empregados da Assistência;

— Em virtude de estipulação contratual, que obrigava a que toda a administração dos institutos cedidos se processasse em nome daquela Ordem, a entidade obrigada a efectuar os pagamentos à Caixa de Previdência era a própria Ordem, por isso responsável perante a Caixa;

— Mas durante a vigência do contrato de cessão de exploração, os pagamentos eram, na verdade, feitos pelo oponente, na qualidade de administrador dos institutos de assistência;

— Todavia, o contribuinte, no sentido próprio, foi sempre a Ordem e não o oponente;

— O oponente exerceu pessoal e efectivamente a administração dos institutos cedidos até ao mês de Maio de 1974, conseguindo ainda manter efectiva gestão até 31 de Outubro de 1975, data em que foi instaurado o «Controlo Operário» do hospital e dos outros institutos;

— A partir desta data, ficou o oponente limitado e até dependente da vontade e da acção da «Comissão de Controlo», o que determinou que viesse a ausentar-se de Portugal, oito dias depois da instauração do «Controlo Operário»;

— Constituiu, então, seu bastante procurador Alfredo dos Santos Freire, para o substituir na gestão dos institutos cedidos;

— O oponente, a partir de 31 de Outubro de 1975, esteve totalmente afastado da gestão dos institutos cedidos;

— Até esta data os institutos da Ordem sempre pagaram, embora com ligeiro atraso, as contribuições para a Previdência;

— Porém, a partir da instauração do «Controlo Operário», as contribuições para a Caixa de Previdência deixaram de ser pagas, pelo que, em 1 de Janeiro de 1980, a dívida da Ordem às Caixas de Previdência ascendia a 24 471 876\$40;

— E o oponente não teve qualquer intervenção na administração da entidade obrigada aos aludidos pagamentos a partir de 9 de Novembro de 1975;

— Além de não figurar no título executivo, não é sujeito na relação jurídico-laboral que está na base da obrigação de efectuar pagamento à Caixa de Previdência;

— E mesmo que a Ordem pudesse equiparar-se «às empresas ou sociedades de responsabilidade limitada», ainda assim o oponente carecia de legitimidade para a exercer;

— Com efeito a responsabilidade definida no artigo 16.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos é meramente subsidiária em relação à da entidade devedora e limitada à importância em dívida depois de executado o património da entidade devedora;

— De resto, para que tal responsabilidade surja é necessário que a dívida respeite ao período de gerência do administrador e que a mesma tenha sido exercida real e efectivamente;

— No caso, a execução foi instaurada contra a Ordem, mas não prosseguiu os seus termos até final;

— Não pode, pois, dizer-se que se executou previamente o património daquela entidade, pelo que não está verificada a condição que legitimaria o prosseguimento da execução contra o oponente;

— E ainda que tal execução tivesse ocorrido, mesmo assim se manteria a ilegitimidade do oponente, já que nenhuma interferência teve na administração durante o período a que se reportam as dívidas.

Terminou pedindo que fosse considerado parte ilegítima na execução, nos termos da alínea h) do artigo 170.º do Código de Processo das Contribuições Impostos, prosseguindo a execução contra a Ordem ou, caso assim se não entendesse, que se limitasse a sua responsabilidade até 31 de Outubro de 1975 e se lhe aplicasse o disposto na alínea x) do artigo 2.º da Lei n.º 17/82, prosseguindo a execução contra a Ordem.

2. Por sentença de fls. 81 e seguintes, o Senhor Juiz da 1.ª Instância julgou a impugnação improcedente.

3. Desta decisão recorreu o oponente para o Tribunal da 2.ª Instância, o qual, por acórdão de fls. 127 e seguin-

tes, lhe concedeu provimento e, revogando a decisão recorrida, julgou procedente a oposição.

4.1. Por não se ter acomodado ao sentido da decisão, o Digno Agente do Ministério Público junto do Tribunal da 2.ª Instância interpôs, por seu turno, recurso para este Supremo Tribunal, alegando em tempo oportuno e tal como consta de fls. 119 e seguintes, em termos que se dão como reproduzidos:

Finalizou com as conclusões que se transcrevem:

«1.ª — Nada impede que em execução fiscal por dívidas à Segurança Social esta venha, uma vez citado o primitivo executado, desistir da execução, por aquele ter solvido anteriormente toda a sua responsabilidade, requerendo em simultâneo que a execução prossiga seus termos contra outros executados com base em novo título executivo;

2.ª — O douto acórdão recorrido, ao não entender assim, e ao julgar um dos devedores constantes deste novo título executivo, entretanto citado, como não gozando de necessária legitimidade para a execução, violou, por erro de interpretação, o disposto na 1.ª parte da alínea h) do artigo 176.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos;

3.ª — Deve, pois, o mesmo ser revogado e substituído por outro que declare insubsistente a suscitada ilegalidade do ora recorrido, julgando-se, depois, improcedente a sua deduzida oposição ou, se para tal o acórdão recorrido não fornecer eventualmente os necessários elementos de facto, seja ordenada a remessa do processo a este Tribunal Tributário da 2.ª Instância a fim de que possa ser ampliada aquela matéria com vista à pertinente decisão de direito (artigo 729.º, n.º 2, do Código de Processo Civil).»

4.2. Da decisão recorreu igualmente, ainda para este Supremo Tribunal, o Senhor Representante da Fazenda Pública junto da 2.ª Instância alegando nos termos recolhidos a fls. 126 e seguintes da acta.

Concluiu:

«1. O título executivo que serve de base a execução fiscal não enferma, do nosso ponto de vista, de nenhum vício que acarrete a nulidade do mes-

mo; logo está de acordo com o artigo 156.º do Código das Contribuições e Impostos e se vê os previstos nos artigos 153.º e 155.º, alínea c), do mesmo Código;

2. A existência do contrato de cedência de exploração (à parte o aspecto formal) faz com que no período de tempo a que diz respeito a quantia exequenda (Abril de 1972 a Dezembro de 1977), o oponente geriu por sua conta e risco os estabelecimentos da Venerável Ordem agindo como uma verdadeira entidade patronal — daí que a sua legitimidade esteja, desse modo, assegurada em relação à execução como *devedor originário*; aliás, a esposa também é responsável pela dívida, conforme muito bem deixou referido o Ilustre Magistrado do Ministério Público.

3. A actividade hospitalar privada abrangida no âmbito da Caixa de Previdência (exequente), por força da alínea b) do n.º 1 da Norma III e do n.º 1 da Norma VI do respectivo Regulamento aprovado por Portaria de 1-5-1967, *in Diário do Governo* 2.ª Série, de 24 do mesmo mês, e ainda pela Caixa Nacional de Pensões de acordo com a Norma LXIV do mesmo Regulamento, nos pressupostos de incidência das contribuições em dívida, os quais, no período antes referido e apesar de a propriedade do estabelecimento hospitalar ser da Ordem Terceira de S. Francisco da Cidade, mas dada a existência do contrato de cedência de exploração, gerassem a responsabilidade do oponente (e esposa) que o constituiu em devedor «Originário»;

4. No título executivo já figuram como devedores o oponente e esposa (no segundo parágrafo da certidão de 25.12.1979).

Conclusão final:

Todos os requisitos exigidos para que o oponente e esposa sejam devedores «Originários», logo responsáveis em 1.º grau pela dívida exequenda que definitivamente a eles é imputada, verificaram-se e, a nosso ver, irrefutavelmente. Ora a insistir que assim não é, tal como o douto acórdão, achamos que todas as disposições legais acima referidas seriam contrariadas de forma irremediável.»

4.3. O original oponente, embora para tal notificado, não deduziu qualquer alegação.

5. Satisfeitos os vistos, cabe decidir.

6. A matéria de facto apurada no aresto sob censura é a que passa a referenciar-se:

Em 25 de Outubro de 1979, a Comissão Administrativa da Caixa de Previdência dos Empregados da Assistência certificou, para efeitos de cobrança coerciva, que a Ordem Terceira de S. Francisco da Cidade, pessoa moral e canonicamente erecta e com personalidade jurídica e judiciária, com sede na Rua Serpa Pinto desta cidade de Lisboa, que se encontrava abrangida no âmbito da citada Caixa por exercer actividade hospitalar privada, devia a tal entidade, até 30 de Setembro de 1979, a quantia global de 24 471 976\$40, proveniente de contribuições não pagas no decurso dos anos de 1972 a 1979, inclusive, discriminada por meses.

Citada em 12 de Setembro de 1981 para o pagamento daquela quantia e acréscimos legais, veio a Ordem, em 16 do mesmo mês e ano, opor-se à execução no tocante às contribuições até Dezembro de 1977, invocando um contrato celebrado com o ora recorrido e alegando já haver pago as contribuições da sua responsabilidade, consoante acordo celebrado com a Caixa, no seguimento de despacho de 16 de Maio de 1981, do Senhor Ministro dos Assuntos Sociais.

Em ofício de 6 de Novembro de 1981, a Caixa de Previdência, com base no citado despacho ministerial, solicitou ao 3.º Juízo do Tribunal da 1.ª Instância a «suspensão da execução em curso contra a Ordem de S. Francisco da Cidade e a continuação da execução contra o referido Américo Godinho Botelho e mulher, relativamente às contribuições em dívida até 31 de Dezembro de 1977, no montante global de Escudos 12 123 765\$40, acrescidos dos respectivos juros de mora».

O Senhor Juiz da 1.ª Instância ordenou então o prosseguimento da execução contra o ora recorrido e mulher, sendo o primeiro citado em 12 de Janeiro de 1983 e deduzido depois oposição.

Em 2 de Março de 1957, a Ordem Terceira e o ora recorrido celebraram um contrato de «cessão de exploração, abrangendo o Hospital, o Hospício e a

Farmácia e todos os outros serviços de assistência a doentes», ficando o Américo Godinho como Administrador, contrato esse referente a um período de 19 anos e com os direitos e obrigações dele constantes.

Em 8 de Novembro de 1975, o ora recorrido constituiu seu bastante procurador para, representando-o na sua ausência ou impedimento, praticar todos os actos no âmbito das suas funções administrativas no Hospital da Ordem Terceira, o adjunto do Administrador do mesmo Hospital, Alfredo dos Santos Freire.

Este, na qualidade de representante da Mesa Administrativa da Ordem Terceira, havia já assistido, em 31 de Outubro do mesmo ano e no Ministério do Trabalho, a uma reunião entre os representantes deste Ministério, a Comissão de Trabalhadores do dito Hospital e a Administração, na qual foi criada a «Comissão de Controlo» de todo o Hospital, que passou a ter acesso a todos os elementos e informações sobre a gestão deste.

O ora recorrido esteve ausente do País entre o mês de Março de 1977 e 7 de Agosto de 1981, pelo menos.

7.1.1. Como se sabe, o objecto da execução fiscal é a cobrança coerciva das dívidas ao Estado ou a outras entidades a este equiparadas, para o efeito que interessa.

E a execução tem de ser instaurada contra o devedor originário ou contra o seu sucessor — artigo 146.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos —, sempre mediante a prévia emissão de um título que certifique a existência de dívida certa, líquida e exigível — artigo 153.º do diploma.

Autuado o título executivo logo ocorre, como norma, a citação do executado — artigo 173.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos.

7.1.2. Acontece que a instância só se estabiliza depois de verificada a citação, nos precisos termos do artigo 268.º do Código de Processo Civil, de aplicação subsidiária — alínea c) do § único do artigo 1.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos.

7.1.3. Acresce que a execução fiscal, dado o seu fim de arrecadação

coerciva de dívidas ao Estado ou entidades equiparadas, caracteriza-se, em primeira linha, pela sua celeridade, valor que tem nesta específica forma de processo um peso bem relevante — cf. Laurentino Araújo, *Processo de Execução Fiscal*, p. 27.

7.1.4. Assim, nada parece obstar a que no decurso de uma execução fiscal, instaurada para cobrança de uma determinada dívida, e depois de liquidada a responsabilidade de um executado, a execução venha a prosseguir, quanto ao excedente, contra um outro, até então alheio ao processo, se bem que com a emissão de um novo título executivo.

Pressiona tal solução o cunho já antes assinalado à execução fiscal e outrossim o princípio da economia processual, que não se afigura, na hipótese, posto em causa pela prevalência de qualquer outro que lhe seja superior em hierarquia, nomeadamente o da estabilidade da instância.

7.2.1. Carecerá, porém, de força executiva o título a que falte algum dos seguintes requisitos:

a) Menção da entidade competente para o extrair, com assinatura devidamente autenticada;

b) Data em que foi passado;

c) Nome e domicílio do devedor;

d) Proveniência da dívida e indicação, por extenso, do seu montante — artigo 156.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos, ver o n.º 2 do artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 511/76, de 3 de Julho.

Estes requisitos são essenciais e a sua falta gera, em princípio, nulidade absoluta, que é de conhecimento oficioso — alínea h) e § 3.º do artigo 76.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos.

Esta nulidade só se verificará se apenas for detectada já no decurso do processo, devendo então o executado ser absolvido da instância — cf. Alfredo de Sousa e Silva Paixão, *Código de Processo das Contribuições e Impostos, Comentado e Anotado*, 2.ª edição, nota 9 ao artigo 76.º e notas 1, 2 e 3 no artigo 156.º.

7.2.2. No caso vertente, o ofício de 6 de Novembro de 1981 não ostenta a assinatura devidamente reconhecida designadamente pela aposição de selo branco, não menciona o domicílio do devedor, nem indica por extenso o

montante da dívida — alíneas a), c) e d) do artigo 156.º.

E à sua introdução em juízo seguiu-se, sem mais, a citação do ora recorrido, que ulteriormente se veio opor à execução, assim originando o conhecido desenvolvimento processual.

Tal documento encontra-se, pois, inquinado de nulidade absoluta, o que se declara.

7.3. Uma última palavra carece ainda de ser dita: para efeitos de definição da situação em análise, o identificado documento é o único relevante.

Com efeito, foi exclusivamente na sua base que prosseguiu a execução contra o ora recorrido, que nele fez sediar todas as suas posteriores atitudes processuais e que foram objecto de continuadas pronúncias.

Em conformidade, no aresto em apreço apenas semelhante ofício foi ponderado, sendo ponto assente que os recursos visam modificar as decisões recorridas e não criar decisões sobre matéria nova.

7.4. Resta, pois, decretar a ab-solução da instância do ora recorrido.

8. Termos em que se acorda em anular todo o processado, a partir do ofício de fls. 13 e 14 do processo executivo e apenso inclusive, nos termos do § 1.º do artigo 76.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos.

Sem custas.

Lisboa, 28 de Outubro de 1987.

*Armando José Girão Leitão  
Cardoso — António Ferreira da Rocha  
— Laurentino Araújo.*

Fui presente, *Gouveia e Melo.*

## ANOTAÇÃO

1. Tal como o acórdão da 2.ª Instância acima anotado, a presente decisão versa também sobre um problema de título executivo. Mas, ao contrário do anterior, em que o problema central era o do *processo de produção do título executivo*, neste o problema central é o de saber se um título executivo pode ser utilizado num processo de execução que por efeito

da reversão passou a ter como destinatário outro que não o original. E, antecipando razões, parece-nos que a decisão materialmente justa deste acórdão, ao pôr em causa a validade formal do título executivo, deixa por resolver algumas questões que nos parecem essenciais neste tipo de processo. Como a da conciliação entre a celeridade do processo de execução, que representa afinal mais um privilégio creditório do Estado, e a tutela dos direitos fundamentais dos contribuintes, potencialmente ameaçados pela reversão das execuções se na oposição à mesma não for aceite com alguma latitude a questão da legitimidade do executado.

2. Mas comecemos pelos factos: contra a Venerável Ordem Terceira de S. Francisco, que explora actividades hospitalares, corria um processo de execução por dívidas à Caixa de Previdência. Mas essa mesma Ordem Terceira tinha realizado um contrato de cessão de exploração em 1958.

A dívida à Caixa de Previdência tinha surgido depois de 1974. E nesse mesmo período, devido à instauração do controlo operário na Venerável Ordem Terceira, o executado tinha perdido qualquer controlo sobre a exploração do mesmo hospital.

Ora, como se vê, estamos aqui muito afastados de qualquer problema quanto à produção do título executivo.

Se se aceita, como parece dever aceitar-se, que os poderes tributários do Estado deverão incluir a possibilidade de produção unilateral de títulos executivos, não há nenhuma razão válida para que o mesmo regime não seja aplicável às dívidas da Segurança Social.

Apesar da actual separação entre administração fiscal e administração parafiscal de formação do título executivo não mostra diferenças significativas.

Mas se o título executivo, na recente definição do prof. Antunes Varela, «é a peça, que pela sua *força probatória*, abre directamente as portas da *acção executiva*»<sup>1</sup> termos que pôr um problema que surge do ponto de

vista sistemático, logo depois de analisadas as condições da sua produção sem lesão inadmissível dos direitos dos particulares: até onde pode ser usado o título executivo? Contra o dador originário do imposto que teve todas as possibilidades de impugnar a liquidação e de fazer valer judicialmente os direitos de que se considera detentor? Ou também contra um terceiro, nomeadamente por efeito da reversão da execução? E bastará por isso a compatibilidade formal entre o modelo de título executivo refigurado pelo art. 156.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos?

Passamos assim da questão do título executivo para o da reversão da execução. E nomeadamente da reversão no caso da responsabilidade subsidiária dos gerentes pelas dívidas fiscais por cumprir.

3. O problema da reversão e dos seus limites foi objecto de duas decisões da 2.ª Instância, onde se colocaram os problemas de saber até onde era lícito fazer passar a execução do executado originário para um terceiro. No primeiro<sup>2</sup> tratava-se de um caso que cabia com toda a exactidão dentro da previsão literal do artigo 146.º do CPCI. Falecido o devedor originário, o processo de execução deveria correr contra os seus sucessores: um caso de reversão que nada mais é que o reflexo processual fiscal da responsabilidade da herança. Mas ao mesmo tempo que aceita a reversão da execução, não deixa o acórdão de sublinhar correctamente que nos encontramos perante um desvio à regra do Código de Processo Civil que não permite a execução contra pessoa que não figure no título executivo como devedores.

É este desvio da regra, que confere toda a segurança à execução civil, desunada a tornar mais fácil a execução dos créditos do Estado, que torna essencial definir os limites para o desvio: está aqui um problema central para o processo executivo.

Já no segundo acórdão da 2.ª Instância<sup>3</sup> sobre este mesmo assunto pas-

sámos do terreno sólido da sucessão da herança nas dívidas, para o terreno mais escorregadio da responsabilidade dos gerentes pela dívida não paga ao Estado. Mas a solução dada por este acórdão tem um sentido totalmente distinto do que se pode encontrar no que primeiro citámos: considerando que o artigo 16.º do CPCI define a responsabilidade solidária dos gerentes pelas dívidas fiscais afirma que é a este que cabe o ónus de provar que não incorre em responsabilidade, «a ausência de responsabilidade terá de ser provada pelo oponente»<sup>4</sup>.

Ora esta solução é claramente inaceitável: a reversão das execuções, tal como a responsabilidade subsidiária dos gerentes, são de regimes claramente excepcionais. No caso da responsabilidade dos gerentes pela dívida de uma pessoa colectiva com património autónomo<sup>5</sup>, esse desvio é pelo menos tão claro como a possibilidade de uma execução dirigida contra alguém que não figura no título executivo.

E na verdade, como o regime actual veio definir com mais rigor, só haverá responsabilidade solidária dos gerentes, se houver da sua parte «inobservância culposa das disposições legais». E a prova desta culpa caberá necessariamente à Administração que terá de demonstrar a efectiva censura-bilidade do seu comportamento<sup>6</sup>.

4. Com este panorama parece ser possível traçar um quadro de soluções para dois problemas conexos: o da possibilidade da reversão da execução e dos seus limites e da validade do título executivo em relação a devedores solidários e subsidiários.

Dispõe o artigo 30.º do CPCI que «os chefes das repartições de finanças antes de mandarem instaurar os competentes processos de execução fiscal» deverão anotar no verso das certidões as seguintes indicações, sempre que possível: (...) alínea *h*), nomes e moradas das pessoas solidárias ou subsidiariamente responsáveis».

Mas esta indicação terá necessariamente de ser aplicada a casos em que a situação de co-responsabilização não ofereça dúvidas: como por exem-

plo o dos herdeiros ou legatários em relação às dívidas da herança.

E se já oferecia dúvidas a propósito da responsabilidade dos gerentes antes da nova redacção do artigo 16.º, aparece como totalmente inadequada com a nova redacção que lhe considera aplicável o disposto no n.º 2 do artigo 78.º do Código das Sociedades: com esta disposição a responsabilidade só existe quando se verifique por parte de «gerentes, administradores ou directores (...) inobservância culposa das disposições legais ou contratuais» destinadas a proteger os direitos dos credores da sociedade.

A necessidade de demonstrar a conduta culposa desta dificilmente pode conciliar-se com o carácter que se pretende expedito do processo de execução fiscal: mas é indiscutível que a lei atribui expressamente à Administração o dever de provar essa conduta como condição de responsabilidade.

O que quer dizer que o fundamento

da ilegitimidade previsto pela alínea b) do artigo 176.º do CPCI terá de ser considerado como meio de defesa de quem se não considere responsável por ter conformado o seu comportamento com as normas legais.

E apesar da tendência que em muitos casos se pode encontrar no CPCI para não resguardar suficientemente os direitos dos executados, encontra-se nesta alínea do artigo 176.º um tratamento diferenciado entre sucessores do devedor e outros responsáveis: enquanto só haverá ilegitimidade da pessoa citada se esta não figurar no título nem for o seu «sucessor» aceita-se a alegação de ilegitimidade, embora com redacção confusa, por não se «ser responsável pelo pagamento da dívida».

E a discussão deste fundamento terá *consequentemente* lugar em sede de oposição à execução.

*J. L. Saldanha Sanches*

<sup>1</sup> *Revista de Leg. e Jurisprud.* n.º 121, p. 148

<sup>2</sup> Caso José A. Vieira, Lda., *Ciência e Técnica Fiscal*, 313/315, p. 465.

<sup>3</sup> Caso Carlos Alberto de Castro Silva Gaspena, *Ciência e T. Fiscal*, n.º 322/324, p. 420

<sup>4</sup> De acordo com a argumentação utilizada pelo acórdão «aquele que invocar cabe fazer a prova dos factos constitutivos do direito alegado», seria ao Estado, que afirma o seu direito de fazer reverter a execução contra os bens particulares do gerente da sociedade, que teria de fazer a prova de que estes eram efectivamente o gerente da sociedade no período em que surgiu a dívida. Mas a questão não se pode pôr desta forma. Ver a esse respeito do autor «O Ónus da Prova no Processo Fical», *Cadernos de Ciência e Téc. Fiscal*, Lisboa, 1987.

<sup>5</sup> Sobre a correcta interpretação desta norma, mesmo antes da alteração legislativa do Decreto-Lei n.º 68/87, que introduziu expressamente o requisito de conduta culposa como condição da responsabilidade. Ver Ruy de Albuquerque e António de Meneses Cordeiro, «Da Responsabilidade Fiscal Subsidiária: a Imputação aos Gestores dos Débitos das Empresas à Previdência» e o artigo 16.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 334-336, p. 147.

<sup>6</sup> A atribuição de uma presunção de culpa com a consequente inversão do ónus da prova seria, evidentemente, inaceitável.

# ECONÓMICO

semanário

**O RIGOR DA INFORMAÇÃO**  
**ECONÓMICA E FINANCEIRA.**