



Ofício Circulado nº 60 058 de 2008-04-17

Exm^{os} Senhores

**Subdirectores Gerais
Directores de Serviços
Directores de Finanças
Chefes de Serviços de Finanças
Representantes da Fazenda Pública**

ASSUNTO: Responsabilidade subsidiária, art.º 24º da Lei Geral Tributária.

A Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei nº 398/98, de 17 de Dezembro, que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1999, introduziu no seu artigo 24º, um regime de responsabilidade subsidiária dos titulares de órgãos da administração de pessoas colectivas, ainda que somente de facto, diferente daquele que vigorava no Código de Processo Tributário.

Já no decurso da vigência daquela lei foram introduzidas pela Lei nº 30-G/2000, de 29 de Dezembro, alterações a esse regime de responsabilidade subsidiária.

Por outro lado, e face ao tempo já decorrido, e ao melhor conhecimento do instituto da reversão, mostra-se necessário introduzir melhoramentos às instruções já veiculadas aos Serviços, nomeadamente no que diz respeito à análise mais cuidada das respostas dos contribuintes em sede de direito de audição, consagrado no artigo 23º nº 4 da referida lei, bem como do conteúdo das notificações na reversão, especialmente no que diz respeito aos meios de reacção a utilizar e ainda introduzir um mecanismo pré-contencioso que tem em vista a eliminação de questões processuais e legais, que pretendem dar ao processo de reversão uma maior probabilidade de êxito.

Nestes termos, e tendo em vista a uniformização de critérios de procedimento no âmbito da reversão, por despacho de 2008-04-16, do Director Geral dos Impostos, foram sancionadas as seguintes instruções:



1. Regime de responsabilidade previsto no nº 1 do artº 24º da L.G.T. desde 1 de Janeiro de 1999 até 1 de Janeiro de 2001.

1.1. Pessoas sujeitas:

Desde a entrada em vigor da Lei Geral Tributária até à produção de efeitos das alterações introduzidas ao artigo 24º, pela Lei nº 30-G/2000, de 29 de Dezembro, apenas ficavam sujeitos ao regime de responsabilidade previsto no nº 1 desse artigo, os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exercessem, ainda que somente de facto, funções de administração nas sociedades, cooperativas e empresas públicas.

1.2. Facto gerador da responsabilidade e pressupostos da responsabilidade e respectivo ónus da prova.

O regime introduzido pela L.G.T. não sofreu qualquer alteração, pelo que desde 1 de Janeiro de 1999, mantém-se coincidente com o actualmente em vigor.

2 – Regime de responsabilidade previsto no nº 1 do artigo 24º, da Lei Geral Tributária, (L.G.T.) em vigor desde 1 de Janeiro de 2001, após a entrada em vigor da Lei nº 30-G/2000, de 29/12.

2.1. Pessoas sujeitas

Administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados.

2.2. Facto gerador da responsabilidade

São susceptíveis de constituir em responsabilidade os seguintes factos, previstos respectivamente nas alíneas a) e b) do nº 1 do artigo 24º da L.G.T.:

- Dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste;
- Dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do cargo.



2.3. Pressupostos da responsabilidade e respectivo ónus da prova

São pressupostos da responsabilidade os seguintes factos, previstos respectivamente nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 24.º da L.G.T.

- A responsabilidade prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 24.º, só ocorre quando, em qualquer dos casos, por culpa das pessoas em funções de administração ou gestão, o património do devedor se tornou insuficiente para o pagamento da dívida tributária. A prova deste pressuposto da responsabilidade compete à Administração Fiscal.
- A responsabilidade prevista na alínea b) do n.º 1, do art.º 24.º, ocorre quando a falta de pagamento é imputável às pessoas com funções de administração ou gestão. A prova de que essa falta de pagamento não lhe é imputável pertence ao contribuinte revertido.

3 - Aplicação no tempo do regime da responsabilidade subsidiária

- O momento em que o facto gerador da responsabilidade se verifica é que determina qual a norma a aplicar. Se for anterior a 01/01/1999, aplica-se o art.º 13.º do C.P.T. Se for posterior, aplica-se o art.º 24.º da L.G.T. No âmbito da vigência deste artigo, importa ainda, no que respeita às pessoas a quem imputar a responsabilidade, atender ao regime instituído na redacção inicial do art.º 24.º, daquele que resultou da alteração introduzida pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, no que respeita à natureza do devedor originário.
- A alínea b) do n.º 1 do art.º 24.º da L.G.T. introduziu um novo pressuposto gerador de responsabilidade subsidiária. Deste modo, apenas se aplica a situações ocorridas após 1 de Janeiro de 1999.

4. Chamamento à execução dos responsáveis subsidiários.

4.1. A reversão contra os responsáveis subsidiários (*relembra-se que a redacção do n.º1, do art.º 160.º, do CPPT, manda reverter contra todos os responsáveis subsidiários*), deve ser accionada somente nas hipóteses contempladas no n.º 2 do artigo 153.º do C.P.P.T., o que envolve os seguintes procedimentos prévios:

- A averiguação da existência ou não de bens penhoráveis do devedor originário, suficientes para o pagamento integral da dívida em execução;



- A comprovada insuficiência do património do devedor originário para satisfazer a dívida exequenda e seus acréscimos legais.

4.2. Só após a realização de tais diligências se deve oficiar às entidades competentes, designadamente à Conservatória do Registo Comercial competente tendo em vista a obtenção da identificação dos responsáveis subsidiários, nomeadamente à data da ocorrência dos factos geradores da responsabilidade subsidiária.

4.3. Uma vez na posse desses dados, o Chefe do Serviço de Finanças está obrigado a proceder, mesmo nos casos de presunção legal de culpa, à audição dos eventuais responsáveis, nos termos dos artigos 23º nº 4 e 60º da L.G.T.

- Na análise da resposta em sede de audição prévia, está o Chefe do Serviço de Finanças obrigado a pronunciar-se sobre os argumentos ou factos aduzidos pelo(s) notificado(s), e que, porventura, ainda não se encontrava relevada no processo de execução, nomeadamente os que se refiram ao não exercício da administração ou gerência na data dos factos, quer por renúncia à mesma, quer por nomeação de nova gerência, da qual eles não constem.

4.4. Deverá, também, ser efectuada um análise cuidadosa, sobre se os impostos que estão em dívida já prescreveram ou não, em face da lei aplicável ao caso concreto, nomeadamente do novo prazo de prescrição previsto no artigo 48º da L.G.T.

4.5. Analisados os factos e mantendo-se os pressupostos que estiveram na base da elaboração da proposta de decisão, o Chefe do Serviço de Finanças proferirá então despacho a ordenar a reversão da execução contra todos os responsáveis subsidiários, mas tendo sempre em linha de conta que as primeiras pessoas a serem chamadas à execução são as mencionadas no nº 1 do artigo 24º da L.G.T.

4.6. Quer a proposta de decisão quer a decisão final, serão devidamente fundamentadas, nomeadamente no que respeita aos pressupostos da responsabilidade, e bem assim nos casos em que a sua prova compete à Administração Fiscal.

A culpa pode ser fundamentada com recurso a qualquer meio de prova admitida em direito, designadamente, através da invocação da prática de qualquer um dos actos lesivos elencados no artigo 126º-A do Código dos Processos Especiais de Recuperação de Empresa, (C.P.E.R.E.F.) aprovado pelo Decreto-Lei nº 132/93, de 23 de Abril, ou dos actos descritos no artigo 186º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresa (C.I.R.E.), aprovado pelo Decreto-Lei nº 53/04, de 18 de Março.

4.7. A citação do revertido (art.º 160º do CPPT) quanto à decisão que determinou a reversão, deve sempre **conter sempre** a fundamentação de facto e de direito que



levou à tomada de decisão, bem como os meios de defesa ao dispor dos revertidos, quer quanto à dívida de imposto (possibilidade de reclamação graciosa ou de impugnação judicial, quando o revertido pretenda syndicar a legalidade da liquidação, nos casos previstos na lei) quer quanto à reversão em si mesma (que será a oposição à execução, nos termos do artigo 204º do C.P.P.T., e nunca o recurso hierárquico, como muitas vezes se tem verificado).

5. Casos especiais de chamamento à responsabilidade dos membros dos órgãos de fiscalização e dos revisores oficiais de contas, bem como dos técnicos oficiais de contas, nº 2 e 3 do artigo 24º da L.G.T.

5.1. A responsabilidade tributária dos órgãos de fiscalização e dos revisores oficiais de contas, prevista no nº 2 do artigo 24º da L.G.T. decorre do incumprimento das suas funções de fiscalização, sendo que tal incumprimento tem que ser sempre culposo, quer por dolo, quer por negligência, como decorre do aludido nº 2, e afere-se sempre em função da culpa funcional dos mesmos.

Assim, não basta qualquer incumprimento dos seus deveres de fiscalização para que tenha lugar o chamamento à responsabilidade subsidiária desses órgãos. É indispensável que exista um nexo causal entre a sua actuação, que tem que ser ilícita, e o dano resultante desse incumprimento. Inexistindo esse nexo causal, não é adequado o chamamento à responsabilidade subsidiária.

5.2. Os requisitos da responsabilidade podem ser suportados em diversa documentação, tal como no relatório anual e a certificação legal de contas, elaboradas pelos Revisores Oficiais de Contas, nos termos do artigo 452º do Código das Sociedades Comerciais, em informações e advertências prestadas à administração no exercício das suas funções de fiscalização, etc.

5.3. Deste modo, o Chefe do Serviços de Finanças está obrigado a fundamentar sempre os seus despachos com base em elementos concretos que tenha carreado para o processo nas suas averiguações, já que o ónus da prova, nestes casos, compete sempre à Administração Fiscal.

5.4. Em caso de inexistência de indícios de incumprimento culposo desses deveres de fiscalização, por falta dos elementos acima indicados, ou do nexo causal entre estes e o incumprimento dos deveres tributários, por parte das pessoas colectivas ou entidades equiparadas, devem os serviços abster-se de efectuar reversões em processo de execução fiscal contra esses órgãos de fiscalização.

5.5. De igual modo, poderão ser responsáveis subsidiários os técnicos oficiais de contas. Do mesmo modo a Administração Fiscal deve apurar e demonstrar inequivocamente uma conduta dolosa ou negligente da sua parte, em violação dos



deveres no âmbito da responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilística e fiscal ou de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos. Neste último caso, estamos perante um dever de atestação da verdade e regularidade dos documentos do cliente que é uma resultante do carácter público da própria função, à semelhança do que se passa com os revisores oficiais de contas.

Salienta-se que até 01.01.2006, data da entrada em vigor da Lei n.º 60-A/2005, de 30/12, a responsabilidade subsidiária dos técnicos de contas dependia de conduta dolosa.

6. Comunicação à Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e à Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas no caso de incumprimento, respectivamente do disposto no artigo 158º do Decreto-Lei nº 487/99, de 16 de Novembro e do disposto no artigo 58º do Estatuto da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, aprovado pelo Decreto-Lei nº 452/99, de 5 de Novembro.

6.1. Sempre que o Chefe do Serviços de Finanças ou qualquer órgão da Administração Fiscal detectem que os Revisores Oficiais de Contas ou os Técnicos Oficiais de Contas não deram cumprimento, respectivamente, ao disposto nos artigos 158º e 58º supra indicados, ou seja, não hajam participado ao Ministério Público os factos por si detectados no exercício das suas funções e que constituem crimes públicos, nos quais se integram os crimes fiscais, deverão comunicar esse incumprimento, consoante o caso, à Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e à Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, para os devidos efeitos legais e estatutários.

7. Análise dos processos de oposição judicial antes da remessa ao Tribunal

7.1 – Autuada a petição de oposição, o Chefe do Serviço de Finanças deve remetê-la, no prazo de 20 dias, para o Tribunal competente.

Contudo, antes da remessa, o Chefe do Serviço de Finanças deve, nos termos do n.º 2 do art.º 208º do CPPT, pronunciar-se sobre o mérito da oposição e, sendo caso disso, revogar, total ou parcialmente, o despacho que ordenou a reversão, disso notificando o revertido.

7.2 – Para efeitos de análise do mérito da oposição, o Chefe do Serviço de Finanças deve, caso existam orientações nesse sentido por parte do respectivo Director de Finanças, solicitar a intervenção do Representante da Fazenda Pública junto do Tribunal competente



8. Substituição do **Ofício-Circulado anterior.**

8.1. Estas instruções substituem as que anteriormente foram transmitidas pelo Ofício Circulado n.º 60.043, de 25 de Janeiro de 2005.

Com os melhores cumprimentos

O Subdirector Geral

Alberto Augusto Pimenta Pedroso
