



Universidade Católica Portuguesa

A FUNDAMENTAÇÃO DO DESPACHO DE REVERSÃO

E

AS PROVAS DE GERÊNCIA

MÁRIO CORREIA MARTINS

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2019

Universidade Católica Portuguesa

**A FUNDAMENTAÇÃO DO DESPACHO DE REVERSÃO
E
AS PROVAS DE GERÊNCIA**

MÁRIO CORREIA MARTINS

Orientador: **Professor Doutor RUI DUARTE MORAIS**

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2019

Dedicatória

À minha família, que SEMPRE me apoiou.

*E aos que SEMPRE estiveram comigo na vida e
nada exigiram ...*

As coisas vulgares que há na vida,
não deixam saudades.
Só as lembranças que doem
ou fazem sorrir.

(Jorge Fernando)

Agradecimentos

Ao Professor Doutor Rui Morais, essencialmente, pela inquietude que me provocou e continua a provocar.

Uma palavra de gratidão à Universidade Católica e à Universidade do Minho.

E à Autoridade Tributária e Aduaneira, que me causou e continua a causar vontade e necessidade de procurar mais e mais...

Resumo

O presente trabalho tem como propósito abordar alguns temas no seio do instituto da reversão fiscal.

A fundamentação do despacho de reversão, no que concerne à insuficiência dos bens do devedor originário e às provas de gerência (dos membros dos corpos sociais – gerentes /administradores). São questões que têm gerado ampla discussão nos Tribunais.

Foi analisada jurisprudência emanada do Supremo Tribunal Administrativo e dos Tribunais Centrais Administrativos, juntamente com doutrina e a essencial legislação.

Oxalá que este trabalho possa contribuir para que seja possível uma maior clarificação sobre qual o conteúdo necessário da fundamentação, no que concerne à quantificação da insuficiência ou fundada insuficiência dos bens do devedor originário e ao nível das provas de gerência; que provas de gerência devem ser consideradas atendendo às novas realidades empresariais.

Para um melhor entendimento, destacamos algumas *palavras-chave*: reversão fiscal, responsável subsidiário, revertido, citação em reversão, despacho de reversão, fundamentação, insuficiência de bens penhoráveis e penhorados, fundada insuficiência, gerente, gerência, prova de gerência, gerência de direito e gerência de facto.

Abstract

This paper aims to approach some topics related to the institution of tax reversal.

The legal grounds about the reversal resolution due to the owner's insufficiency of property and to the proof of the managerial bodies are issues that have been bringing great discussion at the court of justice.

Both Administrative Supreme Court jurisprudential and Administrative Central Court resolutions were studied and analyzed along with essential legislation and other documents on the subject.

Hopefully this paper may contribute to a clarification of the necessary issues to include on a legal ground argument related to the quantification of the owner's insufficiency of property and to the proof of the managerial bodies also considering the new company status.

For a full understanding of the matter that is being studied it is important to point out the following keywords: tax reversal, subsidiary in charge, reverted, reversal quotation, reversal dispatch, argument, legal grounds, insufficiency of attachable goods, reasonable insufficiency, manager, management, management proof, legal management and executive management.

Índice

Abreviaturas e siglas	10
Introdução	11
1. A reversão do processo de execução fiscal	12
1.1. Caraterização.....	12
1.2. Pressupostos	13
1.2.1. Objetivos	13
1.2.2. Subjetivos.....	14
2. A responsabilidade tributária subsidiária.....	15
2.1. A sua natureza.....	15
2.2. Notas sobre a evolução dos regimes de responsabilidade tributária.....	16
2.3. A interpretação do artigo 24.º da LGT	18
3. A fundamentação do despacho de reversão	22
3.1. A insuficiência dos bens do devedor originário.....	23
3.2. As provas de gerência	25
4. Apreciação da realidade atual	28
Conclusão.....	41
Referências bibliográficas.....	43
Referências jurisprudenciais	44

Abreviaturas e siglas

Ac.	Acórdão
A(a)rt.º	A(a)rtigo
AT	Autoridade Tributária e Aduaneira
CC	Código Civil
CEF	Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros
Cfr./cfr.	Conforme
CPA	Código de Procedimento Administrativo
CPC	Código de Processo Civil
CPCI	Código de Processo das Contribuições e Impostos
CPPT	Código de Procedimento e de Processo Tributário
CPT	Código de Processo Tributário
CSC	Código das Sociedades Comerciais
CTF	Ciência e Técnica Fiscal
LGT	Lei Geral Tributária
N.º/n.º	Número
Ob. cit./ob. cit.	Obra citada
PEF	Processo de Execução Fiscal
Proc./proc.	Processo
STA	Supremo Tribunal Administrativo
TCAN	Tribunal Central Administrativo do Norte
TCAS	Tribunal Central Administrativo do Sul
TC	Tribunal Constitucional

Introdução

O nosso propósito é, essencialmente, o tratamento da fundamentação do despacho de reversão, na vertente da insuficiência dos bens do devedor originário e ainda num outro, que causa sempre ou quase sempre litigância entre os sujeitos passivos e a AT – gerência de direito/gerência de facto e as necessárias provas.

Esta problemática tem sido objeto de muito contencioso tributário, daí entendermos oportuno fazer uma humilde abordagem, partindo da legislação, passando pela doutrina e, principalmente, pela jurisprudência e pelas práticas da AT.

Começando por uma abordagem do instituto da reversão na execução fiscal, seguida da responsabilidade tributária subsidiária e depois centrando-nos na fundamentação - insuficiência de bens e nas provas de gerência.

Culminando com uma apreciação da realidade atual, partindo, a título de exemplo, de um despacho de reversão (excerto), ao nível dos fundamentos de reversão, e tentando dar um contributo para a diminuição do contencioso tributário, através de novas práticas de todos os intervenientes, essencialmente, da AT e dos sujeitos passivos.

1. A Reversão do processo de execução fiscal

1.1. Caracterização

No ordenamento tributário português, a responsabilidade tributária pode desdobrar-se em solidária e subsidiária.¹

A responsabilidade tributária por dívidas de outrem é apenas subsidiária. A lei permite e regula que terceiros possam vir a assumir a responsabilidade de dívidas que originalmente não são suas, mas sempre a título subsidiário.²

A responsabilidade subsidiária concretiza-se através da reversão do processo de execução fiscal.

A responsabilização do devedor subsidiário só acontece quando é efetiva a inexistência ou existe fundada insuficiência de bens do devedor originário penhorados e penhoráveis para que possa ser garantido o crédito tributário.³

Do n.º 2 do artigo 23.º da LGT, *in fine*, consta o instituto do benefício da excussão prévia, que significa que a reversão do processo de execução fiscal possa efetivar-se anteriormente à penhora dos bens do devedor originário desde que aqueles se mostrem insuficientes para o pagamento da dívida (cfr. n.º 2 do art.º 23.º da LGT e n.º 2 do art.º 153.º do CPPT), podendo, no entanto, o responsável subsidiário opor-se a que os seus bens respondam pelas dívidas do devedor originário enquanto não forem penhorados e vendidos os bens do devedor originário, ou seja, enquanto não se esgotar o património daquele.⁴

¹ N.º 2 do art.º 22.º da LGT.

² N.º 4 do art.º 22.º da LGT.

³ O n.º 2 do art.º 153.º do CPPT deve ser entendido como complemento do n.º 2 do artigo 23.º da LGT nesta matéria e será detalhadamente analisado mais adiante neste trabalho.

⁴ Nesse sentido, Ac. STA, de 25/01/2017, proc. 0286/16, relator Aragão Seia e Ac. STA, de 22/06/2011, proc. 0167/11, relatora Isabel Marques da Silva.

Este mesmo benefício consubstancia a suspensão do processo de execução fiscal, no que ao responsável subsidiário respeita, até à excussão total do património do devedor principal⁵, sem prejuízo da adoção de medidas cautelares – arresto.⁶

Já referimos que a responsabilidade subsidiária se efetiva pela reversão do processo de execução fiscal e que esta (reversão) é ordenada por despacho proferido pelo Chefe do Serviço de Finanças.

No entanto, nos termos do n.º 4 do art.º 23.º e 60.º da LGT é obrigatória a audiência prévia dos responsáveis subsidiários, através de notificação por carta registada.

Neste exercício, os responsáveis subsidiários podem pronunciar-se sobre os pressupostos; a extensão e a quantificação e ainda requerer diligências complementares e fazer a junção de documentos.

A falta de apreciação do resultado do exercício do direito de audiência constitui vício de forma – insuficiência de fundamentação – que conduz à anulação da decisão, ou seja, existe a anulação do despacho de reversão.

Os responsáveis subsidiários, nos termos do n.º 5 do art.º 23.º da LGT, caso efetuem o pagamento da dívida exequenda no prazo de trinta dias após a citação⁷, ficam isentos do pagamento dos juros de mora e acrescido.

1.2. Pressupostos

1.2.1. Objetivos

Como pressupostos objetivos da reversão fiscal temos: a inexistência ou fundada insuficiência de bens do devedor originário e o exercício efetivo do cargo de administração, gerência, cujo ónus da prova cabe à AT.

⁵ Nesse sentido, CAMPOS, Diogo Leite / RODRIGUES, Benjamim Silva / SOUSA, Jorge Lopes de, Lei Geral Tributária – Anotada e comentada, 4.ª Edição, Encontro da Escrita Editora, 2012, pág. 223; SOUSA, Jorge Lopes de, Código de Procedimento e de Processo Tributário: anotado e comentado, 6.ª ed., 2011, anotação ao art.º 153.º, págs. 65 e 66.

Na vigência do CPCI e do CPT, o STA entendia que a reversão da execução fiscal contra os responsáveis subsidiários só podia acontecer após a excussão do património do devedor originário.

⁶ Cujos fundamentos se encontram determinados no artigo 214.º do CPPT.

⁷ A citação a efetuar aos responsáveis subsidiários tem de ser pessoal, nos termos da alínea b) do n.º 3 do art.º 191.º do CPPT.

1.2.2. Subjetivos

Por seu lado, temos como pressupostos subjetivos (n.º 1 do art.º 24.º da LGT): a culpa da insuficiência do património do devedor originário, cujo ónus da prova pertence à AT [(alínea a)] e quando a culpa pela falta de pagamento não é imputável ao responsável subsidiário, cabendo a este o ónus da prova [(alínea b)].

Existe ainda uma outra tese que desdobra os pressupostos em formais e substanciais. Sendo formais: a citação do devedor originário; a audição prévia dos responsáveis subsidiários e a exigibilidade da dívida ao potencial responsável. No que concerne aos substanciais: a culpa na insuficiência patrimonial do devedor originário por parte do responsável subsidiário; a inculpabilidade na falta de pagamento da dívida fiscal; a verificação da fundada insuficiência dos bens do devedor originário e dos responsáveis solidários (caso existam), sem prejuízo do benefício da excussão prévia; e o exercício efetiva da gerência (de facto).

2. Responsabilidade tributária subsidiária

2.1. A sua natureza

Esta responsabilidade tem vindo a ser caracterizada como uma fiança legal⁸, que apenas se encontra no direito fiscal.

O responsável subsidiário apresenta-se como uma garantia, para além da obrigação direta do devedor principal de pagar a dívida fiscal.

Mas esta comparação do responsável subsidiário a uma fiança equivalente ao fiador nas obrigações civis tem necessariamente as suas diferenças.

Senão, vejamos: ao fiador não é exigido que exerça de facto um cargo, neste caso, a gerência, nem tem a condição da prática de um comportamento censurável. Este responde sempre pela dívida, sem que para isso tenha de existir um determinado comportamento, como acontece com a figura do responsável tributário.

No entanto, outros existem que consideram que o responsável subsidiário é alguém obrigado a um determinado comportamento – assumir subsidiariamente a responsabilidade pela dívida fiscal de outros, de acordo com o determinado na lei.

No que respeita à jurisprudência e à doutrina, consideram que estamos perante uma responsabilidade civil extracontratual por factos ilícitos, uma vez que a responsabilidade tributária subsidiária reúne os pressupostos daquela e que são: a conduta do agente, ilicitude da conduta, o dolo ou a mera culpa, o dano e o nexo de causalidade entre o dano e a conduta.

A ilicitude está na violação das normas dirigidas à proteção dos credores sociais, donde se destaca o Estado. Nesse sentido, vai o acórdão do STA de 09-12-2004, Processo 00028/04: *“a responsabilidade do gerente pela violação das normas que impõem o cumprimento da obrigação fiscal radica na responsabilidade por facto ilícito assente em culpa funcional, isto é, em responsabilidade civil extracontratual, e não em responsabilidade contratual, pelo que o gerente não pode ser responsabilizado pelo facto de não ter exercido as funções de gerente em que se encontrava investido por força do pacto social”*. No entanto, tal posição, não está livre de críticas, pois existe doutrina que considera que na responsabilidade tributária

⁸ Nesse sentido, ROCHA, Joaquim Freitas da, - *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra Editora, 5.ª Edição, 2014, pág. 335.

subsidiária estamos perante dívidas e não danos e ainda que estamos perante uma obrigação de pagar dívidas e não de indemnizar.⁹

2.2. Notas sobre a evolução dos regimes de responsabilidade tributária

A responsabilidade dos gerentes e dos administradores por dívidas ao Estado por parte das sociedades de responsabilidade limitada aparece pela primeira vez no ordenamento jurídico português com o Decreto n.º 17 730, de 7 de dezembro de 1929.¹⁰

O âmbito lato desta responsabilidade abarcava quaisquer dívidas ao Estado, independentemente da sua natureza, que fossem liquidadas ou impostas à sociedade no período de exercício das funções pelos gerentes ou administradores. A jurisprudência firmou uma limitação, nos seguintes moldes: a responsabilidade era subsidiária em relação à sociedade e solidária, apenas entre os vários gerentes ou administradores; exigindo o efetivo exercício da gerência ou administração no período em que a dívida ao Estado foi liquidada ou imposta à sociedade.

No domínio do art.º 16.º do CPCI, encontrávamo-nos já perante uma responsabilidade “*ex lege*”, alicerçada num critério de culpa funcional presumida, assim dispensando a imputação subjetiva (ao nível do nexo de culpa) baseada num comportamento individual do gerente, antes se ligando ao mero exercício do cargo ou funções de gerência.

Verificada a gerência de direito, presumia-se a gerência de facto, incumbindo ao responsável subsidiário, em sede de oposição à execução contra si revertida, o ónus de provar que, apesar da gerência de direito, não a exerceu de facto ou, por outro lado, que não a exerceu de forma culposa no que diz respeito à verificada insuficiência do património social.

⁹ PANZINA, Pedro, *A responsabilidade subsidiária tributária*, *Revista Fiscal*, Vida Económica, maio, 2007, pág. 17.

¹⁰ Artigo 1.º do CPCI:

Por todas as contribuições, impostos, multas e quaisquer outras dívidas no Estado que forem liquidadas ou impostas a empresas ou sociedades de responsabilidade limitada em relação a actos praticados ou a actividades exercidas depois da publicação do presente decreto 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 caucionou o acto de que deriva a responsabilidade.

Para consulta: <https://dre.pt/application/file/288747>.

Com o Decreto-Lei n.º 68/87, de 9/2¹¹, o qual veio submeter a responsabilidade subsidiária consagrada no art.º 16.º do CPCI, ao regime previsto no art.º 78.º do CSC¹², de acordo com a jurisprudência dominante passou a ser exigível a culpa dos administradores ou gerentes das sociedades para que a mesma se efetivasse. Por outro lado, onerou-se a Fazenda Pública, nos termos do n.º 1 do art.º 487.º do CC¹³, com a obrigação da alegação e prova da culpa do responsável subsidiário pela inexistência de bens do devedor originário com vista à satisfação dos créditos fiscais.

Com a entrada em vigor do Código de Processo Tributário, 01-07-1991, a responsabilidade subsidiária dos administradores ou gerentes de sociedades de responsabilidade limitada passa a estar consagrada no art.º 13.º deste diploma. Ao abrigo deste regime, a responsabilidade subsidiária dos administradores ou gerentes passou a estar restrita às dívidas ao Estado por contribuições e impostos, quando anteriormente a mesma responsabilidade podia abarcar também multas e quaisquer outras dívidas que não somente as aludidas contribuições e impostos. Por outro lado, contrariamente ao regime resultante do aludido Decreto-Lei n.º 68/87, de 09/02, volta o ónus da prova da atuação sem culpa a pender sobre os administradores ou gerentes fazerem a prova negativa de tal factualidade.

No entanto, no constante do n.º 1 do art.º 13.º do CPT, já não existe qualquer presunção legal que imponha que, provada a gerência de direito, por provado se dê o efetivo exercício da função de gerente ou administrador, pelo que compete à Fazenda Pública o ónus da prova dos pressupostos da responsabilidade subsidiária do gerente,

¹¹ Para consulta:

https://dre.pt/pesquisa/-/search/662763/details/maximized?filterEnd=1987-12-31&filterStart=1987-01-01&q=1987&print_preview=print-preview&fq=1987&perPage=100.

¹² Artigo 74.º do CSC:

1 - Os gerentes, administradores ou directores respondem para com os credores da sociedade quando, pela inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção destes, o património social se torne insuficiente para a satisfação dos respectivos créditos.

2 - Sempre que a sociedade ou os sócios o não façam, os credores sociais podem exercer, nos termos dos artigos 606.º a 609.º do Código Civil, o direito de indemnização de que a sociedade seja titular.

3 - A obrigação de indemnização não é, relativamente aos credores, excluída pela renúncia ou transacção da sociedade nem pelo facto de o acto ou omissão assentar em deliberação da assembleia geral.

4 - No caso de falência da sociedade, os direitos dos credores podem ser exercidos, durante o processo de falência, pela administração da massa falida.

5 - Ao direito de indemnização previsto neste artigo é aplicável o disposto nos n.os 2 a 5 do artigo 72.º, no artigo 73.º e no n.º 1 do artigo 74.º.

¹³ Artigo 487.º do CC:

1 - É ao lesado que incumbe provar a culpa do autor da lesão, salvo havendo presunção legal de culpa.

neles se incluindo o exercício de facto da gerência, e apenas se podendo esta valer da presunção legal respeitante à culpa pela insuficiência do património social.

2.3. A interpretação do artigo 24.º da LGT

A Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro, que entrou em vigor a 01-01-1999, introduziu, no seu artigo 24.^{o14}, um regime de responsabilidade subsidiária dos titulares de órgãos da administração de pessoas coletivas, ainda que somente de facto, diferente daquele que vigorava no Código de Processo Tributário.¹⁵

Importa, antes de tudo o resto, estabelecer, em termos cronológicos, um antes e um depois da entrada em vigor da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro¹⁶, que veio introduzir alterações ao regime da responsabilidade subsidiária (art.º 24.º da LGT).

A mais importante alteração reveste-se no conteúdo das pessoas sujeitas ao referido regime de responsabilidade.

Assim, antes da entrada em vigor da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro (01-01-2001), e após a entrada em vigor da Lei Geral Tributária (01-01-1999), apenas ficavam sujeitos ao regime da responsabilidade preceituado no n.º 1 do art.º 24.º da LGT os

¹⁴ Artigo 24.º da LGT (redação inicial):

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.

¹⁵ Vide Ofício-Circulado n.º 1675, de 17/04/1995 – Direção de Serviços de Justiça Tributária, para consulta: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documentos/oficio-circulado_1675_de_17-04_1995_direccao_de_servicos_de_justica_tributa.pdf; que foi substituído pelo Ofício-Circulado 60043/2005, de 25 de janeiro – Direção de Serviços de Justiça Tributária, para consulta:

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documentos/oficio-circulado_60043-2005_de_25_de_janeiro_dsjt.pdf, e, por último, temos sobre o tema da <responsabilidade subsidiária (artigo 24.º da LGT), o Ofício Circulado n.º 60 058, de 2008-04-17 – Direção de Serviços de Justiça Tributária, que veio substituir o anterior ofício de 2005, também na vigência da Lei Geral, este último com o propósito de: “introduzir melhoramentos às instruções já veiculadas aos contribuintes em sede de direito de audição, consagrado no n.º 4 do artigo 23º da LGT, 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.” Para consulta: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documentos/oficio-circulado_60058_2008.pdf.pdf.

¹⁶ Para consulta: <https://dre.pt/application/file/a/211973>.

administradores, diretores e gerentes e outras pessoas que exercessem, ainda que somente de facto, funções de administração nas sociedades, cooperativas e empresas públicas.

Por sua vez, após 01-01-2001, ficavam sujeitos ao regime de responsabilidade subsidiária os administradores, diretores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas coletivas e entes fiscalmente equiparados.

Quanto ao facto gerador da responsabilidade, são suscetíveis de constituir em responsabilidade os seguintes factos, previstos respetivamente nas alíneas do n.º 1 do artigo 24.º da LGT: 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.

E ainda na parte final de cada uma das referidas alíneas do n.º 1 daquele preceito legal temos o pressuposto de culpa e o respetivo ónus da prova. A responsabilidade prevista na alínea a) só ocorre quando, por culpa das pessoas em funções de administração ou gestão, o património do devedor original se tornou insuficiente para o pagamento das dívidas tributárias. O ónus da prova impende sobre a AT. Já a responsabilidade prevista na alínea b) acontece 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 cabe ao responsável subsidiário.

Na previsão da alínea a) do normativo em análise, pretende-se isolar as situações em que o gerente ou administrador culpado pela diminuição do património societário será responsável pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou de entrega tenha terminado depois deste, competindo à AT fazer a prova de que foi por sua culpa que o património se tornou insuficiente.

Já na alínea b) do preceito, o gerente é responsável pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou de entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, recaindo sobre o mesmo o ónus da prova de que não foi por culpa sua que o pagamento não se efetuou.

Por outras palavras, nas situações em que o gerente ou administrador exerce, efetivamente, as suas funções e é no decurso desse exercício que se forma o facto tributário ou se inicia o prazo para o pagamento, mas antes que tal prazo se esgote, o gestor cessa as suas funções, o ónus da prova, de que o património da sociedade se tornou insuficiente para a satisfação da dívida por ato culposo do gestor, corre por conta da AT, alínea a) do n.º 1 do art.º 24.º da LGT.

Se é no decurso do exercício efetivo do cargo societário de gerente que se esgota o prazo para o pagamento do imposto, não vindo ele a acontecer (o pagamento não se efetuou no prazo devido), o ónus da prova inverte-se contra o gerente ou administrador, sendo ele quem tem de provar que não lhe foi imputável a falta de pagamento [o gestor está obrigado a fazer prova de um facto negativo, poupando-se a AT a qualquer esforço probatório (alínea b)], do normativo em exame. Na alínea b) do n.º 1 do art.º 24.º da LGT, consagra-se uma presunção de culpa, pelo que a AT está dispensada de a provar.

Concluindo, *“se a gestão real ou de facto cessa antes de verificado o momento em que se esgota o prazo para pagamento do imposto, o ónus da prova recai sobre a Fazenda Pública, se a gestão coincide com ele, o ónus volta-se contra o gerente/administrador.”*¹⁷

A diferença de regimes em termos de repartição do ónus da prova, prevista nas alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 24.º da LGT, decorre da distinção entre “dívidas tributárias vencidas” no período do exercício do cargo e “dívidas tributárias vencidas” posteriormente [alínea c) do n.º 15 do art.º 2 da Lei n.º 41/98, de 4/8] – autorização legislativa ao abrigo da qual foi aprovada a LGT.¹⁸

Importa também enquadrar o regime da responsabilidade subsidiária em termos da sua aplicação no tempo.

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

O art.º 24.º da LGT aplica-se a factos geradores ocorridos após a entrada em vigor da Lei Geral Tributária (01-01-1999).

¹⁷ Ac. TCAS, de 27/11/2012, proc. 05979/12 e Ac. TCAS, de 31/10/2013, proc. 06732/13, cujo relator de ambos foi Joaquim Condesso; VASQUES, Sérgio, A Responsabilidade dos Gestores na Lei Geral Tributária, Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal, n.º 1, janeiro de 2000, pág. 47 e seguintes; “Lei Geral ...” ob. cit., pág. 236 e seguintes.

¹⁸ Nesse sentido, Ac. TCAS, de 31/10/2013, proc. 06732/13, relator Joaquim Condesso.

No âmbito da vigência deste artigo, no que respeita às pessoas a quem imputar a responsabilidade, deve atender-se ao regime instituído na redação inicial do art.º 24.º e depois à alteração introduzida pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, a vigorar a partir de 01-01-2001, tendo em consideração a natureza do devedor originário.

3. A fundamentação do despacho de reversão

A reversão da execução fiscal contra o responsável subsidiário é decidida por despacho proferido pelo órgão da AT que dirige a fase administrativa do processo de execução fiscal.¹⁹

O despacho de reversão, embora num processo de natureza judicial, tem a natureza de ato administrativo (cfr. art.º 120.º do CPA), pelo que são de considerar em relação a ele as exigências legais próprias deste tipo de atos, designadamente, no que concerne à fundamentação (cfr. n.º 3 do art.º 268.º da CRP, n.º 4 do art.º 23.º e art.º 77.º da LGT).²⁰

O n.º 4 do art.º 23.º da LGT determina que a reversão tem de ser fundamentada nos seus pressupostos e com referência à extensão temporal da responsabilidade subsidiária que está a ser efetivada, não se impondo, porém, que dele constem os factos concretos nos quais a AT fundamenta a alegação relativa ao exercício efetivo das funções do gerente ou administrador revertido.²¹

Tem a jurisprudência do STA como assente que se deve considerar fundamentado de direito um ato de reversão da execução fiscal quando ele se insere num quadro jurídico-normativo perfeitamente cognoscível.²²

O devedor subsidiário (revertido), através da fundamentação do ato de reversão, deve ter condições de perceção acerca das razões de facto e de direito que levaram a AT a determinar pela sua responsabilização pelas dívidas do devedor originário e ainda lhe deve ser dado a perceber quais os respetivos meios de defesa.²³

Importa atentar na seguinte diferenciação: uma coisa é perceber se a AT deu a conhecer os motivos que determinaram a sua atuação, questão que se situa no âmbito da validade formal do ato; outra, é saber se tais motivos correspondem à realidade e se são suficientes para validar a atuação da AT, isto já no âmbito da validade substancial do ato.

¹⁹ “*Código de Procedimento ...*” ob. cit. pág. 66.

²⁰ Nesse sentido, Ac. TCAS, de 12/06/2014, proc. 07634/14, relator Joaquim Condesso, e também Ac. TCAN, de 25/01/2018, proc. 00770/13.6BEBRG, relatora Ana Patrocínio.

²¹ Nesse sentido, Ac. do Pleno do STA, de 16/10/2013, proferido no âmbito do processo 0458/13.

²² Nesse sentido, Ac. STA, de 25/03/2015, proc. 087/14, tendo como relator Casimiro Gonçalves.

²³ “*Código de Procedimento ...*” ob. cit. pág. 68.

A falta de fundamentação não se confunde com a falta de comunicação dos fundamentos. Aquela constitui um vício suscetível de determinar a anulação do ato que dela padeça.²⁴

A citação em reversão²⁵, sendo o documento que deve exteriorizar o teor do despacho de reversão, não raras vezes, fica muito aquém daquele propósito.

Daí que a suficiência da fundamentação tenha de ser analisada em função do que está declarado no despacho de reversão e não apenas em relação ao que consta do ato de citação.²⁶

Assim, o despacho de reversão deverá conter indicação dos pressupostos de facto em que assenta a decisão de reversão, designadamente os factos que levam a concluir que aquele contra quem se profere o despacho de reversão tem a qualidade em que assenta a responsabilidade subsidiária (inclusivamente o exercício de facto da atividade de gerência ou administração, quando são requisitos da responsabilidade subsidiária) e dos factos que levam a concluir pela insuficiência de bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários.

De referir que toda esta problemática da fundamentação do despacho de reversão ou a falta dela tem sido objeto de muito contencioso tributário.

Passemos à análise de dois pressupostos da reversão que devem constar da fundamentação; a insuficiência dos bens do devedor originário e as provas de gerência (de facto).

3.1. A insuficiência dos bens do devedor originário

Para que o instituto da reversão fiscal aconteça tem de estar preenchida uma das seguintes hipóteses²⁷: a inexistência de bens penhoráveis do devedor originário ou dos responsáveis solidários para o pagamento das dívidas tributárias ou a comprovada insuficiência do património do devedor para o pagamento das dívidas tributárias.

²⁴ Ac. STA, de 15/02/2012, proc. 0872/11, relator Francisco Rothes.

²⁵ O Chefe do Serviço de Finanças - Órgão Periférico Local, sanciona a informação realizada por funcionário competente, através do despacho de reversão, que se exterioriza pela citação em reversão que deve ser pessoal, cfr. n.º 3 do art.º 191.º do CPPT.

²⁶ Ac. STA, de 15/02/2012, proc. 0872/11, relator Francisco Rothes.

²⁷ Cfr. n.º 2 do artigo 153.º do CPPT.

A invocação da insuficiência dos bens do devedor originário cabe à AT, devendo constar da fundamentação do despacho de reversão as provas efetivas e uma quantificação concreta. O que nem sempre acontece, diga-se.

Agora, recorrendo, essencialmente, ao acervo jurisprudencial dos Tribunais Superiores, vamos expor uma visão de como este tema tem vindo a ser tratado.

Tem a jurisprudência do STA como assente que o despacho de reversão deve considerar-se fundamentado de quando ele se insere num quadro jurídico-normativo perfeitamente cognoscível.²⁸

Quando se refere na alínea b) do n.º 2 do art.º 153.º do CPPT “fundada insuficiência”, há quem defenda que o legislador pretende dizer que a decisão de reversão tem de ser fundada – essa, sim – na insuficiência dos bens do devedor originário.²⁹

Tal apreciação é efetuada de acordo com os elementos constantes do auto de penhora e outros de que o órgão da execução fiscal disponha, do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido.

O valor dos bens do devedor originário deve ser fixado objetivamente com recurso aos conhecimentos técnicos, de forma a obter uma avaliação rigorosa dos bens penhorados e penhoráveis do devedor originário, não podendo ser preenchido subjetivamente através da avaliação que o funcionário que lavra o auto de penhora faça sobre o valor dos bens penhorados.

Portanto, a lei, diremos nós, a jurisprudência, obriga a que o órgão da execução fiscal faça uma investigação apurada sobre a existência de bens no património do devedor originário ou dos responsáveis solidários e cujo resultado seja efetivo e objetivo, atendendo à hierarquia da responsabilidade pelo pagamento dos créditos tributários: o devedor originário, em seguida os responsáveis solidários, caso existam e, por último, os responsáveis subsidiários.

²⁸ Nesse sentido, Ac. STA, de 25/03/2015, proc. 087/14; Ac. STA, de 12/02/2015, tendo como relator Casimiro Gonçalves.

²⁹ Lexit - Códigos Anotados & Comentados – Justiça Tributária, Vol. III, 1.ª Edição, O informador Fiscal – Edições Técnicas, Lda., abril 2018, pág. 56. Temos uma determinação jurisprudencial – recurso ao conhecimento técnico para a determinação rigorosa dos bens penhorados e penhoráveis; Ac. TCAN, de 16/04/2014, proc. 00846/06.6BEVIS, relator Pedro Vergueiro; Ac. TCAS, de 18/04/2018, proc. 9670/16, relator Jorge Cortês.

O dever de fundamentação do despacho de reversão assume um sentido específico no que respeita ao preenchimento do conceito de fundada insuficiência de bens penhoráveis e penhorados do devedor originário.

Esse sentido implica a explicitação das diligências realizadas, bem como a indicação dos bens detetados e a sua avaliação técnica e objetiva, de forma a justificar a responsabilização subsidiária, sem prejuízo da excussão prévia do património do devedor originário (cfr. números 2 e 3 do art.º 23.º da LGT).

3.2. As provas de gerência

Aqui chegados, não pode o aplicador do direito esquecer que também é pressuposto da responsabilidade subsidiária o exercício da gerência de facto, cuja prova impende sobre a AT, enquanto entidade que ordena a reversão da execução fiscal.³⁰

A gerência³¹ é, por força da lei e salvo casos excepcionais, o órgão da sociedade criado que lhe permitir atuar no comércio jurídico, criando, modificando, extinguindo, relações jurídicas com outros sujeitos de direito. Estes poderes não são restritos a alguma espécie de relações jurídicas; compreendem tantas quantas abranja a capacidade da sociedade (cfr. objeto social), com a simples exceção dos casos em que as deliberações aos sócios produzam efeitos externos.

O gerente goza de poderes representativos e de poderes administrativos face à sociedade. A distinção entre ambos radica no seguinte: se o ato em causa respeita às relações internas entre a sociedade e quem a administra, situamo-nos no campo dos poderes administrativos do gerente. Pelo contrário, se o ato respeita às relações da sociedade com terceiros, estamos no campo dos poderes representativos. Por outras palavras, se o ato em causa tem apenas eficácia interna, estamos perante poderes de administração ou gestão. Se o ato tem eficácia sobre terceiros, verifica-se o exercício de poderes de representação.³²

³⁰ Nesse sentido, Ac. TCAS, de 27/11/2012, proc. 05979/12; Ac. TCAS, de 18/06/2013, proc. 06565/13; Ac. TCAS, de 31/10/2013, proc. 06732/13, tendo como relator Joaquim Condesso.

³¹ Nesse sentido, Ac. TCAS, de 08/02/2018, proc. 351/09.9BECTB, relator Joaquim Condesso e Ac. TCAN, de 29/09/2016, Proc. 0027/10.9BEVIS, relator Pedro Vergueiro.

³² Nesse sentido, Ac. TCAS, de 08/02/2018, proc. 351/09.9BECTB, relator Joaquim Condesso.

A lei não define precisamente em que é que se consubstanciam os poderes de gerência, mas, em face do preceituado nos artigos 259.º e 260.º do CSC³³, parece dever entender-se que são típicos atos de gerência aqueles que se consubstanciam na representação da sociedade perante terceiros e aqueles através dos quais a sociedade fique juridicamente vinculada e que estejam de acordo como o objeto social.³⁴

É no art.º 64.º do CSC³⁵ que se encontra consagrado o dever de diligência dos gerentes ou administradores da sociedade, nos termos do qual estes devem atuar com a diligência de um gestor criterioso e ordenado, no interesse da sociedade, tendo em conta os interesses dos sócios e dos trabalhadores.

É gerente de facto quem, atuando em nome de uma sociedade, pratica atos tendo em vista a concretização do objeto social daquela, de uma forma reiterada e contínua.

Pressupõe o poder de controlar e determinar a vontade social, definindo o seu rumo e estratégia e tudo o que se relaciona com a sua estabilidade, progresso ou sobrevivência

³³ Artigo 259.º do CSC:

Os gerentes devem praticar os actos que forem necessários ou convenientes para a realização do objecto social, com respeito pelas deliberações dos sócios.

Artigo 260.º do CSC:

1 - Os actos praticados pelos gerentes, em nome da sociedade e dentro dos poderes que a lei lhes confere, vinculam-na para com terceiros, não obstante as limitações constantes do contrato social ou resultantes de deliberações dos sócios.

2 - A sociedade pode, no entanto, opor a terceiros as limitações de poderes resultantes do seu objecto social, se provar que o terceiro sabia ou não podia ignorar, tendo em conta as circunstâncias que o acto praticado não respeitava essa cláusula e se, entretanto, a sociedade o não assumiu, por deliberação expressa ou tácita dos sócios.

3 - O conhecimento referido no número anterior não pode ser provado apenas pela publicidade dada ao contrato de sociedade.

4 - Os gerentes vinculam a sociedade, em actos escritos, apondo a sua assinatura com indicação dessa qualidade.

5 - As notificações ou declarações de um gerente cujo destinatário seja a sociedade devem ser dirigidas a outro gerente, ou, se não houver outro gerente, ao órgão de fiscalização, ou, não o havendo, a qualquer sócio.

³⁴ Ac. STA, de 03/05/1989, rec. 10492; Ac. TCAS, de 21/02/2012, Proc. 05329/12, relator Joaquim Condesso; Ac. TCAS, de 31/10/2013, proc. 06732/13, relator Joaquim Condesso; “Código de ...” ob. cit. pág. 465 e seguintes.

³⁵ Artigo 63.º do CSC:

1 - Os gerentes ou administradores da sociedade devem observar:

a) Deveres de cuidado, revelando a disponibilidade, a competência técnica e o conhecimento da actividade da sociedade adequados às suas funções e empregando nesse âmbito a diligência de um gestor criterioso e ordenado; e

b) Deveres de lealdade, no interesse da sociedade, atendendo aos interesses de longo prazo dos sócios e ponderando os interesses dos outros sujeitos relevantes para a sustentabilidade da sociedade, tais como os seus trabalhadores, clientes e credores.

2 - Os titulares de órgãos sociais com funções de fiscalização devem observar deveres de cuidado, empregando para o efeito elevados padrões de diligência profissional e deveres de lealdade, no interesse da sociedade.

de forma a exteriorizar as suas opções, como, por exemplo, as de pagar, ou não pagar as dívidas tributárias.

Recai sobre a AT o ónus da prova sobre o efetivo exercício de gerência do responsável subsidiário como decorre do disposto no n.º 1 do art.º 74.º da LGT e no n.º 1 do art.º 342.º do CC.³⁶

O que equivale afirmar que não pode a AT limitar-se a extrair da gerência de direito/nominal a presunção da gerência de facto.

Não existe presunção legal que imponha que, provada a gerência de direito, por provado se dê o efetivo exercício da função, na ausência de contraprova ou de prova em contrário. No entanto, o facto de não existir presunção legal sobre a matéria não tem como corolário que o Tribunal com poderes para fixar a matéria, no exercício dos seus poderes de cognição nessa área, não possa utilizar as presunções judiciais que entender, com base nas regras de experiência comum.³⁷

³⁶ Artigo 342.º CC:

1. Àquele que invocar um direito cabe fazer a prova dos factos constitutivos do direito alegado.

³⁷ Nesse sentido, Ac. TCAN, de 21/06/2018, proc. 01602/13.0BEBRG, relatora Ana Patrocínio.

4. Uma apreciação da realidade atual

Vamos, agora, tentar expor um pouco da realidade atual do objeto de estudo do presente trabalho, concretizando, no que respeita à insuficiência ou fundada insuficiência de bens do devedor originário (e/ou responsáveis solidários) e às provas de gerência com a pretensão de dar um humilde contributo para esta problemática.

Começando pela fundamentação do despacho de reversão.

A jurisprudência tem como assente que a fundamentação formal do despacho de reversão basta-se com a alegação dos pressupostos e com a referência à extensão temporal da responsabilidade subsidiária que está a ser efetivada³⁸ [não se impondo, porém, que dele constem os factos concretos nos quais a AT fundamenta a alegação relativa ao exercício efetivo das funções de gerente revertido (cfr. Acórdão do Pleno do STA, de 16/10/2013, proferido no âmbito do processo 0458/13)³⁹].

O despacho de reversão deve considerar-se fundamentado de direito quando se insere num quadro jurídico-normativo perfeitamente cognoscível.⁴⁰

E sendo um ato administrativo tributário está sujeito a fundamentação dado o princípio constitucional da fundamentação expressa e acessível dos atos administrativos (cfr. n.º 3 do art.º 23.º e n.º 1 do art.º 77.º da LGT).⁴¹

Atente-se, a título de exemplo e para melhor entendimento, nos fundamentos de um despacho de reversão, que se passam a transcrever:

FUNDAMENTOS DA REVERSÃO

Dos administradores, directores, ou gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entidades fiscalmente equiparadas, por não terem provado não lhes ser imputável a falta de pagamento da dívida, quando o prazo legal de pagamento/entrega da mesma terminou no período de exercício do cargo [art.º 24.º/n.º 1/b LGT].

Insuficiência de bens do devedor originário (artigos 23.º/1 a 3 da LGT e 153.º/1/2/b do CPPT), decorrente do resultado de penhoras efectuadas por este órgão de execução fiscal, sobre os potenciais bens conhecidos ao devedor originário, nomeadamente créditos, rendas, contas bancárias, imóveis ou veículos, do qual resultou o reconhecimento e entrega de valores

³⁸ Nesse sentido, Ac. TCAN, de 25/05/2018, proc. 00147/08.5BECBR, relatora Paula Moura Teixeira.

³⁹ Nesse sentido, Ac. TCAN, de 25/01/2018, proc. 00770/13.6BEBRG, relatora Ana Patrocínio; Ac. TCAS, de 12/06/2014, proc. 07634/14, relator Joaquim Condesso.

⁴⁰ Nesse sentido, Ac. STA, de 17/06/2015, proc. 0487/15, relator Casimiro Gonçalves.

⁴¹ Nesse sentido, Ac. TCAN, de 25/05/2018, proc. 00147/08.5BECBR, relatora Paula Moura Teixeira e Ac. do TCAS, de 12/06/2014, proc. 07634/14, relator Joaquim Condesso.

insuficientes para pagar integralmente a dívida em questão, não sendo conhecidos mais bens penhoráveis.
Gerência de facto, decorrente da remuneração da categoria A, auferida ao serviço da devedora originária no período em questão (direito constante nos art. 255.º e/ou 399.º do Código das Sociedades Comerciais.

E ainda consta do despacho de reversão, em anexo, uma relação, com a seguinte estrutura:

N.º Processo	Proveniência	Período tributação	Data limite pagamento	Tributo	Quantia exequenda
-----------------	--------------	-----------------------	--------------------------	---------	----------------------

Ocupemo-nos, agora, da matéria “insuficiência de bens do devedor originário”.

Do transcrito importa reter o seguinte:

“Insuficiência de bens do devedor originário (artigos 23.º/1 a 3 da LGT e 153.º/1/2/b do CPPT), decorrente do resultado de penhoras efectuadas por este órgão de execução fiscal, sobre os potenciais bens conhecidos ao devedor originário, nomeadamente créditos, rendas, contas bancárias, imóveis ou veículos, do qual resultou o reconhecimento e entrega de valores insuficientes para pagar integralmente a dívida em questão, não sendo conhecidos mais bens penhoráveis”.

A exigência de que o valor dos bens penhoráveis e penhorados do devedor originário seja fixado objetivamente com recurso aos conhecimentos técnicos, de forma a se obter uma avaliação rigorosa, deve ser uma pretensão da AT, pois a sua atuação tem de ter como propósito também a procura da verdade material.

O dever de fundamentação do despacho de reversão assume um sentido específico no que respeita ao preenchimento do conceito de fundada insuficiência de bens penhoráveis e penhorados do devedor originário.

Esse sentido implica a explicitação das diligências realizadas, bem como a indicação dos bens detetados e a sua avaliação técnica e objetiva, de forma a justificar a responsabilização subsidiária, sem prejuízo da excussão prévia do património do devedor originário (cfr. números 2 e 3 do art.º 23.º da LGT).

Da consulta aos procedimentos levados a cabo pela AT, temos que, na atribuição dos valores aos bens, de acordo com a sua natureza, a constar no auto da penhora, ter em conta, entre outros, os seguintes critérios: o valor constante dos documentos financeiros e contabilísticos (valor de aquisição – valor amortizações); o valor de mercado, através

da consulta de sítios especializados na internet, revistas da especialidade e consulta a especialistas; o valor diminuto com base na informação de profissionais da área (por exemplo, sucateiros); o valor patrimonial tributário (VPT), no caso dos imóveis.

Desta feita, temos reservas na total concordância de que há uma avaliação subjetiva por parte do funcionário da AT, como alguma doutrina defende.

Pois, como foi enunciado, existem critérios de base para a atribuição dos valores aos bens penhorados do devedor originário.

E, por outro lado, o sujeito passivo pode sempre lançar mão da reclamação nos termos do art.º 276.º e seguintes do CPPT para colocar em crise os valores atribuídos pela AT (seus funcionários) aos bens penhorados.

O que acontece não raras vezes é que existe falta de evidência dos critérios tidos em conta na atribuição dos valores aos bens, o que faz com que a jurisprudência valorize a referida falta contra a AT.

Verifica-se que, do despacho de reversão e da respetiva citação em reversão, como é o caso do presente exemplo, geralmente não constam os referidos critérios.

Destarte, a AT deve proceder à inserção de tais elementos no despacho de reversão ou então em informações adicionais ou complementares, que devem ser anexadas ao despacho de reversão e constar dos autos em sede do contencioso tributário a sindicarem em juízo.

Importa referir que, na situação de insolvência do devedor originário, o conhecimento pelo órgão da execução fiscal da declaração de insolvência (resultante do pedido efetuado pelo tribunal por onde corre os termos do processo de insolvência de remessa do processo de execução fiscal para avocação) é fundamento bastante para que o órgão da execução fiscal considere haver “fundada insuficiência” do património da sociedade originária devedora.

A AT tem a seguinte interpretação do disposto no n.º 7 do art.º 23.º da LGT por parte da AT, de onde se presume, em caso de declaração de insolvência do devedor originário, a existência do pressuposto legal da reversão - *fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor originário*.

Pois bem, tal interpretação tem vindo a ser colocada em causa pelos sujeitos passivos.

A jurisprudência do STA tem uma posição que, não obstante ir de encontro à pretensão defendida pela AT (em parte), condiciona e bem, em nossa opinião, a continuidade da reversão, através da aplicação do instituto do benefício da excussão prévia; a execução fiscal não prosseguirá contra o revertido enquanto não findar o processo de insolvência e se apurar se, e em que medida, os bens da sociedade originária devedora são insuficientes para o pagamento da dívida exequenda (cfr. números 2 e 3 do art.º 23.º da LGT).

O vício da falta de fundamentação do despacho de reversão é muitas vezes, pelo impetrante, utilizado como fundamento para a extinção da execução fiscal. No entanto, a ilegalidade determina a anulação do ato e conseqüente absolvição do oponente da instância executiva por falta de legitimidade e não a extinção da execução quanto ao oponente⁴², conforme jurisprudência firmada.

Desta feita, ao contrário do que é muitas vezes pretendido pelos sujeitos passivos, a extinção do processo de execução fiscal em sede de reversão, o que o vício da falta de fundamentação acarreta é a anulação do despacho de reversão.

O processo de execução fiscal extingue-se numa das situações elencadas no art.º 176.º do CPPT⁴³, a que não pode se equiparar a anulação do despacho de reversão, uma vez que aquele pode vir a ser repetido, expurgado do vício que determinou a sua anulação.

No que respeita às provas de gerência, atente-se no que consta do despacho de reversão e que se transcreve:

⁴² Nesse sentido, Ac. STA, de 19/04/2017, proc. 01114/16, relatora Ana Paulo Lobo; Ac. STA, de 18/05/2016, proc. 0446/15, relator Fonseca Carvalho; Ac. STA, de 16/12/2015, proc. 0361/14, relator Francisco Rothes.

⁴³ Artigo 176.º do CPPT:

1 - O processo de execução fiscal extingue-se:

a) Por pagamento da quantia exequenda e do acrescido;
b) Por anulação da dívida ou do processo;
c) Por qualquer outra forma prevista na lei.

2 - Nas execuções por coimas ou outras sanções pecuniárias o processo executivo extingue-se também:

a) Por morte do infractor;
b) Por amnistia da contra-ordenação;
c) Pela prescrição das coimas e sanções acessórias;
d) Pela anulação da decisão condenatória em processo de revisão.

3 - O disposto na alínea a) do n.º 1 não prejudica o controlo jurisdicional da atividade do órgão de execução fiscal, nos termos legais, caso se mantenha a utilidade da apreciação da lide.

“Dos administradores, directores, ou gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entidades fiscalmente equiparadas, (...)”, e,

“Gerência de facto, decorrente da remuneração da categoria A, auferida ao serviço da devedora originária no período em questão (direito constante nos art. 255.º e/ou 399.º do Código das Sociedades Comerciais.”

Esta matéria é de muito pobre tratamento nos despachos de reversão analisados, tendo em conta que cabe à AT fazer prova do exercício efetivo de gerência do responsável subsidiário.

Com a inserção dos dois fundamentos supra identificados, de todo se pode extrair, da gerência nominativa ou de direito, a gerência de facto, ou seja, não basta que o responsável subsidiário conste como gerente⁴⁴ para que se possa simplesmente concluir pela gerência de facto, nem mesmo com a existência de rendimentos auferidos por conta de outrem (ao serviço do devedor originário em sede de IRS) Existe a necessidade de serem carreados para os autos prova de atos praticados que consubstanciem a gerência de facto, o efetivo exercício da gerência por parte do responsável subsidiário.

Não bastando, a prática de um ato isolado para que se possa concluir pelo exercício efetivo da gerência de facto. Terá de existir uma continuidade, antes, durante e depois dos factos tributários em crise, se for o caso.

Concretizando, atos que suportem relações com os clientes, fornecedores, funcionários e com as instituições financeiras e também com as entidades públicas (AT, Segurança Social, etc.), através, nomeadamente: assinatura de cheques; assinatura de letras; assinatura de notas de encomendas; assinatura de contratos (financeiros, de trabalho, de prestação de serviços, de arrendamento, etc.); assinatura de requerimentos perante entidades públicas (AT, Segurança Social, etc.); assinatura de pedidos de financiamento; assinatura de autos de declarações; assinatura de autos de penhora; ordens de pagamento (*home banking*); utilização de cartões de débito ou de crédito da sociedade.

É possível também recolher provas de gerência, nomeadamente nos processos de inquérito e nos processos de falência/insolvência.

No que à AT respeita, o carreamento destas provas para os autos pode acontecer em sede de procedimento inspetivo, pois existe um contacto direto com os documentos

⁴⁴ Da consulta à certidão da competente Conservatória do Registo Comercial.

financeiro-contabilísticos da sociedade devedora originária, através de cópia de cheques, de notas de encomendas, de contratos (*leasing*, de trabalho, de prestação de serviços, de arrendamento e outros).

E ainda no órgão periférico local (Serviço de Finanças), não só em sede de execução fiscal, através de requerimentos, pedidos de pagamento em prestações, pedidos de certidões da situação contributiva, pedido de redução de coima, pedido de averbamento de imóvel na matriz, declarações de início, alterações e de cessação da atividade, entre outros.

Não esquecendo a possibilidade (muitas vezes esquecida) de serem oficiadas entidades, nomeadamente a Segurança Social, a Autoridade para as Condições de Trabalho, o Instituto de Emprego e Formação Profissional (Centro de Emprego), entre outras, por parte da AT, com o propósito de aferir quem representa e/ou representou o devedor originário com o propósito de recolher prova do exercício da gerência de facto.

Ora, como já foi referido, esta matéria do exercício efetivo da gerência, através da respetiva comprovação por parte da AT, carece, diríamos nós, de uma também efetiva obrigatoriedade da prática de recolha das provas de gerência no desempenho das funções de todos os funcionários da AT. Mas, antes de tudo, é necessário fazer perceber a importância de tal prática.

Por exemplo, aquando da receção de um requerimento, a assinatura que do mesmo consta deve ser a de um gerente que, de facto, exerça a gerência, e em complemento deve ser aposto o número do Cartão de Cidadão e o número de contribuinte (número de identificação fiscal) e ainda através da consulta ao sistema informático da AT ser conferida a qualidade em que aquele intervém no ato. E se não houver correspondência entre a qualidade espelhada no dito requerimento e os elementos constantes do sistema informático da AT, deve-se de imediato proceder à atualização cadastral, através de uma declaração de alterações da atividade e, se necessário, solicitar uma certidão que comprove a realidade societária junto da competente Conservatória do Registo Comercial.

Ou seja, os requerimentos só devem ser aceites quando assinados por quem reúna os poderes para tal.

É um ato típico de gerência efetiva e, ao que sabemos, é uma prática exigida na AT, mas que muitas vezes é preterida e, se quisermos, aligeirada, pelas mais diversas razões. Por exemplo, por falta de tempo (tempo que não se quer perder no momento, mas que pode inviabilizar uma prova de gerência no futuro), mas, principalmente, por falta de sensibilização para a importância da boa prática em questão a jusante (em sede de contencioso tributário).

Não resistimos a abordar uma questão que é muitas vezes a consequência de uma reversão mal conseguida, no que à recolha de provas respeita.

Quando em sede de empresas familiares, com dois sócios, que são também gerentes, as decisões judiciais que recaem sobre as reações dos responsáveis subsidiários (gerentes) vão no sentido da desresponsabilização de ambos.

Então, a sociedade não teve gerentes de facto?

Claro que teve. O que acontece muitas vezes é a pobre ou inexistente prova do efetivo exercício da gerência de facto, pois as sociedades ainda não se autogerem. Esta realidade está acautelada na Proposta de Lei n.º 168/XIII, de 2018/09/20⁴⁵, onde é proposto na alínea e) do seu n.º 2 e materializada no n.º 2 do art.º 208.º do CPPT: *“Quando for invocada, como fundamento da oposição à execução, a ilegitimidade da pessoa citada por não ter exercido funções de administração ou gestão em pessoas coletivas e entes fiscalmente equiparados, o órgão de execução fiscal identifica todos contra quem tenha sido revertida a execução, os que foram citados, os que deduziram oposição com idêntico fundamento e o estado em que se encontram as referidas oposições.”*⁴⁶

Como é referido na aludida proposta de lei, pretende-se assegurar condições para se ajuizar da possibilidade e da conveniência da ulterior apensação de oposições.

Desta feita, torna-se possível uma decisão, mais abrangente em relação aos demais responsáveis subsidiários. É o princípio de um caminho que tem de ser percorrido. Mas o facto de o órgão de execução fiscal ter a obrigação de informar todos contra quem tenha sido revertida a execução, os que foram citados, os que deduziram oposição com idêntico fundamento e o estado em que se encontram as referidas oposições, não elimina uma

⁴⁵ Para consulta:

<http://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063446f764c324679595842774f6a63334e7a637664326c756157357059326c6864476c3259584d7657456c4a535339305a58683062334d76634842734d5459344c56684a53556b755a47396a&fich=pp1168-XIII.doc&Inline=true>

⁴⁶ Proposta de Lei n.º 168/XIII, pág. 26 e 27.

realidade que se consubstancia na dificuldade de obter o conhecimento da existência de todos os gerentes, de facto, integrados na problemática, vulgo, “*testas de ferro*”, matéria a ser desenvolvida mais adiante.

Centremo-nos num caso concreto de uma oposição judicial⁴⁷ para análise das provas de gerência de facto ou a sua falta.

Optámos por uma pequena e média empresa com sede num concelho do interior do distrito do Porto.

Uma sociedade por quotas em que os sócios são o marido e a esposa, mas a gerente que consta da certidão do registo na competente Conservatória do Registo Comercial é a esposa. Portanto, uma empresa familiar característica do tecido empresarial português, do nosso Portugal e, em particular, do Norte.

A sociedade apresenta-se à insolvência.

Nos termos do n.º 7 do art.º 23.º da LGT conjugado com o n.º 2 do art.º 181.º do CPPT, tem de ser levada a cabo a reversão, efetivada com o respetivo despacho por parte do órgão de execução fiscal, antes da remessa dos processos de execução fiscal para o tribunal com o propósito de serem apensos ao processo de insolvência.

E foi o que aconteceu no caso em concreto, tendo como revertido, neste caso, revertida a esposa, sócia e gerente da sociedade, por dívidas do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) do terceiro trimestre de 2008.

Vamos agora atentar no teor do despacho de reversão e, de seguida, na petição inicial da oposição judicial apresentada pela gerente da sociedade insolvente.

⁴⁷ O CPPT preceitua o instituto da oposição judicial os artigos 203.º a 213.º.

A lei fiscal no n.º 2 do art.º 97.º da LGT determina que a todo o direito de impugnar corresponde o meio processual mais adequado de o fazer valer um juízo.

O meio processual adequado para reagir à reversão no processo de execução fiscal é a oposição judicial. No caso concreto do despacho de reversão, existe doutrina que considera que a respetiva reação não tem de ser através da oposição judicial, mas, sim, através da reclamação dos atos do órgão de execução fiscal para o Tribunal Tributário ou Tribunal Administrativo e Fiscal, nos termos do art.º 276.º e seguintes do CPPT, como defende Joaquim Freitas da Rocha, uma vez que estamos perante um despacho ilegal, que deve ser autonomamente atacado com o propósito de determinar o seu afastamento do ordenamento jurídico.

Por outro lado, a restante doutrina e a jurisprudência defendem uma posição que vai no sentido de que o despacho de reversão deve ser sindicado em juízo através da oposição judicial, onde o sujeito passivo/revertido deve argumentar de acordo com os fundamentos, cfr. alínea i) do n.º 1 do art.º 204.º do CPPT.

A responsabilidade subsidiária invocada assentou na alínea b) do n.º 1 do art.º 24.º da LGT. Acontece quando a falta de pagamento da dívida tributária é imputável, neste caso, à gerente. A prova da inculpabilidade pela falta de pagamento cabe à gerente.

No que ao despacho importa, temos como provas do exercício efetivo da gerência: cópia da declaração de início de atividade da devedora originária, com data de receção pelo respetivo Serviço de Finanças de 2003-12-10, onde consta como sócia gerente a aqui oponente⁴⁸; temos também cópia de um requerimento a requerer uma redução de coima devida pela entrega fora de prazo da referida declaração de início de atividade, também datado de 2003-12-10 e ainda cópia de um auto de inquirição, datado de 2013-02-11, cuja testemunha foi um ex-funcionário da devedora originária.

Temos dois documentos antes do nascimento do facto tributário e, conseqüentemente, antes da data limite de pagamento do mesmo.

No que respeita ao auto de inquirições, dele consta que a testemunha iniciou funções no ano de 2005, cujo término ocorreu em 2009. Este contempla um período que abarca o antes e o depois do nascimento do facto tributário e a data limite de pagamento do imposto. O testemunho termina com a afirmação de que quer a esposa, quer o marido geriam a sociedade devedora originária, uma vez que ambos praticavam atos próprios de gestão, como pagamentos, elaboração de orçamentos, entrevistas com vendedores, com clientes, emitiam faturas, vendas a dinheiro, recebiam os respetivos pagamentos. No entanto, “rematou”, afirmando que era principalmente o marido a tratar da maior parte dos assuntos. Não esquecer que a prova do efetivo exercício da gerência cabe à AT.

Por seu lado, na petição inicial, temos, em síntese, a gerente (esposa) a afirmar que apenas e só o era no papel, pois a gerência de facto era exercida pelo marido. O que fazia era por indicação daquele e “assinava tudo de cruz”.

Ora, impõe-se perguntar se as provas de gerência apresentadas são suficientes para responsabilizar subsidiariamente a sócia gerente, a esposa.

Como já foi afirmado, a jurisprudência tem vindo a assumir que a gerência de facto se consubstancia na prática de um regular conjunto de atos que vinculem juridicamente a

⁴⁸ Vide artigos 203.º a 213.º do CPPT. Figura que caracteriza o sujeito passivo que opõe à reversão, contra si efetivada.

sociedade de acordo com o seu objeto social, pois nem mesmo a prova por confissão tem tido aceitação, sem a prova da prática daqueles atos.

Ora, no caso concreto, temos uma prova documental, não tendo havido o carreamento para os autos de prova da prática de atos do efetivo exercício da gerência por parte da impetrante, a não ser com data de 2003-12-10, que, ressalvado opinião diversa, está muito distante da prática de atos que vinculem juridicamente a sociedade de acordo com o seu objeto social, no que ao presente caso releve.

No que respeita à prova constante do auto de inquirição, a mesma não é clara, precisa e objetiva, no que ao exercício efetivo da gerência por parte da esposa respeita. Pelo contrário, termina, afirmando que era o marido que principalmente tratava da maior parte dos assuntos.

Assim, a decisão judicial tenderá a ser procedente.⁴⁹ Então, a sociedade não teve gerência? Claro que teve, se não foi a esposa, foi o marido, como aquela o afirmou.

No entanto, aquele não foi alvo de qualquer ação de responsabilidade subsidiária no processo de execução fiscal, por parte da AT.

Recorda-se que o marido na certidão de registo da competente Conservatória do Registo Comercial apenas aparece como sócio e também não existe em sede de processo de execução fiscal qualquer indício da intervenção do marido que consubstanciasse o exercício efetivo da gerência, pelo menos não foram carreados para os autos. A AT teve como único alvo da reversão do processo de execução fiscal a esposa.

Importa referir que neste contexto societário – sociedades familiares – existe a prática deste, chamemos-lhe, expediente, que consiste na gerência nominal de um sujeito passivo, mas o exercício efetivo da gerência é praticado por outro, um familiar.

E isto acontece quando estamos na presença de sujeitos passivos com antecedentes em sede de responsabilização subsidiária.

Quem gere é sempre o mesmo, mas, para efeitos fiscais e outros, são utilizados os chamados “*testas de ferro*”.

⁴⁹ Favorável à oponente/gerente.

No caso em análise, o marido já tinha sido gerente noutras sociedades que terminaram numa situação de insolvência.

Podemos concluir das dificuldades em responsabilizar quem realmente deve ser responsabilizado e não menos difícil e gravoso é, por variadas razões, serem responsabilizados sujeitos passivos que efetivamente não exercem a gerência de facto.

Não partilhamos da opinião daqueles que advogam, com frieza de raciocínio, que quem assume ser gerente tem de arcar com as consequências.

Razões existem que só delas é conhecedor quem a elas se sujeita.

Ou seja, não é tão redutor a problemática das provas de gerência e a gerência de facto. Exige uma boa dose de bom senso de todos os intervenientes.

Seguindo nesta problemática das provas de gerência, cada vez mais têm primordial importância todos os atos realizados com as instituições financeiras.

E por isso, consideramos que todos esses atos deveriam ser de acesso fácil, ou seja, em relação aos atos financeiros que suportam o desenvolvimento da atividade da sociedade devedora originária, as instituições financeiras deveriam ter a obrigatoriedade de os facultar em tempo útil, sem prejuízo do sigilo profissional, mas ultrapassado o dever de sigilo bancário.

No direito fiscal, a AT tem o poder de aceder a todas as informações ou documentos bancários através da figura da derrogação do sigilo bancário, conforme determinada o art.º 63.º-B da LGT⁵⁰.

⁵⁰ Artigo 63.º-B da LGT - Acesso a informações e documentos bancários

1 - A administração tributária tem o poder de aceder a todas as informações ou documentos bancários, bem como a informações ou documentos de outras entidades financeiras previstas como tal no artigo 3.º da Lei n.º 25/2008, de 5 de junho, alterado pelos Decretos-Leis n.os 317/2009, de 30 de outubro, e 242/2012, de 7 de novembro, sem dependência do consentimento do titular dos elementos protegidos:

a) Quando existam indícios da prática de crime em matéria tributária;
b) Quando se verifiquem indícios da falta de veracidade do declarado ou esteja em falta declaração legalmente exigível;
c) Quando se verifiquem indícios da existência de acréscimos de património não justificados, nos termos da alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º;
d) Quando se trate da verificação de conformidade de documentos de suporte de registos contabilísticos dos sujeitos passivos de IRS e IRC que se encontrem sujeitos a contabilidade organizada ou dos sujeitos passivos de IVA que tenham optado pelo regime de IVA de caixa;
e) Quando exista a necessidade de controlar os pressupostos de regimes fiscais privilegiados de que o contribuinte usufrua;
f) Quando se verifique a impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável, nos termos do artigo 88.º, e, em geral, quando estejam verificados os pressupostos para o recurso a uma avaliação indirecta.

No que a este trabalho interessa, apenas seria necessário acrescentar uma alínea ao n.º 1 daquele preceito legal em que fosse determinado o acesso direto da AT, para efeitos de recolha de provas de atos que tipificassem o efetivo exercício da gerência de facto. E, desta forma, conseguia-se materializar melhor o princípio da verdade material.

A atuação da AT, nesta realidade, deveria de limitar-se ao que fosse estritamente necessário para a obtenção dos elementos de prova tidos por convenientes, caso existisse,

g) Quando se verifique a existência comprovada de dívidas à administração fiscal ou à segurança social.

h) Quando se trate de informações solicitadas nos termos de acordos ou convenções internacionais em matéria fiscal a que o Estado português esteja vinculado.

i) Constitui também fundamento da derrogação do sigilo bancário, em sede de procedimento administrativo de inspeção tributária, a comunicação de operações suspeitas, remetidas à Autoridade Tributária e Aduaneira, pelo Departamento Central de Investigação e Ação Penal da Procuradoria-Geral da República (DCIAP) e pela Unidade de Informação Financeira (UIF), no âmbito da legislação relativa à prevenção e repressão do branqueamento de capitais e financiamento do terrorismo.

2 - A administração tributária tem, ainda, o poder de aceder diretamente aos documentos bancários e aos documentos emitidos por outras entidades financeiras previstas como tal no artigo 3.º da Lei n.º 25/2008, de 5 de junho, nas situações de recusa da sua exibição ou de autorização para a sua consulta, quando se trate de familiares ou terceiros que se encontrem numa relação especial com o contribuinte.

3 - (Revogado pela Lei n.º 94/2009, de 1/9).

4 - As decisões da administração tributária referidas nos números anteriores devem ser fundamentadas com expressa menção dos motivos concretos que as justificam e, salvo o disposto no número seguinte e no n.º 13, notificadas aos interessados no prazo de 30 dias após a sua emissão, sendo da competência do diretor-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, ou dos seus substitutos legais, sem possibilidade de delegação.

5 - Os atos praticados ao abrigo da competência definida no n.º 1 são suscetíveis de recurso judicial com efeito meramente devolutivo e, sem prejuízo do disposto no n.º 13, os atos previstos no n.º 2 dependem da audição prévia do familiar ou terceiro e são suscetíveis de recurso judicial com efeito suspensivo, por parte destes.

6 - Nos casos de deferimento do recurso previsto no número anterior, os elementos de prova entretanto obtidos não podem ser utilizados para qualquer efeito em desfavor do contribuinte.

7 - As entidades que se encontrem numa relação de domínio com o contribuinte ficam sujeitas aos regimes de acesso à informação bancária referidos nos n.os 1, 2 e 3.

8 - (Revogado pela Lei n.º 94/2009, de 1/9).

9 - O regime previsto nos números anteriores não prejudica a legislação aplicável aos casos de investigação por infracção penal e só pode ter por objecto operações e movimentos bancários realizados após a sua entrada em vigor, sem prejuízo do regime vigente para as situações anteriores.

10 - Para os efeitos desta lei, considera-se documento bancário qualquer documento ou registo, independentemente do respectivo suporte, em que se titulem, comprovem ou registem operações praticadas por instituições de crédito ou sociedades financeiras no âmbito da respectiva actividade, incluindo os referentes a operações realizadas mediante utilização de cartões de crédito.

11 - Para os efeitos desta lei, considera-se documento de outras entidades financeiras, previstas como tal no artigo 3.º da Lei n.º 25/2008, de 5 de junho, qualquer documento ou registo, independentemente do respectivo suporte, que, não sendo considerado documento bancário, titule, comprove ou registre operações praticadas pelas referidas entidades.

12 - A administração tributária presta ao ministério da tutela informação anual de carácter estatístico sobre os processos em que ocorreu o levantamento do sigilo bancário e do sigilo previsto no Regime Jurídico do Contrato de Seguro, a qual é remetida à Assembleia da República com a apresentação do relatório detalhado sobre a evolução do combate à fraude e à evasão fiscais, previsto no artigo 64.º-B.

13 - Nos casos abrangidos pela alínea h) do n.º 1, não há lugar a notificação dos interessados nem a audição prévia do familiar ou terceiro quando o pedido de informações tenha carácter urgente ou essa audição ou notificação possa prejudicar as investigações em curso no Estado ou jurisdição requerente das informações e tal seja expressamente solicitado por este Estado ou jurisdição.

condicionada pelo princípio da proporcionalidade (cfr. n.º 2 do art.º 266.º da CRP e art.º 55.º da LGT).⁵¹

É neste ambiente financeiro que se pode também syndicar os efetivos gerentes que muitas vezes estão a coberto de gerentes nominativos, vulgo, “*testas de ferro*”. É mais uma forma de obtenção de provas do exercício efetivo da gerência.

Vejamos, no que respeita às instituições financeiras, por exemplo, os contratos de *leasing*, e para além dos extratos bancários, os respetivos contratos de prestação de serviços bancários, onde conste quem os assinou em representação do devedor originário.

Importa atentar que, hoje, a maioria das relações comerciais com as instituições bancárias tem por base o suporte digital, com o propósito da tão requerida desmaterialização (que até na AT já está implementada), o que dificulta a produção de prova. Muitas vezes, apenas e só produzida com a intervenção do poder judicial.

Pensamos que uma forma de minimizar toda esta dificuldade é avançar para a criação de um *portfólio* digital onde conste todas as intervenções dos gerentes ou administradores e de acesso público, em conformidade com a lei.

Recorda-se que atualmente já se abrem contas bancárias sem qualquer preenchimento de formulários em suporte de papel, mas apenas e só tendo por base o suporte digital.

⁵¹ “*Lei Geral ...*” ob. cit. anotação 3, pág. 569.

Conclusão

Antes de tudo, esta problemática está longe de ter as convergências necessárias para um menor litígio entre as partes, se é que isso é objetivo de alguma delas.

O porquê não cabe no objeto de estudo deste trabalho, pois é matéria que vai muito além de uma simples dissertação de mestrado.

No entanto, importa deixar aqui alguns considerandos em jeito de conclusão.

O instituto da reversão em execução fiscal obriga a uma intervenção humana que não se compadece com a informatização de procedimentos, pelo menos, na sua totalidade.

A AT levou a cabo uma operação que ficou conhecida pelas reversões automáticas, ou seja, desde a notificação para audição prévia até à citação em reversão, apenas e só havia a intervenção dos computadores, mediante critérios pré-definidos.

Como resultado, houve um aumento da receita fiscal, mas também um aumento exponencial do contencioso fiscal. Isto porque é convicção de muitos, mesmo no seio da AT, que houve um aligeiramento de procedimentos e até incumprimento da lei, o que se tem vindo a comprovar pelas respetivas decisões judiciais.

Parece-nos que esse não é o caminho.

De momento, a referida operação – reversões automáticas - encontra-se suspensa, tanto quanto foi possível saber.

O instituto da reversão em execução fiscal pela sua natureza exige um tratamento, por parte da AT, com utilização de recursos bem preparados e conhecedores da técnica dos impostos. Que vai muito além da total informatização de procedimentos com base em critérios pré-definidos.

Importa a utilização conjugada da informática com os recursos humanos bem preparados e motivados.

Não nos esqueçamos que o instituto da reversão fiscal serve para “ir ao bolso” das pessoas, que muitas vezes não entendem por que é que têm de ser responsabilizadas por dívidas que não são suas.

E aqui temos necessariamente de trazer à coação os mandatários, que, com o devido respeito, têm de ter consciência de que não vale tudo.

Quando se verifica que a sua atuação se pauta pela utilização de meios processuais impróprios – manobras ou expedientes dilatórios.

Para nós, é de todo importante que haja a coragem de todos os intervenientes atuarem com a consciência de que no final de todo este processo quem tem de arcar com as consequências é sempre o sujeito passivo, direta ou indiretamente.

Se a AT responsabiliza indevidamente os sujeitos passivos, estes reagem, daí resultando um consumo de recursos indevidos, quer em termos da AT, quer em termos dos tribunais.

Se os mandatários, conscientes da improcedência do processo, encorajam os sujeitos passivos a seguir para juízo, aqui há perda para o sujeito passivo e mais uma vez consumo indevido de recursos.

Será utópico, mas haja a coragem de cada um dos intervenientes: AT, sujeito passivo, mandatário e Tribunal, assumirem as suas responsabilidades, no sentido de ser minimizada a utilização de recursos, mas de forma eficiente.

Com uma maior interligação entre os vários tipos de provas (documental, testemunhal, pericial e outras), mas sempre com a necessária inovação e adaptação à evolução social.

E, acima de tudo, privilegiar a garantia dos direitos dos sujeitos passivos. Ao fim e ao cabo, aqueles que menos conhecem esta problemática e os que mais penalizados podem vir a ser.

Referências bibliográficas

- Código de Processo Tributário*, 2.^a Edição, Vida Económica, 1995.
- AA. VV., *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis Editores, 1999.
- AA. VV., *Lexit - Códigos Anotados & Comentados – Justiça Tributária*, Vol. III, 1.^a Edição, O informador Fiscal – Edições Técnicas, Lda., abril 2018.
- ALVES**, José António Costa / **MARTINS**, Jesuíno Alcântara, *Procedimento e Processo Tributário – Uma perspetiva prática*, Almedina, 2016.
- CAMPOS**, Diogo Leite / **RODRIGUES**, Benjamim Silva / **SOUSA**, Jorge Lopes de, *Lei Geral Tributária – Anotada e comentada*, 4.^a Edição, Encontro da Escrita Editora, 2012.
- CUNHA**, Tânia Meireles da, “Responsabilidade tributária subsidiária. Apontamentos”, in *Miscelâneas*, n.º 5, IDET, Coimbra, 2008.
- CUNHA**, Tânia Meireles da, “O Momento da Reversão da Execução Fiscal contra os Responsáveis Subsidiários”, in CTF n.º 416 (2009).
- DOURADO**, Ana Paula, “Substituição e Responsabilidade Tributária”, in CTF n.º 391 (1998).
- LEITÃO**, Helder Martins, *Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada.*, 8.^a Edição, Librum Editora, 2018.
- MORAIS**, Rui Duarte, *A Execução Fiscal*, 2.^a Edição, Almedina, 2006.
- MORAIS**, Rui Duarte, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, 2016.
- PAIVA**, Carlos, *O Processo de Execução Fiscal*, 3.^a Edição, Almedina, 2015.
- PANZINA**, Pedro, *A responsabilidade subsidiária tributária*, Revista Fiscal, Vida Económica, maio, 2007, pág. 17.
- RICARDO**, Joaquim, *Direito Tributário*, 20.^a Edição, Vida Económica, 2018.
- ROCHA**, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 5.^a Edição, Coimbra Editora, 2014.
- SOUSA**, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado e Comentado*, Vol. III, 6.^a Edição, Áreas Editora, 2006.
- VASQUES**, Sérgio, *A Responsabilidade dos Gestores na Lei Geral Tributária*, Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal, n.º 1, janeiro de 2000.

Referências jurisprudenciais

Supremo Tribunal Administrativo

- Acórdão do STA, de 11-03-1998, Recurso n.º 21818.
- Acórdão do STA, de 28-02-2007, Proc. 01132/06.
- Acórdão do STA, de 11-04-2007, Proc. 040/07.
- Acórdão do STA, de 15-02-2012, Proc. 0872/11.
- Acórdão do STA, de 11-07-2012, Proc. 0824/11.
- Acórdão do STA, de 21-11-2012, Proc. 0474/12.
- Acórdão do STA, de 17-04-2013, Proc. 0119/12.
- Acórdão do STA, de 14-01-2015, Proc. 0444/14.
- Acórdão do STA, de 12-02-2015, Proc. 01860/13.
- Acórdão do STA, de 25-03-2015, Proc. 087/14.
- Acórdão do STA, de 22-04-2015, Proc. 0511/14.
- Acórdão do STA, de 17-06-2015, Proc. 0487/15.
- Acórdão do STA, de 16-12-2015, Proc. 0361/14.
- Acórdão do STA, de 24-02-2016, Proc. 0700/15.
- Acórdão do STA, de 18-05-2016, Proc. 0446/15.
- Acórdão do STA, de 15-06-2016, Proc. 0256/16.
- Acórdão do STA, de 19-10-2016, Proc. 0346/16.
- Acórdão do STA, de 25-01-2017, Proc. 0286/16.
- Acórdão do STA, de 19-04-2017, Proc. 01114/16.
- Acórdão do STA, de 19-04-2017, Proc. 0100/17.
- Acórdão do STA, de 07-06-2017, Proc. 0354/15.
- Acórdão do STA, de 28-06-2017, Proc. 01034/16.
- Acórdão do STA, de 22-11-2017, Proc. 0523/17.
- Acórdão do STA, de 13-12-2017, Proc. 01184/17.
- Acórdão do STA, de 07-11-2018, Proc. 0210/13.0BEMDL 0369/17.
- Acórdão do STA, de 06-06-2018, Proc. 0486/18.
- Acórdão do STA, de 12-07-2018, Proc. 0783/17.

Tribunal Central Administrativo Norte

Acórdão do TCAN, de 23-11-2012, Proc. 00185/12.3BEPNF.
Acórdão do TCAN, de 12-09-2014, Proc. 00846/06.6BEVIS.
Acórdão do TCAN, de 29-09-2016, Proc. 00274/10.9BEVIS.
Acórdão do TCAN, de 10-11-2016, Proc. 00313/11.6BEBRG.
Acórdão do TCAN, de 12-01-2017, Proc. 00026/13.4BEPRT.
Acórdão do TCAN, de 16-03-2017, Proc. 00137/13.6BEPNF.
Acórdão do TCAN, de 09-11-2017, Proc. 00479/14.3BEPRT.
Acórdão do TCAN, de 23-11-2017, Proc. 00476/14.9BEPRT.
Acórdão do TCAN, de 25-01-2018, Proc. 00638/09.0BEPRT.
Acórdão do TCAN, de 25-01-2018, Proc. 00770/13.6BEBRG.
Acórdão do TCAN, de 22-03-2018, Proc. 00333/13.6BEVIS.
Acórdão do TCAN, de 25-05-2018, Proc. 00147/08.5BECBR.
Acórdão do TCAN, de 21-06-2018, Proc. 01602/13.0BEBRG.
Acórdão do TCAN, de 21-06-2018, Proc. 01730/09.7BEPRT.

Tribunal Central Administrativo Sul

Acórdão do TCAS, de 21-02-2012, Proc. 05329/12.
Acórdão do TCAS, de 03-07-2012, Proc. 05763/12.
Acórdão do TCAS, de 27-11-2012, Proc. 05979/12.
Acórdão do TCAS, de 18-06-2013, Proc. 06565/13.
Acórdão do TCAS, de 31-10-2013, Proc. 06732/13.
Acórdão do TCAS, de 12-06-2014, Proc. 07634/14.
Acórdão do TCAS, de 09-03-2017, Proc. 2788/16.8BELRS.
Acórdão do TCAS, de 08-02-2018, Proc. 351/09.9BECTB.
Acórdão do TCAS, de 08-03-2018, Proc. 282/11.2BEALM.
Acórdão do TCAS, de 08-03-2018, Proc. 00761/13.7BECBR.
Acórdão do TCAS, de 22-03-2018, Proc. 07377/14.
Acórdão do TCAS, de 18-04-2018, Proc. 9670/16.

Acórdão do TCAS, de 17-05-2018, Proc. 1099/14.8BELRS.

Acórdão do TCAS, de 21-06-2018, Proc. 1649/14.0BESNT.

Acórdão do TCAS, de 21-06-2018, Proc. 1924/11.1BESNT.

Acórdão do TCAS, de 27-09-2018, Proc. 1592/14.2BESNT.

Acórdão do TCAS, de 11-10-2018, Proc. 522/10.5BECTB.