

O Código das Execuções Fiscais,* Mantém-se em Vigor na RAEM? — Comentário ao Acórdão do TSI da RAEM, de 28.01.2021-Processo n.º 938/2020

*João António Valente Torrão***

I. Matéria tratada no acórdão

1. Em 1.ª instância foi julgada procedente oposição à execução fiscal revertida contra A e B, administradores da “Companhia de C Lda.”, ao abrigo do art.º 295.º do CEF (Código das Execuções Fiscais), aprovado pelo Decreto n.º 38088, de 12 de Dezembro, por se considerar que a norma aplicável seria o art.º 249.º do Código Comercial e a Administração Fiscal não provou a existência da culpa dos dois executados na gestão da sociedade de forma a ter tornado o património social insuficiente para a satisfação do respectivo crédito.

2. Os factos que serviram de fundamento à decisão foram os seguintes: Em 29 de Novembro de 2017, o Chefe do Departamento de Inspecção do Trabalho da Direcção dos Serviços para os Assuntos Laborais (DSAL) proferiu o despacho de “deferimento” no relatório n.º 039115/DIT/LMAY/2017, indicando que como a “Companhia de C Lda.” tinha violado a lei por ter registado 141 não residentes para fins de emprego e ter-lhes arranjado trabalho, lhe seria aplicada a multa no montante de MOP 1.410.000,00 (vd. a fls. 626-634 dos autos administrativos).

* Aprovado pelo Decreto n.º 38088, de 12 de Dezembro de 1950.

** Juiz Conselheiro Jubilado do Supremo Tribunal Administrativo de Portugal.

➤ Em 27 de Dezembro de 2017, o despacho sancionatório acima mencionado foi recebido pelo representante legal da “Companhia de C Lda.” (vd. a fls. 635 dos autos administrativos).

Os executados A e B eram sócios e administradores da “Companhia de C Lda.” (vd. a fls. 9-18 dos autos).

Em 13 de Janeiro de 2018, terminaram as funções de A e B acima mencionadas como administradores (vd. a fls. 15 dos autos).

➤ Em 15 de Março de 2018, a DSAL emitiu o certificado n.º EC-105/2018/DIT para a cobrança coerciva da multa no montante de MOP 1.410.000,00 (vd. a fls. 3 dos autos de execução fiscal).

➤ Em 29 de Março de 2018, a “Companhia de C Lda.” foi dissolvida e extinguida depois de ter completado a liquidação (vd. a fls. 17-18 dos autos).

➤ Em 15 de Maio de 2018, a Repartição das Execuções Fiscais da DSF abriu o processo de execução fiscal contra a “Companhia de C... Lda.” (vd. a fls. 1 dos autos de execução fiscal).

➤ Em 17 de Janeiro de 2019, visto que a anterior “Companhia de C Lda.” não possuía bens para pagar as dívidas, a Repartição das Execuções Fiscais da DSF decidiu cobrar as dívidas a A, B e D (vd. a fls. 29 dos autos de execução fiscal).

➤ Citaram-se os executados A e B respectivamente em 31 de Janeiro de 2019 e em 3 de Fevereiro de 2019, para pagar a importância objecto do pedido de execução, com o selo de verba, os juros vencidos de 1% por mês e as dívidas e receitas do cofre (vd. a fls. 7 e 23 dos autos).

➤ Em 11 de Fevereiro de 2019 e em 12 de Fevereiro de 2019 respectivamente, os executados A e B apresentaram oposição.

3. Interposto recurso da decisão acima referida para o Tribunal de Segunda Instância, a entidade recorrida veio invocar que “a sentença recorrida faz uma errada aplicação da lei ao estender o regime da responsabilidade dos administradores para com os credores da sociedade, prevista no artigo 249.º do Código Comercial, aos artigos 295.º e 297.º do CEF, concretamente equiparando o credor social à RAEM (administração fiscal) e exigindo a esta, para que o

administrador responda pela obrigação, que faça prova da existência de culpa dos administradores na violação das normas destinadas à protecção do direito dos credores e que levou a que o património social se tomasse insuficiente para a satisfação dos respectivos créditos, ... quando está em causa uma reversão, situação em que não compete à Administração fazer um apuramento de responsabilidades, em sede de execução fiscal, quando o que a lei manda é que se reverta a execução contra os administradores pessoal e subsidiariamente responsáveis pelas dívidas, as quais, nos termos do artigo 297.º citado, são os administradores, aqui executados, pelo período da sua gerência”.

4. O Magistrado do Ministério Público no TSI, emitiu parecer no qual defende o seguinte:

Em nosso modesto entender, o artigo 297.º do Código das Execuções Fiscais (CEF), que serviu de base à prática do acto de reversão da execução fiscal contra os Oponentes, não faz parte do nosso ordenamento jurídico e, por isso, não pode fundamentar tal reversão.

Passamos a demonstrar porquê.

A Lei n.º 1/1999 (Lei da Reunificação), em relação à legislação vigente antes do estabelecimento da Região Administrativa Especial de Macau da República Popular da China (RAEM), estabeleceu dois princípios fundamentais:

- (i) O princípio da continuidade da vigência da legislação que anteriormente vigorava em Macau (leia-se: da legislação produzida pelos órgãos legiferantes do então Território de Macau, no exercício da respectiva autonomia legislativa, em especial a que emanava do artigo 2.º do Estatuto Orgânico de Macau, com a ressalva de a mesma contrariar a Lei Básica) - artigo 3.º, n.º 1 da Lei n.º 1/1999;
- (ii) O princípio da descontinuidade da vigência da legislação portuguesa que anteriormente vigorava em Macau (leia-se: da legislação produzida pelos órgãos legiferantes da República Portuguesa, a então designada Metrópole) - artigo 4.º, n.º 4 da Lei n.º 1/1999.

Deste último princípio decorre, fora de qualquer dúvida, que o CEF, aprovado que foi pelo Decreto n.º 38:088, publicado no Boletim Oficial de Macau, de 6 de Janeiro de 1951, por isso que se trata de legislação portuguesa no sentido do n.º 4 do artigo 4.º da Lei n.º 1/1999, ou seja, legislação produzida por órgãos legiferantes da República Portuguesa, deixou de vigorar na RAEM a partir de 20 de Dezembro de 1999. Ora, se deixou de vigorar, se não é lei da Região, as suas normas não podem, em princípio, ser aplicadas.

Não desconhecemos que a Lei da Reunificação contém, na alínea 8) do n.º 1 do seu artigo 4.º, uma norma legal que a doutra sentença recorrida igualmente invoca, com o seguinte teor:

«As normas legais que contenham remissões para legislação portuguesa, desde que não ponham em causa a soberania da República Popular da China e não violem o disposto na Lei Básica da Região Administrativa Especial de Macau, podem, transitoriamente, antes da sua alteração pela Região Administrativa Especial de Macau, continuar a ser aplicadas na Região Administrativa Especial de Macau» (destacado nosso).

Se bem vemos, consagra-se nesta norma, por via indirecta, uma excepção ao referido princípio da descontinuidade da vigência ou da aplicação da legislação portuguesa anteriormente vigente em Macau em relação a normas que contenham remissão para tal legislação.

Tem-se entendido que há normas legais que contêm remissões para o CEF, enquadráveis naquela excepção: o artigo 142.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo (CPA) e o artigo 176.º, n.º 1, do Código de Processo Administrativo Contencioso (CPAC), relativos à execução para pagamento de quantia certa relativamente a quantias que devam ser pagas a uma pessoa colectiva pública e o artigo 29.º do Decreto-Lei n.º 30/99/M, de 5 de Julho, que estabelece a orgânica da Direcção dos Serviços de Finanças.

...

Vamos admitir que, por força da alínea 8) do n.º 1 do artigo 4.º da Lei da Reunificação, estas normas que remetem para o CEF continuam em vigor e que, por essa via, também este continuará a aplicar-se.

Ainda assim, essa aplicação tem de ser interpretada **nos seus devidos termos**, tanto mais que estamos a falar de legislação cuja vigência na RAEM foi **expressamente afastada pela Lei de Reunificação e que, por isso, só deve ser aplicada na exacta e estrita medida da remissão efectuada pelas normas contidas na legislação da RAEM e não mais do que isso.**

Ora, mesmo que para quem aceite que as normas do artigo 142.º, n.º 1 do CPA e a do artigo 176.º, n.º 1 do CPAC contêm uma remissão indirecta para o CEF, é seguro que delas não resulta uma remissão em bloco ou **in totum** para aquele Código.

Na verdade, aquelas normas do CPA e do CPAC **apenas remetem** para «o processo de execução fiscal» e, portanto, a sua aplicação transitória a coberto da alínea 8) do n.º 1 do artigo 4.º da Lei de Reunificação deve limitar-se a isso mesmo, ou seja, à parte em que nelas se remete para «o processo de execução fiscal», é dizer, para **as normas que regulam esse processo e a respectiva tramitação e nada mais.**

Isto dito.

De acordo com o artigo 297.º do CEF, *«por todas as contribuições, impostos, multas e quaisquer outras dívidas ao Estado que forem liquidadas ou impostas a empresas ou sociedades de responsabilidade limitada, em relação a actos praticados ou a actividades exercidas por essas sociedades ou empresas, são pessoal e solidariamente responsáveis, pelo período da sua gerência, os respectivos administradores ou gerentes (...), desde que as mesmas dívidas não possam ser cobradas dos originários devedores».*

Trata-se de uma norma, como facilmente se percebe, que estabelece os pressupostos substantivos da responsabilidade subsidiária dos gerentes ou administradores de sociedades comerciais por dívidas provenientes de impostos,

multas ou outras dívidas à Região. Subsidiária porque, justamente, tal responsabilidade depende da verificação da insuficiência patrimonial do devedor originário para pagar a totalidade da dívida.

Ora, essa norma do artigo 297.º do CEF, como é evidente e, julga-se, incontroverso, não é uma norma processual ou atinente ao «processo de execução fiscal» nem, muito menos, uma norma de competência em matéria de execução fiscal. É, antes, uma norma de indiscutível natureza substantiva (de resto, se é certo que em direito português, houve, durante muito tempo, a tradição, tecnicamente desajustada, de tratar da matéria atinente aos pressupostos da responsabilidade subsidiária nas leis processuais, a verdade é que, desde a entrada em vigor em Portugal da Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, tal matéria passou a ser tratada normativamente na sede adequada, que é essa Lei e como aquilo que efectivamente é, ou seja, como matéria de direito substantivo e não processual).

Portanto, o artigo 297.º do CEF, por isso que não é uma norma atinente ao processo de execução fiscal, não está abrangida pela excepção ao princípio da descontinuidade da vigência da legislação portuguesa anteriormente vigente na RAEM prevista pela alínea 8) do n.º 1 do artigo 4.º da Lei da Reunificação. E se não cabe na excepção, aplica-se-lhe a regra que resulta, com meridiana clareza, do n.º 4 do artigo 4.º da mesma Lei: essa norma não vigora como lei da Região e, portanto, aqui não se pode aplicar a nenhum título (refira-se que conhecemos e, naturalmente, respeitamos a jurisprudência de sentido contrário do Tribunal de Segunda Instância sobre esta matéria da aplicabilidade do CEF mas, pelas razões que vimos de explicar, não a podemos acompanhar).

Desta conclusão resulta que, com a entrada em vigor da Lei n.º 1/1999, a responsabilidade dos administradores para com os credores da sociedade, RAEM incluída, passou a estar **exclusivamente** regulada na norma do n.º 1 do artigo 249.º do Código Comercial por ser essa a **única norma legal** em vigor que regula sobre a matéria e de acordo com a qual, «*os administradores respondem para com os credores da sociedade quando, pela inobservância de uma disposição legal ou*

estatutária, principal ou exclusivamente destinada à protecção destes, o património social se torne insuficiente para a satisfação dos respectivos créditos».

Da leitura dessa norma resulta que, diferentemente do que preceituava o artigo 297.º do CEF, a responsabilização subsidiária dos administradores perante os credores à luz da norma geral do artigo 249.º, n.º 1 do Código Comercial, depende da inobservância pela sua parte de uma disposição legal ou estatutária destinada à protecção dos credores.

Ora, não tendo sido esta a norma invocada pela Administração Fiscal para fundamentar o despacho de reversão, mas, antes, uma norma legal já revogada, a do artigo 297.º do CEF, é evidente que tal despacho não pode subsistir na ordem jurídica por ser ilegal, o que acarreta, necessariamente, a ilegitimidade dos oponentes para a execução fiscal, uma vez que os mesmos não são os devedores nem se demonstra serem responsáveis pelo pagamento da dívida exequenda, tal como bem decidiu o Meritíssimo Juiz *a quo*.

Face ao exposto, salvo melhor opinião, parece ao Ministério Público que o presente recurso deve ser julgado improcedente.

5. Ao apropriar-se do parecer do Ministério Público e da sua fundamentação, o acórdão padece dos mesmos vícios do parecer.

E, efectivamente, a fundamentação do parecer, à semelhança, aliás, da sentença recorrida não tem qualquer apoio legal e nem sequer vai ao fundo da questão, ignorando que estamos perante direito sancionatório em que a lei já consagra a responsabilidade subsidiária, e por outro lado, ignora também que a execução fiscal em qualquer sistema jurídico visa conferir meio expedito de cobrança de dívidas ao Estado e a pessoas colectivas de direito público, pelo que essa matéria tem regime especial relativamente ao credores particulares. Por outro lado, é normal o regime da execução fiscal abranger normas destinadas à boa e rápida cobrança, pelo que, quer se trate de normas de natureza processual ou de cariz substantivo, tudo se enquadra no conceito de execução fiscal.

Mas adiante nos debruçaremos em pormenor sobre estas questões.

De seguida iremos tratar da evolução da legislação em matéria de execução fiscal em Portugal, de modo a que se possa depois compreender a razão da necessidade da mesma legislação no Sistema jurídico da RAEM.

II. Evolução da legislação em matéria de execução fiscal em Portugal

1. Após a implantação da República em 1910, procedeu-se à reformulação, substituição ou modernização da legislação oriunda do anterior regime monárquico.

E, assim, o Decreto n.º 82, de 23 de Agosto de 1913, aprovou um Código das Execuções Fiscais que veio substituir todas as anteriores disposições sobre execuções fiscais por dívidas ao Estado.

O seu art.º 1.º fixava como objecto do diploma “*a cobrança coerciva das dívidas ao Estado, por impostos, contribuições e mais rendimentos ...*”, acrescentando ainda o art.º 135.º que o mesmo se aplicava também “*à cobrança de multas e competentes direitos, em execução dos acórdãos sentenças ou despachos proferidos pelos tribunais do contencioso fiscal e autoridades fiscais nos processos por delitos de contrabando, descaminho de direitos ou transgressões dos respectivos regulamentos*”.

O diploma em causa constava dos seguintes Capítulos:

Capítulo I - Da organização e competência dos juízos das execuções fiscais administrativas

Capítulo II - Tesourarias privativas junto dos juízos distritais

Capítulo III - Relaxe e processo das dívidas

Capítulo IV - Citações

Capítulo V - Penhoras

Capítulo VI - Arrematações

Capítulo VII - Execuções por precatórias

Capítulo VIII - Pagamento

Capítulo IX - Custas

Capítulo X - Oposições e embargos às execuções

Capítulo XI - Julgamento em falhas

Capítulo XII - Disposições diversas

O art.º 106.º, muito semelhante ao que está em causa nos autos, determinava o seguinte:

“Em todos os casos em que as dívidas não possam ser cobradas dos originários devedores ou seus herdeiros por absoluta falta de bens, demonstrada no processo por auto de diligência, e haja pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis, nos casos determinados nos regulamentos das contribuições industrial, de renda de casas e sumptuária e do art.º 104.º do presente Código,¹ contra essas pessoas reverterão as execuções”.

O referido Código, no entanto, e apesar de o Código Comercial então em vigor já se referir a sociedades de responsabilidade limitada (sociedades anónimas – art.º 105.º, § 2.º), tendo também a Lei de 11 de Abril de 1901 criado as Sociedades por quotas, nenhuma referência continha relativamente à responsabilidade dos seus gerentes ou administradores no âmbito da execução fiscal.

Essa lacuna viria a ser preenchida só em 1929, tendo o Decreto n.º 17.730, de 7 de Dezembro vindo a determinar no seu art.º 1.º o seguinte:

“Por todas as contribuições, impostos, multas e quaisquer outras dívidas ao Estado, que forem liquidadas ou impostas a empresas ou sociedades de responsabilidade limitada em relação a actos praticados ou actividades exercidas depois da publicação do presente decreto, são pessoal e solidariamente responsáveis, pelo período da sua gerência, os respectivos administradores ou

¹ Do seguinte teor: “Os proprietários são responsáveis pelas colectas da contribuição predial que não possam ser cobradas dos respectivos arrendatários por insolvência dos mesmos”.

gerentes e ainda os membros do conselho fiscal nas sociedades em que o houver, se este expressamente sancionou o acto de que deriva a responsabilidade.

§ único. As pessoas referidas neste artigo poderão ainda depois de finda a sua gerência apresentar, em nome da sociedade, qualquer reclamação ou recurso relativamente às dívidas da sua responsabilidade”.^{2 3}

2. O referido Código das Execuções Fiscais foi revogado e substituído pelo Código de Processo das Contribuições e Impostos, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 45.005, de 27.04.1963, encontrando-se a execução fiscal regulada nos seus art.ºs 165.º a 252.º.

No Preâmbulo desse diploma pode ler-se:

“No processo de execução fiscal, reforma-se profundamente o velho processo que se adapta agora à técnica processual moderna, sem prejuízo das garantias específicas do Estado e do executado.

Normalmente instaurado na repartição de finanças onde se produziu o relaxe, aí segue todos os trâmites de natureza administrativa ou preparatória, só subindo ao juízo das contribuições e impostos quando houver questões de julgamento nitidamente jurisdicionais e, designadamente, nos casos de oposição, verificação e graduação de créditos, extinção, anulação da venda e incidente de falsidade.

² “Começou por ser, quando foi criada em 1929 (Decreto n.º 17 730, de 7 de Dezembro, art.º 1.º), uma responsabilidade aparentemente sem quaisquer limitações de ordem legal. Mas as limitações vieram a ser reconhecidas pela jurisprudência ao interpretar aquele artigo, considerando que só podia querer referir-se a administradores ou gerentes que exercessem de facto a gerência”, Teixeira Ribeiro, in *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, ano 125.º, n.º 3815, Coimbra 1 de Junho de 1992, pág. 49 (Anotação ao Acórdão do STA - Contencioso Tributário - de 28 de Novembro de 1990 - Processo n.º 012016).

³ “A Jurisprudência interpretando este artigo, veio entender que tal responsabilidade era subsidiária relativamente à sociedade e solidária entre os vários gerentes ou administradores e que tal responsabilidade pressupunha o efectivo exercício dos cargos ao tempo em que a dívida do Estado foi liquidada ou imposta à sociedade, afastando assim os entes ou administradores só de direito”, Diogo Leite de Campos e outros, *Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada*, Encontro da Escrita Editora, 4.ª edição 2012, pág. 234.

Tratou-se, essencialmente, a par da integração na técnica actual do processo, de reforçar as garantias do contribuinte sem prejudicar as do Estado na sua substância”.

No concreto âmbito da responsabilidade dos administradores e gerentes das sociedades de responsabilidade limitada, o seu art.º 16.º veio estabelecer o seguinte:

“Por todas as contribuições, impostos, multas e quaisquer outras dívidas ao Estado, que forem liquidadas ou impostas a empresas ou sociedades de responsabilidade limitada, são pessoal e solidariamente responsáveis, pelo período da sua gerência, os respectivos administradores ou gerentes e ainda os membros do conselho fiscal nas sociedades em que o houver, se este expressamente sancionou o acto de que deriva a responsabilidade.

*§ único. As pessoas referidas neste artigo poderão, ainda depois de finda a sua gerência, apresentar, em nome da sociedade, qualquer reclamação ou recurso relativamente às dívidas da sua responsabilidade”.*⁴

Interpretando esta norma, tanto a doutrina como a jurisprudência entendiam que a responsabilidade aqui prevista só funcionava em via executiva, depois de verificada a falta de bens penhoráveis ao devedor ou responsável originário - a pessoa colectiva - para solver a dívida exequenda ou a parte que dela ainda estivesse por cobrar. Por outro lado, tratava-se de responsabilidade meramente subsidiária, tendo a natureza de uma garantia acessória, assistindo aos garantes do pagamento da dívida o benefício da excussão prévia dos bens do devedor originário.

⁴ Como se vê “Este artigo veio reproduzir, essencialmente, o teor do art.º 1.º do Decreto n.º 17 730, de 7 de Dezembro de 1929 e, por isso, na sua hermética redacção, não resolve, satisfatoriamente, como já sucedia com o preceito anterior, algumas hipóteses de responsabilidade que podem pôr-se à face dele” (nomeadamente a de saber se administração ou gerência, para efeitos da responsabilidade cominada, é a que respeita, tão-somente, ao período em que ocorreram os factos ou foram praticados os actos geradores das dívidas tributárias; ou, também, a que abrange o período da respectiva cobrança). Rúben de Carvalho e Rodrigues Pardal, *Código de Processo das Contribuições e Impostos, Anotado e Comentado*, Almedina, 1969, pág. 133.

Considerava-se ainda que “*Estamos perante uma responsabilidade ex lege, de objecto tributário mas baseada numa interpretação pessoal dos actos sociais e uma presunção de culpa funcional,*⁵ *segundo os princípios do direito civil, justificadas, uma e outra, pela intervenção, directa e efectiva, dos titulares dos órgãos de direcção ou fiscalização nas actividades em que se radicam as dívidas e pela situação especial em que esses mesmos titulares se encontravam de deverem e poderem cumprir as obrigações - ou fiscalizar o seu cumprimento - juridicamente imputáveis à pessoa colectiva - Cfr: Ac. do Trib. de 2.^a Inst., de 20-IV1966, na Col. Ac., IV, 1966, (I), págs. 178 e segs.*

*- Ver sobre culpa funcional, os acs. do S. T. Adm. (l.a) de 27-XI1964 e de 28-1966, nos A. D., IV, 38, p. 184 e V, 51, pág. 321, respectivamente”.*⁶

E, assim, “*A responsabilidade solidária dos gerentes e administradores pelo pagamento de multas em que foi condenada a sociedade, não tem que ser objecto de condenação, pois resulta directamente da lei e só é efectuada, subsidiariamente, no processo executivo, depois de se provar que a sociedade executada já não possui quaisquer bens penhoráveis”.* (**Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 26.01.1994 -Processo: 013915 - Pleno da SCT**).

Daqui resulta então que para elidir tal presunção de culpa esses responsáveis teriam de deduzir oposição à execução demonstrando, por exemplo, ter sempre agido com prudência na gestão da sociedade.⁷

⁵ “I - À face do art.º 16.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos, a responsabilidade dos administradores ou gerentes pelas dívidas fiscais das sociedades de responsabilidade limitada assentava numa presunção de culpa funcional, nos termos da qual era dispensada a imputação da responsabilidade a um comportamento individual, antes se ligando ao mero exercício do cargo ou função de gerente, de facto e de direito”. **Acórdão do STA (2.ª Secção), de 26.05.1999 - Processo: 020653.**

⁶ Sobre esta matéria v. Rúben de Carvalho e Rodrigues Pardal, *Código de Processo das Contribuições e Impostos, Anotado e Comentado*, Almedina, 1969, págs. 133/141.

⁷ Conforme ficou escrito no Acórdão do STA, de Contencioso Tributário, de 28 de Novembro de 1990, Processo n.º 012016: “É no processo executivo que se opera a reversão contra os alegadamente responsáveis subsidiários que nessa mesma sede e através do meio de oposição se poderão defender, invocando precisamente a sua ilegitimidade por, não figurarem no título executivo, não serem também responsáveis pela dívida exequenda”.

Considerando que em 1986 havia entrado em vigor o Código das Sociedades Comerciais estabelecendo um regime de responsabilidade dos gerentes e administradores para com os credores, e em que tal responsabilidade ocorreria quando, por inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção dos credores, o património social se tornasse insuficiente para a satisfação dos respectivos créditos, *“ficámos com dois regimes em matéria de responsabilidade dos administradores ou administradores das sociedades de responsabilidade limitada: o regime geral, que era o das Sociedades Comerciais, aplicável a todos menos um dos credores; o regime especial, o do art.º 16.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos, aplicável ao credor Estado. Ora, este regime especial era muito mais favorável ao credor Estado do que o regime geral aos restantes credores. É que, enquanto o regime geral exigia culpa subjectiva dos administradores ou gerentes na situação deficitária das sociedades, o regime especial contentava-se com uma simples culpa inerente ao exercício da função administradora, uma culpa funcional, donde resultava que o Estado podia sempre reaver os seus créditos perante os gestores que tivessem efectivamente administrado as sociedades.”*⁸

Deste modo, o Decreto-Lei n.º 68/87, de 9 de Fevereiro, veio determinar o seguinte:

“Artigo único. À responsabilidade dos gerentes ou administradores de sociedades de responsabilidade limitada prevista no artigo 16.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 45005, de 27 de Abril de 1963, e no artigo 13.º do Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio, é aplicável o regime do artigo 78.º do Código das Sociedades Comerciais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 262/86, de 2 de Setembro”.

⁸ Teixeira Ribeiro, in *Revista de Legislação e Jurisprudência*, ano 125.º, n.º 3815, Coimbra 1 de Junho de 1992, pág. 49 (Anotação ao Acórdão do STA, Contencioso Tributário, de 28 de Novembro de 1990, Processo n.º 012016).

No Preâmbulo de tal diploma ficou escrito o seguinte:

“O princípio da culpa é, em matéria de responsabilidade civil, de decisivo relevo para a configuração da esfera jurídica das pessoas, na qual elas se poderão disponibilmente mover. Pressupõe uma regra de justiça, isenta de qualquer fatalismo tendencialmente inadequado.

...

No tocante à responsabilidade civil dos gerentes e administradores das sociedades, não deverá a solução divergir, no fundamental, da genericamente adoptada. Dá-se, para mais, o caso de o novo Código das Sociedades Comerciais delinear em termos conceitualmente mais correctos os quadros gerais dessa responsabilidade. Daí que perca cada vez mais sentido dotar o Estado, enquanto credor social, de um estatuto desproporcionadamente privilegiado.

Com este envolvimento, vale o presente diploma como uma aposta na normalização da vida económica e na conseqüente retoma da confiança dos seus agentes”.

*“Entendeu-se muito naturalmente que não se justificava tal situação de privilégio do Estado nem tal responsabilidade sem culpa subjectiva. Por isso, veio o Decreto-Lei n.º 68/87, de 9 de Fevereiro, a submeter a responsabilidade dos administradores ou gerentes das sociedades de responsabilidade limitada ao regime do artigo 78.º do Código das Sociedades Comerciais. Desde então, portanto, os administradores ou gerentes só passaram a ser subsidiariamente responsáveis pelas dívidas do Estado quando tivessem tido culpa na situação de insuficiência do património social. **E essa culpa tinha de ser alegada e provada em juízo pelo Estado, isto é, pela Fazenda Pública**”⁹*

⁹ Teixeira Ribeiro, in *Revista de Legislação e Jurisprudência*, ano 125.º, n.º 3815, Coimbra 1 de Junho de 1992, pág. 49 (Anotação ao Acórdão do STA, Contencioso Tributário, de 28 de Novembro de 1990, Processo n.º 012016).

Deste modo, e até à entrada em vigor do Código de Processo Tributário, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril, foi este o regime que vigorou em Portugal.¹⁰

3. O CPCI viria a ser revogado e substituído pelo Código de Processo Tributário, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril, tendo o seu art.º 13.º vindo, nesta matéria, a estabelecer o seguinte:

*“1 - Os administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam funções de administração nas empresas e sociedades de responsabilidade limitada são subsidiariamente responsáveis em relação àquelas e solidariamente entre si por todas as contribuições e impostos relativos ao período de exercício do seu cargo, salvo se provarem que não foi por culpa sua que a o património da empresa ou sociedade de responsabilidade limitada se tornou insuficiente para a satisfação dos créditos fiscais.”*¹¹

2 - A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se aos membros dos órgãos de fiscalização e revisores oficiais de contas, nas sociedades em que os houver, desde que se demonstre que a violação dos deveres tributários das sociedades resultou do incumprimento das suas funções de fiscalização”.

Ora, como se vê, sendo certo que a reversão só pode ter lugar no caso de inexistência de bens do devedor originário – a sociedade – para afastar a sua

¹⁰ O Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 28.11.1990 – Processo n.º 012016 (2.ª Secção), reflectiu esta matéria no seguinte sumário:

“Anteriormente ao DL 68/87 a responsabilidade dos gestores societários encontrava-se diferentemente estruturada, designadamente ao conceito de culpa de que partia, elemento que levava a aceitação de um princípio de culpa presuntiva.

Na ausência desta presunção cabe agora ao credor tributário a alegação e a prova do elemento integrante possibilitador da imputação subjectiva, mas todo esse procedimento no âmbito da execução fiscal”.

¹¹ “...o Código inverte agora o ónus da prova contra o gestor, fazendo o regime girar uma volta completa: já não é a Fazenda Pública que tem o encargo de demonstrar o comportamento ilícito e culposo do gestor, é o gestor que tem o encargo de demonstrar a sua culpa.

Uma prova diabólica, a prova do que não se fez ou não se quis. Mas se o regime gira, gira em volta do mesmo eixo, porque o **thema probandum** já é, inquestionavelmente, a culpa e consequência na gestão da empresa”. Sérgio Vasques, “A responsabilidade dos gestores na Lei Geral Tributária”, *Revista Fiscalidade*, n.º 1, págs. 43/62.

responsabilidade o administrador ou gerente tinha o ónus de provar que não foi por culpa sua que o património da empresa ou sociedade de responsabilidade limitada se tornou insuficiente para a satisfação dos créditos fiscais.

Comentando esta alteração, Teixeira Ribeiro¹² diz-nos ainda que “*Em matéria de responsabilidade subsidiária dos administradores ou gerentes das sociedades de responsabilidade limitada, passa ela agora a restringir-se às dívidas ao Estado por contribuições e impostos, quando anteriormente, e desde o Decreto n.º 17730, era por contribuições, impostos, multas e quaisquer outras dívidas ao Estado; além disso, cria-se de novo um privilégio para este*”.

Isto porque, desde o Decreto-Lei n.º 68/87, a responsabilidade por tais dívidas estava sujeita ao regime do artigo 78.º do Código das Sociedades Comerciais, o qual exigia a culpa dos administradores ou gerentes das Sociedades para que se efectivasse a sua responsabilidade, o que quer dizer que cabia ao Estado provar a culpa deles. Ora, o CPT veio inverter esse regime onerando os administradores ou gerentes com a prova de não terem tido culpa na insuficiência do património. “*E não é pequena para eles a diferença: já que, se era difícil à Fazenda Pública fazer a prova positiva da culpa, ainda é mais difícil aos administradores ou gerentes fazerem a sua prova negativa. De modo que, na prática, isso significa regressar-se de facto muitas vezes, isto é, sempre que os administradores ou gerentes falhem na prova negativa - à culpa funcional do Decreto de 1929*”.^{13 14}

¹² Ob. e loc. Citado, pág. 50.

¹³ Teixeira Ribeiro, ob. e loc. citado, pág. 50.

¹⁴ Sobre o art.º 13.º do CPT, Diogo Leite de Campos e outros, *Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada*, Encontro da Escrita Editora, 4.ª edição 2012, pág. 235, referem o seguinte: “Ressalve-se, antes de mais, que aparece aqui, novamente, consagrada uma presunção de culpa dos gerentes ou administradores, incidindo sobre eles o ónus de provar que tal insuficiência, do património societário para satisfação dos créditos tributários, não se deveu a culpa sua. Presunção que naturalmente pode ser elidida pelos interessados, demonstrando a inexistência de culpa ou inexistência denexo causalidade entre a actuação culposa e a insuficiência do património da sociedade para o cumprimento das dívidas tributárias”.

Sobre as diferenças entre o regime de responsabilidade anterior e o instituído por este art.º 13.º, Alfredo José de Sousa e Silva Paixão,¹⁵ referem também o seguinte (anotação ao art.º 13.º do CPT):

“...ao contrário do art.º 16.º de CPCI, que estendia esta responsabilidade subsidiária a «quaisquer outras dívidas ao Estado», o presente normativo restringe-a às «contribuições e impostos» pelo que o preceito em anotação não é aplicável às execuções fiscais contra sociedades de responsabilidade limitada por «taxas», «juros e outros, encargos legais», «reembolsos e reposições», «outras dívidas ao Estado», ou equiparadas por lei aos créditos do Estado» ou «receitas parafiscais»”

E relativamente à ausência de referência a multas, dão-nos a seguinte explicação:

De acordo com os art.ºs 6.º n.º 1 e 7.º n.º 3 do RJIFNA, os titulares dos órgãos sociais ou os representantes legais ou voluntárias que, agindo nessa qualidade, praticaram contraordenações fiscais são punidos pelas mesmas cumulativamente com a própria sociedade, o que significa que eles têm uma responsabilidade própria pelas coimas que lhes são aplicadas.

Por outro lado, o art.º 7.º-A do RJIFNA, aditado pelo art.º 3.º do DL n.º 394/93, de 24 de Novembro, veio acrescentar a esta responsabilidade própria uma responsabilidade subsidiária no caso de insuficiência do património das pessoas colectivas ou entes fiscalmente equiparados para pagamento das multas ou coimas aplicadas àquelas, do seguinte teor:

“1. Os administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam funções de administração em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis, em caso de insuficiência do património destas, por si culposamente causada nas relações de crédito emergentes da aplicação de multas ou coimas àquelas entidades referentes às infracções praticadas no decurso do seu mandato.”

¹⁵ *Código de Processo Tributário, Comentado e Anotado*, 2.ª edição, Almedina 1994, págs. 48/50.

2. *Se forem várias as pessoas responsáveis nos termos do número anterior, é solidária a sua responsabilidade*”.

4. A última alteração introduzida nesta matéria resultou do art.º 24.º da Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, que estabelece o seguinte:

“1. Os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração nas sociedades, cooperativas e empresas públicas, são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si:

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

b) Pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento.

2. *A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se aos membros dos órgãos de fiscalização e revisores oficiais de contas nas sociedades em que os houver, desde que se demonstre que a violação dos deveres tributários das sociedades resultou do incumprimento das suas funções de fiscalização.*

3. *A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também aos técnicos oficiais de contas em caso de violação dolosa dos deveres de assunção de responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilísticas e fiscal ou de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos”.*

Comentando este artigo, António Lima Guerreiro,¹⁶ escreveu o seguinte: “ O presente preceito da Lei Geral Tributária mantém o regime de responsabilidade

¹⁶ *Lei Geral Tributária, Anotada*, Editora Rei dos Livros, págs. 140 e segs.

subsidiária do artigo 13.º, número 1, do C.P.T., com a importante alteração da devolução do ónus de prova da culpa dos administradores ou gerentes na insuficiência do património para a Administração Tributária.

O legislador foi sensível à extrema dificuldade da prova do facto negativo da falta de culpa na administração do património societário, pelo que a reversão contra os administradores e gerentes com esse fundamento passou a seguir as regras gerais sobre o ónus de prova do artigo 342.º do C.C.”

E mais adiante: “A par dessa inversão do ónus de prova por comparação com o regime anterior, o presente artigo consagraria também, no número 1, alínea b), um novo pressuposto de responsabilidade tributária: o da falta de pagamento das obrigações tributárias vencidas no período de administração ou gerência. Para a falta de pagamento originar responsabilidade subsidiária deve ser culposa, mas a culpa presume-se, devendo a falta dela ser demonstrada pelo responsável subsidiário no exercício do direito de audição prévia ou na oposição à execução fiscal.”

Temos então que, no âmbito do regime da LGT:

“1.º) Pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, exige-se a prova de que foi por culpa sua que o património da pessoa colectiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para sua satisfação daquelas dívidas. Esta prova cabe, naturalmente à administração tributária, uma vez que constitui, para além do exercício efectivo do cargo, um requisito da responsabilidade tributária subsidiária.

2.º) Pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, exige-se a prova de que não lhes foi imputável a falta de pagamento. Aqui o ónus da prova cabe, naturalmente, ao interessado. Na verdade, presume-se aqui que, se o responsável não pagou a dívida da entidade que representava, ou o fez voluntariamente e com culpa, ou o fez sem culpa, nomeadamente por a pessoa colectiva não possuir bens suficientes para o efeito. Em qualquer dos casos, a sua responsabilidade só será afastada se alegar e

provar factos dos quais resulte a sua falta de responsabilidade pelo não pagamento (e.g., invocando que no *momento em que assumiu a administração ou a gestão, o património da pessoa colectiva já era insuficiente para o pagamento*).”^{17 18}

¹⁷ João António Torrão, *LGT, Anotada e Comentada*, Edição Digital, Fevereiro de 2019, pág. 586.

¹⁸ Para informação mais detalhada sobre esta matéria, entre outros, v. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo - Processo: 0824/11 - Data do Acórdão: 11.07.2012, Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul - Processo: 05497/12 - Secção: CT - 2.º JUÍZO de 12.03.2013 e, para além dos autores e obras que temos vindo a citar, Isabel Marques da Silva, *A Responsabilidade Tributária dos Corpos Sociais, in Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis Editores, 1999, págs, 121 e segs.

José Manuel Tomé de Carvalho, “Breves nótulas sobre a natureza jurídica da responsabilidade dos titulares de órgãos sociais de pessoas colectivas”, *Revista Fiscalidade*, n.º 11, pág. 75.

Maria Lídia de Carvalho Meias Paiva, “Responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes na Lei Geral Tributária” in Internet.

João da Costa Andrade, “Responsabilidade Fiscal dos Gerentes e Administradores. A Culpa Jurídico-Tributária (Quasare do Multiversum Fiscal)”, *Boletim da Faculdade de Direito*, Vol. LXXX – 2004, Universidade de Coimbra.

Sérgio Vasques, “A Responsabilidade dos Gestores na Lei geral Tributária”, *Revista Fiscalidade*, n.º 1, Janeiro de 2000.

Jónatas E. M. Machado e Vera C. Raposo, “A responsabilidade subsidiária dos TOC's (algumas considerações constitucionais a propósito do art.º 24.º/3 da LGT)”, *Revista Fiscalidade*, n.º 30, Abril-Junho 2007.

José Luís Saldanha Sanches, “Ainda sobre a responsabilidade dos gerentes por dívidas da sociedade”, *Fisco*, n.º 18, 1990, 36-42. “Culpa no incumprimento e responsabilidade dos gerentes”, em colaboração com Rui Barreira, *Fisco*, 70-71, 1995, 98-107.

Sofia Casimiro, *A Responsabilidade dos Gerentes, Administradores e Directores pelas Dívidas Tributárias das Sociedades Comerciais*, (Coimbra 2000).

Rui Barreira, “Responsabilidade dos gestores por dívidas fiscais”, *Fisco*, n.º 16 (1990).

Ana Paula Dourado, “A responsabilidade dos gerentes: pressupostos (anotação)”, *Fisco*, n.º 57 (1993), págs. 36 e segs.

Paulo Marques, “A Responsabilidade Tributária Subsidiária dos Gerentes e a Repartição Interna de Tarefas na Sociedade Comercial – Comentário ao Acórdão do TCAS de 19.02.2015 - Processo n.º 05690/2012” in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 8, n.º 4, Julho de 2016, págs. 297 e segs.

Abílio Morgado, “Responsabilidade tributária: ensaio sobre o regime do art.º 24.º da lei geral tributária”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 415, Lisboa, CEF, págs. 67 e segs. (2005).

III. A publicação e vigência no território de Macau do CEF, aprovado pelo Decreto n.º 33088, de 12 de Dezembro de 1950

Apesar de em Portugal ter sido adoptado o CEF em 1913, só em 1950 e com o Decreto n.º 38088, de 12 de Dezembro viria a ser publicado um diploma sobre a mesma matéria para as colónias, referindo-se no Preâmbulo daquele diploma, o seguinte:

“Não só nas colónias onde os regulamentos e códigos das execuções fiscais são muito antiquados – Índia, 1896; S. Tomé e Príncipe, 1898; Moçambique, 1902; Macau, 1906; Timor, 1914, e Angola 1918 - como naquelas em que eles são de mais recente promulgação, Guiné, 1934, e Cabo Verde, 1942 - tem de reconhecer-se a necessidade de lhes introduzir modificações.

Em vista do disposto no CPC mandado aplicar às colónias pela Portaria Ministerial n.º 9:677, de 30 de Outubro de 1940, mais evidente se tornou essa necessidade, reconhecendo-se a urgente conveniência não só de actualizar esses regulamentos e códigos, de acordo com o espírito que orientou a reforma do processo civil e regime do Código das Execuções Fiscais em vigor na Metrópole, mas também de uniformizar estes serviços em todas as colónias.”

Numa breve análise deste diploma, desde logo se vê que ele se destinava a todas as colónias da altura, contendo, no entanto, normas específicas destinadas a certas colónias (v. os art.ºs 2.º a 7.º e 34.º, § 1.º e 60.º, § único, por exemplo).

O Código das Execuções Fiscais viria a ser publicado no Boletim Oficial de Macau n.º 1, de 6 de Janeiro de 1951, tendo sofrido apenas ligeiras alterações operadas pelo Decreto n.º 38:295, de 12 de Junho de 1951, pelo Decreto-Lei n.º 4/83/M, de 22 de Janeiro e pelo Decreto-Lei n.º 29/83/M, de 25 de Junho.

Não obstante a grande relevância do CEF no âmbito da cobrança coerciva de receitas públicas destinadas à satisfação das necessidades públicas, nem na fase

de transição, nem posteriormente, se adaptou o CEF aos tempos modernos ou se substituiu por um diploma elaborado de raiz na RAEM.¹⁹

Significa isto que, a entender-se, como alguns defendem, que o CEF está revogado pela Lei Básica (o art.º 4.º, n.º 4 da Lei n.º 1/1999 assim o estipula também) não poderiam ter lugar execuções fiscais na RAEM nos casos em que a lei assim o determina (e são muitos os diplomas actualmente vigentes prevendo a cobrança coerciva através do processo de execução fiscal, que não apenas os referidos no parecer do Ministério Público).

Assim sendo, vejamos seguidamente qual a função da execução fiscal e consequências para a RAEM se considerarmos revogado o CEF.

IV. A execução Fiscal. Sua distinção da execução comum

Como é sabido um Estado (ou território ou Região, como é o caso da RAEM), carece de receitas para satisfação das necessidades públicas. De um modo geral, tais receitas são essencialmente constituídas por tributos (impostos, taxas, contribuições), multas, receitas pela prática de actos administrativos, etc.

Qualquer que seja o tipo de receita, existe sempre um prazo para o respectivo pagamento voluntário. Passado esse prazo, o Estado procede à cobrança coerciva.

¹⁹ Em 2011 foi dado a conhecer um projecto de Código de Processo Tributário (no qual se incluía uma regulamentação moderna do processo de execução fiscal) e de que tivemos conhecimento. Sobre esse projecto tivemos ocasião de nos pronunciarmos em *Revista de Administração Pública de Macau*, n.º 105, vol. XXVII, 2014-3.º, págs. 631-713.

Porém, conforme noticiado pelo jornal de língua portuguesa HOJE MACAU, de 26 de Novembro de 2013, a proposta de um Código Tributário, que compilava todas as disposições que actualmente se encontram dispersas pela variada legislação fiscal vigente, apresentada pelo Governo em 2011, foi retirada com o fundamento de que o Executivo queria fazer uma revisão de todo o regime fiscal antes de implementar este Código. E, assim, até à data actual continua a aplicar-se o CEF nos casos previstos no art.º 4.º, n.º 1, 8) da Lei n.º 1/1999, sendo que, em nosso entender, persiste um vazio legal nesta matéria em situações adiante referidas.

Essa cobrança, mercê da natureza do credor e do destino a que as receitas são destinadas, tem regras especiais, as quais abrangem também a cobrança de receitas de outras entidades especialmente referidas na lei (pessoas colectivas que prossigam fins de natureza pública).

O art.º 1.º do CEF a que nos temos referido determina expressamente que “*O Código das Execuções Fiscais estabelece as regras a observar na cobrança coerciva das dívidas ao Estado por contribuições, impostos e mais rendimentos, determinando as entidades competentes para a efectuar e fixando a forma do processo.*”

*§ único. As disposições do código são extensivas à cobrança das dívidas aos serviços autónomos ou com administração especial, aos corpos administrativos, à caixa Económica Postal... e a outras entidades a quem a lei mande ou venha a mandar aplicar as mesmas disposições”.*²⁰

“A execução fiscal está concebida para ter um processamento simples e célere, sem paralelo com a execução comum, sendo notória a inexistência de um verdadeiro contraditório, uma vez que, aos executados (originários) apenas lhes é permitida a dedução de oposição, a qual, tal como os embargos de terceiro, tem autuação e tramitação autónoma.”

Indissociável do processo de execução fiscal e da sua tramitação, é a possibilidade de surgimento dos referidos incidentes: oposição ou embargos de terceiro, ambos se configurando, como conflitos de interesses, decorrentes da execução que, caso se verifiquem, são dirimidos em processos autónomos, pelos

²⁰ Do Preâmbulo do Decreto n.º 38.088 resulta com toda a clareza a razão da necessidade de um processo de execução fiscal: “Se à natureza especial dos créditos do Estado por impostos e outros rendimentos tem de corresponder um meio de coação fiscal, necessário se torna que este esteja regulado de tal forma que se ajuste á finalidade imediata: a de obter uma rápida efectivação desses créditos”.

tribunais administrativos e fiscais, sendo para o efeito competente o da área onde correr a execução fiscal.”^{21 22 23 24}

O processo de execução fiscal, para além de se pretender célere, tem outras características próprias, que o distinguem do processo de execução comum previsto nos art.ºs 677.º a 836.º do CPC da RAEM, nomeadamente o facto de ser tramitado pelo credor ou quem o representa (no caso da RAEM, a Repartição das Execuções Fiscais que funciona junto da Direcção dos Serviços de Finanças - sendo o director dos Serviços de Finanças, por inerência, o chefe da Repartição das Execuções Fiscais - e se rege pelo Decreto-Lei n.º 36/99/M, de 26 de Julho).²⁵

²¹ Carlos Paiva, *O Processo de Execução Fiscal*, Almedina, Maio de 2008, pág. 166.

²² O processo de execução fiscal tem como objectivo primacial “a cobrança dos créditos tributários, de qualquer natureza, estando estruturado em termos mais simples do que o processo de execução comum, com o objectivo de se conseguir uma maior celeridade de cobrança de créditos, recomendada pelas finalidades de interesse público das receitas que através dele são cobradas”. Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado*, 5.ª Edição, Áreas Editora, 2007.

²³ “...o processo de execução fiscal é um meio processual de cobrança coerciva de dívidas tributárias ao Estado e a outras pessoas colectivas de direito público, de dívidas provenientes de coimas e outras sanções pecuniárias aplicadas em processos de contraordenação tributária, salvo quando aplicadas por tribunais comuns e de dívidas de outra natureza ao Estado e a outras pessoas colectivas de direito público quando essa forma de cobrança estiver expressamente prevista na lei”. João António Torrão, *O Processo de Execução Fiscal*, Edimarta, Setembro de 2006, pág. 7.

²⁴ “Visando o sistema fiscal a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa do rendimento e da riqueza, consagrado no artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), que passa, conforme se salienta no artigo 5.º da LGT, por uma promoção da justiça social, da igualdade de oportunidades e pela correcção das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, não restam dúvidas que a falta de pagamento dos impostos constitui uma violação do interesse público. É nesta confluência de interesses que deverá, ser dado um sentido útil e prático ao artigo 23.º da LGT”. Luísa Maria Rodrigues, “Processo Executivo: da execução fiscal desjurisdicionalização”, Dissertação do Mestrado em Direito (Ciências Jurídico-Económicas), 2010/2011, Faculdade de Direito da Universidade do Porto, na Internet.

²⁵ Sobre diferenças entre o processo de execução comum e o processo de execução fiscal v. Inês Cristiana Cabanas Monteiro, “Estudo Comparativo Execução Comum”, Dissertação de Mestrado, ISCAL, Lisboa, Dezembro de 2019, na Internet. V. também João António Torrão, *O Processo da Execução Fiscal*, Edimarta, Setembro de 2006, págs. 8/9.

Acresce que o mesmo tem uma fase administrativa, a qual pode até ser a única se o executado não pretender beneficiar das garantias que a lei lhe confere recorrendo para o tribunal.^{26 27}

Por outro lado, a execução inicia-se mediante certidão da dívida, que é emitida pelo credor e depois enviada à Repartição das Execuções Fiscais. De um modo geral, os Regulamentos Fiscais ou as normas reguladoras das pessoas colectivas que beneficiam do direito de cobrança através do processo de execução fiscal determinam o momento em que essas certidões devem ser emitidas.

Outras especificidades existem ainda, nomeadamente a da continuação da execução, por reversão contra responsáveis subsidiários no caso de insuficiência do devedor originário.

Cabe ainda referir que desde há muito Macau possuía legislação desta natureza (queremos dizer legislação em matéria de execução fiscal). Na verdade, tal matéria era já regulamentada pelo Decreto de 21 de Abril e Portaria de 31.05.1886, tendo-lhe sucedido o Regulamento das execuções fiscais e

²⁶ Embora a lei portuguesa, art.º 103.º da LGT, qualifique o processo de execução fiscal como judicial, a verdade é que a doutrina acentua que “Contudo, sem perder de vista a respectiva definição legal, oferecemos algumas reticências que se continue a defender a atribuição de natureza judicial ao processo de execução fiscal, porquanto, a perspectiva que actualmente emerge deste processo, tantas vezes instaurado e findo, sem que aconteça qualquer intervenção judicial, leva a que, mais adequado seria, passar a entendê-lo como na realidade é, um processo administrativo onde têm lugar, quer diligências, quer actos, de natureza judicial e que se encontra sujeito à avaliação da legalidade por parte dos tribunais administrativos e fiscais”, Carlos Paiva, ob. cit. pág.165. Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, Almedina, 5.ª Edição, pág. 341, refere também a este propósito que “muito embora a LGT, no seu art. 103.º, disponha que o processo de execução fiscal tem natureza judicial, o certo é que estamos perante um processo que é judicial só em certos casos e, mesmo nesses casos, apenas em parte, já que um tal processo só será judicial se e na medida em que tenha de ser praticado algum dos mencionados actos de natureza judicial. Por isso, não admira que muitos dos processos de execução fiscal se iniciem e concluam nos órgãos da execução fiscal sem qualquer intervenção dos tribunais tributários.”

²⁷ No entanto, existem sistemas jurídicos em que a execução fiscal assume outros modelos, nomeadamente um modelo puramente administrativo, um modelo puramente jurisdicional ou um modelo híbrido ou misto. Para melhor estudo desta matéria v. Joaquim Freitas da Rocha, “Sobre a natureza jurídica dos actos praticados em execução fiscal”, in *Colecção Formação Contínua - Execução Fiscal*, Centro de Estudos Judiciários, Março de 2019, págs. 35 e segs.

administrativas da província de Macau, publicado no Boletim Oficial de Macau n.º 23, de 9 de Junho de 1906, com estrutura semelhante ao CEF acima referido.

Pelo que ficou dito, considerar, sem mais, revogado o CEF, sem substituição por diploma da mesma natureza que tenha em conta a finalidade a que ele se destina, implicaria que a RAEM e todas as entidades públicas que cobram os seus créditos através da execução fiscal, tivessem de recorrer à execução comum, em igualdade com os credores particulares.²⁸ Isto atrasaria inevitavelmente a cobrança das receitas públicas pela via coerciva, sendo certo que, em muitos, casos seria necessária a prévia instauração de acção declarativa para obtenção de título executivo.

Daqui resulta que, na falta de lei específica em matéria de execução fiscal, a RAEM sairia prejudicada pois a execução comum prevista no CPC é inadequada à cobrança coerciva de dívidas das RAEM e restantes pessoas colectivas que prosseguem fins públicos.

Sabendo isso, tanto o Comité Permanente da ANP, como a Assembleia Legislativa da RAEM, e prevendo a possibilidade de existência de vazio legislativo com a revogação de “uma assentada” da denominada “legislação portuguesa anteriormente vigente”, tomaram cautelas emitindo uma norma

²⁸ Isto mesmo previa já o Acórdão do TSI, de 20.03.2003 – Processo n.º 78/2000, no qual ficou escrito, para além do mais, o seguinte: “Uma nota sobre o futuro. A conclusão será de impôr-se também no futuro, ou seja, a partir de 20 de Dezembro do corrente ano, visto que, segundo o princípio proclamado pela Comissão Preparatória da RAEM e acolhido pelo Governo Central da RPC, os diplomas legais extensivos de Portugal a Macau não serão adoptados como leis da RAEM. Ora, como o Código das Execuções Fiscais foi feito em Portugal e extensivo ao Território em 1950, certamente ele não transitará para a RAEM. Ora, à luz daquilo que nos foi informado, o Governo actual não vai fazer um código tributário, embora já existisse um projecto já há alguns anos, o que significa que, a partir de 20 de Dezembro, o CEF deixará de vigorar em Macau, e nesta zona normativa ‘lacunosa’ será preenchida subsidiariamente com as disposições do Código de Processo Civil, mormente da parte do Processo Executivo. Nestes termos, o executado há-de ser citado por despacho judicial”. De notar, no entanto, e como demonstraremos adiante, que não existe tal zona normativa “lacunosa”, pelo menos com a extensão que o acórdão parece fazer supor.

transitória que, em nosso entender, e respeitando critérios jurídicos, veio evitar algum “vazio legislativo”.²⁹

Vejamos então, seguidamente, as razões pelas quais o CEF continua aplicável na RAEM e quais as normas aplicáveis.

V. A continuação da aplicação do CEF na RAEM e seu alcance

1. Que o CEF tem continuado a ser aplicado na RAEM, quer pela Administração Fiscal, quer pelos Tribunais não restam dúvidas.

Na verdade, invocando às vezes fundamentos contraditórios, ou nada invocando (sendo, no entanto, certo que ainda não vimos nenhuma fundamentação aprofundada em defesa da aplicação do CEF), a verdade é que vem sendo aceite a sua aplicação, até porque não existe outra lei que o substitua tendo em vista a função da execução fiscal acima referida.

Assim, nos seus acórdãos proferidos nos Processos n.º 9/2004 e 28/2012,³⁰ o TUI aceita a aplicação do referido diploma sem sequer se pronunciar sobre a sua aplicação, o que significa que entende, sem necessidade de o justificar, que o mesmo continua a aplicar-se na RAEM.

O TSI, por sua vez, embora por vezes refira “*que em bom rigor não se encontra em vigor e a que se recorre como uma referência e mero expediente procedimental na falta de publicação de um processo tributário*” (Acórdãos

²⁹ E dizemos “algum” porque, efectivamente, esse vazio legislativo existe já que, revogado o CEF, as leis posteriores a 20 de Dezembro de 1999 que remetem para o processo de execução fiscal são inexecutáveis porque remetem para um regime inexistente. Assim, a esses casos terá de ser aplicável a execução comum. Adiante indicaremos casos em que tal ocorre.

³⁰ Neste acórdão escreveu-se mesmo o seguinte, sem se suscitar qualquer dúvida quanto à aplicação do CEF: “Aliás, nenhuma norma do Código das Execuções Fiscais, ou de outro diploma conexo, prevê que qualquer questão respeitante à ilegalidade do imposto ou do procedimento, que o executado não tenha tido oportunidade de suscitar anteriormente, o seja perante outra entidade que não a que superintende na execução fiscal.”

proferidos nos Processos n.ºs 94/2003,130/2003) ou que “a interpretação de um diploma, ou melhor, a praxis procedimental baseada num diploma de 1950, que não vigora na ordem jurídica, não pode ser de tal forma estrita que postergue os princípios que garantam uma Maior amplitude dos meios de defesa em relação a outros diplomas (Processo n.º 170/2003), tem também aceite a aplicação do mesmo diploma.³¹

2. Posto isto, vejamos agora as razões pelas quais, em nosso entender, o CEF tem vindo - e muito bem - a ser aplicado na RAEM, não obstante o disposto no art.º 4.º, n.º 4 da Lei n.º 1/1999.

2.1. De acordo com o n.º 7, segundo parágrafo da Decisão do Comité Permanente da Assembleia Popular Nacional relativa ao tratamento das leis previamente vigentes em Macau de acordo com o disposto no artigo 145.º da Lei Básica da Região Administrativa Especial de Macau da República Popular da China (Adoptada em 31 de Outubro de 1999 pela Décima Segunda Sessão do Comité Permanente da Nona Legislatura da Assembleia Popular Nacional):

“A legislação portuguesa previamente vigente em Macau, incluindo a elaborada por órgãos de soberania de Portugal exclusivamente para Macau, deixa de vigorar na Região Administrativa Especial de Macau no dia 20 de Dezembro de 1999.”

Esta Decisão passou a constituir também o **artigo 4.º, n.º 4 da Lei n.º 1/1999**.

Ora, não restarão dúvidas de que o CEF é um dos diplomas que se enquadram na Decisão e norma em questão, pelo que se concorda aqui com o parecer do Ministério Público quando refere que “o CEF, aprovado que foi pelo Decreto n.º 38:088, publicado no Boletim Oficial de Macau, de 6 de Janeiro de 1951, por isso que se trata de legislação portuguesa no sentido do n.º 4 do artigo 4.º da Lei n.º 1/1999, ou seja, legislação produzida por órgãos legiferantes da República Portuguesa, deixou de vigorar na RAEM a partir de 20 de Dezembro de 1999”.

³¹ Para além de acórdãos proferidos nos Processos acima referidos, v. os acórdãos proferidos nos Processos n.ºs 394/2003, 171/2003, 527/2006, 672/2010, 458/2016, 576/2017.

Já não concordamos com o parecer quando refere que “*se deixou de vigorar, se não é lei da Região, as suas normas não podem, em princípio, ser aplicadas*”.

Com efeito, referindo embora o art.º 4.º, n.º 1, 8) da Lei n.º 1/1999,³² o parecer não retira daí as necessárias consequências jurídicas, o que de imediato se fará.

2.2. Repare-se que, enquanto no art.º 4.º, n.º 4 da Lei n.º 1/1999 (e n.º 7, segundo parágrafo da Decisão do CPANP) se trata de **revogação** de *legislação portuguesa previamente vigente em Macau*, no art.º 4.º, n.º 1, 8) (e n.ºs 5 - 8) da Decisão) refere-se “*As normas legais que contenham remissões para legislação portuguesa... podem, transitoriamente, antes da sua alteração pela Região Administrativa Especial de Macau, continuar a ser aplicadas*”.³³

³² Que determina o seguinte: “8) As normas legais que contenham remissões para legislação portuguesa, desde que não ponham em causa a soberania da República Popular da China e não violem o disposto na Lei Básica da Região Administrativa Especial de Macau, **podem**, transitoriamente, antes da sua alteração pela Região Administrativa Especial de Macau, continuar a ser aplicadas na Região Administrativa Especial de Macau.” (No mesmo sentido, “ipsis verbis” o n.º 7, segundo parágrafo da Citada Decisão).

³³ No caso concreto, e ao contrário do que parece sugerir o parecer, que apenas refere 3 exemplos de remissões, existem dezenas de normas de remissão para o CEF. Indicamos, a título de exemplo, para além das referidas no parecer do Ministério Público, as seguintes:

- a) Art.º 37.º do DL n.º 14/96/M (Autoridade Monetária e Cambial de Macau).
- b) Art.º 17.º do DL n.º 52/99/M (Regime Jurídico das Infracções Administrativas).
- c) Artigos 29.º, n.º 2 e 46.º do DL n.º 15/77/M (Regulamento da Contribuição Industrial).
- d) Art.º 49.º do DL n.º 2/78/M (Regulamento do Imposto Profissional).
- e) Artigo 59.º, n.º 3 do DL n.º 21/78/M (Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos).
- f) Artigos 86.º, n.º 2 e 111.º do DL 19/78/M (Contribuição Predial Urbana).
- g) Artigo 10.º do DL n.º 16/96/M (Regulamento do Imposto de Circulação).
- h) Artigo 15.º do DL 19/96/M (Regulamento do Imposto de Turismo).
- i) Artigo 7.º, n.º 2 da Lei n.º 6/2011, de 13 de Junho de 2011 (Imposto do selo especial sobre a transmissão de bens imóveis).
- j) Artigo 27.º, n.º 1 da Lei n.º 16/2001, de 24 de Setembro (Regime jurídico da exploração de jogos de fortuna ou azar em casino).
- k) Art.º 78.º, n.º 2 da Lei n.º 4/99/M, de 13 de Dezembro (Regulamento do Imposto de Consumo).
- l) Artigo 22.º, n.º 5 do Regulamento da Caixa Económica Postal (CEP), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 24/85/M, de 30 de Março.

Isto significa que não existe, do ponto de vista jurídico, nenhuma contradição entre as normas referidas, uma vez que o que se mantém em vigor, transitoriamente, são as normas de remissão,³⁴ o que bem se compreende, pois, se não fosse esta ressalva, o CEF (ou outra legislação nas mesmas condições) não poderia ser aplicada porque o regime remitido estava revogado.

Esta questão conduz irremediavelmente a que tenhamos de nos debruçar sobre os conceitos de normas de remissão e normas remetidas e qual a relação entre umas e outras.

2.3. A remissão legislativa, ou remissão legal, é a que ocorre num texto legal (ou mesmo infralegal de legislação), e pode ser feita por duas formas diferentes: ou por menção a um conceito já definido ou mencionado em outra norma, ou por referência a uma específica norma constante de outro dispositivo da mesma lei ou de outra. Em mais ampla forma, a remissão pode ser feita a toda uma lei, ou mesmo a todo um regime jurídico.³⁵

2.3.1. A característica básica da remissão consiste em que ela sempre é uma manifestação legislativa que não emite uma norma própria em sua totalidade, mas se apropria de parte de norma existente em outra disposição legal o que significa que, ao invés de definir o seu objecto ou mandamento por completo, em todos os seus elementos, a norma se remete a outra, adoptando e absorvendo parte do conteúdo desta.³⁶

³⁴ Convém realçar que o legislador não disse que se mantinha em vigor aquilo que noutra norma tinha revogado, mas sim que se poderiam continuar a aplicar normas de remissão para legislação revogada, o que é juridicamente possível e correcto, como adiante explicaremos.

³⁵ “São normas remissivas (ou indirectas), de uma maneira geral, aquelas em que o legislador, em vez de regular directamente a questão de direito em causa, lhe manda aplicar outras normas do seu sistema jurídico, contidas no mesmo ou noutro diploma legal (remissão intrassistemática)”. Baptista Machado, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina, Outubro de 2002, pág. 105. Ainda segundo o mesmo autor, a remissão é outro expediente legislativo de que o legislador se serve com frequência para evitar a repetição de normas.

³⁶ Segundo Kildare Gonçalves Carvalho, “há remissão quando um texto legislativo (a chamada norma de remissão) se refere a outra ou outras disposições de tal forma que o seu conteúdo deva considerar-se como parte da disposição que inclui a norma de remissão. O conteúdo do objecto da remissão integra-

Deste modo, através da remissão, parte do conteúdo da norma remetida passa a fazer parte da norma de remissão, algumas vezes incorporando a hipótese de incidência (antecedente) da norma remetida, outras o seu consequente normativo.

Dá-se, portanto, através da remissão, a criação de uma nova norma cujo conteúdo (parte dos seus elementos) deve ser buscado parcialmente em outra, e é por isso que a remissão pode gerar dúvidas e controvérsias que teriam menos possibilidade de existir numa norma que, ao invés da remissão, fosse completa na definição do seu antecedente e do seu consequente.

De qualquer forma, são nítidas as diferenças entre normas de remissão e normas remetidas, a saber:

- a) a norma de remissão é sempre diferente da remetida, porque absorve apenas parte da norma remetida; quer dizer, elas são diferentes porque uma parte não foi absorvida;
- b) a norma de remissão tem fim próprio;
- c) a norma de remissão é uma norma completa, mesmo que tenha parte retirada de outra norma; por outras palavras, o dispositivo legal que contém a norma de remissão não descreve a totalidade do seu objecto, pessoa ou situação, mas a norma por ele manifestada é completa;
- d) por isso tudo, a norma de remissão passa a existir de per si, e não como tendo um cordão umbilical, permanente e indestrutível, com a norma remetida;
- e) ainda por tudo isso, a norma de remissão tem vida autônoma.

O sentido da remissão, é, então, o de incorporar parte do conteúdo de outra norma, mas a norma que assim foi editada (a remissiva) é uma norma autónoma, tendo existência própria, tanto quanto teria se o seu legislador tivesse descrito por inteiro a sua hipótese de incidência e a sua determinação normativa, com as

se na norma de remissão, incorpora-se a ela por assim dizer”. Kildare Gonçalves Carvalho, *Técnica Legislativa*, Belo Horizonte: Del Rey, 2007, 4.^a ed., pág. 119.

mesmas palavras e os mesmos elementos de outra norma e apenas fizesse alguma mudança no objecto da norma.^{37 38 39}

2.3.2. As normas remissivas, tal como referido no Acórdão do STJ, de 24.02.2015 – Processo n.º 365/13, costumam ser classificadas pela doutrina como **remissões estáticas** (também designadas materiais), e **dinâmicas** (também designadas formais), “em função do sentido da remissão; no primeiro caso, remete-se para uma norma concreta, tal como existe no momento do apontar da norma *a quo*; no segundo, a remissão faz-se para um lugar normativo formal, seja qual for a configuração que ele vá assumindo” [Menezes Cordeiro, “Comentário ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo”, de 12 de Julho de 1998, in *O Direito*, ano 121.º, 1989 I (Janeiro - Março), pág. 193].⁴⁰

³⁷ Ricardo Mariz de Oliveira, “Desafios para a interpretação no Direito Tributário (a problemática da remissão)”, *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, ano 17, n.º 101, págs. 9-25, Set./Out. 2019, na Internet, que aqui seguimos de perto.

³⁸ No dizer de Baptista Machado, ob. cit. pág. 105, e como já acima se referiu, a remissão constitui outro expediente técnico – legislativo de que o legislador se serve com frequência para evitar a repetição de normas. A remissão pode ser dirigida à estatuição da norma “ad quem” (norma para que se remete), pode consistir numa remissão muito ampla, com a finalidade de dar ao regime do instituto para que se remete uma função integradora subsidiária do regime que estabelece para o instituto que está a considerar ou pode ainda traduzir-se numa remissão com uma função integradora genérica em que uma disposição legal prevê a extensão do regime de certo instituto a outro ou outros (idem págs. 105/106).

³⁹ E porque os casos regulados pelas normas chamadas não são iguais, mas análogos pode mesmo falar-se aqui em “analogia por remissão”, sendo certo que as normas remissivas utilizam quase sempre a expressão “com as necessárias adaptações” ou “com as adaptações devidas”. Baptista Machado, ob. cit. pág. 105. (**O art.º 176.º do CPAM, por exemplo**, determina que “Em tudo quanto não estiver expressamente regulado no presente Código, são aplicáveis aos contratos administrativos os princípios gerais de direito administrativo e, **com as necessárias adaptações**, as disposições legais que regulam as despesas públicas e as normas que regulam formas específicas de contratação pública.”)

⁴⁰ No seu Acórdão de 12.09.2013, Processo n.º 0244/13, o STA considerando que “**por princípio, as remissões são dinâmicas** e que, por ser assim, as mesmas são abertas às alterações que a lei remetida vier a sofrer e que são excepcionais as remissões que se cristalizam na redacção que a norma remetida tinha à data em que a remissão foi estabelecida”, entendeu que a remissão feita no art.º 148.º/1 do EMMP para o art.º 37.º do EA era uma remissão estática e, por isso, indiferente às alterações que a norma remetida pudesse sofrer. No mesmo sentido, v. os Acórdãos de 17/06/2010, Processo n.º 8/10 e de 21/09/2010, Processo n.º 323/10.

Por outras palavras, uma remissão estática liga a norma que determina a remissão ao concreto conteúdo da norma chamada; numa remissão dinâmica o apelo é feito para o espaço no sistema jurídico que é ocupado pela norma chamada, de forma a que as alterações supervenientes da disciplina nela consagrada acabam por ser igualmente importadas pela norma que determina a remissão.

A determinação da natureza em concreto de uma norma remissiva parte da interpretação da norma em causa, a fazer caso a caso, apontando a doutrina alguns critérios que podem apoiar o intérprete na busca de uma resposta a esta questão.

Assim, Menezes Cordeiro sintetiza alguns desses critérios doutrinários nos termos seguintes:

«Segundo Castro Mendes “a remissão na lei é em regra formal (= dinâmica), nos negócios jurídicos em regra material (= estática). Na verdade, quando façam remissões, as partes escolhem uma lei que conhecem: a escolha é material e logo estática. Pelo contrário, o legislador remete para a melhor solução existente: a escolha é formal e logo dinâmica, variando as normas *ad quem*.”

Por seu turno, escreve Dias Marques “[...] a remissão genérica traduzida pela referência a um dado instituto será quase sempre dinâmica. Quando a lei remete para o regime de certo instituto não visa, em geral, a sua regulamentação originária, mas antes o regime que existir no momento em que haja de proceder-se à aplicação”.

E continua esse mesmo autor: “Quando a remissão é específica, isto é dirigida a um preceito concreto, a um artigo da lei designada pelo seu número, já o problema pode revestir maior dúvida. Em todo o caso, ainda aí, na maior parte das vezes, haverá de considerar-se dinâmica a remissão”».

Contudo, como refere, ainda, Menezes Cordeiro “não devem ser estabelecidas regras rígidas no domínio da interpretação das normas de remissão; apenas em cada caso será possível determinar o seu sentido e, designadamente, a natureza estática ou dinâmica da remissão efectuada”.⁴¹

⁴¹ Sobre esta matéria podem ainda ver-se os Acórdãos do STJ, de 26 Outubro 2017, Processo n.º 35457/1

Em matéria de remissão é de notar ainda que esta pode ser “simples” ou “dupla” (neste caso, no dizer de Baptista Machado, ob. cit., pág. 106 “remissão à segunda potência”). Como exemplos desta podemos referir, por exemplo, a remissão do art.º 427.º do CCM para o art.º 282.º, n.º 3, que, por sua vez, remete para o art.º 1194.º.⁴²

2.3.3. Aqui chegados, cabe agora estabelecer melhor a relação entre normas de remissão e normas remetidas no sentido de saber o que sucede nos casos em que haja revogação das primeiras ou quando ocorram alterações ou revogação nas segundas.

Ora, como está bem de ver, a **revogação das normas de remissão**, nenhuma influência tem nas normas remetidas. Estas manter-se-ão em vigor porque são independentes daquelas.

No caso de **alteração das normas remetidas**, das duas uma:

- a) Se a remissão for estática tudo se passará como se a norma remetida não tivesse sido alterada.
- b) Se a remissão for dinâmica passará a aplicar-se a norma remetida alterada.

No caso de **revogação das normas remetidas**:

- a) Se a remissão for estática tudo se passará como se a norma remetida não tivesse sido revogada.
- b) Se a remissão for dinâmica a remissão deixará de produzir efeitos. (Quando a lei remete para o regime de certo instituto não visa, em geral, a sua regulamentação originária, mas antes o regime que existir no momento em que haja de proceder-se à aplicação, o que significa que,

5.6T8LSB.L1.S1 e de 05.12.2016, Processo: 1607/14.4TTLSB.L1.S1, bem como os Pareceres do Conselho Consultivo da PGR de Portugal, n.ºs 33/2009, de 08.10.2009 e 4/2002, de 27 de Junho de 2002 (DR, 2.ª série, n.º 223, de 26 de Setembro de 2002), entre outros.

⁴² Em Portugal encontramos um exemplo de remissão dupla no art.º 279.º, n.º 2 do CPPT, que remete para o art.º 140.º do CPTA que, por sua vez, remete para a matéria de recursos do CPC.

se não existir norma remetida, a norma de remissão não produz qualquer efeito).^{43 44}

2.3.4. Cabe agora retirar conclusões do que ficou dito, aplicando-as ao art.º 4.º, n.ºs 1, 8) e n.º 4 da Lei n.º 1/1999.

Ora, desde logo se vê e não pode ser contestado que, por força do n.º 4, o CEF (normas remetidas) tem de considerar-se revogado não podendo ser aplicado directamente por si, fora dos casos de remissão ao abrigo da norma referida.⁴⁵

Já o mesmo não sucede naqueles casos em que a lei contém normas de remissão para o CEF, porque aquele artigo 4.º, n.ºs 1, 8) manteve em vigor as respectivas normas de remissão, ao estabelecer o seguinte:

“As normas legais que contenham remissões para legislação portuguesa, desde que não ponham em causa a soberania da República Popular da China e não violem o disposto na Lei Básica da Região Administrativa Especial de Macau, podem, transitoriamente, antes da sua alteração pela Região Administrativa Especial de Macau, continuar a ser aplicadas na Região Administrativa Especial de Macau”.

⁴³ Um exemplo: imagine-se que o Estatuto dos Magistrados contém uma norma remissiva referindo que, em matéria de ajudas de custo, lhes é aplicável o regime em cada momento em vigor para os membros do Governo. Se, por exemplo, estes deixarem de auferir ajudas de custo, assim o estipulando a lei, os magistrados deixarão também de auferir ajudas de custo.

⁴⁴ “Com razão, a **interpretação estática** significa que a norma remetida deve ser entendida como tendo sido absorvida pela norma de remissão tal como estava exprimida na data em que foi promulgada a remissão, **não se aplicando a esta as posteriores alterações sofridas por aquela.**

Ao contrário, a **interpretação dinâmica** significa que a norma de remissão sofrerá todas as alterações que forem feitas na norma remetida, isto é, **independentemente de qualquer providência legislativa pertinente à norma promotora da remissão, ela será automaticamente alterada juntamente com a norma remetida**”. Ricardo Mariz de Oliveira, “Desafios para a interpretação no Direito Tributário (a problemática da remissão)”, *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, ano 17, n.º 101, págs. 9-25, Set./Out. 2019.

⁴⁵ Ora, isto tem consequências importantes para a cobrança de certas dívidas, como adiante veremos. Na verdade, uma coisa é a aplicação de normas do CEF só nele previstas, outra é a sua aplicação por remissão.

É claro que esta norma exige, desde logo, dois requisitos negativos para tal aplicação:

- a) que a aplicação não ponha em causa a soberania da República Popular da China e,
- b) que essa aplicação não viole o disposto na Lei Básica da Região Administrativa Especial de Macau.

No caso concreto, a aplicação do CEF com as alterações, entretanto, resultantes de novas normas de direito localizado (queremos referir-nos à nova orgânica da Direcção dos Serviços de Finanças, à nova Orgânica Judiciária, ao CPCM, etc.) não ofende, em nosso entender, estes princípios e visa preencher uma lacuna jurídica. Daí que, apesar do termo “pode”, nos parece mais adequado o termo “deve”, sob pena de ter de ser preenchida a lacuna com recurso ao CPC, daí resultando grave prejuízo para a arrecadação coerciva das receitas públicas.

De notar ainda, que esta aplicação é meramente transitória podendo cessar a todo o momento em que o órgão legislativo competente altere ou emita novo diploma sobre a matéria.

Terminaremos esta fundamentação em defesa da aplicação do CEF por virtude de normas de remissão, recorrendo a sugestivas palavras do autor brasileiro já acima citado:⁴⁶

“Já a revogação é imprevista no acto da remissão, pegando desprevenido o legislador da norma remissiva e deixando-a verdadeiramente órfã.

Mas, tanto quanto os órfãos não morrem porque seus progenitores faleceram, a orfandade da norma de remissão não implica necessariamente no seu perecimento.

Pelo contrário, recordemos que a remissão incorpora parte de outra norma, mas não vincula existencialmente a norma de remissão à remitida, como se as duas

⁴⁶ Ricardo Mariz de Oliveira, “Desafios para a interpretação no Direito Tributário (a problemática da remissão)”, *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, ano 17, n.º 101, págs. 9-25, Set./Out. 2019, na Internet.

fossem uma só (até foi dito anteriormente que não há um cordão umbilical permanente entre as duas normas).

O efeito da remissão, como vimos, é incorporar parte do conteúdo de outra norma, mas a norma que assim foi editada é uma norma autônoma e completa, tendo existência própria.

De qualquer modo, a autonomia da norma de remissão, com sua existência autônoma em relação à norma remetida, **leva à inevitável conclusão de que a revogação desta não afecta a continuidade da norma remissiva, porque, mesmo tendo alguma parte igual à da norma remetida, a norma de remissão é distinta desta e tem vida autónoma**”.

Deste modo, **a revogação da norma remetida** não atinge automaticamente a norma de remissão, que continua a vigorar por disposição legal expressa. Para que o CEF não pudesse continuar a ser aplicado era então necessário que o legislador, ao revogar a norma remetida, também tivesse revogado as normas de remissão.

VI. A continuação da aplicação do CEF na RAEM – âmbito de aplicação

Assente então que, existindo normas de remissão anteriores a 20.12.1999 para o mesmo, o CEF pode (diríamos, **deve**, pois não existe outra lei que o substitua e a alternativa seria a execução comum regulada no CPC), continuar a aplicar-se na RAEM⁴⁷ (sendo que essa aplicação tem tido lugar por parte da

⁴⁷ A análise que fizemos e porque nos reportamos ao caso concreto do acórdão do TSI, refere-se apenas a esta situação. Deste modo, há que distinguir destes casos aqueles em que, por exemplo, a situação (previsão de aplicação) apenas estava prevista no CEF e em nenhuma outra norma. Nestes casos, revogado o Código, a execução fiscal deixa de ter apoio legal. E o mesmo sucede relativamente a diplomas publicados a partir de 20.12.1999 que remetem a cobrança de dívidas para a execução fiscal porque, obviamente, não pode haver remissão para diploma revogado. É o caso, por exemplo, do disposto nos art.ºs 7.º da Lei n.º 6/2011 e 27.º, n.º 6 da Lei n.º 16/2001. Com efeito, revogado o CEF, não existindo diploma ou regime equivalente, a norma de remissão é inócua, tendo a cobrança de tais dívidas de ser realizada através da execução comum do CPCM. Em nosso entendimento, outra solução só será possível se se considerar inaplicável a Lei n.º 1/1999 por ofensa do disposto nos art.ºs 8.º e 18.º

Administração Fiscal e dos Tribunais), **vejamos qual será o âmbito dessa aplicação.**

Repetindo mais uma vez o que atrás escrevemos, admitimos que o CEF pode continuar a ser aplicado na RAEM e enquanto não existir diploma que regule a mesma matéria (*ex vi* da norma expressa do art.º 4.º, n.º 1, 8) da Lei n.º 1/1999). Isto porque, como também referimos, é como se cada norma de remissão mantida em vigor contivesse em si o CEF (ou a parte dele pertinente à norma de remissão respectiva). Isto significa que o CEF é um todo que deve ser aplicado na medida do necessário à cobrança da respectiva dívida.

Há que salientar, no entanto, que muitas das suas normas não eram aplicáveis em Macau, destinando-se a outras “colónias”. É o caso, por exemplo, dos art.ºs 2.º a 6.º e 34.º, § 1.º.

De notar também que muitas normas do CEF foram tacitamente revogadas ainda no tempo da Administração Portuguesa devido à reorganização de serviços ou oposição a normas de outros diplomas (v. por exemplo o art.º 100.º em que se previa a prisão do depositário por falta de apresentação dos bens – hoje o art.º 740.º, n.º 2 do CPCM determina que “*Se os não apresentar dentro de 5 dias e não justificar a falta, é logo ordenado arresto em bens do depositário suficientes para garantir o valor do depósito e das custas e despesas acrescidas, sem prejuízo de*

da Lei Básica que nenhuma exceção fazem à vigência da designada “legislação portuguesa previamente vigente em Macau”, sendo que, de acordo com a mesma Lei e a Declaração Conjunta Luso Chinesa, os dois únicos requisitos (negativos) para a cessação de leis anteriormente vigente em Macau são:

- a) que essa legislação não contrarie a Lei Básica;
- b) que a mesma não tenha sido ainda sujeita a emendas em conformidade com os procedimentos legais, pelo órgão legislativo ou por outros órgãos competentes da Região Administrativa Especial de Macau (sendo que, nestes casos, ou tacita ou expressamente, aquela legislação será revogada). Naturalmente, que um terceiro requisito tem de ocorrer que é o de a lei previamente vigente não ofender a soberania da RPC. Ora, no caso do CEF, parece que todos estes requisitos de verificavam, pelo que não havia razão para ter sido revogado. Sobre esta matéria da “revogação global e de uma assentada“ da denominada “legislação portuguesa previamente vigente em Macau” (que parece não ter apoio, nem na Lei Básica, nem na Declaração Conjunta....., nem se enquadrar na competência do CPANP ao abrigo do art.º 145.º daquela Lei), v. António Katchi, *As Fontes do Direito em Macau*, Faculdade de Direito da Universidade de Macau, 2006, págs. 206/232.

procedimento criminal; ao mesmo tempo é promovida execução contra o depositário, no próprio processo, para o pagamento daquele valor e acréscimos”.

Também, mercê de nova organização judiciária ficaram tacitamente revogadas as normas que se referiam a Juízos Fiscais, sendo certo que a fase administrativa da execução corre pela Repartição das Execuções Fiscais e as matérias de natureza judicial, como a oposição à execução, os embargos ou os recursos correm agora, em 1.^a Instância pelo Tribunal Administrativo.^{48 49}

Deste modo, há que verificar, em primeiro lugar, qual o objecto da norma de remissão e depois encontrar no CEF as normas adequadas a assegurar a cobrança coerciva da dívida exequenda.

No caso concreto do acórdão estava em causa a reversão da execução contra os administradores da executada originária a título de responsabilidade subsidiária.

Assim sendo, passemos seguidamente a apreciar a fundamentação do parecer, (ou, melhor dizendo, a fundamentação do acórdão que, ao aderir àquela fundamentação, fez seu o referido parecer), em ordem a apurar se, efectivamente, a mesma tem algum apoio legal, ao pretender a aplicação ao caso concreto do regime de responsabilidade previsto no art.º 249.º, n.º 1 do Código Comercial.

1. Desde logo, a sensação colhida de uma breve leitura do referido parecer é a de que não foi percebido o alcance da matéria a decidir, uma vez que se dá grande relevância, por exemplo, ao disposto nos artigos 142.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo e 176.º, n.º 1, do Código de Processo

⁴⁸ “3. No âmbito do contencioso fiscal, e sem prejuízo da competência do Tribunal de Segunda Instância, compete ao Tribunal Administrativo conhecer:

6) Dos recursos dos actos praticados pela entidade competente dos serviços da administração fiscal nos processos de execução fiscal;

7) Dos embargos, oposição à execução, verificação e graduação de créditos, anulação de venda e de todos os incidentes da instância previstos na lei de processo que se suscitem nos processos de execução fiscal”, art.º 30.º, n.º 3 da Lei n.º 9/1999 (Lei de Bases da Organização Judiciária).

⁴⁹ Em breve publicaremos um trabalho sobre o CEF com texto por nós actualizado e incluindo notas, doutrina e jurisprudência sobre a matéria da execução fiscal e textos de direito comparado.

Administrativo Contencioso, que nenhum interesse possuem para o caso concreto. O que sobre eles se escreveu é de todo inócuo para o caso concreto, uma vez que eles se referem à cobrança coerciva de dívidas nascidas de actos administrativos “stricto sensu”, o que não sucede no caso dos autos.

Ora, cada norma remissiva refere-se a determinada matéria, pelo que não se pode concluir genericamente se uma norma do CEF se aplica ou não. Assim, ainda que a tese do parecer pudesse ser acolhida, teria de se debruçar sobre o caso concreto: a aplicação da multa à sociedade e a responsabilidade dos administradores, o que não fez, nem sequer havendo referência à norma condenatória no acórdão.

Antes de nos debruçarmos em concreto sobre essa matéria, analisemos o parecer em pormenor.

2. Após se referir que a alínea 8) do n.º 1 do artigo 4.º da Lei da Reunificação poderá constituir uma excepção ao princípio da descontinuidade da vigência ou da aplicação da legislação portuguesa anteriormente vigente em Macau, acrescenta-se que se tem entendido que há normas legais que contêm remissões para o CEF, enquadráveis naquela excepção: o artigo 142.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo (CPA) e o artigo 176.º, n.º 1, do Código de Processo Administrativo Contencioso (CPAC) e o artigo 29.º do Decreto-Lei n.º 30/99/M, de 5 de Julho.

E refere ainda o parecer o seguinte: “Vamos admitir que, por força da alínea 8) do n.º 1 do artigo 4.º da Lei da Reunificação, **estas normas** que remetem para o CEF continuam em vigor e que, por essa via, também este continuará a aplicar-se.

Ainda assim, essa aplicação tem de ser interpretada **nos seus devidos termos**, tanto mais que estamos a falar de legislação cuja vigência na RAEM foi **expressamente afastada pela Lei de Reunificação e que, por isso, só deve ser aplicada na exacta e estrita medida da remissão efetuada pelas normas contidas na legislação da RAEM e não mais do que isso.**

Ora, mesmo que para quem aceite que as normas do artigo 142.º, n.º 1 do CPA e a do artigo 176.º, n.º 1 do CPAC contêm uma remissão indirecta para o CEF, é seguro que delas não resulta uma remissão em bloco ou **in totum** para aquele Código”.⁵⁰

E conclui o parecer dizendo que: “... *aquelas normas do CPA e do CPAC apenas remetem para «o processo de execução fiscal» e, portanto, a sua aplicação transitória a coberto da alínea 8) do n.º 1 do artigo 4.º da Lei de Reunificação deve limitar-se a isso mesmo, ou seja, à parte em que nelas se remete para «o processo de execução fiscal», é dizer, para **as normas que regulam esse processo e a respectiva tramitação e nada mais**”.*

E, assim, uma vez que o art.º 297.º do CEF “não é uma norma atinente ao processo de execução fiscal, não está abrangida pela excepção ao princípio da descontinuidade da vigência da legislação portuguesa anteriormente vigente na RAEM prevista pela alínea 8) do n.º 1 do artigo 4.º da Lei da Reunificação”

Deste modo, ao caso seria aplicável o artigo 249.º, n.º 1 do Código Comercial já que após “a entrada em vigor da Lei n.º 1/1999, a responsabilidade dos administradores para com os credores da sociedade, RAEM incluída, **passou a estar exclusivamente regulada** na norma do n.º 1 do artigo 249.º do Código Comercial **por ser essa a única norma legal em vigor** que regula sobre a matéria e de acordo com a qual, ‘*os administradores respondem para com os credores da sociedade quando, pela inobservância de uma disposição legal ou estatutária, principal ou exclusivamente destinada à protecção destes, o património social se torne insuficiente para a satisfação dos respectivos créditos*’.”

“...Ora, não tendo sido esta a norma invocada pela Administração Fiscal para fundamentar o despacho de reversão, mas, antes, uma norma legal já revogada, a do artigo 297.º do CEF, é evidente que tal despacho não pode subsistir na ordem

⁵⁰ Como se vê da parte final do acórdão o Juiz/Adjunto Lai Kin Hong, Presidente o TSI votou vencido entendendo que o CEF se aplica “in totum”, o que é correcto. No entanto, já não é correcto que tal resulte da remissão do art.º 176.º do CPAC, uma vez que, como já referimos e adiante melhor fundamentaremos, esta norma não é aplicável ao caso concreto.

jurídica por ser ilegal, o que acarreta, necessariamente, a ilegitimidade dos oponentes para a execução fiscal, uma vez que os mesmos não são os devedores nem se demonstra serem responsáveis pelo pagamento da dívida exequenda”.

2.1. O parecer não indica o motivo da referência às normas supra. No entanto, dele resulta claramente que **a fundamentação se baseia exclusivamente** nelas sendo daí que conclui que o art.º 297.º do CEF não é aplicável porque a remissão não o abrange.⁵¹

Tanto bastaria, desde logo, para se concluir pela falta de adequação da fundamentação ao caso concreto, pois, como já acima se referiu, estas normas nenhuma relevância apresentam para o caso concreto, porque a solução está noutras normas vigentes na RAEM e que não suscitam dúvidas de aplicação.

No entanto, antes de passarmos a referir tais normas, convém referir os vários equívocos legais em que o parecer incorre.

2.1.1. O primeiro equívoco resulta logo do facto de as normas das quais o parecer se ocupou irrelevantem para o caso. Por isso, tudo o que foi escrito sobre a matéria em nada interessa ao caso.

O sistema jurídico da RAEM, como acima já foi referido em nota de rodapé, contém dezenas de normas remissivas para o CEF. E será caso a caso que este deverá ser aplicado.

Naturalmente que se a remissão se reportar à execução de dívida de pessoa singular viva não serão aplicáveis as regras de responsabilidade solidária ou subsidiária constantes dos art.ºs 296.º e 297.º do CEF, por exemplo. No caso de existência de privilégio, hipoteca ou outra garantia real sobre o bem objecto da

⁵¹ “Ora, mesmo que para quem aceite que as normas do artigo 142.º, n.º 1 do CPA e a do artigo 176.º, n.º 1 do CPAC contêm uma remissão indirecta para o CEF, é seguro que delas não resulta uma remissão em bloco ou **in totum** para aquele Código; aquelas normas do CPA e do CPAC **apenas remetem** para ‘o processo de execução fiscal’ !”

dívida⁵² por ele começará a penhora, começando pelos bens mobiliários se tal não se verificar (v. art.ºs 79.º, com remissão para o CPC, e 81.º do CEF).

Daqui resulta então que não tem sentido afirmar que a remissão não pode ser “in totum”. As normas a aplicar serão aquelas que a norma de remissão consentir tendo em vista o objectivo da execução: a cobrança célere e eficaz da dívida exequenda, atenta a sua especial natureza.

2.1.2. O segundo equívoco tem a ver com a afirmação de que quando a norma de remissão refere “processo fiscal”, pretende apenas significar “*as normas que regulam esse processo e a respectiva tramitação e nada mais*”.

Ora, com o devido respeito, tal entendimento vai contra o conceito de “execução fiscal” e impediria a cobrança de receitas públicas nomeadamente quando estivesse em causa a responsabilidade subsidiária ou tributária.^{53 54}

Deste modo, perante normas de remissão com uso de expressões como “cobrança coerciva”, “processo de execução fiscal”, “disposições reguladoras das execuções fiscais” ou mesmo “relaxe das respectivas dívidas”,⁵⁵ tem de entender-se a referência ao conjunto de normas que regulam a execução fiscal e independentemente de estas serem de natureza substantiva ou adjectiva, pois todas elas visam o objectivo de cobrança das dívidas às entidades públicas.

⁵² V., por exemplo, o art.º 127.º (**Privilégio creditório e hipoteca legal**) do **Regulamento da Contribuição Predial, do seguinte teor**: “1. Para garantia do pagamento da contribuição devida e, bem assim, dos juros, multas e custas, o Estado goza, nos termos da lei civil, de privilégio creditório sobre os bens cujos rendimentos estão sujeitos àquela contribuição”.

⁵³ Pensamos que o autor do parecer se terá deixado influenciar pelo termo “processo” normalmente usado na lei. Mas este termo é abrangente de modo a referir-se às normas que regulam a execução fiscal. E tanto assim é que o art.º 37.º, n.º 1 do Estatuto da Autoridade Monetária e Cambial de Macau, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 14/96/M, de 11 de Março, em vez de referir processo de execução fiscal usa a expressão “**as disposições reguladoras das execuções fiscais**”. Evidentemente que sendo o objecto da execução fiscal sempre o mesmo – cobrança coerciva de receitas públicas de forma célere - qualquer expressão ou termo que o legislador utilize nestes casos significará sempre o conjunto de normas reguladoras da execução fiscal.

⁵⁴ Sobre as razões para a existência da execução fiscal e sua distinção da execução comum, v. supra, n.º 4 e notas de rodapé.

⁵⁵ Expressão usada nos vários Regulamentos dos Impostos actualmente vigentes na RAEM.

Basta atentar no art.º 37.º, n.ºs 4 e 5 do Regulamento da Caixa Económica Postal (CEP), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 24/85/M, de 30 de Março, para chegar a tal conclusão.

Com efeito, tais normas dizem o seguinte:

“4. As dívidas à CEP por créditos concedidos por esta, são consideradas, para todos os efeitos, como dívidas à Fazenda Pública e cobradas coercivamente através do Juízo de Execuções Fiscais, nos termos do § único do artigo 1.º do Código das Execuções Fiscais.

5. Para os efeitos previstos no número anterior, a CEP enviará certidão da qual constem os montantes que deverão ser objecto de cobrança.”

Quer isto dizer que, constatado o não pagamento voluntário de dívida à CEP, esta é cobrada coercivamente através da Repartição das Execuções Fiscais (actualmente) ao abrigo do CEF. E, do mesmo modo sucede em todos os casos em que a lei consentir a cobrança através da execução fiscal.

Diremos ainda sobre esta matéria que **as regulamentações da execução fiscal, independentemente do título que se dê ao diploma legal regulador**, incluem quer normas de natureza adjectiva, quer de natureza substantiva. Aliás, o CEF inclui entre essas normas, por exemplo, as dos art.ºs 295.º, a 304.º, bem como as dos art.ºs 251.º a 254.º sobre prescrição.⁵⁶

Tem sido esta a técnica utilizada em Portugal, tal como resulta dos seguintes diplomas:⁵⁷

⁵⁶ De notar que o TSI da RAEM, no seu acórdão de 8 de Janeiro de 2018 - Processo n.º 576/2017 decidiu o seguinte: “O artigo 302.º do CC de Macau estipula que o prazo ordinário da prescrição é 15 anos, enquanto o artigo 251.º do CEF determina que, salvas as prescrições especiais de curto prazo, é de 20 anos o prazo de prescrição por dívida de contribuições e rendimentos devidos à Fazenda Pública. Em matéria de execução fiscal por dívida de imposto profissional, deve aplicar-se a regra do CEF, por este ser um diploma de carácter especial e um prazo de 20 anos não colide, em princípio, com os princípios acima citados”.

⁵⁷ Sendo embora certo, como se salienta no parecer, que esta matéria está hoje regulada no art.º 24.º da LGT, diploma de natureza essencialmente substantiva, a verdade é que o CPPT, diploma que regula a

- Código de Processo das Contribuições e Impostos, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 45005, de 27 de Abril de 1963 e já cima referido (art.ºs 16.º, 17.º, 21.º, § único, 26.º e 27.º, 148.º, 149.º e 151.º),
- Código de Processo Tributário, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril (art.ºs 11.º a 14.º-A),
- Código de Procedimento e de Processo Tributário, aprovado pelo **Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro** (art.ºs 155.º, 157.º, 158.º, 161.º).

E o mesmo sucede noutros sistemas jurídicos com alguma proximidade com o da RAEM, nomeadamente:

- **França** – v., por exemplo, o art.º 267.º do **Livre des Procédures Fiscales**,
- **Espanha** – v. os art.ºs 174.º a 176.º da **Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria**,
- **Brasil** – v. o art.º 4.º, § 1.º da **Lei n.º 6.830/1980** que dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Activa da Fazenda Pública,⁵⁸
- **Angola** – v. os art.ºs 57.º, 58.º e 64.º da **Lei n.º 20/2014, de 22 de Outubro, Código das Execuções Fiscais**,
- **Cabo Verde** – v. os art.ºs 11.º a 16.º da **Lei n.º 49/VIII/2013, Código das Execuções Tributárias**,
- **São Tomé e Príncipe** – v. os art.ºs 96.º, 97.º e 98.º da **Lei n.º 7/2007, de 21 de Maio, Código de Processo e de Procedimento Tributário**.

Concluimos então no sentido de que, pelo facto de o art.º 297.º do CEF poder ser considerado norma de natureza substantiva, isso não lhe retira a natureza de norma executiva e destinada à cobrança coerciva fiscal, tal como regulada no CEF.

matéria da execução fiscal contém também normas de natureza substantiva com relevância em matéria de execução fiscal (v., por exemplo, os seus art.ºs 155.º, 157.º, 158.º, 161.º)

⁵⁸ Embora no Brasil a execução fiscal siga o modelo puramente judicial (com regras próprias distintas das da execução comum) e nos outros dois países siga o modelo puramente administrativo, em ambos os sistemas temos normas de âmbito substantivo e de âmbito adjectivo (ou processual) na regulamentação da matéria.

2.1.3. O terceiro equívoco tem a ver com a referência ao art.º 249.º, n.º 1 do Código Comercial e à conclusão de que “*não tendo sido esta a norma invocada pela Administração Fiscal para fundamentar o despacho de reversão, mas, antes, uma norma legal já revogada, a do artigo 297.º do CEF, é evidente que tal despacho não pode subsistir na ordem jurídica por ser ilegal, o que acarreta, necessariamente, a ilegitimidade dos oponentes para a execução fiscal, uma vez que os mesmos não são os devedores nem se demonstra serem responsáveis pelo pagamento da dívida exequenda*”.

Confessamos que não compreendemos muito bem o raciocínio subjacente ao que ficou escrito.

Com efeito, ou a reversão era ilegal porque o art.º 297.º estava revogado, e havia simplesmente que a considerar ilegal por vício de aplicação de lei, ou se considerava ter havido erro na forma do processo – na tese do parecer, a haver responsabilidade seria ao abrigo do art.º 249.º, n.º 1 do CCM, pelo que teria então de seguir-se a execução comum – e então, anulava-se o despacho de reversão com a devolução à Repartição das Execuções Fiscais para eventual execução comum.⁵⁹

O que, com o devido respeito, não pode entender-se é que ao caso se aplica outra norma que tem pressupostos completamente diferentes da norma aplicada pela recorrente e decidir com base nessa norma sem dar à recorrente a possibilidade da sua aplicação. Aliás, devia ter sido fundamentada a afirmação de que “... *os mesmos não são os devedores nem se demonstra serem responsáveis pelo pagamento da dívida exequenda*”, uma vez que, como veremos, existem elementos no probatório que provam a sua responsabilidade, mas, de qualquer forma, ainda que fosse aplicável o art.º 249.º, n.º 1 do C. Comercial, estando a recorrente onerada com o ónus da prova daquela responsabilidade, tal

⁵⁹ Seria, assim, aplicável, com as devidas adaptações, o n.º 1 do art.º 12.º do CPACM, segundo o qual “1. Quando haja erro na escolha do meio processual ou do procedimento adequados à satisfação do pedido formulado, transitado o despacho de rejeição liminar e sendo o tribunal competente para o conhecimento daquele pedido, é oficiosamente ordenada a baixa na distribuição efectuada e a sua repetição na espécie própria”.

pressupunha que a execução tivesse tramitada ao abrigo daquela norma, para que as partes ficassem cientes das suas responsabilidades probatórias.⁶⁰

Ainda duas notas complementares, muito breves: a primeira relativa à reversão da execução e a segunda quanto à sua extinção.

1.^a A reversão da execução traduz-se numa modificação subjectiva (dos executados) quando, como refere o art.º 57.º, 5.º do CEF, “*se trate de dívidas que não puderem ser cobradas dos originários devedores e houver um ou mais responsáveis pelo seu pagamento*”,⁶¹ contra estes seguindo a execução.

“Como bem salienta Lima Guerreiro (Lei Geral Tributária Anotada, Editora Rei dos Livros, pág. 116), porque a responsabilidade tributária só se desenha numa fase patológica da relação jurídica do imposto, quando o devedor originário não tenha pago e após completa excussão ou insuficiência dos bens deste último, a consideração do responsável meramente subsidiário como verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária depende sempre da reversão da execução fiscal por meio da citação. Por isso, até à reversão, não são sujeitos passivos das obrigações tributárias das respectivas pessoas colectivas ou entes fiscalmente equiparados os seus administradores, gerentes, directores e técnicos oficiais de contas e revisores oficiais de contas.

2. Para que a reversão possa ser então decretada contra o responsável subsidiário, necessário é que se comprove a falta ou insuficiência de bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários (n.º 2). Significa isto que a administração tributária tem de desenvolver diligências no sentido de apurar da existência ou inexistência desses bens. Se o não fizer, verá condenada ao fracasso a reversão por falta de um dos requisitos legalmente previstos para que a mesma possa ser decretada. Aliás, o próprio revertido poderá defender-se

⁶⁰ De notar ainda que, a seguir-se a tese do parecer, então nem sequer a oposição deveria ter sido recebida porque deduzida ao abrigo do CEF, antes devendo ter lugar a aplicação das normas correspondentes do CPC e, neste caso, o Tribunal Administrativo seria incompetente, em razão da matéria, para conhecer do pedido de oposição.

⁶¹ Se também estes não dispuserem de bens penhoráveis, a execução será julgada em falhas nos termos do art.º 205.º do CEF.

demonstrando essa ilegalidade, se provar que, na data da reversão, o responsável principal ou os responsáveis solidários possuíam bens suficientes para o pagamento da dívida.”^{62 63}

Como bem salientado nas alegações da recorrente, a entidade que profere o despacho de reversão tem apenas de considerar:

- a) que as dívidas executadas não podem ser cobradas dos originários devedores por falta de bens penhoráveis destes;
- b) que os responsáveis solidários ou subsidiários exerceram funções de gerência ou administração na sociedade no período em que foram praticados os actos que derem origem à dívida exequenda.

Depois disto, cabe-lhe cumprir o que determina o citado art.º 57.º, 5.º do CEF.

Posteriormente, em vez de pagarem a dívida, os revertidos poderão defender-se mediante oposição à execução, ao abrigo dos art.ºs 164.º e segs. do CEF, ou deduzindo embargos ao abrigo dos art.ºs 176.º e segs. do mesmo diploma. E, naturalmente que, em qualquer dos casos, lhes cabe o ónus da prova dos factos alegados por força do princípio geral contido no art.º 335.º do Código Civil de Macau.

Pelo que ficou dito, tem toda a razão a Repartição das Execuções Fiscais quando alega que: “*A prova da existência de culpa dos administradores por parte da Administração Fiscal, conforme refere a sentença recorrida, não é em nosso entender condição para a reversão da execução*”, não cabendo à Administração Fiscal a “*prova da existência de culpa dos administradores na violação das normas destinadas à protecção do direito dos credores e que levou a que o património social se tomasse insuficiente para a satisfação dos respectivos créditos*”. A prova desta culpa (ónus da prova) é exigida aos credores comuns,

⁶² A dívida, para este efeito, e conforme se decidiu no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (2.ª Secção) de 24 de Março de 1999 - Processo n.º 021. 299, é apenas a dívida exequenda e acrescido, sendo irrelevante o montante de outras dívidas conhecidas do mesmo executado.

⁶³ João António Torrão, *Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada*, Edição Digital, 3.ª edição, Fevereiro de 2019, págs. 511 e segs., contendo abundantes referências a doutrina e jurisprudência.

mas não no caso de dívidas cobradas ao abrigo da execução fiscal, por força do art.º 297.º do CEF.

É claro que, na óptica da sentença recorrida e do parecer do Ministério Público que fundamenta a decisão do acórdão, sendo aplicável ao caso o art.º 249.º, n.º 1 do CCM, o ónus da prova seria, efectivamente do credor da sociedade. Só que, para isso necessário era que a execução tivesse corrido ao abrigo dessa norma. Ora, se a execução foi - correctamente, aliás, e como adiante veremos com mais detalhe - tramitada ao abrigo do art.º 297.º do CEF, caso em que o ónus da prova cabia aos revertidos, não se vê como se pode agora querer que a Administração Fiscal tivesse feito prova a que não estava obrigada na tramitação seguida. Daí que, como já acima referido, a execução deveria ter continuado, pois, como se verá de seguida, a execução só se extingue nos casos expressamente previstos na lei, sendo certo que, no caso concreto, não ocorre nenhum motivo de extinção.

2.^a Logo no início do presente acórdão se refere que “*Pelo Tribunal Administrativo foi proferida sentença na qual se julgou procedente a oposição à execução fiscal e extinta a execução fiscal.*”

E percebe-se das alegações da recorrente que tal decisão resultou do facto de a Administração Fiscal não ter provado a existência da culpa dos dois executados na gestão da sociedade de forma a ter tornado o património social insuficiente para a satisfação do respectivo crédito, o que, no entender do tribunal, determinaria a ilegitimidade dos revertidos.

Ora, de acordo com o CEF, a execução extingue-se pelo pagamento voluntário no decurso da execução (art.º 191.º), por pagamento após boa cobrança na execução e depois de pagas as custas (art.º 211.º), por anulação da dívida exequenda (art.º 220.º) ou por prescrição da mesma dívida (art.º 251.º).

Deste modo, enquanto a dívida exequenda não for paga ou não ocorrer qualquer outro dos referidos factos extintivos referidos, a execução não pode ser extinta sendo que, no caso de o pagamento não ter lugar por insuficiência de bens

do devedor (originário, solidário ou subsidiário), a dívida será julgada em falhas (art.º 205.º do CEF). E, conforme resulta do art.º 206.º do mesmo diploma, “*Nos julgamentos em falhas ficarão sempre ressalvados os direitos do exequente, para, dentro do prazo de prescrição, poder haver a dívida de quaisquer bens que o devedor ou responsável adquira*”.⁶⁴

Daqui concluímos então que, ainda que fosse aplicável o art.º 249.º, n.º 1 do CCM – que de todo não se aplica ao caso – a decisão não se poderia fundamentar no facto de a Administração Fiscal não ter feito prova da existência de culpa dos administradores na violação das normas destinadas à protecção do direito dos credores e que levou a que o património social se tomasse insuficiente para a satisfação dos respectivos créditos, porque o processo de execução não correu ao abrigo dessa norma e a tramitação do CEF não impõe à Administração Fiscal esse ónus. Assim, quando muito, poderia determinar-se que a execução da dívida prosseguisse, eventualmente, ao abrigo do citado art.º 249.º, n.º 1 do CCM.

Por outro lado, ainda que fosse admissível a declaração de ilegitimidade dos revertidos, nunca se poderia dar a execução por extinta, pois esta poderia continuar surgindo bens penhoráveis e na sua falta, deveria ter lugar o julgamento em falhas acima referido.

VII. Da legalidade da reversão e da aplicação ao caso concreto do art.º 295.º do CEF

Temos vindo a referir que, ao contrário do entendimento do parecer (e do tribunal recorrido), o art.º 297.º do CEF é aplicável ao caso concreto por força de norma remissiva ressalvada pela Lei n.º 1/999 (v. artigo acima referido e Decisão do CPANP). E, também referimos que as normas citadas no parecer são

⁶⁴ Releva ainda nesta matéria o art.º 207.º do CEF que prevê o caso de surgirem bens penhoráveis após julgamento em falhas, caso em que a execução prosseguirá.

absolutamente alheias a esta questão, pelo que nem se compreende a sua invocação na fundamentação tornando esta inválida para uma correta decisão.

Vejamos então.

1. Pela análise no primeiro facto descrito no probatório e da alínea 5) das alegações da recorrente adivinha-se que a multa aplicada no dia 29 de Novembro de 2017 à executada originária pela DSAL, no montante de MOP 1.410.000,00, resultou de violação da alínea **b) do n.º 1 do artigo 22.º do Decreto-Lei n.º 32/94/M, segundo o qual:**

“1. São punidas com multa:

b) De 10 000,00 a 40 000,00 MOP, o recrutamento ou colocação de cada trabalhador com violação do disposto no artigo 15.º”⁶⁵

Estamos então perante direito sancionatório de natureza administrativa cujo regime geral consta do Decreto-Lei n.º 52/99/M, de 4 de Outubro de 1999.

Deste Diploma destacamos os seguintes artigos:

**Artigo 1.º
(Âmbito)**

O presente diploma define o regime geral das infracções administrativas e o respectivo procedimento.

Artigo 2.º

(Noção de infracção administrativa)

1. Constitui infracção administrativa o facto ilícito que unicamente consista na violação ou na falta de observância de disposições preventivas de leis ou regulamentos, que não tenha a natureza de contravenção e para o qual seja cominada uma sanção administrativa pecuniária denominada multa.

2. O facto ilícito denominado infracção administrativa é considerado crime ou contravenção, conforme os casos, quando lhe corresponda pena de prisão ou pena de multa convertível em prisão.

⁶⁵ Que, por sua vez, determina o seguinte: “As agências só podem inscrever ou colocar trabalhadores que sejam portadores de título de permanência temporária ou de documentos que os habilitem a residir no Território”.

Artigo 3.º
(Regime aplicável)

1. Os regimes material e procedimental aplicáveis às infracções administrativas são fixados nas leis ou regulamentos que as preveem e sancionam.

2. Os regimes referidos no número anterior devem conformar-se com as disposições do presente diploma.

3. Na ausência de regulamentação nas leis ou regulamentos previstos no n.º 1, aplicam-se subsidiária e sucessivamente as disposições do presente diploma e, com as necessárias adaptações, as adequadas do Código do Procedimento Administrativo e os princípios gerais do direito e do processo penal.

Artigo 20.º
(Adaptação da legislação e revogações)

1. Sem prejuízo do disposto no n.º 3, os regimes das leis ou regulamentos referidos no n.º 1 do artigo 3.º devem conformar-se com o disposto no presente diploma no prazo de 60 dias.

2. Decorrido o prazo referido no número anterior, as normas que não se encontrem conformes com o disposto no presente diploma consideram-se revogadas.

3. São revogadas na data da entrada em vigor do presente diploma as disposições constantes dos regimes referidos no n.º 1 que contrariem o disposto nos artigos 11.º, 12.º, 13.º, 16.º e 17.º

Por aqui concluímos facilmente que, perante a verificação da infracção imputada à sociedade (a executada originária), a aplicação da sanção cabia à DSTE (hoje DSAL) e a multa a aplicar era a constante da alínea b) do n.º 1 do art.º 22.º do Decreto-Lei n.º 32/94/M (art.º 3.º, n.º 1 supra), o que significa que tudo decorreu conforme as normas supra.

2. Está provado que a multa não foi paga voluntariamente tendo sido instaurada execução fiscal contra a sociedade infractora.

A legalidade da instauração da execução fiscal para a falta do pagamento voluntário da multa por infracção administrativa, resulta com toda a clareza do art.º 17.º do referido DL 52/99, do seguinte teor:

*“Na falta de pagamento voluntário da multa procede-se à sua cobrança coerciva, nos termos do processo de execução fiscal, através da entidade competente, servindo de título executivo a certidão da decisão sancionatória”.*⁶⁶

O processo de execução fiscal aqui referido não pode ser outro, porque não existe, senão o regulado no CEF aprovado pelo Decreto n.º 38088. E, embora este diploma tenha sido revogado pelo art.º 4.º, n.º 4 da Lei n.º 1/1999, a verdade é que ele continua a ter aplicação na RAEM (naquilo que ainda não tiver sido substituído ou revogado expressa ou tacitamente por outros diplomas posteriores), por força do disposto n.º 1. alínea 8) do art.º 4.º do mesmo diploma e pelas razões já acima referidas.

Sendo assim, era aplicável o art.º 297.º do CEF, provado que ficou que a sociedade originária não possuía bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda, devendo ter lugar a reversão contra os responsáveis solidários por força do art.º 57.º, 5.º do mesmo diploma.

Portanto e em conclusão, a Administração Fiscal (neste caso a Repartição das Execuções Fiscais) cumpriu rigorosamente as normas aplicáveis na matéria. A oposição à execução só poderia, por isso, proceder em caso de invocação e prova pelos revertidos de factos previstos nos art.ºs 169.º e 176.º do CEF.

VIII. Declaração oficiosa da extinção da multa e da execução

Não obstante tudo o que atrás ficou referido, e que nos pareceu útil sublinhar, pois desconhecemos qualquer outro estudo que apresente fundamentação tão desenvolvida relativamente à continuação da aplicação do CEF, aprovado pelo Decreto n.º 38088, de 12 de Dezembro de 1950, na RAEM, pensamos que a decisão que ao caso se impunha era extremamente simples, passando apenas pela declaração oficiosa da extinção da multa e, em consequência, da execução.

⁶⁶ Repare-se que o n.º 3 do art.º 20.º supra transcrito determina mesmo que se consideram revogadas na data da entrada em vigor do presente diploma as disposições constantes dos regimes referidos no n.º 1 que contrariem o disposto nos artigos ... 17.º.

Expliquemos porquê.

De acordo com o artigo 324.º, n.º 2 do Código Comercial de Macau “*A sociedade considera-se extinta na data do registo do encerramento da liquidação*”.

Está provado que em 29 de Março de 2018, a “Companhia de C Lda.” foi dissolvida e extinguida depois de ter completado a liquidação (vd. a fls. 17-18 dos autos)”.

O art.º 9.º do DL n.º 52/99, determina que “*Ao regime material das infracções administrativas são aplicáveis, com as necessárias adaptações, as disposições constantes ..., dos artigos ... e 120.º do Código Penal*”, segundo o qual “*A morte do agente extingue tanto o procedimento penal como a pena ou a medida de segurança*”.

Ora, a dissolução das sociedades equivale à morte das pessoas físicas pelo que deverá ter a mesma consequência - extinção da pena. Assim, estando extinta a pena, a multa deixa de poder ser cobrada aos responsáveis subsidiários.

Neste sentido se tem inclinado a doutrina e jurisprudência portuguesas.

Assim, Durval Ferreira, *Do Mandato Civil e Comercial*, pág. 189, reconhecendo embora que a sociedade em dissolução continua a ter personalidade para certo fim, e dentro dele, também o mandato poderá persistir, refere que a dissolução duma sociedade é equiparável à morte.

À mesma conclusão chegou o Acórdão do STA (2.ª Secção), de 03.11.1999 - Processo n.º 024046, “in” B.M.J., 491, 313, quando nele ficou consignado que «Extinta a pessoa colectiva a quem havia sido aplicada certa coima, extingue-se esta devido ao carácter intransmissível e pessoal desta sanção.»

No acórdão do mesmo Tribunal e Secção, de 09.02.2011 - Processo: 0617/10, no qual participámos como juiz/adjunto, tal questão foi tratada nos seguintes termos:

“Ora, a insolvência constitui um dos fundamentos da dissolução das sociedades, conforme decorre do disposto no artigo 141.º, n.º1, alínea e), do Código das Sociedades Comerciais. E a dissolução equivale à morte do infractor, em harmonia com o disposto nos artigos 61.º e 62.º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT) e no artigo 176.º, n.º 2, alínea a) do Código de Procedimento e de Processo Tributário, daí decorrendo a extinção do procedimento contraordenacional, da obrigação do pagamento de coimas e da execução fiscal instaurada tendente à sua cobrança coerciva.

Nesse sentido se tem vindo a pronunciar de forma pacífica e reiterada este Supremo Tribunal, conforme se pode ver pela leitura dos acórdãos proferidos em 3/11/1999, 15/06/2000, 21/01/2003, 26/02/2003, 12/01/2005, 6/10/2005, 16/11/2005, 27/02/2008 e 12/03/2008, nos recursos n.ºs 24.046, 25.000, 01895/02, 01891/02, 1569/03, 715/05 e 524/05, 1057/07 e 1053/07, respectivamente.

Como se deixou frisado no acórdão proferido no recurso 1569/03, *«essa parece ser a única solução harmónica com os fins específicos que justificam a sanção: repressão e prevenção, que não de obtenção de receitas para a Administração Tributária. Cfr. Alfredo de Sousa e J. Paixão, CPT Anotado, 3 edição, pág. 410 e Jorge de Sousa, CPPT Anotado, 4.ª edição, pág. 807 e RGIT Anotado, págs. 395/96.*

E, mantendo embora a sociedade dissolvida, em liquidação, a sua personalidade jurídica - art. 146.º, n.º 2 do CSC - são, com a declaração de falência, apreendidos todos os seus bens, passando a constituir um novo património, a chamada “massa falida”: um acervo de bens e direitos retirados da disponibilidade da sociedade e que serve exclusivamente, depois de liquidado, para pagar, em primeiro lugar, as custas processuais e as despesas de administração e, depois, os créditos reconhecidos - cfr. o Ac'd do STA de 29/10/2003 rec. 1079/03.

Pelo que, então, já não encontrará razão de ser a aplicação de qualquer coima.»

Por outro lado, e como se deixou salientado no acórdão proferido no recurso n.º 1057/07, *«no tocante à persistência da responsabilidade judiciária uma vez*

declarada falida a sociedade, sendo embora certo que uma vez dissolvida mantém, na fase de liquidação, a sua personalidade jurídica - artigo 146.º, n.º 2 do CSC - a verdade é que tal em nada interfere com o facto da consequência objetiva da respectiva dissolução decorrente da declaração de falência, enquanto realidade jurídica societária, dever ser equiparada à morte do infractor, como acima se viu.»

Esta doutrina foi continuada, nomeadamente pelos Acórdãos do mesmo Tribunal e Secção, de 14.11.2018 - Processo: 03044/12.6BELRS e de 12.12.2018 - Processo: 0667/17.0BEAVR 0528/18.

Pensamos que este entendimento tem plena aplicação na RAEM por força das normas acima referidas (art.º 9.º do DL n.º 52/1999/M e 120.º do Código Penal de Macau) e que em matéria de direito sancionatório revogaram normas que permitiam a transmissão das sanções para terceiros (nomeadamente os sucessores do devedor).⁶⁷ Claro está que, no caso de dívidas de tributos, a lei prevê a sua transmissão para terceiros, pelo que não seria defensável este entendimento.⁶⁸

IX. CONCLUSÕES

1.ª) De acordo com o n.º 4 do art.º 4.º da Lei n.º 1/1999, “A legislação portuguesa previamente vigente em Macau, incluindo a elaborada por órgãos de soberania de Portugal exclusivamente para Macau, deixa de vigorar na Região

⁶⁷ “A morte do agente extingue mesmo a pena de multa. O Projecto inicial, de 1963, continha no preceito correspondente (art.º 116.º) um parágrafo único que estabelecia que, se a pena aplicada por sentença transitada em julgado antes da morte do criminoso fosse de natureza pecuniária, a obrigação de a solver se transmitiria aos herdeiros como se de uma dívida civil se tratasse, mas essa disposição foi eliminada pela 1.ª Comissão Revisora que entendeu não se conformar a mesma com o princípio da pessoalidade e intransmissibilidade das penas”, Leal Henriques e Simas Santos, *O Código Penal de 1982*, Vol. I, Rei dos Livros, 1986, pág. 610.

⁶⁸ Neste sentido, o art.º 29.º, n.ºs 2 e 3 da LGT de Portugal determina o seguinte:

“2. 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.

3. As obrigações tributárias não são susceptíveis de transmissão intervivos, salvo nos casos previstos na lei.”

Administrativa Especial de Macau a partir do dia 20 de Dezembro de 1999”, pelo que, integrando-se o **Código das Execuções Fiscais**, aprovado pelo Decreto n.º 38:088, de 12 de Dezembro do Governo de Portugal, naquela norma, **deixou de vigorar na RAEM a partir do referido dia**.

2.ª) Porém, o mesmo artigo determina no seu n.º 1, 8) que “*As normas legais que contenham remissões para legislação portuguesa, desde que não ponham em causa a soberania da República Popular da China e não violem o disposto na Lei Básica da Região Administrativa Especial de Macau, podem, transitoriamente, antes da sua alteração pela Região Administrativa Especial de Macau, continuar a ser aplicadas na Região Administrativa Especial de Macau*”.

3.ª) Significa isto que, mantendo-se em vigor as normas remissivas para o CEF (ou outros diplomas susceptíveis de inclusão naquela norma), e uma vez que as normas remitidas se consideram integradas naquelas, tudo se passa como se cada norma remissiva regulasse a matéria independentemente da norma remitida. Assim, o regime para o qual a norma remissiva remete pode continuar a ser aplicado, ainda que a norma remissiva seja revogada.

4.ª) No caso concreto, estava em causa a execução fiscal por multa aplicada a sociedade da qual os revertidos eram gerentes ou administradores, pelo que, por remissão do art.º 17.º do Decreto-Lei n.º 52/99/M, de 4 de Outubro de 1999, era aplicável o CEF, nomeadamente os art.ºs 57.º - 5.º e 287.º invocados pela recorrente.

5.ª) Para fundamentar a desaplicação do art.º 297.º do CEF no caso concreto, o acórdão (que aderiu à fundamentação do parecer do Ministério Público na íntegra) invocou nomeadamente que “as normas do artigo 142.º, n.º 1 do CPA e a do artigo 176.º, n.º 1 do CPAC contêm uma remissão indirecta para o CEF, é seguro que delas não resulta uma remissão em bloco ou **in totum** para aquele Código”, remetendo apenas para «*o processo de execução fiscal*» e, portanto, a sua aplicação transitória a coberto da alínea 8) do n.º 1 do artigo 4.º da Lei de Reunificação deve limitar-se a isso mesmo, ou seja, à parte em que nelas

se remete para «o processo de execução fiscal», é dizer, para as normas que regulam esse processo e a respectiva tramitação e nada mais”.

E, assim, uma vez que o art.º 297.º do CEF “não é uma norma atinente ao processo de execução fiscal, não está abrangida pela exceção ao princípio da descontinuidade da vigência da legislação portuguesa anteriormente vigente na RAEM prevista pela alínea 8) do n.º 1 do artigo 4.º da Lei da Reunificação”

Deste modo, ao caso seria aplicável o artigo 249.º, n.º 1 do Código Comercial já que após “a entrada em vigor da Lei n.º 1/1999, a responsabilidade dos administradores para com os credores da sociedade, RAEM incluída, **passou a estar exclusivamente regulada** na norma do n.º 1 do artigo 249.º do Código Comercial **por ser essa a única norma legal em vigor** que regula sobre a matéria e de acordo com a qual, *«os administradores respondem para com os credores da sociedade quando, pela inobservância de uma disposição legal ou estatutária, principal ou exclusivamente destinada à protecção destes, o património social se torne insuficiente para a satisfação dos respectivos créditos».*

6.ª) Acontece, porém, que, por um lado, as referidas normas remissivas invocadas não apresentam a mínima relação com o caso concreto que o TSI foi chamado a decidir. Por outro, a referência a “processo de execução fiscal” significa conjunto de normas que permitem a cobrança coerciva e não meramente “tramitação processual”, sendo que, em todos os sistemas jurídicos, a cobrança coerciva abrange normas de natureza substantiva e processual. Por outro lado ainda, não se pode afirmar que a responsabilidade dos administradores para com os credores da sociedade, RAEM incluída, **passou a estar exclusivamente regulada** na norma do n.º 1 do artigo 249.º do Código Comercial **por ser essa a única norma legal em vigor** que regula sobre a matéria, uma vez que muitas normas do sistema jurídico RAEM consagram essa responsabilidade no âmbito fiscal, aplicando-se, por isso, e por remissão, os referidos art.ºs 57.º-5.º e 297.º do CEF.

7.ª) Deste modo, e aplicando estas normas ao caso concreto, o recurso deveria ter sido julgado procedente porque demonstrados na execução os requisitos da

reversão, a qual não carece de prova da responsabilidade dos gerentes ou administradores por parte da Repartição das Execuções Fiscais, bastando a ocorrência dos factos por esta referidos nas suas alegações de recurso.

8.^a) De qualquer forma, ainda que fosse aplicável o referido art.º 249.º, n.º 1 do Código Comercial, nunca a decisão poderia ser a de improcedência do recurso por falta de prova da responsabilidade dos gerentes e administradores por parte da REF, visto que a execução foi instaurada ao abrigo de outra norma que não exigia essa prova (nesse caso, o ónus da prova era até dos recorridos), sendo ainda certo que também a execução não poderia ser declarada extinta porque as causas de extinção da execução estão previstas na lei e nenhuma ocorria que permitisse ao tribunal decretá-la (por exemplo, prescrição da dívida exequenda).

9.^a) **Finalmente, e não obstante tudo o que ficou escrito e se escreveu porque estamos em sede de comentário em que se pretendem analisar várias hipóteses e soluções, em nossa opinião o TSI deveria ter officiosamente julgado extinta a multa e, conseqüentemente, a execução, por aplicação do disposto nos art.ºs 9.º do DL n.º 52/1999/M e 120.º do Código Penal de Macau, em virtude da dissolução da devedora originária (facto equivalente à morte das pessoas físicas).**