

Responsabilidade Subsidiária artigo 24º da Lei Geral Tributária

A Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, com entrada em vigor em 1 de Janeiro de 1999, introduziu, no respectivo 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. Por outro lado, já no decurso da vigência daquela lei, foram introduzidas pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro alterações ao referido regime de responsabilidade subsidiária.

Nestes termos, e tendo em vista a uniformização de critérios de procedimento no âmbito da reversão, foram, por despacho do Sr. Director-Geral dos Impostos, de 21 de Janeiro de 2005, sancionadas, sobre aquela matéria, as seguintes instruções:

1 - Regime de responsabilidade previsto no n.º 1 do artigo 24º, em vigor desde 1 de Janeiro de 2001, após a entrada em vigor da Lei n.º 30-G/2000, de 29.12

1.1. 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**.

1.2. Facto gerador da responsabilidade

São susceptíveis de constituir em responsabilidade os seguintes factos, previstos, respectivamente, nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 24º:

a) **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;

b) **Dívidas tributárias** cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do cargo.

1.3. 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 24º:

a) A responsabilidade prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 24º, só ocorre quando, em qualquer dos casos, por culpa das pessoas com funções de administração ou gestão o património do devedor se tornou insuficiente para pagamento da dívida. A prova deste pressuposto da responsabilidade compete à administração fiscal.

b) A responsabilidade prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 24º, ocorre quando a falta de pagamento é imputável às pessoas com funções de administração ou gestão. Compete a estas pessoas a prova de que essa falta de pagamento não lhes foi imputável.

2. Regime de responsabilidade previsto no n.º 1 do artigo 24º, desde 1 de Janeiro de 1999 até 1 de Janeiro de 2001, data da entrada em vigor da Lei n.º 30-G/2000, de 29.12

2.1. Pessoas sujeitas:

Desde a entrada em vigor da Lei Geral Tributária até à produção de efeitos das alterações introduzidas ao artigo 24º pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, apenas ficavam sujeitos ao regime de responsabilidade previsto no n.º 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**.

2.2. Facto gerador da responsabilidade e pressupostos da responsabilidade e respectivo ónus da prova:

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

3. Aplicação no tempo do regime da responsabilidade subsidiária

3.1. O momento em que o facto gerador da responsabilidade se verifica é que determina qual a norma a aplicar.

Se for anterior a 99/01/01, aplica-se o art.º 13º do CPT. Se for posterior, aplica-se o art.º 24º da LGT. 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 artigo 24º, **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.**

3.2. A alínea b) do n.º 1 do artigo 24º da LGT 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 algum ou alguns dos responsáveis subsidiários, uma vez que a lei não exige que seja exercida contra todos eles, deve ser accionada somente nas hipóteses contempladas no n.º 2 do art.º 153ºº do C.P.P.T., o que envolve os seguintes procedimentos prévios:

a) A averiguação da existência ou não de bens penhoráveis do devedor originário e seus sucessores;

b) A comprovada insuficiência do património do devedor originário para satisfazer a dívida exequenda e acréscimos legais;

c) Só após tais diligências estarem efectuadas, se deve oficiar às entidades competentes, designadamente à Conservatória do Registo Comercial da área da sede dos devedores originários, no sentido de se obter a identificação dos responsáveis subsidiários, a qual deve também constar das certidões de dívida emitidas nos termos do art.º 88º do C.P.P.T.;

d) Uma vez na posse desses dados, o Chefe do Serviço de Finanças deve proceder, mesmo nos casos de presunção legal de culpa, à audição do eventual responsável subsidiário, nos termos do artigo 23º, n.º 4 da LGT;

e) Analisada a resposta em sede de audiência prévia, e mantendo-se os pressupostos que estiveram na base da elaboração da proposta de decisão, o Chefe do Serviço de Finanças mandará então reverter a execução contra os responsáveis subsidiários, mas tendo sempre em conta que devem as pessoas mencionadas no n.º 1 do artigo 24º ser os primeiros a serem chamados à execução;

f) A proposta de decisão notificada para efeitos de audição, bem como a decisão final, devem ser **devidamente fundamentadas**, nomeadamente no que respeita aos pressupostos da responsabilidade e nos casos em que a sua prova compete à administração fiscal. A culpa pode ser fundamentada com recurso a qualquer meio de prova em direito admitida, designadamente, através da invocação da prática de qualquer um dos actos lesivos elencados no artigo 126º-A do Código dos processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 132/93, de 23 de Abril ou dos actos descritos no artigo 186º, n.º 2 do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresa, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/04, de 18 de Março, após a sua entrada em vigor.

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 (n.º 2 e 3 do art.º 24º da L.G.T.)

5.1. Quanto à responsabilidade tributária dos órgãos de fiscalização e dos revisores oficiais de contas, prevista no n.º 2 do art.º 24º da L.G.T., ela decorre do incumprimento das suas funções de fiscalização. No entanto, **tal incumprimento tem que ser culposo**, quer por dolo ou por negligência, como decorre do n.º 2 do mesmo artigo, e afere-se também em função da culpa funcional dos mesmos.

5.2. Assim, não basta qualquer incumprimento dos seus deveres de fiscalização para que tenha lugar a responsabilidade subsidiária desses órgãos. **É indispensável que exista um nexos causal entre a sua actuação, que tem que ser ilícita, e o dano resultante desse incumprimento.** Inexistindo o referido nexos causal, não tem lugar a responsabilidade subsidiária.

5.3. Os requisitos dessa responsabilidade podem ser fundamentados por uma gama muito ampla de elementos, como o relatório anual e a certificação legal de contas elaborados pelos Revisores Oficiais de Contas, nos termos do art.º 452º do Código das Sociedades Comerciais, informações, recomendações e advertências prestadas à administração no exercício das suas funções de fiscalização, etc.

5.4. Deste modo deverão os Chefes dos Serviços de Finanças fundamentar sempre os seus despachos de reversão com os elementos concretos que tenham apurado em face das averiguações, uma vez que **o ónus da prova nestes casos compete à Fazenda Pública.**

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

5.6. De igual modo podem ser responsáveis subsidiários os técnicos oficiais de contas. Neste caso, **deve a administração fiscal apurar e demonstrar** uma conduta dolosa da sua parte em violação dos seus deveres no âmbito da sua 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 e é uma resultante da própria função pública à semelhança do que se passa com os revisores oficiais de contas.

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 art.º 158º do Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de Novembro e do disposto no art.º 58º do Estatuto da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 452/99, de 5 de Novembro

6.1. Sempre que o Chefe do Serviço de Finanças ou qualquer outro agente da Administração Fiscal detectem que os Revisores Oficiais de Contas e os Técnicos Oficiais de Contas não deram cumprimento, respectivamente, ao disposto nos artigos 158º e 58º supra identificados, ou seja, não participaram ao Ministério Público os factos por si detectados no exercício das suas funções, que constituam 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.

7. Substituição de ofício-circulado anterior

7.1. Estas instruções substituem as que foram transmitidas pelo ofício-circulado n.º 1675, de 17 de Abril de 1995.

Com os melhores cumprimentos.

O Subdirector Geral,

Alberto Augusto Pimenta Pedroso